



ESAP

Mato Grosso do Sul

Escola Superior da
Advocacia Pública



PGE

Mato Grosso do Sul

Procuradoria-Geral
do Estado

ARTIGOS

A IMUNIDADE RECÍPROCA DOS BENS PÚBLICOS NAS CONCESSÕES

Carlo Fabrizio Campanile Braga¹

Priscilla de Siqueira Gomes²

RESUMO

O artigo realiza um estudo sobre a possibilidade de incidência da imunidade recíproca sobre os bens públicos afetados à prestação de um serviço público por particulares. Nesse sentido, partindo de uma análise dos ensinamentos doutrinários sobre o atual conceito de serviço público, à luz da legislação que rege as parcerias entre o setor público e privado, o trabalho expõe a impossibilidade de fixação de uma tese única e abstrata para afastar ou reconhecer a imunidade relativa aos bens integrantes de contratos de concessão ou permissão. Analisando a possibilidade de convivência do instituto da imunidade recíproca com o princípio da livre concorrência, propõe-se possíveis critérios para nortear a análise de cada caso concreto.

PALAVRAS-CHAVE: Concessão de serviços públicos; imunidade recíproca; livre concorrência; Supremo Tribunal Federal.

INTRODUÇÃO

A (im)possibilidade de extensão da imunidade recíproca a bens públicos utilizados por pessoas jurídicas de direito privado para a prestação de serviços públicos vem sendo reiteradamente enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Recentemente, o STF reconheceu a existência de repercussão geral (Tema 1.297) referente à seguinte questão: “saber se a concessão de serviço público afasta a imunidade tributária recíproca para fins de incidência de IPTU sobre bens públicos afetados à prestação do serviço”³. A afetação desse tema trouxe à tona novas discussões sobre a extensão da imunidade a bens explorados por pessoas jurídicas de direito privado e os possíveis limites a serem impostos para tanto.

Nesse cenário, o presente artigo se propõe a expor o conceito de serviços públicos atualmente adotado pela doutrina, destacando como a imunidade recíproca pode representar uma ferramenta necessária para a consecução da finalidade pública. O objetivo é, essencialmente, demonstrar que o instituto da

1 Procurador do Estado de Mato Grosso do Sul. Coordenador Jurídico da Procuradoria-Geral do Estado no Escritório de Parcerias Estratégicas de Mato Grosso do Sul. Doutorando (UNINOVE) e Mestre em Direito (UNISC). MBA em Concessões PPPs (FESPSP). Especialista em Direito Público (UNIJUI). Especialista em Conciliação, Mediação e Arbitragem (IDDE). Especialista em Teoria do Direito e Hermenêutica Jurídica (ABDCONST).

2 Procuradora do Estado de Mato Grosso do Sul. Coordenadora Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado na Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos de Mato Grosso do Sul. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Possui certificação em regulação contratual pela Universidade da Flórida.

3 Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6852548&numeroProcesso=1479602&classeProcesso=RE&numeroTema=1297>. Acesso em: 15 set 2024

imunidade não é necessariamente conflitante com o princípio da livre concorrência, de modo a, ao final, apontar possíveis critérios norteadores para fins de solução de casos concretos.

Para o alcance dessa finalidade, além desta Introdução, o artigo possui 4 partes. No Tópico 1, far-se-á uma breve explicação quanto ao conceito de serviço público e sua revisitação pela doutrina administrativista. Em seguida, no Tópico 2, promover-se-á uma explanação acerca dos contratos de concessões, enquanto meios de parceria entre o setor público e o privado. De forma sistemática, no Tópico 3, serão expostas ponderações relativas ao instituto da imunidade recíproca, à luz do princípio da livre-concorrência. Por fim, o Tópico 4 abrange as considerações finais e possíveis balizas para nortear a análise referente ao reconhecimento da imunidade recíproca em casos concretos.

1 REPENSANDO O CONCEITO DE SERVIÇO PÚBLICO

A expressão “serviços públicos” é mencionada mais de vinte vezes na Constituição Federal, sem que o seu conceito tenha sido trazido pelo texto constitucional ou pela legislação. Em virtude disso, a sua conceituação foi inicialmente realizada pela doutrina brasileira, a partir de três elementos: a) subjetivo (ou orgânico), relacionado à pessoa que presta o serviço público; b) material: que o considera como uma atividade que satisfaz os interesses da coletividade; e c) formal: que alude a sua prestação ao regime de direito público⁴.

Contudo, conforme adverte José dos Santos Carvalho Filho, esses elementos não são suficientes para se chegar a uma noção escoreta do que seria o serviço público, pelos seguintes fundamentos:

A primeira baseia-se no critério orgânico, pelo qual o serviço público é o prestado por órgão público, ou seja, pelo próprio Estado. A crítica consiste em que essa noção clássica está hoje alterada pelos novos mecanismos criados para a execução das atividades públicas, não restritas apenas ao Estado, mas, ao contrário, delegadas frequentemente a particulares.

Há, ainda, o critério formal, que realça o aspecto pertinente ao regime jurídico. Vale dizer, será serviço público aquele disciplinado por regime de direito público. O critério é insuficiente, porque em alguns casos incidem regras de direito privado para certos segmentos da prestação de serviços públicos, principalmente quando executados por pessoas privadas da Administração, como as sociedades de economia mista e as empresas públicas.

Por fim, temos o critério material, que dá relevo à natureza da atividade exercida. Serviço público seria aquele que atendesse direta e essencialmente à comunidade. A crítica aqui reside no fato de que algumas atividades, embora não atendendo diretamente aos indivíduos, voltam-se em favor destes de forma indireta e mediata. Além disso, nem sempre as atividades executadas pelo Estado representam demandas essenciais da coletividade. Algumas vezes são executadas atividades secundárias, mas nem por isso menos relevantes na medida em que é o Estado que as presta, incumbindo-lhe exclusivamente a definição de sua estratégia administrativa⁵.

Assim, como primeira premissa inerente a este estudo, constata-se a necessidade de se abandonar a noção tradicional de que o serviço público possuiria um conceito estático e obtido apenas a partir dos três critérios acima relacionados, devendo, em verdade, ser (re)construído a partir das necessidades sociais e administrativas inerentes a cada época. Nesse sentido, a doutrina clássica já apontava que o conceito de serviço público não é estático, variando de acordo com as necessidades e contingências políticas, econômicas, sociais e culturais de cada comunidade e momento histórico⁶.

4 OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, Método, 2021, p. 426.

5 CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2020.p. 610-611.

6 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 417.

Contudo, ao consultar o glossário jurídico fornecido pelo Supremo Tribunal Federal, vê-se a oposição do seguinte conceito de serviços públicos:

São aqueles que a Administração presta sem ter usuários determinados, para atender à coletividade no seu todo, como os de polícia, iluminação pública, calçamento e outros dessa espécie. (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2007)⁷.

Não obstante, a partir dos conceitos acima expostos, fica claro não mais ser possível entender os serviços públicos apenas como aqueles ditos “gerais”, prestados exclusivamente pela administração a destinatários indeterminados. Aliás, o próprio Hely Lopes Meirelles passou a definir serviço público como “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado”⁸.

Assim, acompanhando a evolução do conceito de serviços públicos, Rafael Rezende os define como “uma atividade prestacional, titularizada, com ou sem exclusividade, pelo Estado, criada por lei, com o objetivo de atender as necessidades coletivas, submetida ao regime predominantemente público”⁹. Alexandre dos Santos Aragão, por sua vez, traz o seguinte conceito e ponderações:

[...] serviços públicos são as atividades de prestação e atividade econômica a indivíduos determinados, colocados pela Constituição ou pela Lei a cargo do Estado, com ou sem reserva de titularidade, e por ele desempenhadas diretamente ou por seus delegatários, gratuita ou onerosamente, com vistas ao bem-estar da coletividade.¹⁰

[...]

É muito comum a associação entre o interesse coletivo a ser atendido pelos serviços públicos e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF), o que, na grande maioria das vezes, realmente procede. **Há, contudo, alguns serviços públicos mais ligados à infraestrutura (ex., fornecimento de energia elétrica a grandes indústrias, transporte hidroviário de minério) cujo liame com a dignidade da pessoa humana é apenas indireto, como decorrência do desenvolvimento da sociedade como um todo. Por isso, preferimos adotar, no conceito proposto, o termo mais genérico de bem-estar da coletividade**, em vez de, dignidade da pessoa humana, associável diretamente às pessoas físicas.¹¹ (gn)

A partir disso, destaca-se duas classificações de serviços públicos, trazidas por Hely Lopes Meirelles, que reforçam a impossibilidade de entendê-los apenas como prestações destinadas diretamente aos cidadãos:

1.1.2.4 **Serviços impróprios do Estado:** são os que **não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remuneradamente**, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais), ou delega sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários. Esses serviços, normalmente, são rentáveis e podem ser realizados com ou sem privilégio (não confundir com monopólio), mas sempre sob regulamentação e controle do Poder Público competente.

1.1.2.5 **Serviços administrativos:** são os que a **Administração executa para atender a suas necessidades internas ou preparar outros serviços que serão prestados ao público**, tais como os da imprensa oficial, das estações experimentais e outros dessa natureza.¹² (gn)

7 Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesauro/pesquisa.asp?pesquisaLivre=SERVI%C3%87O%20P%C3%9ABLICO%20UTI%20UNIVERSI#:~:text=NOTA%3A-,S%C3%A3o%20aqueles%20que%20a%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20presta%20sem%20ter%20usu%C3%A1rios%20determinados,Paulo%3A%20Malheiros%2C%202007>. Acesso em: 20 ago 2024.

8 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 417.

9 OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 426.

10 ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos serviços públicos*. 4. ed. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 130.

11 ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos serviços públicos*. 4. ed. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 134-135.

12 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 422.

É fundamental levar em consideração que os serviços públicos são, também, atividades econômicas, e que por isso nem sempre estarão completamente dissociados do lucro, notadamente quando prestados por pessoas jurídicas de direito privado. Essa situação já foi reconhecida pelo Min. Luiz Fux no voto proferido no RE 1411101 AgR/SP, quando o Ministro afirmou que “A dicotomia entre prestação de serviço público e exploração de atividade econômica, verificada em teoria, há muito não se mostra vigente na prática da Administração Pública”¹³. Conforme aponta Eros Roberto Grau:

Inexiste, em um primeiro momento, oposição entre atividade econômica e serviço público; pelo contrário, na segunda expressão está subsumida a primeira. Podemos afirmar que a prestação de serviço público está voltada à satisfação de necessidades, o que envolve a utilização de bens e serviços, recursos escassos. Daí porque serviço público é um tipo de atividade econômica.¹⁴

Portanto, para fins do presente estudo, os serviços públicos serão compreendidos como espécies de atividades econômicas destinadas à satisfação do bem-estar da coletividade, mediante prestações voltadas não só a satisfazer diretamente as necessidades mais básicas da população como, também, as demandas internas da administração.

2 OS CONTRATOS DE CONCESSÃO E O AMBIENTE DE PARCERIA ENTRE PÚBLICO E PRIVADO

Como já explicitado, a execução dos serviços públicos pode ser delegada aos particulares, consoante autorizado pelo *caput* do art. 175 da Constituição Federal, segundo o qual “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”¹⁵.

A partir desse permissivo, a relação entre a administração pública e o setor privado vem sendo cada vez mais intensificada por meio de contratos de concessão, especialmente visando a implementação de política públicas em setores de infraestrutura.

As razões desse incremento são várias, tais como: (i) a natural restrição orçamentária dos entes federados em face do elevado vulto dos investimentos nos setores de infraestrutura; (ii) a antecipação de investimentos pelo parceiro privado; (iii) a possibilidade de transferência do risco de financiamento para o parceiro privado; e (iv) os ganhos de eficiência da gestão privada.

Além disso, há que ser destacado o atual quadro de maturidade desses instrumentos contratuais de delegação de serviços públicos em seus aspectos jurídicos e institucionais, na medida em que, decorridos aproximadamente 30 anos da lei geral de concessões (Lei n° 8.987, de 1995) e 20 anos da lei de PPPs (Lei n° 11.079, de 30 de dezembro de 2004), houve a consolidação e a evolução de padrões regulatórios para sedimentar a relação público-privado.

Nesse aspecto, é importante ter uma visão sobre o atual entendimento que a dogmática tem

13 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1411101 AgR/SP. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, julgado em 26 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6517653>. Acesso em 19 ago 2024.

14 GRAU, Eros Roberto. Constituição e serviço público. In: GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Direito Constitucional: uma homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 250-251.

15 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago 2024.

conferido aos contratos de concessão, inclusive para compreender o contexto da aplicação da imunidade tributária recíproca nos bens vinculados às concessões.

A partir do momento em que o Estado decide não prestar de modo direto um serviço de interesse dos cidadãos há uma delegação desta atividade a um particular. A delegação não é do serviço ou do bem, mas tão somente da atividade relacionada a prestação de um serviço ou de operação e manutenção de um bem. Como já refere há tempos a tradicional doutrina publicista brasileira, não “se deve confundir a titularidade do serviço com a titularidade da prestação do serviço. Uma e outra são realidades jurídicas visceralmente distintas”¹⁶. Embora a titularidade de serviço público seja estatal, a sua prestação pode ser delegada a terceiros, consoante previsto no art. 175, da CF.

A autorização constitucional para a delegação da prestação de atividades públicas é legalizada no plano infraconstitucional pelas leis nº 8.987, de 1995 e nº 11.079, de 2004, podendo ser distinguida em:

- a) *concessão comum de serviços públicos*, que pode ser subdividida, na forma do art. da Lei nº 8.987, de 1995, em (i.a) concessão comum de serviços públicos, quando há a concessão de exploração de um serviço público já existente (art. 2º, II, Lei nº 8.987, de 1995); e, (i.b) concessão comum de serviços precedida de obra pública, quando para a completa prestação da atividade é exigida a previa realização, total ou parcial, de uma obra e sua consequente operação e manutenção (art. 2º, III, Lei nº 8.987, de 1995). Em ambas, a remuneração do contratado e a amortização dos ativos será realizada essencialmente pela tarifa cobrada diretamente dos usuários do serviço (vg, concessão dos serviços de rodovias; concessão dos serviços de água e esgoto, etc);
- b) *concessão patrocinada*: tem como objeto uma atividade (serviço ou obra) que é caracterizada como uma concessão comum, contudo a tarifa não é suficiente para remuneração e/ou para a amortização dos ativos da contratada, necessitando, assim, de um complemento por meio de contraprestação pública (art. 2º, § 1º, Lei nº 11.079, de 2004). Como exemplo podem ser citadas as atuais concessões rodoviárias do Estado de São Paulo (Tamoios e PIPA), onde a tarifa de pedágio não se mostrou suficiente para, por si só, remunerar a concessionária, necessitando por isso de aporte de recursos públicos na concessão;
- c) *concessão administrativa*: tem como objeto a concessão de serviços ou bens a serem prestados ou fornecidos diretamente ou indiretamente a própria administração pública, envolvendo ou não a realização de obras ou fornecimento de bens, e cuja remuneração seja exclusivamente realizada por meio de contraprestações públicas (art. 2º, § 2º, Lei nº 11.079, de 2004). Como exemplo típico tem-se a prestação de serviços administrativos como PPPs de prédios da administração pública ou as PPPs sociais (Hospitais, Escolas, etc).

Essa classificação, ainda que satisfatória para fins sistematizadores das diferenças entre as espécies de concessão, não se mostra suficiente para capturar o atual estado da arte no desenvolvimento da técnica concessória, especialmente no que se refere ao direito da infraestrutura. Nessa perspectiva, convém lembrar que essas espécies contratuais de delegação de atividades desenvolvidas pelo setor público tomam um significado ampliado ao se compreender que não se está meramente delegando um serviço, mas sim

16 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 709.

toda a gestão de um ativo público cuja operação será direta ou indiretamente usufruída pelos cidadãos.

A própria ideia de concessão comum, trazida no art. 2º, III, da Lei nº 8.987, de 1995, deve sofrer uma evolução para ser compreendida de forma mais ampla, como uma concessão de infraestrutura pública que ficará disponível ao cidadão usuário, e que implica na realização de “investimentos, a manutenção e a operação do ativo público pelo particular com vistas a obtenção dos anseios econômicos e sociais, o que transcende, em muito, a mera gestão de uma obra pública”¹⁷. Nesse sentido:

Nas concessões de serviço público, **a obrigação estatal é delegada sem abdicação da competência para a prestação dos serviços, de maneira que o Estado permanece responsável pela garantia da efetiva prestação dos serviços de forma satisfatória**. É dizer, nas concessões de serviço público (com ou sem pluralidade de agentes), há uma obrigação solidária em que o polo passivo da relação jurídica é composto, simultaneamente, pelo concessionário e pelo Estado. Nessa conjectura, o devedor originário permanece obrigado em todos os aspectos em face do credor, de tal forma que **o Estado, com a concessão, permanece responsável perante os cidadãos pela prestação dos serviços públicos**.

Além disso, em consonância com elemento essencial da concessão de serviço público que já definimos (transferência da gestão e da organização do serviço), a concessão de serviço público consiste em uma delegação de obrigação de finalidade, e não de obrigação de meio, pois o mais relevante é a prestação do serviço concedido de acordo com os parâmetros e determinações exarados pelo poder concedente, de forma a plenamente realizar os direitos fundamentais aplicáveis.¹⁸ (gn)

Para além disso, deve ser agregado o entendimento de que esses contratos possuem um grau de complexidade que não pode ser comparado a tradicional contratação pública. As concessões, muito mais do que meros contratos da administração pública (ou contratos administrativos), ganham relevo em razão de suas características peculiares e complexas, normalmente envolvendo uma série de interfaces com atores públicos e privados.

Para fins de aproximação conceitual, pode-se entender que os contratos de concessão são acordos de vontades entre um ente público e um ente privado instrumentalizado por um contrato de longo prazo, cujo objeto contempla uma complexidade de execução com elevado vulto de investimentos de capital e de custos operacionais, dotado de riscos e incertezas inerentes a complexidade do objeto e ao longo prazo do contrato. Outrossim, esses instrumentos contemplam uma significativa transferência de riscos para a parte privada, notadamente aquele relativo ao financiamento da execução contratual, e cuja remuneração, em alguma medida, estará vinculada a eficiência na prestação da atividade (ao desempenho e/ou à demanda ou uso do bem).

Este conceito, aliás, captura os elementos da definição legal de parcerias dada pela Lei nº 13.334, de 13 de setembro de 2016 (art. 1º, § 2º¹⁹). E é nesse caminho que a atual configuração das concessões deve ser compreendida, com uma parceria efetiva entre setor público e privado, e não como uma mera

17 DAL POZZO, Augusto Neves. **O direito administrativo da infraestrutura**. São Paulo: Contracorrente, 2020, p. 124.

18 SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa nos Serviços Públicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 303.

19 Art. 1º. [...] § 2º Para os fins desta Lei, consideram-se contratos de parceria a concessão comum, a concessão patrocinada, a concessão administrativa, a concessão regida por legislação setorial, a permissão de serviço público, o arrendamento de bem público, a concessão de direito real e os outros negócios público-privados que, em função de seu caráter estratégico e de sua complexidade, especificidade, volume de investimentos, longo prazo, riscos ou incertezas envolvidos, adotem estrutura jurídica semelhante. BRASIL. nº 13.334, de 13 de setembro de 2016. Cria o Programa de Parcerias de Investimentos - PPI; altera a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/2016/2016/Lei/L13334compilado.htm. Acesso em: 15 ago 2024.

transferência da atividade antes prestada pela administração pública a um agente privado. A contratação não é meramente atributiva, mas sim colaborativa, envolvendo a cooperação entre público e privado para a prestação de uma atividade em benefício do interesse dos cidadãos.

E essa ideia de uma parceria estratégica envolvendo o público e o privado confere a possibilidade de entender que as concessões não podem simplesmente ser comparadas a outros contratos administrativos e sequer podem ser entendidas como contratos em que o parceiro privado possui condições de liberdade e competição inerentes a atividade econômica privada.

Uma questão relevante nas concessões diz respeito a inexistência de *animus domini* da concessionária quanto detém a posse econômica do bem vinculado a concessão.

Pautado na ideia de uma contratação colaborativa visando o atingimento de uma finalidade pública é que se tem, comumente, a afetação de um conjunto de bens ao âmbito do contrato de concessão para fins de prestação dos serviços públicos concedidos.

Essa afetação, esclarece-se, não ocasiona a transferência da propriedade dos bens ao particular. Repassa-se apenas o domínio do bem e a consequente possibilidade de exploração, enquanto vigente o contrato. Aliás, via de regra, os bens utilizados para a prestação do serviço público retornam ao domínio do poder concedente ao final da concessão.

Conforme elucidada Hely Lopes Meireles:

Pela concessão o poder concedente não transfere propriedade alguma ao concessionário, nem se despoja de qualquer direito ou prerrogativa pública. Delega apenas a execução do serviço, nos limites e condições legais ou contratuais, sempre sujeita a regulamentação e fiscalização do concedente.

[...]

Findo o prazo da concessão, devem reverter ao poder concedente os direitos e bens vinculados à prestação do serviço nas condições estabelecidas no contrato²⁰.

Deve-se ter em mente, também, a possibilidade de que os bens públicos afetados não estejam diretamente ligados à efetiva prestação dos serviços públicos concedidos, como ocorre, por exemplo, os terrenos utilizados para a construção de rodovias. Com efeito, é possível que o bem imóvel, apesar de não se destinar à atividade finalística, gere receitas capazes de propiciar a efetiva prestação do serviço público, figurando como meio para se alcançar a modicidade tarifária e a prestação de um serviço eficiente. Seria o caso de uma afetação “indireta”.

Certo é que, independentemente do meio de afetação do imóvel à prestação do serviço público, a propriedade desse bem continua a ser da administração. Por isso, conforme entendimento da doutrina, não haveria que se falar em incidência de IPTU, ante a ausência de posse com *animus domini*. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

A posse, que pode ser tratada como fato gerador do IPTU, é a posse com *animus domini*, vale dizer, a posse na qual o possuidor se considera proprietário, e não se pode deixar de considerar que a União Federal, nos contratos de locação, ou mesmo de concessão, não transmite ao possuidor mais do que a simples posse, jamais a posse na condição de proprietário²¹.

20 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 487-488

21 MACHADO, Hugo de Brito. **O fato gerador do IPTU e a cobrança deste de ocupantes de imóveis públicos**. RFDT, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, p. 21-28, 2018, p. 28.

O Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou no mesmo sentido, ao entender ser “descabida a cobrança do IPTU do concessionário de imóvel público, pois detentor de posse fundada em relação de direito pessoal, sem *animus domini*”²².

Assim, demonstrada que a titularidade do imóvel permanece com a administração pública, torna-se, antes de tudo, de difícil visualização o enquadramento da concessionária como sujeito passivo do IPTU. Por isso, a condição de proprietário do poder concedente atrai a incidência da imunidade recíproca, prevista pelo art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

Contudo, ao analisar as controvérsias relativas à incidência do artigo constitucional acima citado no caso de imóveis alugados para a prestação de um serviço público delegado, o Supremo Tribunal Federal tem se utilizado de premissas relativas à livre concorrência ou justiça fiscal, conforme será a seguir demonstrado.

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E A LIVRE CONCORRÊNCIA ENQUANTO INSTITUTOS NÃO NECESSARIAMENTE ANTAGÔNICOS

A imunidade recíproca é prevista pelo art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, e impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios institua impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”²³.

Conforme entendimento do STF, trata-se de “instrumento de calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de pressões econômicas projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas da preferência do ente tributante”²⁴. Por isso, é considerada pela doutrina majoritária²⁵ como cláusula pétreia, pois visa proteger a forma federativa do Estado, prevista no art. 60, §4º, I, da Constituição Federal.

Nesse diapasão, destaca-se que a escolha quanto ao modo de prestação de um serviço público e dos bens estatais que serão afetados à sua prestação, ainda que no âmbito de contratos de concessão, é medida que expressa a autonomia administrativa e financeira conferida pela Constituição aos entes públicos, detentores do poder de decisão sobre seu patrimônio, à luz de suas respectivas realidades administrativa, financeira e orçamentária.

Portanto, torna-se de fácil constatação o fato de que a tributação de bens públicos legitimamente “escolhidos” para integrar o rol de bens integrantes de um contrato de concessão acaba por violar

22 Precedentes: AgRg no REsp n. 1.398.806/DF, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18/8/2015, DJe de 28/8/2015; AgRg no REsp 1.034.641/RJ, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 29/10/2013; AgRg no REsp 1.381.034/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 26/8/2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jt/doc.jsp?livre=%2755%27.tit>. Acesso em: 19 set 2024;

23 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago 2024.

24 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 253.472, red. p/ acórdão min. Joaquim Barbosa, julgado em 1 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>. Acesso em: 19 ago 2024.

25 Nesse sentido se posicionam: Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 195.), Regina Helena da Costa (COSTA, Regina Helena da. Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros), Gilberto Frigo Junior (FRIGO JUNIOR, Gilberto. A Imunidade Tributária e os Direitos e Garantias Fundamentais do Contribuinte. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar; MORETI, Daniel. Imunidades Tributárias. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 137).

a finalidade da imunidade recíproca, pois possibilita que o ente tributante interfira diretamente na escolha político-administrativa relativa ao meio de prestação de determinado serviço público, podendo, inclusive, inviabilizar sua execução.

O fundamento comumente utilizado para afastar a imunidade recíproca dos bens públicos tem sido construído no sentido de que o reconhecimento dessa prerrogativa constitucional a uma empresa privada com finalidade lucrativa implicaria em uma ofensa quase que automática ao princípio da livre concorrência. É o que se extrai da sistematização de teses firmadas pelo STF sobre o tema, feita pelo Ministro Luis Roberto Barroso, ao propor a afetação ao regime de repercussão geral (Tema 1.297):

A primeira tese afirma que **a imunidade tributária recíproca não se aplica a empresa privada, arrendatária de imóvel público, que explora atividade econômica com fins lucrativos (Tema 385/RG)**. A segunda orienta que incide IPTU sobre imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado (Tema 437/RG). A terceira disciplina que **a sociedade de economia mista, cujos ativos são negociados em Bolsas de Valores e que distribui lucro, não está abrangida pela regra de imunidade tributária (Tema 508/RG)**. A quarta dispõe que **as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca (Tema 1.140/RG)**. Nenhuma delas, no entanto, trata especificamente da manutenção da imunidade sobre bens públicos afetados à serviço público outorgado a particular.²⁶ (gn)

Sobre o assunto, relembra-se que a livre concorrência está prevista no art. 170, IV, da Constituição Federal como um princípio da ordem econômica. Este artigo, por sua vez, está inserido no mesmo capítulo do art. 175 da Constituição, o qual, como já declinado, autoriza a prestação dos serviços públicos pelos particulares, por meio de contratos de concessão ou permissão. Tratam-se, então, de duas previsões ligadas à Ordem Econômica da República Federativa do Brasil que não podem ser interpretadas de forma dissociadas.

Bernardo Gonçalves Fernandes explica que a livre concorrência deve ser compreendida como “a possibilidade de os agentes econômicos poderem exercer sem embaraços jurídicos criados pelo Estado, dentro de determinado mercado, com fins à produção, à circulação e ao consumo de bens”²⁷.

Ainda sobre esse princípio, Luís Eduardo Schoueri enfatiza que “a livre concorrência é meio para atingir uma finalidade; nesse sentido, não cabe falar em livre concorrência em si mesma, mas apenas naquela comprometida com a finalidade constitucional”²⁸. Desse modo, para o referido autor, a livre concorrência deve interagir com os demais princípios da ordem econômica e, portanto, ser objeto de ponderação quando eventualmente conflite com outros princípios constitucionais.

Em virtude disso é que surge a necessidade de que o afastamento de uma imunidade, sob o pretexto de se garantir a livre concorrência, seja feito a partir de um juízo de ponderação em cada caso concreto, e não de forma apriorística, conforme já decidiu o CADE, no Acórdão nº 107-07197. Ao citar o conteúdo dessa decisão, Luis Eduardo Schoueri pondera que:

²⁶ Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=776004752>, p. 4, Acessado em: 17 dez 2024.

²⁷ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. ver. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 1.924.

²⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre Concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 259.

Esta mesma **necessidade de análise do caso concreto** foi apontada pela 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes, quando examinava questão do efeito concorrencial da imunidade. No caso”, **o Fisco pleiteava a suspensão da imunidade do contribuinte sob o argumento e que a atividade desenvolvida pela entidade imune ofenderia o princípio da livre concorrência.** Entendeu o Conselho que “se a atividade desenvolvida tem por finalidade auxiliar a cobrir o déficit da atividade principal da entidade imune, **não é correto retirar, pura e simplesmente, a imunidade somente com o argumento em tese de que estaria ferido o princípio da livre concorrência. A ofensa a este deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional.**” Vale notar que a **decisão não nega que, em tese, a imunidade possa ser limitada, quando em confronto com o princípio da livre iniciativa; o que se exige, acertadamente, é que o embate entre os princípios se faça em bases concretas, evidenciando-se os efeitos nefastos sobre a concorrência, no lugar de simplesmente se afastar uma proteção constitucional.**²⁹ (gn)

Assim, se um imóvel público está afetado direta ou indiretamente à consecução de um serviço público, ainda que sua prestação tenha sido delegada ou outorgada a um particular que atue visando o lucro, não é possível que, somente em virtude dessa última condição, seja declarada uma afronta ao princípio da livre concorrência, sem considerar a realidade fática e concorrencial inerente à atividade desempenhada.

Quer se dizer, com isso, que a violação ao princípio da livre concorrência, para fins de afastamento da imunidade tributária, deve ser avaliada no caso concreto, mediante a utilização de balizas que permitam aferir, em cada situação, se a imunidade está de alguma forma interferindo na livre concorrência de outros prestadores desse mesmo serviço.

Com efeito, não se pode desconsiderar o fato de que a condição de imune de determinado bem afetado à prestação do serviço pode ter sido fator determinante na estruturação de determinado projeto de concessão e no atingimento de uma tarifa módica.

Aliás, mesmo nos casos em que o bem público abriga o exercício de uma atividade comercial, também é preciso avaliar a possibilidade de que a receita oriunda dessa atividade seja indispensável à manutenção da prestação do serviço.

Somado a isso, deve também ser considerado que a maior parte dos serviços públicos ligados à infraestrutura são prestados em forma de monopólio natural, ou seja, executados no todo ou em parte por um único prestador, não havendo concorrência, então, a ser afetada. Nas palavras de Frederico Turolla e Thelma Ohira:

A teoria econômica clássica preceitua que a livre concorrência produz maior nível de bem-estar possível comparado a qualquer outra forma de mercado. Entretanto, existem mercados em que a concorrência não oferece, necessariamente, uma solução superior. Esse é o caso dos serviços públicos de infraestrutura, sujeitos à falha de mercado conhecida como monopólio natural. Nessa situação, a presença de custos fixos elevados em capital altamente específico implica em um dilema entre eficiência produtiva e eficiência alocativa, além de sub-incentivo *ex ante* ao investimento.³⁰

Também não se pode esquecer que a delegação da prestação de um serviço público pressupõe a realização de procedimento licitatório que, por sua vez, figura como mecanismo tendente a concretizar o princípio da livre concorrência, já que a partir da licitação o poder público assegura a participação de todos

29 SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre Concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 261.

30 TUROLLA, Frederico Araujo e OHIRA, Thelma Harumi. **Economia do saneamento básico**. Artigo preparado especialmente para o III Ciclo de Debates do Grupo de Estudos em Economia Industrial, Tecnologia e Trabalho da PUC-SP. Disponível em: https://www5.pucsp.br/eitt/downloads/III_CicloPUCSP_TurollaeOhira.pdf.

os interessados, valendo-se de uma competição imparcial e isonômica. Portanto, mesmo nesses casos, há o respeito à concorrência pelo mercado:

Assim como o termo “serviço público” possui uma pluralidade de significados no direito brasileiro, a noção de concorrência apresenta alguma ambivalência. **A razão disso é a existência de concorrência pelo mercado e concorrência no mercado.**

A concorrência pelo mercado é aquela que se dá entre os agentes econômicos anteriormente ao ingresso em um determinado mercado e como condição para tal acesso. Essa modalidade de concorrência existe com relação aos serviços públicos há tempos e é incontroversa na doutrina – tão incontroversa a ponto de passar praticamente despercebida –, pois sempre foi assente que os serviços públicos poderiam ser prestados por meio de concessão, cuja outorga depende de prévia licitação. Esta é a regra insculpida no artigo 175 da Constituição Federal.

Assim, considerando-se a licitação anterior à outorga de uma concessão de serviço público como um mecanismo de competição entre diversos agentes econômicos no qual apenas um conseguirá ingressar em um determinado mercado (i. e., prestação de um serviço público), pode-se afirmar que a concorrência pelo mercado existe há tempos e tradicionalmente é um mecanismo de concorrência para a prestação de um serviço público.

A concorrência pelo mercado não implica concorrência no mercado. **Há mercados em que os agentes econômicos somente podem entrar após prévio processo competitivo, mas, uma vez ingressados, atuam sem competição. É o caso dos processos de licitação para a outorga de serviços públicos monopolísticos** (transmissão de energia elétrica, por exemplo) ou dos processos de licitação para a outorga de concessões de bens ou atividades monopolizadas pela União Federal.³¹

Relembra-se ademais que, não raras vezes, o poder público concede benefícios tributários ou subsídios que, à semelhança do que ocorre com a imunidade, podem viabilizar a prestação do próprio serviço ou até mesmo o atingimento de tarifas módicas.

Realizando um paralelo com a concessão de benefícios fiscais/tributários, Vitor Schirato defende não ser possível afirmar que a outorga dessa benesse acarreta, em qualquer situação, algum tipo de dano à concorrência. Segundo explica o autor, a concessão de subsídios pode ser compatível com a livre concorrência, ao menos em três situações i) quando concedidos para fins de cumprimento de obrigações não impostas a todos os agentes e que não apresentam retorno financeiro; ii) quando conferidos aos segmentos monopolísticos da cadeia produtiva de um serviço público; ou iii) quando conferidos a todos os agentes prestadores, indistintamente.³²

Como se percebe, as duas primeiras hipóteses de não violação à concorrência são compatíveis com as situações até então expostas e se aplicam, também, à possibilidade de reconhecimento da imunidade tributária. Ainda sobre o tema, o autor prossegue explicando que:

No primeiro caso, **os subsídios tarifários não apenas são compatíveis com a prestação concorrencial dos serviços públicos, como, mais ainda, serão necessários para assegurar sua existência e sua efetividade**, na medida em que o dever imposto a apenas algum (ou alguns) agente(s) de suportar determinado ônus poderá se configurar uma desvantagem competitiva que o (os) levará à sucumbência. Em consonância com o que já afirmamos, precisamente este é o caso do cumprimento do dever de universalização dos serviços públicos. Tal dever, em regra, não é imposto a todos os agentes prestadores, mas apenas àqueles que estão sujeitos ao regime jurídico de serviço público. Demais disso, tal dever é muito oneroso e possui baixíssimo (ou nenhum) retorno financeiro. Sendo assim, o cumprimento do dever de universalização em um cenário concorrencial sem que sejam oferecidas compensações aos agentes onerados poderá levá-los à sucumbência, o que não seria admissível. Por essa razão, é perfeitamente lícito e compatível com um regime de concorrência na prestação dos serviços públicos que os agentes sujeitos a deveres especiais decorrentes do regime de serviço público tenham direito a subsídios públicos para compensar os custos incorridos com o

31 SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa nos Serviços Públicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 29.

32 SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa nos Serviços Públicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 268-269.

cumprimento de suas obrigações. De outro bordo, no segundo caso, os subsídios são admissíveis em serviços públicos prestados em regime de concorrência quando conferidos às etapas da cadeia produtiva que predicam uma exclusividade de agente (monopólios naturais). [...]

Destarte, **considerando-se que a fixação das tarifas devidas pela prestação dos serviços públicos é uma questão pertinente ao estabelecimento de uma política pública, nada obsta que ela preveja a concessão de subsídios tarifários para as atividades pertinentes à cadeia produtiva dos serviços públicos que constituem monopólios naturais, eis que referidos subsídios contribuirão para a modicidade tarifária dos usuários finais sem acarretar qualquer prejuízo à concorrência.** Muito ao contrário, podendo até mesmo configurar um estímulo à entrada de novos agentes e, portanto, um fomento à concorrência.³³ (gn)

Portanto, se é concebível que os prestadores de determinados serviços públicos em regime concorrencial desfrutem de alguma forma de benefício/subsídio para se alcançar a modicidade tarifária e a universalização desses serviços, com muito mais razão deve ser mantida imunidade conferida aos entes públicos para a prestação de serviços de sua competência, ainda que por intermédio de particulares.

Assim, resta evidente que a incidência da imunidade tributária não pode ser compreendida como uma automática violação ao princípio da livre concorrência, devendo cada caso concreto ser analisado a partir de alguns critérios, a seguir sugeridos.

5 POSSÍVEIS CRITÉRIOS PARA FINS DE RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA NO CASO CONCRETO

A partir das premissas até então fixadas, pode-se vislumbrar alguns critérios a serem consideradas para fins de reconhecimento ou não da imunidade no caso concreto.

Como primeira baliza, é imprescindível a análise quanto à utilização ou afetação do bem público à prestação de um serviço de interesse geral (público/social).

Para a devida aplicação desse critério, devem ser feitos dois recortes: (i) o serviço público deve ser considerado enquanto prestação e atividade econômica que envolva algum interesse geral da sociedade (público/social), com vistas ao bem-estar da coletividade, abrangendo, assim, os contratos de infraestrutura e os serviços administrativos; e (ii) deve-se admitir, para fins de incidência da imunidade, a figura da “afetação indireta” ao serviço público, referente às situações em que o bem não está diretamente ligado a atividade finalística inerente a prestação do serviço, mas gera receitas ou outras utilidades que viabilizam a prestação do serviço de forma eficiente e com tarifas módicas, em proveito de toda a sociedade.

Feitos esses recortes, entende-se que a afetação do bem, nos termos do item ii, deve ser um critério determinante para fins de aferição quanto à incidência da imunidade no caso concreto, em detrimento das características da pessoa jurídica responsável pela prestação do serviço. Isso porque, partindo-se da premissa de que o poder concedente, ao delegar a prestação do serviço, preserva sua competência constitucional para tanto, não se mostra coerente que o fato desse serviço estar sendo prestado por um particular, em virtude do exercício de uma opção constitucional e legítima do ente federativo, tenha o condão de, por si só, afastar a prerrogativa constitucional que lhe foi conferida.

Com efeito, admitir o afastamento da imunidade em decorrência da finalidade lucrativa da

33 SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa nos Serviços Públicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 268-269.

prestadora do serviço público, selecionada por meio de processo licitatório prévio, obstaria a incidência desse instituto constitucional em muitos dos contratos de concessão ou permitiria apenas a delegação para pessoas jurídicas de direito privado controladas pelo Estado, pois as pessoas jurídicas de direito privado não estatais atuam com finalidade lucrativa.

O regime da atividade também pode ser um ponto de partida quando da análise de incidência ou não da imunidade. Conforme acima defendido, entende-se que eventual aferição de justiça fiscal ou ofensa à livre concorrência deve ser feita à luz de situações e dados concretos, e não apenas com base em posições abstratas.

Por isso, a violação ao princípio da livre concorrência pressupõe, primeiramente, que haja concorrência. Assim, em se tratando de serviços explorados em regime de monopólio, tem-se presente o respeito à figura da concorrência **pelo** mercado, e a conseqüente concreção do princípio da livre-concorrência nesse cenário, já que não há, nesses casos, concorrência **no** mercado.

É de se salientar, ademais, que a prestação de serviços prestados em forma de monopólio, decorre do fato de que eles “demandam tamanhas montas de investimento para sua construção, que sua duplicação tornaria inviável o retorno do investimento realizado”³⁴, e, portanto, não poderiam ser executados por mais de um operador, por se tratar de uma única infraestrutura, sem contar nas questões ambientais e urbanísticas envolvidas na sua implementação.

Estando-se, portanto, diante de hipóteses de monopólio natural em que, como já consignado, não há concorrência no mercado, torna-se de difícil visualização a ocorrência efetiva de violação à livre concorrência ou algum tipo de injustiça fiscal apontada de forma abstrata, já que a diminuição dos custos do serviço pode ter como conseqüência a diminuição das tarifas a serem pagas pelos usuários.

Por outro lado, em relação à prestação de serviços em regime concorrencial, seria possível, em tese, se vislumbrar a possibilidade de que a imunidade possa, eventualmente, implicar em afronta ao princípio da livre iniciativa. Contudo, conforme já defendido, essa análise deve ser feita com base em dados concretos e considerando-se as situações dos *players* daquele mercado específico.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que o exercício de atividade em decorrência de delegação estatal (desestatização) implica em limitações de ordem legal e contratual que não são impostas aos demais entes privados no mercado concorrencial, de modo que a comparação parametrizada entre eles não teria sentido jurídico ou mesmo econômico.

Prova disso é que os prestadores de serviços públicos devem, por imposição legal, fazê-lo de forma adequada, isto é, satisfazendo “as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas”³⁵ (art. 6º, §1º, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro 1995).

Ou seja, enquanto os demais entes privados do mercado têm sua atuação livre, aqueles que atuam por delegação do Estado estão com sua liberdade de planejamento e atuação econômica limitada.

34 SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa nos Serviços Públicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 206.

35 BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18987cons.htm?origin=instituicao. Acesso em: 15 ago 2024.

Isso conduz a conclusão que a desconsideração da imunidade tributária traria mais um elemento de desigualdade nessa relação.

Sugere-se, assim, que sejam estabelecidos critérios voltados à questão da concorrência em si, relativos ao mercado concorrencial, em detrimento das características inerentes à prestadora do serviço. O ordenamento jurídico brasileiro já contém tipificação para infrações à ordem econômica (Lei 12.529, de 30 de novembro de 2011) que podem servir como parâmetro para o estabelecimento de balizas e possibilitar a análise concreta das situações.

Outro possível critério diz respeito à reversão dos bens ao final da concessão. Conforme já explicitado, os contratos de concessão podem prever que alguns bens cedidos à concessionária retornem à gestão estatal quando do término da vigência do contrato. Nesses casos, fica ainda mais evidente a possibilidade de reconhecimento da imunidade, pois o próprio ajuste deixa claro que o bem afetado continua e continuará a ser patrimônio público.

Também pode-se analisar a questão sob a ótica da realização ou não de licitação previamente à delegação, já que, nesses casos, terá havido o respeito à concorrência pelo mercado.

Esclarece-se, por oportuno, que os critérios acima expostos devem ser adotados independentemente de o ente privado possuir ou não finalidade lucrativa ou exercer atividade em regime concorrencial e devem ser aplicados a partir do que a utilização do bem representa na política administrativa do ente federativo proprietário. Por isso, caberia ao poder concedente, no momento da estruturação do projeto, avaliar de que forma aquele imóvel seria afetado à prestação do serviço e explorado pelo particular, para que, a partir disso, seja promovido o cálculo da tarifa e demais custos inerentes ao projeto.

Neste momento, então, caberia ao poder concedente analisar concretamente se a utilização proposta para o bem imóvel poderia representar algum tipo de risco à livre concorrência, promovendo-se, se for o caso, a adoção das medidas cabíveis para mitigar eventuais efeitos negativos.

Outrossim, deve ser considerado que cada setor de prestação de serviços públicos, notadamente àqueles relativos à infraestrutura (ferrovias, rodovias, portos, aeroportos) possui particularidades e demanda incentivos diversos, de modo que a fixação de uma tese geral para todos os tipos de serviços públicos pode configurar prejuízo a setores específicos.

Portanto, resta claro que o afastamento da imunidade recíproca unicamente em virtude de a prestação de serviço público ser realizada por pessoa jurídica de direito privado com finalidade lucrativa parece não ser a medida mais condizente com a própria noção atual do que representam os serviços públicos e, principalmente, com os princípios que regem esse tipo de serviço.

Por fim, é importante que também seja levada em consideração a situação relativa às concessões administrativas (PPPs administrativas), nas quais a administração é a responsável por remunerar o delegatário e não há a cobrança de tarifas, especialmente quando a prestação de serviço à administração pública é indireta.

Ainda que nesse caso os bens públicos sejam utilizados sem uma finalidade atrelada a um serviço público *strictu sensu*, o benefício da sociedade vem pela melhoria do atendimento às demandas da própria coletividade. Logo, tributar os imóveis públicos que estão sob a gestão temporária de um parceiro

privado e que são destinados ao atendimento direto ou indireto da administração pública também se mostra indevido, já que ditos bens permanecem ligados a um interesse geral (público/social) de todos.

Da mesma forma se dá com as concessões de uso especiais – tais como as concessões de ativos públicos (ginásios, centro de convenções, centros de abastecimento, etc), onde há o exercício de uma típica atividade privada/concorrencial por meio da qual os delegatários auferem renda. Contudo, tratam-se de concessões que se destinam a uma finalidade de interesse geral (público/social), ligada na maioria das vezes a políticas públicas e direitos fundamentais (lazer, cultura, esporte, armazenamento e distribuição de alimentos, etc).

Portanto, na linha do que já consignado, nesses casos também não se verifica motivo para se afastar a imunidade recíproca, já que são serviços prestados ao Estado, mas em favor da sociedade.

Assim, defende-se a impossibilidade de fixação de uma tese geral apenas à luz das características dos prestadores de serviços para abarcar todas as possíveis situações relativas aos bens públicos afetados à prestação de serviços públicos, sendo imprescindível que cada situação seja analisada em concreto à luz de balizas fixadas pela jurisprudência e pela legislação.

CONCLUSÃO

Os argumentos expostos no presente estudo apontam a necessidade de que a análise quanto à (im)possibilidade de incidência da imunidade recíproca sobre os bens públicos vinculados às concessões seja realizada à luz de casos concretos mas, primeiramente, a partir da noção atual de serviço público, enquanto atividade econômica e passível de ser prestado por particulares com finalidade lucrativa.

A partir disso, deve-se ter em mente que mesmo quando se está diante de um bem público utilizado por particular, no âmbito da prestação de serviços públicos, para explorar atividade econômica, há a possibilidade de que as receitas auferidas com a atividade seja indispensáveis à consecução do próprio serviço público ou, em último caso, à concretização do princípio da modicidade tarifária.

Portanto, aponta-se, como possíveis premissas para análise concreta do reconhecimento da imunidade recíproca de bens vinculados aos contratos de concessões:

- a) utilização ou afetação do bem público à prestação de um serviço de interesse geral (público/social), ainda que de forma indireta;
- b) reversibilidade desses bens;
- c) verificação do ambiente concorrencial na situação concreta, ante a possibilidade de prestação de serviços públicos em regime de monopólio;
- d) indispensabilidade do bem para a universalização do serviço ou atingimento do princípio da modicidade tarifária;
- e) realização de licitação para fins concessão do bem ou do serviço.

Reitera-se, por fim, que os critérios expostos devem ser adotados independentemente de o ente privado possuir ou não finalidade lucrativa ou exercer atividade em regime concorrencial. Na realidade, toda a análise deve girar em torno do que a utilização do bem representa na política administrativa do ente

federativo proprietário e na própria prestação do serviço público.

Observadas essas condições, será garantida a necessária segurança jurídica e a concretização a regra constitucional de imunidade recíproca aos bens públicos nas concessões.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Direito dos serviços públicos**. 4. ed. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.334, de 13 de setembro de 2016**. Cria o Programa de Parcerias de Investimentos - PPI; altera a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/___Ato2015-2018/2016/Lei/L13334compilado.htm. Acesso em 15 ago 2024.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário 1411101 AgR/SP. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, julgado em 26 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6517653>. Acesso em 19 ago 2024.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

GRAU, Eros Roberto. Constituição e serviço público. In: GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Direito Constitucional: uma homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021.

SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa nos Serviços Públicos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre Concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

TUROLLA, Frederico e OHIRA, Thelma Harumi. **Economia do saneamento básico**. Artigo preparado especialmente para o III Ciclo de Debates do Grupo de Estudos em Economia Industrial, Tecnologia e Trabalho da PUC-SP. Disponível em: https://www5.pucsp.br/eitt/downloads/III_CicloPUCSP_TurollaeOhira.pdf. Acesso em: 18 dez 2024.

A IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA PARA O SETOR PÚBLICO NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL: PARADIGMAS E DESAFIOS

Sérgio da Silva Corrêa¹

RESUMO

Em função dos perenes escândalos de corrupção e malversação de recursos públicos a auditoria governamental tem assumido preponderância na agenda pública brasileira. A necessidade de aperfeiçoamento da auditoria pública tem se tornando objeto de pauta dos órgãos de controle do Brasil, bem como de instituições como Banco Mundial e Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI). O modelo de capacidade Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) tem se mostrado como um instrumento útil para o aperfeiçoamento ordenado da auditoria interna do setor público brasileiro. Este estudo tem como objetivo verificar qual é o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (CGE), a partir da aplicação do modelo IA-CM. Para tanto, realizou-se uma pesquisa participante, documental e survey utilizando-se os seguintes métodos: coleta de dados, observação participante, e análise documental. Os resultados demonstraram que a auditoria interna da CGE domina, em média, 100% das práticas do modelo mencionado, alcançando a implementação de todas as práticas do Nível 2. Considerando que é necessário que o órgão domine todas as áreas de processos-chave de um nível para que seja classificado como pertencente àquele nível de capacidade, conclui-se que o nível de maturidade da auditoria interna da AGE é o Nível 2. Tal achado demonstra a evolução da auditoria interna da CGE para agregar valor à gestão governamental e para controlar suas operações e recursos necessários para alcançar os seus objetivos institucionais.

PALAVRAS-CHAVE: auditoria interna; setor público; Controladoria-Geral do Estado; Auditoria-Geral do Estado; desenvolvimento de projetos.

ABSTRACT

Due to the perennial scandals of corruption and misappropriation of public resources, government auditing has taken on preeminence in the Brazilian public agenda. The need for improvement in public auditing has become a topic on the agenda of Brazil's control bodies, as well as institutions such as the World Bank and the National Internal Control Council (CONACI). The Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) has proven to be a useful tool for the systematic improvement of internal audit in the Brazilian public sector. This study aims to assess the maturity level of internal audit at the State Comptroller's Office of Mato Grosso do Sul (CGE), based on the application of the IA-CM model.

¹ Sérgio S. Corrêa: Auditor do Estado de MS, chefe da Unidade de Auditoria Especializada em Governança, Gestão e Políticas Econômicas –UAGOV, formado em Ciências Contábeis na FUCMAT (1995), Pós-Graduado em Auditoria Tributária na UFSM (2005).

To achieve this, a participatory, documentary, and survey research was conducted, utilizing the following methods: data collection, participant observation, and documentary analysis. The results demonstrated that the internal audit at CGE, on average, fully encompasses 100% of the practices outlined in the mentioned model, achieving the implementation of all Level 2 practices. Considering that it is necessary for the organization to master all key process areas at a level to be classified as belonging to that level of capability, it is concluded that the maturity level of CGE's internal audit is Level 2. This finding illustrates the evolution of CGE's internal audit in adding value to government management and controlling its operations and resources necessary to achieve its institutional objectives.

INTRODUÇÃO

1 CONTEXTUALIZANDO E ESTABELECENDO CONCEITOS

A Administração Pública, nas últimas décadas do século XX, deu indícios de que não estava preparada para atender, de maneira adequada, as diversas exigências da sociedade. A prestação de serviço ao cidadão chegava, por vezes, de forma precária, por outras, nem mesmo chegavam (Barzeley & Armajani, 1992).

Entretanto, ineficiência e ineficácia do poder público são cada vez menos toleradas, uma vez que a cobrança da sociedade em relação aos governos é a de bons resultados. A crescente exigência social, o aumento das expectativas e necessidades dos cidadãos têm induzido muitos países a uma nova orientação na prestação de serviços públicos, cujo centro está na qualidade e na satisfação dos anseios populares (Costa, Pereira & Blanco, 2006).

Nesse sentido, os processos de controle demandam, cada vez mais, maior competência e profissionalismo por parte dos auditores internos, que devem exercer a sua função de forma coordenada para o benefício da organização. As unidades de auditoria do setor público devem ter autoridade e competência para avaliar a conformidade, a eficácia, a economia e a eficiência das operações governamentais, protegendo, dessa forma, o interesse público.

Atualmente reconhece-se a importância, na administração pública, da função de auditoria interna, tendo em vista que seus objetivos são direcionados à avaliação da ação governamental, em relação ao cumprimento de metas e execução de orçamentos e da gestão empreendida pelos administradores públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

A auditoria interna tem como finalidade agregar valor à organização e sua função básica se constitui no suporte à gestão, bem como a toda instituição. E, um caminho para se fazer isso, é comprovar a sua eficácia e a eficiência.

Contudo, as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, pouco contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública. Não obstante predominam ações de controle a posteriori, com objetivos eminentemente repressivos e punitivos, todavia, controles ex-post, calcados em punição, são contraproducentes.

A ausência de padronização dos procedimentos de auditoria interna, bem como a limitada

eficácia de seus relatórios também se constituem como um problema para os órgãos de controle do país. Destaca-se que a estrutura de governança está aquém da desejada e não existe um sistema de integridade adequado e funcional. Pois a maior lacuna, a respeito da qualificação da auditoria interna do setor público brasileiro, reside na precariedade dos mecanismos de governança e dos modelos de risco.

Todos esses problemas promovem um ambiente de desconfiança para a sociedade, os gestores e os auditores. Para mudar esse quadro, é preciso que a auditoria interna proponha melhorias, avalie a eficiência e a efetividade das instituições, recomendando alternativas mais eficazes de modo a agregar valor à administração pública.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU) publicou os Acórdãos n. 1.273/2015-TCU-Plenário; 2.622/2015-TCU-Plenário e 1171/2017-TCU-Plenário, destacando a necessidade de aperfeiçoamento das práticas de auditoria interna do setor público, bem como sua convergência aos padrões internacionais.

O Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), representante de órgãos de controle interno brasileiros, reconhecendo a necessidade de fortalecimento do sistema de controle e da função de auditoria interna no Brasil, estabeleceu parceria com o Banco Mundial, no intuito de criar um grupo de trabalho, cujo objetivo seria melhorar a capacidade das auditorias internas das entidades de controle do país.

Por meio dessa parceria, verificou-se que o modelo de maturidade Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) se constitui como uma ferramenta útil para o aperfeiçoamento da atividade de auditoria pública brasileira, à medida que permite a consolidação de uma base para avaliação e de um mapa para orientar, ordenadamente, sua evolução.

O modelo IA-CM é uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público, constituindo-se como alicerce para a implementação de práticas eficazes de auditoria e como um roteiro para sua melhoria.

O IA-CM pode também ser usado para capacitação, auto avaliação e promoção da profissão de auditor interno. Esse modelo possibilita às partes interessadas e aos tomadores de decisão compreender o importante papel e o valor que a auditoria interna tem na governança e na prestação de contas do setor público. Também, demonstra os níveis e estágios por meio dos quais a atividade de auditoria interna pode evoluir.

Na literatura internacional, os estudos realizados sobre essa temática, utilizando o modelo IA-CM como base para estabelecer uma escala de maturidade, abordam temas como motivação das entidades para profissionalizar programas de auditoria interna, avaliação do nível de capacidade da auditoria interna e a aplicação do modelo IA-CM em países em desenvolvimento.

Em geral, os estudos evidenciam que o IA-CM se constitui como um modelo global aplicável tanto a países desenvolvidos quanto a países em desenvolvimento, cujas estruturas possibilitem o levantamento dos requisitos fundamentais para uma função de auditoria interna eficaz no setor público.

O Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) se constitui em um modelo de maturidade voltado para a atividade de auditoria interna do setor público. Modelo de maturidade é uma representação do mundo real, de maneira simplificada, composto por elementos essenciais para a implementação de processos organizacionais.

Esse tipo de modelo visa avaliar a maturidade de uma organização conforme um dado critério. Assim, esses modelos são usados como uma ferramenta de diagnóstico e são constituídos por estágio que, em conjunto, formam uma sequência lógica a partir de um nível inicial de capacidade.

Assim, os modelos de capacidade desenvolvidos foram projetados para permitir que as instituições avaliem seu status atual da atividade sob revisão em relação a um conjunto de critérios e permite identificar e implementar melhorias no processo daquela atividade.

O objetivo de um modelo de capacidade é fornecer facilitadores e avaliadores de boas práticas, os quais ajudam as organizações a responder como elas atualmente são e como gostariam de ser. Os facilitadores dizem respeito às atividades que são necessárias à organização, a partir da posição atual, atingir o lugar desejado. E, os avaliadores correspondem aos indicadores que indicam que a posição desejada foi alcançada.

A melhoria dos processos da atividade de auditoria interna do setor público também é objeto de um modelo de maturidade denominado Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM). Esse modelo foi desenvolvido pelo The Institute of The Internal Auditor Foundation Research (IIARF) tendo como base o Software Capability Maturity Model (CMM) criado pelo SEI.

O IIARF levou em consideração essas diferenças e desenvolveu um modelo universalmente aplicável para a avaliação e melhoria da auditoria interna no setor público. Dessa forma, o modelo não é prescritivo, não determina como um processo deve ser realizado, mas, sim, o que deve ser feito. A comparabilidade do IA-CM encontra-se nos princípios, práticas e processos, servindo, dessa maneira, como um modelo universal.

O IA-CM destina-se a identificar as necessidades fundamentais de uma auditoria interna e foi estruturado para implementar essa atividade no setor público de forma efetiva. Esse modelo estabelece os passos para que uma função de auditoria interna possa progredir de um estágio inicial para um mais avançado e efetivo. O modelo se presta à auto avaliação, construção de capacidades e promoção da profissão. Sua premissa fundamental é que um processo ou prática não pode ser melhorado, se não puder ser repetido.

De acordo com o IIARF (2009), o IA-CM se constitui em um veículo de comunicação, pois demonstra o que é uma auditoria interna efetiva e sua importância aos tomadores de decisões em uma estrutura de avaliação, uma vez que avalia a maturidade da auditoria interna em relação aos padrões e práticas profissionais em um roteiro para a melhoria ordenada dessa atividade, visto que define os passos a serem seguidos para estabelecer e reforçar a auditoria interna.

O principal objetivo do modelo IA-CM é aumentar a eficácia da atividade de auditoria interna no setor público em nível mundial e identificar os aspectos essenciais para o alcance desse objetivo. Esse modelo se constitui em uma ferramenta de auto avaliação e melhoria contínua para funções de auditoria interna do setor público.

A estrutura do IA-CM é composta por 3 (três) componentes principais, a saber: 5 (cinco) níveis de maturidade e progresso, 6 (seis) elementos de auditoria interna e 41 (quarenta e uma) áreas de processos-chave (Key Process Areas – KPAs). Cada nível de maturidade é composto por vários KPAs os quais estão associados aos 6 (seis) elementos. Os KPAs demonstram o que deve ser colocado em prática e sustentando

para que a atividade de auditoria possa evoluir para o próximo estágio.

Os KPAs são compostos por um objetivo, o qual resume o resultado pretendido ou demonstra o que deve existir na respectiva área de processo; por atividades que, quando implementadas, atingem o objetivo. Por sua vez, essas atividades apresentam produtos e resultados. Para visão geral do modelo IA-CM, o IIARF apresenta a “Matriz de uma página” (Quadro 1).

Quadro 1 – Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IACM)

Figura 1.5
Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	AI reconhecida como agente-chave de mudança - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3 Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Melhoria contínua de práticas profissionais - KPA 5.5 Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 A atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3 Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	CAI aconselha e influencia a mais alta gerência - KPA 4.7	Supervisão independente da Atividade de AI - KPA 4.8
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12	CAI informa à autoridade de mais alto nível - KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / value-for-money - KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	<i>Ad hoc</i> não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: Adaptado de The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009.

No eixo vertical da “matriz de uma página” são apresentados os níveis de capacidade, com a maturidade da auditoria aumentando de baixo para cima. Os elementos são apresentados no eixo horizontal e os KPAs são identificados pelos blocos de construção para cada nível de cada elemento. A cor mais escura da matriz demonstra a influência que a auditoria interna tem sobre os elementos e identifica os KPAs em que a auditoria tem mais oportunidade de institucionalizá-los de forma independente.

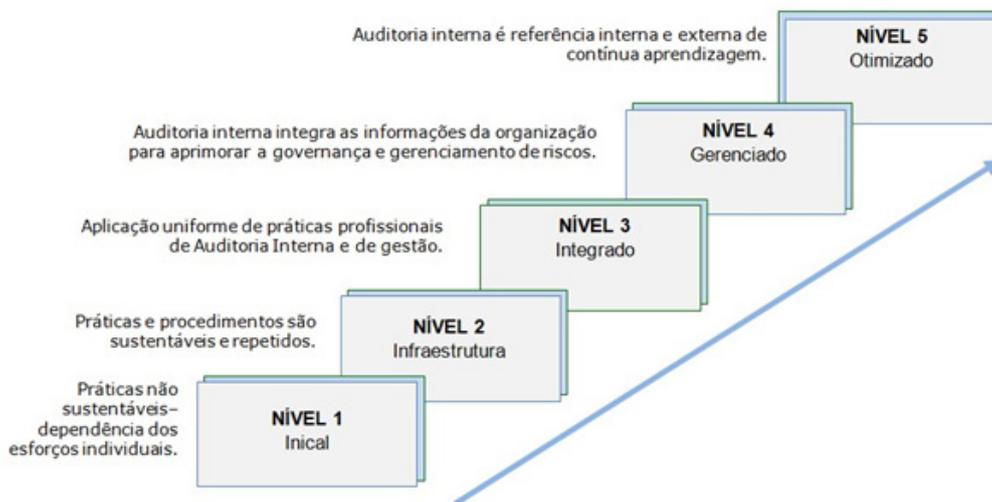
Assim, movendo-se da esquerda para a direita, a capacidade da auditoria interna de, independentemente, implementar os KPAs diminui. Da mesma forma, essa capacidade diminui à medida que os níveis de maturidade se deslocam para cima na matriz uma vez que tanto a organização quanto o ambiente externo tendem a aumentar a influência sobre o domínio dos KPAs nos níveis mais elevados.

Os níveis de capacidade são progressivos e, para cada nível foram identificadas e agrupadas atividades da auditoria e meios para institucionalizá-las, formando uma escala de maturidade.

Dessa forma, cada estágio de capacidade corresponde a um conjunto de necessidades fundamentais imprescindíveis para a evolução da organização para um ambiente mais implementado e mais

profissional. Sendo assim, cada nível de capacidade constitui a base para o desenvolvimento eficaz da atividade de auditoria interna e permite a implementação do próximo nível. Os níveis de maturidade são apresentados na Figura 1.

Figura 1 – Níveis de capacidade



Fonte: Adaptado de The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009, p. 7.

No Nível Inicial (nível 1), o mais baixo estágio, a auditoria não está estruturada e depende dos esforços e iniciativas dos indivíduos. Não há práticas profissionais estabelecidas e falta infraestrutura. As ferramentas e procedimentos de auditoria são *ad hoc* (não estruturadas), não repetíveis e não são documentadas. Como resultado, a atividade de auditoria interna é insustentável.

No segundo estágio (nível 2), a infraestrutura administrativa e de gestão são estabelecidas, o que significa que as políticas que estabelecem o propósito, autoridade e responsabilidade do programa da auditoria e sua relação de subordinação existem dentro da organização. A auditoria começa a identificar e recrutar pessoas com as competências e habilidades necessárias para o trabalho de auditoria, mas, ainda, não há um plano de desenvolvimento profissional claro. Os procedimentos e práticas profissionais começam a ser documentados e há conformidade com as normas. E, o principal desafio deste nível, é estabelecer e manter processos e procedimentos repetíveis e, portanto, ser sustentável.

No Nível Integrado (nível 3), o programa de auditoria preocupa-se com a capacidade, independência, profissionalismo e objetividade dos auditores. A gestão da atividade de auditoria e as práticas profissionais estão bem estabelecidas e aplicadas uniformemente. A auditoria está composta por profissionais qualificados e há um plano de desenvolvimento profissional. A auditoria começa a alinhar-se com os negócios e com os riscos enfrentados pela organização.

O programa de auditoria interna integra a governança e a gestão de riscos da organização no Nível Gerenciado (nível 4). A atividade de auditoria é gerida de forma quantitativa e qualitativa, por meio de métricas de desempenho e são utilizadas para monitorar os processos e seus resultados. Neste nível, as expectativas da função de auditoria estão alinhadas às das principais partes interessadas.

No Nível Otimizado (nível 5), o foco está na melhoria contínua e na inovação. A estrutura de governança é totalmente desenvolvida e a auditoria interna faz parte dessa estrutura. A auditoria é independente, possui poder, autoridade e é composta por profissionais com habilidade, altamente competentes

e especializados, os quais exercem papel de líderes-chave na instituição. Seu programa contribui, efetivamente, para a organização.

Quanto aos elementos, o modelo apresenta 6 (seis) elementos essenciais da atividade de auditoria interna. Os 4 (quatro) primeiros elementos dizem respeito aos aspectos internos da auditoria e os 2 (dois) últimos elementos se referem à função de auditoria quanto à organização e ao ambiente externo, esses elementos são: a) Serviços e Função da Auditoria Interna; b) Gerenciamento de Pessoas; c) Práticas Profissionais; d) Gestão de desempenho e prestação de contas; e) Cultura e relacionamento organizacional, e; f) Estruturas de governança.

O elemento “Serviços e Função da Auditoria Interna” se refere à natureza e ao escopo dos serviços que a auditoria interna fornece, assim como a responsabilidade de ajudar na obtenção dos objetivos organizacionais. Para esse elemento, o modelo inclui a auditoria de conformidade, trabalhos de consultoria, revisão de controle interno, processos e sistemas, dentre outros.

O “Gerenciamento de Pessoas” se constitui no segundo elemento e se refere ao recrutamento de recursos humanos e a seu desenvolvimento. Inclui a identificação de candidatos adequados e os padrões de desempenho, bem como remuneração, treinamento e oportunidades de promoção e desenvolvimento.

Os KPAs que constituem esse elemento tratam da equipe da auditoria, recrutamento, desenvolvimento, treinamento, retenção de talentos, envolvimento e desenvolvimento da gestão, assim como envolvimento com órgãos profissionais. É essencial não só recrutar auditores internos adequados, mas, também, capacitar, desenvolver e reter esses profissionais.

As práticas profissionais se constituem no terceiro elemento e refletem os processos, estruturas e políticas necessárias para se executar uma auditoria de forma eficaz, com proficiência e com o devido zelo profissional. Inclui a capacidade de a auditoria alinhar suas prioridades às da organização, bem como a manutenção de um programa de garantia de qualidade.

Os KPAs que foram identificados para este elemento apresentam a importância de alinhar o planejamento da auditoria interna com as prioridades das principais partes interessadas, a estratégia e o perfil do risco da organização. Abrange, também, a necessidade de políticas de auditoria interna e procedimentos, bem como garantia de qualidade.

O elemento “Gestão de desempenho e prestação de contas” se refere às informações necessárias para administrar, conduzir e controlar as operações da auditoria, bem como explicar seu desempenho e seus resultados. Isto inclui a identificação e comunicação entre todos os níveis dos membros da equipe. Além disso, inclui a coleta e relatórios de informações de desempenho a respeito da eficácia da atividade de auditoria interna. Os KPAs desse elemento abrangem aspectos relacionados ao plano de negócios, orçamento e informações de desempenho da auditoria.

A posição e relações internas e externas da auditoria, incluindo seu relacionamento com a organização, são tratadas no elemento “Cultura e relacionamento organizacional”. Estão incluídos neste elemento aspectos sobre o relacionamento do Chefe Executivo de Auditoria com a alta gerência e o relacionamento da auditoria interna com outras unidades organizacionais. Os KPAs que foram identificados para este elemento descrevem como a função de auditoria interna está focada em sua gestão e como se relaciona com sua equipe e outros grupos de revisão.

O último elemento apresentado no modelo se refere às “Estruturas de governança”. Este elemen-

to explana sobre os relatórios funcionais e administrativos do Chefe Executivo de Auditoria, bem como a posição organizacional da auditoria. Inclui os mandatos, autoridades, políticas e procedimentos que são estabelecidos para garantir a independência e objetividade de sua atividade. Os KPAs deste elemento demonstram os aspectos necessários para assegurar que a função de auditoria tenha acesso necessário às pessoas da organização, ativos e informações, mecanismos de financiamento e que a sua gestão e supervisão seja independente.

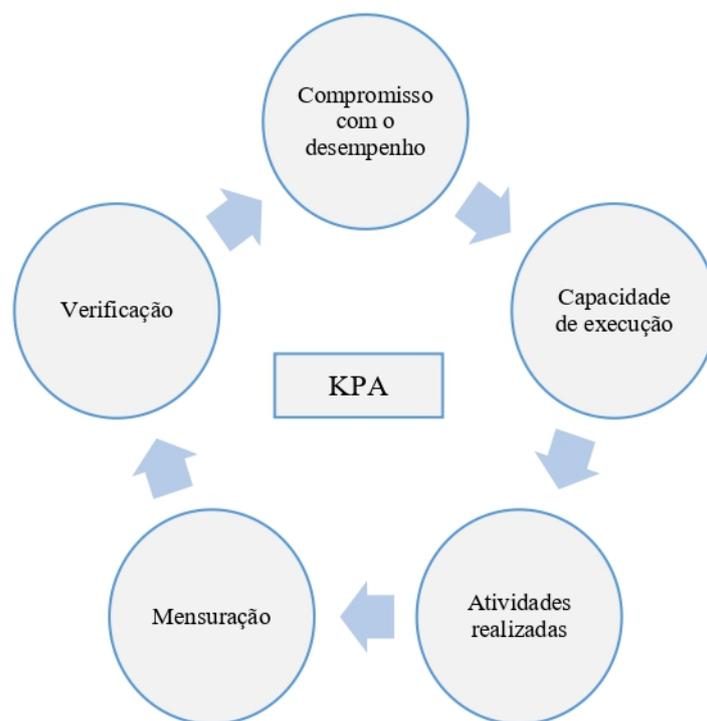
Quanto à implementação do KPA, o SEI (2010) explica que implementação significa que o processo está enraizado na forma como o trabalho é executado, existindo padronização na execução do processo e comprometimento em relação à sua execução. Para que a atividade de auditoria alcance um determinado nível, é preciso que todos os KPAs dos 6 (seis) elementos estejam implementados.

Para considerar que uma atividade de auditoria interna alcançou o nível de capacidade 2, é preciso que os 10 KPAs presentes nos 6 elementos estejam incorporados à cultura da auditoria interna. Basta que um deles não esteja implementado para que a atividade de auditoria interna seja classificada no nível 1. Já para alcançar o nível de capacidade 3, seria necessária a implementação dos 10 KPAs referentes ao nível 2 e dos 14 KPA referentes ao nível 3.

Para considerar que um KPA esteja implementado, é preciso ir além da mera execução das atividades previstas na respectiva área de processo-chave. Além de dominar o KPA, a auditoria deve incorporar as atividades à sua cultura organizacional, dessa forma, o KPA será sustentável e repetível.

A implementação dos KPAs de um nível se constitui como base de práticas e capacidades para o estágio seguinte. Seu domínio exige que certas características comuns estejam presentes. Essas características descrevem os meios para implementar e garantir a sustentabilidade do KPA e compreende: compromisso com o desempenho, capacidade de execução, atividades realizadas, medição e verificação, como demonstrado na Figura 2.

Figura 2 – Características comuns para implementação de um KPA



Fonte: Adaptado de The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009, p. 17.

O compromisso com o desempenho consiste no comprometimento que a instituição possui para dominar o KPA, como exemplo, citam-se as políticas organizacionais de desenvolvimento e o apoio da alta administração. A segunda característica, capacidade de execução, refere-se à capacidade de realizar as atividades e reflete na necessidade de recursos adequados para a realização do trabalho de auditoria.

As atividades realizadas, terceira característica, descrevem as atividades de implementação do KPA. A medição refere-se à avaliação contínua e análise das atividades e progressos necessários para o alcance do objetivo do KPA. A verificação, última característica, está ligada à averiguação contínua para garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as políticas e procedimentos estabelecidos (IIARF, 2009).

Destaca-se, contudo, que modelo IA-CM estabelece que o nível de maturidade não precisa ser máximo para todas as áreas de processos-chave. Assim, o nível apropriado a ser atingido dependerá da natureza e complexidade das organizações e dos riscos aos quais está exposta.

A primeira hipótese testada e confirmada pelos testes empíricos foi de que as pressões institucionais são necessárias, mas não suficientes para explicar a motivação para adoção e profissionalização da auditoria interna. Esses devem ser combinados com atributos de autonomia.

A maioria das unidades de auditoria situou-se em níveis de capacidade baixos, Nível 1 (Inicial) e Nível 2 (Infraestrutura), do IA-CM. A maior parte dos países desenvolve as melhores práticas no elemento “Práticas Profissionais”. Os Estados Unidos e o Canadá parecem ter uma auditoria mais avançada em comparação com outras regiões.

No Brasil, a aplicação do IA-CM foi estudada por Marinho (2017), o qual analisou a função da auditoria interna do Poder Executivo Federal, avaliando se o nível de capacidade, em que se encontra o órgão de controle federal, indica a implementação e a aplicação uniforme de suas práticas a partir da aplicação do IA-CM. Assim, a hipótese testada pelo autor foi de que a atividade de auditoria, exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), teria alcançado o Nível 2 de capacidade, conforme os estágios determinado pelo modelo.

Para tanto, os dados foram coletados em três fases. A primeira constituiu na validação do modelo IA-CM com gerentes de áreas da SFC. As últimas duas foram voltadas à coleta de evidências de implementação das áreas de processos-chave. A primeira delas referiu-se às evidências documentais, a respeito da implementação dos KPAs e a segunda à busca de evidências da implementação dos KPAs, por meio de entrevista com gerentes ocupantes de funções-chave na SFC (Marinho, 2017).

Os resultados encontrados demonstraram que a auditoria exercida pela SFC não alcançou o nível de capacidade 2, indicando que há baixa padronização dos processos e das práticas de auditoria, deficiências no desenvolvimento de pessoal e fragilidade do planejamento baseado em risco e custos. Tais consequências promovem a dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores internos (Marinho, 2017).

Portanto, verificou-se que a auditoria interna exercida pelo Executivo Federal brasileiro se encontra no Nível 1, o que significa que áreas de processos principais de auditoria interna não são implementadas, ou são executadas, mas não estão implementadas ou inseridas na cultura da entidade. Além disso, os resultados indicaram que o modelo de capacidade IA-CM permite a identificação de melhoria nos processos de auditoria interna.

Dessa forma, o IA-CM se constitui em um modelo global, cuja estrutura possibilita a identificação dos requisitos fundamentais para uma função de auditoria interna eficaz no setor público. O modelo é capaz de ajudar a unidade de auditoria a identificar os KPAs que são necessários para construir uma base

sólida de um nível de capacidade, antes de passar para o próximo estágio. Os resultados do IA-CM podem ser utilizados como ferramenta de comunicação entre a organização e seus stakeholders, em todos os níveis de governo, para defender a funções essenciais da atividade de auditoria interna.

Nesse contexto, a verificação da maturidade da atividade de auditoria interna do setor público se mostra fundamental para seu aperfeiçoamento, uma vez que permite identificar áreas passíveis de aprimoramento e desenvolver uma estratégia para atingir uma função de auditoria mais eficiente.

Nesse sentido, a presente pesquisa se propõe a responder à seguinte questão: Qual o nível de maturidade da atividade de auditoria interna da Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso do Sul à luz do Internal Audit Capability Model for the Public Sector?

A avaliação do nível de maturidade da auditoria interna é importante para seu aperfeiçoamento, uma vez que possibilita o desenvolvimento de uma estratégia indicando um caminho para atingir uma função de auditoria mais eficiente em curto e em médio prazo.

2 O CONTROLE NO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Desde a concepção clássica da Administração, o controle se constitui em processos de verificação, avaliação e monitoramento do alcance dos objetivos institucionais indicando possíveis falhas, e tem como finalidade repará-las e evitar sua repetição, sendo parte essencial das organizações.

Consoante essa extensão a INTOSAI (2004) define controle interno governamental como um processo integrado sendo realizado por todos os agentes organizacionais e que possui como finalidade detectar riscos e proporcionar uma segurança razoável para o cumprimento da missão institucional.

O IARF (2013) diferencia essas duas acepções por meio de um modelo denominado Três Linhas de Defesa, o qual esclarece os papéis e responsabilidades de cada agente dentro de uma organização. A acepção funcional corresponde a primeira e a segunda linha de defesa e a compreensão orgânica ou institucional é representada pela terceira linha de defesa conforme apresentado na Figura 3.

Figura 3 – Modelo de Três Linhas de Defesa



Fonte: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2013. *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. p.2.

A primeira linha de defesa refere-se aos controles da gerência. A responsabilidade pelos ajustes nos processos de controle deficientes, bem como por mantê-los eficazes é dos gerentes operacionais. A segunda linha de defesa é executada por diversos agentes dentro das organizações os quais executam funções variadas de controle do risco e supervisão da conformidade estabelecida pelos gerentes operacionais.

A terceira linha de defesa diz respeito às funções e responsabilidades da auditoria interna da instituição a qual realiza avaliações sobre a eficácia dos controles internos, da governança e do gerenciamento de riscos. Esta linha de defesa está ligada à alta administração e ao órgão de governança fornecendo-lhes avaliações abrangentes com maior grau de independência e objetividade.

3 O MODELO PROPOSTO E A AUDITORIA-GERAL NA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

A Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul, promulgada em 1989, adotou, em seus Art. 82, alterado pela emenda Constitucional nº 72, prevendo que o controle interno será exercido pela CGE-MS, neste contexto descreverei abaixo um pequeno histórico da trajetória deste órgão para implantação e enraizamento da cultura do modelo IA-CM no Estado de Mato Grosso do Sul.

Figura 4 – Histórico IA-CM na CGE



Fonte: Powerpoint do relatório de validação IA-CM, CGE.

Até 08 de dezembro de 2016, Auditoria-Geral do Estado, órgão técnico do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual usava à estrutura da Secretaria de Estado da Fazenda, órgão central do referido Sistema. Sua função: auditoria governamental. Em 09 de dezembro de 2016, criação da Controladoria-Geral do Estado (CGE-MS), órgão central de Sistema de Controle Interno do Estado. Órgão independente, com subordinação direta ao Governador do Estado. Goza de autonomia funcional e financeira, dispendo de dotação orçamentária própria e de iniciativa para elaboração do seu orçamento. Novas funções: auditoria governamental, ouvidoria, correição e transparência pública e controle social. No 1º trim. 2019 – Implantação do Modelo IA-CM na AGE – Normatização das rotinas AGE-MS.

Neste sentido, o Estado de Mato Grosso do Sul celebrou, em 16 de setembro 2019, contrato de empréstimo junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), no âmbito do Projeto de Modernização da Gestão Fiscal (PROFISCO II MS), com o objetivo de apoiar a modernização da gestão fazendá-

ria, o aperfeiçoamento da administração tributária e da gestão do gasto público no Estado.

A autorização para contratação da referida operação, deu-se por intermédio da Lei Estadual nº 5.112, de 20 de dezembro de 2017, devendo ser investidos US\$ 47,7 milhões de recursos obtidos junto ao BID e US\$ 5,3 milhões como contrapartida do Estado, totalizando US\$ 53 milhões, para um período de cinco anos.

No 4º trim. 2019 – Avaliações da metodologia matriz IA-CM - Realização de relatório de auto avaliação da maturidade organizacional da atividade de auditoria interna exercida pela AGE-MS, com base no modelo IA-CM (dez/19); 1ºtrim. 2020: Realização de Plano de Ação para implementação das atividades essenciais dos macroprocessos da Matriz IA-CM (fev/2020); Relatório de Validação por consultores do Banco Mundial e Conaci da auto avaliação da maturidade da AGE-MS (março/2020); 2º trim. 2020 - Realização do Relatório Conclusivo de Avaliação IA-CM: Avaliação da maturidade organizacional da atividade de auditoria interna exercida pela AGE-MS, após a validação do relatório de auto avaliação por consultores do Banco Mundial /CONACI (abril/2020).

Foi instituído o Comitê Gestor do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (CGIA-CM) em 07/11/2022, com o objetivo de apoiar e contribuir para a implementação dos níveis 2 e 3 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM). O Comitê irá realizar auto avaliação do nível de maturidade da AGE-MS e promover a implantação do Modelo.

Com o intuito de implantar o modelo da Matriz IA-CM, a AGE-MS realizou avaliações (denominada “auto avaliação”) de sua maturidade organizacional. Esse “auto avaliação” foi revisada por consultores do Banco Mundial e Conaci (Conselho Nacional de Controle Interno). Na escala de níveis progressivos de capacidade da Matriz, ficou estabelecido que a AGE-MS, está no nível 1 – Inicial.

A fim de se estabelecer as diretrizes para o alcance do nível 2 – Infraestrutura, a AGE-MS elaborou Plano de Ação para implementação das atividades essenciais dos macroprocessos da Matriz IA-CM. Para o alcance do nível 2, a AGE-MS deve atender aos macroprocessos-chave (KPAs) e referem-se a processos de auditoria interna, constituídos por atividades que devem ser desempenhadas e sustentadas para que a unidade de auditoria alcance os objetivos pretendidos, sendo compostos por objetivo, atividades essenciais, produtos, resultados e práticas institucionalizadas. As atividades essenciais dos respectivos KPAs devem ser dominadas institucionalmente, ou seja, estarem presentes e internalizadas na cultura da organização, para que a unidade de auditoria interna atinja um determinado nível de capacidade.

As normatizações propostas foram criadas (procedimentos internos como os manuais, as rotinas, os check-lists) e, o segundo passo será a execução prática dessas atividades (denominadas de institucionalização) para o alcance do nível pretendido (atenderá a todos os requisitos definidos para o Nível - 2 – Infraestrutura e no término do quinto ano a Auditoria estará atendendo a todos os requisitos previstos para o Nível 3 – Integrado).

Em 2020, com o Plano de Ação determinando prazos e responsáveis para cada ação, iniciamos a evolução pretendida, estabelecendo capacitações aos servidores. O treinamento presencial envolvia aos Procedimentos e Técnicas de Auditoria (métodos), Auditoria de Conformidade (planejamento e execução – teoria e prática) e Auditoria Operacional (planejamento e execução – teoria e prática), sendo que os Termos de Referência foram finalizados e aptos para a licitação e posterior execução do serviço, entretanto,

o impacto da pandemia COVID-19 fez com que as atividades de capacitação fossem paralisadas. Como medida de mitigação, as capacitações foram iniciadas a partir do início do ano de 2021.

O atraso na capacitação dos servidores e a pandemia COVID-19 acarretarão impactos relevantes para o atingimento dos resultados. Em comparação com outras controladorias que estão implantando a Matriz IA-CM, para atingir o nível 2 da Matriz, considera-se que haverá a necessidade de se aumentar o prazo para a AGE-MS atingir a meta estabelecida.

Conforme já discorrido a implantação do IA-CM vem ocorrendo de forma gradual, visto que todas as normatizações (procedimentos internos como os manuais, as rotinas, os check-lists) necessárias já foram estabelecidas, aguardando, portanto, o prazo normal para o enraizamento na cultura organizacional da AGE-MS.

3.1 Evolução e situação atual da implantação do Modelo IA-CM na CGE

A partir de 2022, iniciou-se nova fase nos processos de auditoria com a implantação de “riscos de auditoria” o que aumenta o nível de maturidade organizacional da AGE-MS.

A Auditoria está efetuando nova avaliação do grau de maturidade da AGE-MS no segundo semestre de 2023, onde no momento está em fase final de conclusão do relatório de auto avaliação para alcançar o nível 2.

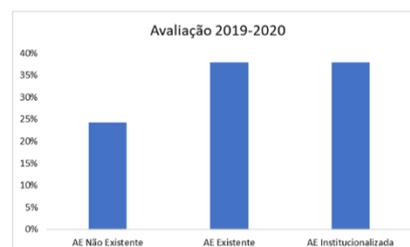
Figura 5 – Histórico IA-CM na CGE

Situação da CGE-MS em 2019-2020

Segunda autoavaliação e validação externa

• Relatório

N Í V E L 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5	6	7								



Fonte: Powerpoint do relatório de validação IA-CM da CGE.

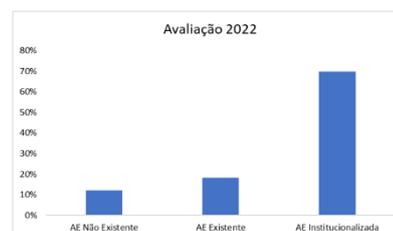
Figura 6 – Histórico IA-CM na CGE

Situação da CGE-MS em 2022

Terceira autoavaliação

• Relatório

N Í V E L 2	KPA 2.1	2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5	6	7								



Fonte: Powerpoint do relatório de validação IA-CM da CGE.

Com isto a Auditoria Geral estabeleceu um conjunto de entregas pactuadas no âmbito interno a serem realizadas nos anos de 2023 e 2024.

Quadro 2 - Entregas pactuadas

ENTREGA/META	OBJETIVO (TEMA)	INICIATIVA
KPA 2.2 – Atividade Essencial nº 3 <i>Identificar os conhecimentos, as habilidades (técnicas e comportamentais) e as outras competências requeridas para realizar tarefas de auditoria.</i>	COMPETÊNCIAS DOS AUDITORES	Mapear as competências requeridas de acordo com o Framework de Competências do IIA.
KPA 2.3 – Atividade Essencial nº 4 <i>Incentivar as pessoas a serem membros de associações profissionais</i>	POLÍTICA DE INCENTIVO À FILIAÇÃO EM ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS	Propor uma resolução de incentivos.
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 2 <i>Identificar todos os objetos de auditoria da organização e documentar o universo de auditoria.</i>	UNIVERSO DE AUDITORIA	Aprimorar o universo de auditoria nos próximos PAINTs
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 4 <i>Por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - stakeholders (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de AI.</i>	CONSULTA AOS STAKEHOLDERS	Aprimorar a consulta.
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 7 <i>Determinar os recursos globais exigidos (humanos, financeiros, materiais) para realizar o plano e incluir o</i>	FERRAMENTAS/INSUMOS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	Aprimorar o Plano Anual de Auditoria para incluir todos os recursos globais exigidos em um único documento
<i>montante de recursos para cada trabalho de auditoria, para outros serviços a serem prestados, e quaisquer recursos adicionais que possam ser exigidos para responder a outras prioridades da gestão e/ou das partes interessadas (stakeholders) que possam surgir durante o período coberto pelo plano.</i>		
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 8 <i>Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).</i>	ESTABELECIMENTO DE PARCERIAS	Buscar mais termos de cooperação com universidades, TCE, MP e outros.
KPA 2.4 – Atividade Essencial nº 8 <i>Determinar a combinação de capacidades de recursos humanos exigida para realizar o plano (de dentro da atividade de AI ou por meio de colaboração ou terceirização).</i>	BANCO DE TALENTOS	Estruturar um Banco de Talentos informatizado.
KPA 2.6 – Plano de Negócio de Auditoria Interna	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	Monitorar o Plano Estratégico (PE 2022-2025).
KPA 2.8 – Atividade Essencial nº 5 <i>Avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI.</i>	FERRAMENTAS/INSUMOS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	Aprimorar o Plano Anual de Auditoria para incluir todos os recursos globais exigidos em um único documento
KPA 2.8 – Atividade Essencial nº 5 <i>Avaliar os requisitos e obter os recursos e as ferramentas de auditoria necessários, incluindo ferramentas de base tecnológica, necessárias tanto para gerenciar, quanto para realizar o trabalho da atividade de AI.</i>	FERRAMENTAS/INSUMOS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	Buscar parcerias para a utilização de outras ferramentas de base tecnológica.
KPA 2.9 – Atividade Essencial nº 4 <i>Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI</i>	COMUNICAÇÃO INSTITUCIONAL	Incluir a identidade da CGE no site.
KPA 2.9 – Atividade Essencial nº 5 <i>Informar o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de AI para toda a organização</i>	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	Inserir o propósito da auditoria no Plano de Marketing, que será desenvolvido.
KPA 2.9 – Atividade Essencial nº 4 <i>Adotar uma declaração de missão e/ou visão para a atividade de AI.</i>	PAINT	Inserir missão, visão e valores da CGE/MS no PAINT 2024.
KPA 2.10 – Atividade Essencial nº 5 <i>Estabelecer procedimentos para seguir quando o gestor decide não divulgar documentos necessários aos trabalhos de auditoria interna.</i>	POLÍTICA DE ACESSO AOS DADOS E CONFIDENCIALIDADE	Propor uma Resolução da CGE/MS.

Fonte: Quadro de entregas pactuadas do relatório de validação IA-CM, CGE, 2023-2024.

A Situação atual encontrada na CGE durante a avaliação interna realizada no segundo semestre de 2023, demonstra que este Órgão de Controle Interno já possui condições de alcançar o nível 2 da Matriz IA-CM.

Figura 7 – Quadro da avaliação interna das atividades essenciais nível 2

Projeto CONACI

Nível	KPA	Atividades Essenciais													
		2	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7	4.1	4.2	4.3	4.4	5.1	5.2
N I V E L 2	KPA 2.1	2	3	4	5	6									
	KPA 2.2	2	3	4	5	6									
	KPA 2.3	2	3	4	5	6									
	KPA 2.4	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.5	2	3	4	5	6	7	8	9						
	KPA 2.6	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.7	2	3	4	5										
	KPA 2.8	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.9	2	3	4	5	6	7								
	KPA 2.10	2	3	4	5										

Fonte: CGE. Quadro de atividades essenciais do relatório de validação IA-CM, 2023.

O Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI – órgão responsável pela avaliação nomeou uma comissão de Auditores de dois estados (GOIAS e MINAS GERAIS) que virão a Campo Grande - MS, a princípio no primeiro semestre de 2024 para avaliar se a CGE já possui as condições de alcançar o nível 2 da Matriz IA-CM.

Diante do trabalho realizado durante a condução das entregas pactuadas a auditoria conseguiu considerável avanço na busca do tão sonhado objetivo desta primeira faze, que é alcançar o nível 2, e assim igualar-se ao tão seletivo grupo como a CGU – controladoria Geral da União, os estados de Minas Gerais e Goiás e a Prefeitura de Belo Horizonte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública brasileira é frequentemente criticada em relação à sua capacidade de alcançar seus objetivos, implantar serviços e programas com qualidade e de realizar suas políticas públicas de maneira eficiente (TCU, 2009). Assim, a função governamental de controle tem assumido preponderância na agenda pública brasileira, especialmente em função dos perenes escândalos de corrupção e malversação de recursos públicos.

Contudo, as práticas de auditoria interna adotadas pelos órgãos de controle brasileiros são ineficazes, pouco contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública (Rocha, 2002). A necessidade de aperfeiçoamento de suas atividades se tornou objeto de pauta dos órgãos de controle do país, de instituições como o Banco Mundial e o CONACI, assim como abordada em acórdãos do Tribunal de Contas da União (Acórdãos nº 1.273/2015-TCU-Plenário, nº 2.622/2015-TCU-Plenário e nº 1171/2017-TCU-Plenário).

Nesse contexto, a presente artigo teve como objetivo apresentar o modelo de maturidade Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM) que se apresenta como uma ferramenta útil para o aperfeiçoamento da atividade de auditoria pública brasileira, à medida que permite a consolidação de uma base para avaliação e de um mapa para orientar, ordenadamente, sua evolução, bem como é uma estrutura que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna eficaz no setor público, constituindo-se como alicerce para a implementação de práticas eficazes de auditoria e como um roteiro para sua melhoria.

O IA-CM pode também ser usado para capacitação, auto avaliação e promoção da profissão de auditor interno. Esse modelo possibilita às partes interessadas e aos tomadores de decisão compreender o importante papel e o valor que a auditoria interna tem na governança e na prestação de contas do setor público. Também, demonstra os níveis e estágios por meio dos quais a atividade de auditoria interna pode evoluir.

Este estudo também avaliou qual o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul (CGE) a partir da aplicação do Internal Audit Capability Model for the Public Sector (IA-CM).

Para alcance do objetivo deste trabalho, realizou-se uma pesquisa participante, documental na Controladoria-Geral de Mato Grosso do Sul, sendo a atividade de auditoria exercida por este órgão de controle do Poder Executivo onde:

A partir de 2022, constatou-se nova fase nos processos de auditoria com a implantação de “risco de auditoria” o que aumentou o nível de maturidade organizacional da AGE-MS, bem como a implantação e realização das entregas pactuadas no setor afim de a auditoria conseguir considerável avanço na busca do tão sonhado objetivo desta primeira fase, que é alcançar o nível 2, e assim igualar-se ao tão seletivo grupo como a CGU – controladoria Geral da União, os estados de Minas Gerais e Goiás e a Prefeitura de Belo Horizonte, que já alcançaram este nível.

A Auditoria efetuou nova avaliação interna do grau de maturidade da AGE-MS no segundo semestre de 2023, onde no momento está em fase final de conclusão do relatório para alcançar o nível 2.

Nesse sentido, conclui-se que apesar da falta de confirmação da avaliação final do órgão encarregado (CONASI) já marcada para o primeiro semestre de 2024, o nível de maturidade da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul é hoje o de número 2, classificado como (Infraestrutura). Nesse nível, a infraestrutura administrativa e de gestão são estabelecidas, o que significa que as políticas que estabelecem o propósito, autoridade e responsabilidade do programa da auditoria e sua relação de subordinação existem dentro da organização. A auditoria começa a identificar e recrutar pessoas com as competências e habilidades necessárias para o trabalho de auditoria, mas, ainda, não há um plano de desenvolvimento profissional claro. Os procedimentos e práticas profissionais começam a ser documentados e há conformidade com as normas. E, o principal desafio deste nível, é estabelecer e manter processos e procedimentos repetíveis e, portanto, ser sustentável.

Esta pesquisa contribui para a difusão do modelo IA-CM no Brasil e permite a comparação da auditoria interna da Controladoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul com os requisitos, padrões e normas internacionais de auditoria interna governamental, possibilitando a identificação de lacunas e de oportunidades para melhoria de sua eficácia, a fim de beneficiar, em última instância, a sociedade.

REFERÊNCIAS

ABRAMO, C. W. Prevenção x punição para o controle do setor público. *Revista do TCU*, v. 35, n. 101, 2004.

BEHN, R. D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. *Revista do*

serviço público, v. 49, n. 4, p. 5, 1998. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/399/524>. Acesso em: 18 out 2023.

BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. *Constituição* (1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 nov 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Crerios gerais de controle interno na administração pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Brasília, DF: TCU, 2009. Acesso em: 08 nov 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Recomendações aos órgãos governantes superiores referente ao Acórdão nº 1.273/2015*. Plenário. Relator: Ministro Augusto Nardes. *Ata nº 19/2015*. Brasília, DF: TCU, 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.622/2015*. Plenário (TC 025.068/2013-0). Relator: Ministro Augusto Nardes. *Ata nº 42/2015*. Brasília, DF: TCU, 2015.

COELHO, J. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, A. C.; AZEVEDO, M. V.; RIBEIRO, J. B. (Coords.). *Controladoria no setor público*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 61-73.

CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. *Panorama do Controle Interno no Brasil: CONACI 2016*. 2. ed.. Brasília, DF: 2016.

COSTA, A. F. D.; PEREIRA, J. M.; BLANCO, S. R. Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública. *Tékne-Revista de Estudos Politécnicos*, v. 5, n. 6, p; 201-225, 2006. Disponível em: http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S164599112006000100010. Acesso em: 29 out 2023.

GIBBS, G. *Análise de dados qualitativos*. Bookman, 2009.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Normas Internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. 2012. Disponível em: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 30 nov 2023.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. 2013. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>. Acesso em: 01 nov 2023.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. *Diversa*, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008. Disponível em: http://capa.trers.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF. Acesso em: 04 nov 2023.

MARINHO, L. L. C. A implementação da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro. 2017. Dissertação (Mestrado) –Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24543>. Acesso em: 11 nov 2023.

OLIVIERI, C. *A lógica política do controle interno: o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro*. São Paulo: Annablume, 2010.

PESSOA, M. F. O controle interno no Brasil e combate à corrupção administrativa. Foro Iberoamericano sobre el Combate a la Corrupción: Santa Cruz de la Sierra (CLAD). *Anais eletrônicos...* 1998. Disponível em: <http://old.clad.org/documentos/otros-documentos/o-control-e-interno-no-brasil-e-combate-a-corrupcao-administrativa>. Acesso em: 15 nov 2023.

PINHEIRO, J. L. *Auditoria Interna Auditoria Operacional: manual prático para auditores internos*. 3. ed. Lisboa: Letras e Conceitos, 2014.

RIBEIRO, A. C. D. S. O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental-universidade e politécnicos. 2016. Dissertação (Mestrado) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/6565>. Acesso em: 20 nov 2023.

SPINELLI, M. V. C. Controle Interno. In: AAVRITZER, L. (Org.). *Corrupção: ensaios e críticas*. 2. ed. Belo Horizonte: UFMG, 2012. p. 482-485.

A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DAS MULTAS ADMINISTRATIVAS COM FUNDAMENTO NOS ARTIGOS 711 E 718, I, 'A' DO DECRETO 6.759/09 EM VIRTUDE DA PERDA DE GRÃOS NO TRANSPORTE DESTINADO À EXPORTAÇÃO

Brendha Carolinne Bezerra Komiyama¹

RESUMO

A pesquisa analisa a ilegalidade das multas administrativas na exportação de grãos, focando em erros de classificação fiscal, perda de grãos durante o transporte ou discrepâncias na quantidade declarada. O estudo identifica a falta de fundamentação legal, razoabilidade e proporcionalidade dessas penalidades, que impactam negativamente produtores e exportadores. O objetivo é identificar lacunas jurídicas que permitem a aplicação injusta de multas e propor alternativas e melhorias regulatórias. A metodologia inclui revisão bibliográfica das normas, análise de casos práticos e estudos de juristas, destacando a legalidade versus os aspectos econômicos e sociais. Espera-se esclarecer as implicações jurídicas e econômicas das multas relacionadas à perda de grãos no transporte e sugerir ajustes na legislação para proporcionar maior segurança jurídica aos envolvidos na exportação de grãos.

PALAVRAS-CHAVE: norma jurídica. Multas administrativas. Ilegalidade. Sanção.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como objetivo a análise aprofundada da aparente ilegalidade associada à imposição de multas administrativas, fundamentadas nos artigos 711 e 718, I, 'a' do Decreto 6.759/09, em virtude da perda de grãos durante o transporte destinado à exportação. Essas multas, frequentemente decorrentes de possíveis erros relacionados à classificação fiscal e à variação na quantidade de mercadoria devido à perda durante o transporte, têm impactos significativos para os produtores e exportadores do setor. O problema central desta pesquisa reside na análise da legalidade das multas administrativas impostas aos produtores e exportadores de grãos, destacando a ausência de fundamentação legal, a razoabilidade e a proporcionalidade delas, bem como a potencial violação do princípio constitucional do não confisco.

O estudo investiga a imposição de penalidades a exportadores sem fundamentação legal, e sem observar os princípios de razoabilidade e proporcionalidade, além de violar a garantia constitucional do não confisco. Analisa-se se tais multas administrativas cumprem os requisitos legais e até que ponto infringem princípios constitucionais como isonomia, capacidade contributiva e não confisco, gerando relevantes impactos jurídicos e econômicos.

De igual modo, objetiva-se investigar as bases legais para a imposição das multas administra-

¹ Graduada em Direito pela Uniderp no segundo semestre de 2017, especialista em Processo Civil pela faculdade Damásio com conclusão no primeiro semestre de 2019, especialista em Direito Tributário pelo IBET com conclusão no primeiro semestre de 2024. Advogada desde 2018, inscrita na OAB/MS 23.285 atuante nas esferas cível e tributário.

tivas nos casos de exportação de grãos, além de avaliar a aplicação das multas à luz dos princípios constitucionais, como o da estrita legalidade e isonomia. Em complemento, pretende-se propor alternativas e recomendações para aprimorar a interpretação da legislação e evitar a imposição injustificada de multas.

Entretanto, para uma compreensão mais aprofundada sobre a ilegalidade das multas administrativas, é essencial retroceder inicialmente ao significado da norma jurídica. Esse passo preliminar visa elucidar o conceito de relação jurídica tributária, fornecendo uma base teórica indispensável para entender o papel desempenhado pela norma jurídica no contexto em estudo.

Paulo de Barros Carvalho², renomado jurista, contribui significativamente ao esclarecer as nuances da norma jurídica, introduzindo a diferenciação entre “normas jurídicas em sentido amplo” e “normas jurídicas em sentido estrito”. Essa distinção se revela crucial para a compreensão da teoria da norma jurídica e serve como fundamento para a presente pesquisa.

1 CIÊNCIA DO DIREITO X DIREITO POSITIVO

Para que o objetivo do presente estudo seja ao menos minimamente atingido, é crucial apresentar o conteúdo amplamente pesquisado com algumas ressalvas prévias antes de adentrar no problema central da pesquisa. Nesse sentido, é necessário estabelecer premissas iniciais com o intuito de simplificar o estudo e reduzir eventuais complexidades que possam surgir ao longo do processo de pesquisa.

A primeira premissa a ser estabelecida diz respeito à linha de raciocínio adotada no presente estudo, considerando que toda realidade é constituída linguisticamente³. Essa premissa será fundamental para fundamentar as análises e conclusões ao longo da pesquisa.

Lourival Vilanova⁴ ensina que “a experiência da linguagem é o ponto de partida para experiência das estruturas lógicas”, partindo desta premissa, ao se falar de Teoria Geral do Direito nesse primeiro momento, o ponto de partida é a análise do direito como objeto e a partir deste, se tem a finalidade de definir/qualificar sua natureza plena e integral. O foco que se dará neste estudo a Teoria Geral do Direito, é nas palavras de Aurora⁵ que brilhantemente pondera: “o que faz a Teoria ser uma Teoria Geral do Direito é ela se voltar para as categorias gerais do objeto, aquelas que permanecem lineares em todos os seus domínios”.

Aurora⁶ continua:

Dizer que as teorias são conjuntos de proposições com pretensões e finalidades veritativa significa afirmar, dentro da concepção que adotamos, que elas são constituídas em nome de uma verdade, fundamentada e legitimada pelo próprio discurso.

Conhecer cientificamente um objeto significa reduzir suas complexidades, mediante a depuração da linguagem natural que o constitui ordinariamente. Contudo devemos lembrar que nenhuma teoria é capaz de esgotar tais complexidades, pois há sempre algo mais a ser dito, ou por ela mesma, ou por outras teorias.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 8ª Edição. São Paulo: Noeses, 2021.

3 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023 p. 66.

4 VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023, p. 15.

5 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023 p. 66.

6 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023 p. 48.

Neste estudo, a análise da Teoria Geral do Direito tem como único propósito enriquecer a pesquisa, fornecendo conceitos fundamentais para compreender o objetivo em questão. Dentro do escopo da Teoria Geral do Direito, esses conceitos serão utilizados para compreender as multas administrativas impostas, dentro do referencial teórico previamente estabelecido.

Essa compreensão dos princípios, conceitos e categorias comuns a todas as disciplinas jurídicas é essencial para a interpretação e aplicação da regra jurídica em diversos contextos. Por exemplo, ao analisar um caso de direito do consumidor, é necessário ter em mente os princípios gerais de consumo e práticas abusivas, que são conceitos fundamentais da teoria geral do direito.

O reconhecimento da importância desses conceitos básicos permite aos operadores do direito enriquecerem suas análises e contribuir significativamente para o desenvolvimento e aprimoramento do sistema jurídico como um todo.

Estabelecida a primeira premissa do estudo, torna-se necessário realizar uma breve distinção entre Ciência do Direito e Direito Positivo, a fim de delimitar claramente suas bases. Essa distinção é essencial para garantir o rigor da linguagem e a precisão da análise do tema em questão.

O direito positivo se caracteriza como um conjunto de normas prescritivas que visam regular as condutas intersubjetivas com o objetivo de modificá-las. Essa linguagem normativa se expressa por meio de um tipo técnico específico, utilizando termos que definem a validade ou invalidade de determinadas ações. Ressalta-se que tal linguagem prescritiva admite a existência de contradições, pois busca orientar as ações humanas em consonância com as normas estabelecidas, mesmo que estas apresentem divergências ou ambiguidades⁷.

A Ciência do Direito se caracteriza pela utilização de um corpo de linguagem com função descritiva, tendo como objeto o direito positivo. Essa linguagem se manifesta no discurso científico, onde os termos são cuidadosamente selecionados e definidos com precisão. Emprega-se termos que expressam fatos e verdades, buscando uma representação exata e objetiva do direito vigente. Nesse contexto, contradições não são admitidas, pois a linguagem descritiva visa refletir de forma clara e coerente a realidade jurídica estabelecida⁸.

Nesse contexto, compreender a linguagem como instrumento que veicula normas jurídicas e partir desse pressuposto, constitui o pilar basilar e fundamental deste estudo para ampla compreensão da problemática que será abordada.

2 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

A distinção entre interpretação e hermenêutica se configura como um aspecto também fundamental para a compreensão precisa desses conceitos. Essa diferenciação permite delimitar suas áreas de atuação e aplicar rigor à linguagem utilizada em cada contexto específico.

7 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023 p. 137.

8 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023 p. 137.

Ao distinguir interpretação de hermenêutica, torna-se possível assegurar uma abordagem mais rigorosa e precisa em relação ao significado e à aplicação desses conceitos, o que contribui para uma melhor compreensão do fenômeno jurídico e textual.

O termo interpretação, derivado do latim *interpretatio* e do verbo *interpretare*, é entendido na acepção jurídica como a tradução do sentido contido na lei, na decisão, no ato ou contrato. Segundo Plácido e Silva⁹, envolve determinar o significado, compreender, explicar, traduzir e decidir o sentido de algo.

Por outro lado, a hermenêutica, conforme o dicionário Houaiss¹⁰, é definida como a ciência ou técnica que se dedica à interpretação de textos religiosos ou filosóficos, buscando descobrir o sentido exato das palavras nos textos. Ela também se relaciona à arte de interpretar um texto de forma precisa.

Apesar da aparente conexão entre os conceitos de interpretação e hermenêutica, este estudo se concentrará na interpretação, por se tratar de uma abordagem mais abrangente e profunda no contexto da pesquisa em questão.

A interpretação e a hermenêutica, embora distintas, se encontram intrinsecamente relacionadas no processo de compreensão de textos e normas jurídicas. A hermenêutica, com seu escopo mais amplo, fornece métodos e técnicas para uma interpretação precisa e contextualizada, enquanto a interpretação se configura como o ato específico de extrair significado desses textos. Nessa perspectiva, a interpretação pode ser vista como uma das ferramentas essenciais da hermenêutica.

É crucial reconhecer que a interpretação não se limita à mera construção de um sentido, mas sim ao desvendamento e à compreensão do significado intrínseco presente no texto ou na norma em análise. Dessa forma, tanto a interpretação quanto a hermenêutica convergem para o objetivo comum de alcançar uma apreensão profunda e precisa do objeto em questão.

Interpretar é um ato no qual, o intérprete “constrói o sentido do enunciado que é objeto da sua análise”¹¹ e Aurora¹², abrilhanta o entendimento quando diz que:

O intérprete constrói o conteúdo textual. O texto (em sentido estrito) é significativo, mas não contém, em si mesmo, significações (seu conteúdo). Ele serve como estímulo para a produção do sentido. As significações são construídas na mente daquele que interpreta o suporte físico, por este motivo, requerem, indispensavelmente, a presença do homem. Assim sendo, podemos dizer que não existe texto sem conteúdo, mas também não existe conteúdo sem o ser humano. O conteúdo está no homem, apenas é atribuído ao texto.

No processo de interpretação, onde o intérprete atribui significado a um suporte físico, a dimensão de valoração se torna inerente, pois o intérprete é um ser humano com valores intrínsecos à sua condição¹³. A influência desses valores se manifesta na maneira como o intérprete percebe, compreende e atribui significado ao texto ou à norma em questão.

9 SILVA, De Plácido e, (Org.). Vocabulário jurídico conciso. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. ISBN 978 85-309-4361-5, p. 356.

10 VILLAR, Mauro de Salles (Org.). Dicionário Houaiss Conciso / Instituto Antônio. 1.ed. São Paulo: Moderna, 2011. ISBN 978-85-16-07289-6, p. 496.

11 CARVALHO, Direito tributário: linguagem e método, p. 192.

12 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023, p. 241.

13 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Conforme destacado pela Professora Aurora Tommazini de Carvalho¹⁴ em seu Curso de Teoria Geral do Direito, a linguagem técnica assume um papel fundamental no âmbito do direito positivo, determinando a validade ou não de termos e conceitos específicos. Essa análise reforça a intrínseca conexão entre o processo de interpretação e o direito positivo, evidenciando a relevância da linguagem técnica na avaliação das interpretações realizadas.

Conforme proposto pelo renomado jurista Paulo de Barros Carvalho em sua obra¹⁵, um modelo de interpretação jurídica se destaca por enfatizar a relevância da carga valorativa do intérprete. Nessa perspectiva, o direito se manifesta em diferentes planos, inicialmente através de formulações literais, ou seja, textos escritos que delineiam normas e princípios jurídicos. Essas formulações servem como base fundamental para a compreensão e interpretação das leis e regulamentos, onde além de expressar normas, representam enunciados prescritivos, orientando condutas e estabelecendo direitos e deveres fundamentais para a ordem social.

No entanto, as normas jurídicas transcendem as formulações literais e os enunciados prescritivos, configurando-se como unidades de sentido construídas a partir do agrupamento de significações, seguindo esquemas formais específicos¹⁶. Essas normas assumem papel fundamental na aplicação do direito em situações concretas, fornecendo critérios objetivos para a resolução de conflitos e a tomada de decisões judiciais.

Ademais, o direito se manifesta em estruturas hierárquicas superiores, estabelecendo relações de coordenação e subordinação que organizam o sistema jurídico como um todo coeso e harmônico¹⁷. Essa articulação hierárquica garante a integridade e a efetividade do sistema jurídico, conferindo-lhe legitimidade e assegurando sua funcionalidade.

A relevância de incorporar esses conceitos e premissas ao presente estudo reside na necessidade de observância por parte dos operadores do direito. É fundamental que estes não se limitem a uma análise isolada e guiada por valores pessoais, mas que se baseiem nos conceitos básicos e no sistema delineado por Paulo de Barros Carvalho. Essa abordagem visa dirimir quaisquer controvérsias sobre o tema em questão, qual seja, a natureza jurídica das multas administrativas aplicadas.

3 CONCEITO DE NORMA JURÍDICA COMPLETA

Para uma compreensão mais aprofundada da ilegalidade das multas administrativas, objeto deste estudo, é fundamental que se retroceda além das premissas estabelecidas no capítulo um e que seja explorado o significado intrínseco da norma jurídica. Este passo inicial visa elucidar, em primeiro lugar, o conceito de relação jurídica tributária, fornecendo assim os alicerces para a compreensão do papel desempenhado pela norma jurídica nesse contexto.

Aurora¹⁸ bem relaciona sobre o tema:

14 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023 p. 137.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 137.

16 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 137.

17 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 137

18 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023, p.295.

A primeira pergunta daquele que se dirige à realidade jurídica com expectativas cognoscitivas é: “que é o direito?”. Logo que superada tal indagação com a resposta: “direito é o conjunto de normas jurídicas válidas num dado país”, surge outra: “e que são normas jurídicas?”. Justifica-se aqui, toda necessidade e importância de uma teoria da norma jurídica para o estudo do direito – se tomamos o direito como conjunto de normas jurídicas válidas, a única forma de compreendê-lo é conhecendo suas normas e para conhecê-las, antes de mais nada, precisamos saber que é norma jurídica.

Em qualquer teoria sobre norma jurídica, surge uma pergunta fundamental: o que define uma norma jurídica? De forma geral, o que se pode afirmar que, inicialmente, a norma jurídica se configura como uma expressão linguística, suscetível à ambiguidade e passível de ser utilizada em diversas acepções.

No discurso científico, a ausência de uma definição precisa¹⁹ constitui um dos principais obstáculos enfrentados no sistema jurídico. Ainda entre os autores que concebem o direito como uma manifestação intrinsecamente prescritiva, verifica-se a utilização da expressão “norma jurídica” com diferentes significados. Essa divergência interpretativa, aliás, configura-se como um dos principais motivos da disparidade entre tais teorias.

A fim de evitar possíveis equívocos, Aurora elenca²⁰ e organiza as expressões: (i) “normas jurídicas em sentido amplo” para referir-se tanto às frases quanto ao suporte físico do direito posto, ou seja, os textos legais, bem como os conteúdos de significado isolados destes; e (ii) “normas jurídicas em sentido estrito” para se referir à construção articulada de significados, elaborada a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional (H->C), de modo a produzir mensagens com sentido deontológico-jurídico completo.

No presente estudo, o foco se dará na norma jurídica em sentido estrito, que se caracteriza por sua mensagem deonticamente completa. As normas em sentido amplo, por sua vez, representam as unidades que compõem o sistema do direito positivo.

A norma jurídica se manifesta na estrutura condicional conforme ensinado por Paulo de Barros Carvalho²¹, que é constantemente invariável e pode ser expressa por “D (H->C)” - “se ocorrer um fato X, deve-se então a relação Y”. No contexto em questão, a variável D representa o “DEVER-SER”, enquanto H se refere à hipótese, que descreve uma situação factível (se ocorrer o fato X), e C à consequência, que prescreve uma determinada relação (deve-se então a relação Y).

No âmbito da hipótese (H), residem as situações previstas pelo legislador, as quais delineiam as possibilidades de obrigações, proibições e permissões no campo jurídico. No domínio do consequente (C), por sua vez, encontra-se a prescrição efetiva da conduta a ser adotada. O vínculo, ou seja, o nexo causal representado pelo dever-ser neutro, permanece invariável em todas as diversas variações de hipóteses e consequências, a este respeito, vale trazer à tona as palavras de Lourival Vilanova²²: “*Denominemos, em sentido inverso do da Teoria Kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar o seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora).*”.

19 PAULO DE BARROS CARVALHO, 2021, p. 132.

20 AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, p.300.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Apostila do curso de extensão em teoria geral do direito. São Paulo: IBET/SP, 2007, p. 80..

22 VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023, p. 86.

Nesse estágio, a estrutura da norma jurídica se revela como uma figura singular composta por duas proposições interligadas por um nexos neutro. Uma proposição atua no âmbito que descreve uma hipótese, enquanto a outra atua no âmbito que prescreve uma conduta.

4 NORMA JURÍDICA PRIMÁRIA, NORMA JURÍDICA SECUNDÁRIA E O CARÁTER SANCIONATÓRIO

Para que o estudo seja neste ponto aprofundado, é essencial a compreensão da integralidade da norma jurídica, que se manifesta de duas formas, conforme já apontado por Paulo de Barros Carvalho²³: como norma primária, que prescreve uma conduta específica diante de um determinado fato; e como norma secundária, que aplica uma consequência sancionatória quando o fato ocorre e a conduta prescrita não é realizada. A essa totalidade da norma jurídica é denominada norma jurídica completa.

Um ponto de particular relevância reside na característica intrínseca das normas jurídicas de conterem uma sanção específica. Essa diferenciação é essencial para distinguir as normas jurídicas das demais. Todas elas, de alguma forma, estabelecem prescrições de conduta²⁴ no entanto, é nas normas jurídicas que repousa o poder do Estado, permitindo uma intervenção efetiva em caso de não observância da conduta prescrita, dada a sua natureza sancionatória.

Sendo assim, Aurora Tomazini de Carvalho²⁵ ensina:

A norma primária estatui direitos e deveres correlatos a dois ou mais sujeitos como consequência jurídica “C”, em decorrência da verificação do acontecimento descrito em sua hipótese “H”. A norma secundária estabelece a sanção “S”, mediante o exercício da coação estatal, no caso de não observância dos direitos e deveres instituídos pela norma primária “H’(-c)”.

No presente estudo, torna-se relevante abordar os conceitos de normas dispositivas e derivadas. Segundo a professora Aurora²⁶, um vínculo intrínseco conecta as normas primárias e secundárias. A norma primária assume a classificação de dispositiva em relação à secundária, que, por sua vez, é considerada derivada da primeira, uma vez que a pressupõe como base.

Esse vínculo de coordenação evidencia a relação de interdependência entre as normas, classificando-as como dispositivas e derivadas. No âmbito das normas jurídicas primárias, essa classificação se aplica de forma dual, subdividindo as normas derivadas em categorias não punitivas e punitivas.

Assim, a característica essencial da norma secundária reside na prescrição da coercitividade e na definição de suas consequências. Afirma-se que não existe norma jurídica primária sem uma norma secundária correspondente, da qual decorre a completude da norma jurídica.

No presente contexto, destaca-se que, além da ambiguidade do termo “norma jurídica”, outra palavra também apresenta ocasionalmente o mesmo problema semântico: “sanção”.

As normas sancionatórias são regras de conduta e Paulo de Barros Carvalho²⁷, define regras de

23 PAULO DE BARROS CARVALHO, 2007, p. 125.

24 AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, p. 368.

25 AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, p. 305.

26 AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, p. 379.

27 CARVALHO, PAULO DE BARROS, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. – 3 ed. rev. e atual.- São Paulo, Saraiva, 2004.

conduta: “São normas de conduta, entre outras, as regras-matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de “obrigações acessórias”, elas apresentam a mesma estrutura lógica da norma jurídica completa. Aurora²⁸ explica que:

A “sanção”, nesse sentido, tem uma conotação mais estrita, não apenas de relação jurídica punitiva, instaurada em decorrência de fato ilícito, de cunho reparatório, mas de um vínculo de ordem processual, mediante a qual se postula o exercício da coatividade jurídica (também punitiva e decorrente de fato ilícito), para assegurar a garantia de um direito.

Sob este enfoque todas as normas jurídicas têm sanção, sob pena dos direitos e deveres por elas prescritos não se concretizarem juridicamente.

Em consonância com o tema, o professor Paulo de Barros²⁹ ensina que a existência de regras jurídicas pressupõe a presença de normas sancionatórias correspondentes.

Conforme Roque Carraza³⁰, trata-se de uma verdade amplamente reconhecida e unanimemente proclamada pelos estudiosos: o direito inexistente sem sanção. A sanção é intrínseca ao direito, ou, a quem preferir, um componente essencial das normas jurídicas em geral. Essa afirmação evidencia a importância das consequências estabelecidas para o descumprimento das normas, garantindo a efetividade e a autoridade do sistema jurídico como um todo.

É válido ponderar que as obrigações acessórias, decorrem das normas jurídicas que prescrevem condutas, a fim de que seu efetivo cumprimento seja garantido, evitando por sua vez a prática do ilícito que poderá, conforme demonstrado incorrer na sanção pelo não cumprimento de determinada conduta prescrita na norma jurídica.

5 A MULTA, A NATUREZA JURÍDICA E A SUA FUNÇÃO

Com base nas premissas estabelecidas nos capítulos anteriores, conclui-se que a multa se configura como uma forma de sanção aplicada diretamente em casos de infração tributária. Essa aplicação pode ocorrer em situações de não pagamento de um tributo específico e/ou descumprimento de algum dever instrumental.

Paulo de Barros Carvalho³¹ leciona que, independentemente do termo utilizado para designá-la, toda multa possui, incontestavelmente, natureza jurídica de sanção, decorrente da falta de cumprimento de uma obrigação jurídica.

Afirmar que a natureza jurídica da multa se configura como sanção significa que ela é aplicada como penalidade pelo descumprimento de um dever normativo específico.

Em resumo, a multa tributária consiste na punição imposta pela autoridade fiscal em decorrência da prática de conduta tributária ilícita, como: falta de pagamento, pagamento a menor, aproveitamento indevido de créditos tributários e descumprimento de obrigações acessórias, nos ensinamentos de Fabio Soares Melo³².

28 AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, p.336.

29 PAULO DE BARROS CARVALHO, 2019, p. 142.

30 CARRAZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. – São Paulo: Noeses, 2010, p. 18.

31 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, p. 899.

32 <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2023/11/Fabio-Soares-de-Melo.pdf>. Acessado em: 21 abr 2024, 2023, p. 3.

O caráter sancionatório da multa visa dissuadir o contribuinte do descumprimento das obrigações tributárias e das obrigações acessórias.

Em complemento, Laércio Cruz³³ leciona que as sanções aplicadas no âmbito do Direito Aduaneiro decorrem da atuação da Administração Pública, possuindo, por conseguinte, natureza jurídica administrativa.

Ao analisar os aspectos legais de uma sanção, é fundamental considerar não apenas sua natureza jurídica e função, mas também os princípios da legalidade, que devem ser avaliados de forma conjunta e não isoladamente. Essa análise está em consonância com as premissas estabelecidas no primeiro capítulo deste estudo, que trata do exercício da atribuição de sentido às normas jurídicas.

6 A DICOTOMIA DA MULTA NA IMPORTAÇÃO E MULTA DA EXPORTAÇÃO

Para fundamentar essa análise, é fundamental consultar os dispositivos normativos estabelecidos no Decreto-Lei nº 37, que dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências.

O decreto 37/66 preceitua no artigo 94³⁴ a definição do que vem a ser a infração e logo mais no artigo 96, define os tipos de penalidades:

Art.96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I - perda do veículo transportador;

II - perda da mercadoria;

III - multa;

IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

De igual modo, o Decreto nº 6.759/2009 regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Assim como o decreto 37/66, este também define as espécies de penalidades, conforme preceitua o artigo 675:

Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):

I - perdimento do veículo;

II - perdimento da mercadoria;

III - perdimento de moeda;

IV - multa; e

V - sanção administrativa.

33 JUNIOR, Laércio Cruz Uliana. Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito, p. 55, Curitiba, 2018.

34 Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Para além da definição das espécies de penalidades, o decreto também estabelece a competência para o exercício da administração aduaneira, que compreende as atividades de supervisão, fiscalização e execução relacionadas ao comércio exterior.

O despacho aduaneiro, previsto no artigo 542 do Regulamento Aduaneiro (RAD), configura-se como um procedimento administrativo complexo que visa verificar a exatidão das informações declaradas pelo importador sobre a mercadoria, os documentos apresentados e a legislação aplicável.

Art. 580. Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço aduaneiro e a sua saída para o exterior.

O despacho aduaneiro é um procedimento administrativo que envolve diversas formalidades para verificar com precisão o preenchimento das informações e a documentação apresentada para a importação de uma determinada mercadoria. Além disso, o Regulamento Aduaneiro lista as multas nos casos de importação e exportação, as quais são definidas nos artigos 702 ao 731.

A multa em análise, será aquela prevista no artigo 711 do Regulamento Aduaneiro, que trata do erro no momento da classificação de uma determinada mercadoria. Além disso, também será considerada a multa prevista no artigo 718, referente às multas na exportação. Enquanto a primeira está inserida no âmbito das multas na importação, a última está situada no contexto das multas na exportação.

Alessandra Okuma³⁵ afirma que, dada a possibilidade de interpretação sistemática do Regulamento Aduaneiro, a conclusão a que se chega é que a cobrança de uma multa de 1% do valor aduaneiro na situação de exportação seria ilegal. Isso porque é possível verificar a distinção clara nas penalidades previstas em caso de importação e nas penalidades previstas nos casos de exportação.

Além de se valer dos enunciados prescritivos para justificar adequadamente a aplicação das multas, a Administração Pública deve observar o que preceitua a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. Também é essencial considerar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que criticam atos administrativos que não mantêm uma relação adequada entre os meios utilizados e os objetivos que a lei busca alcançar.

7 DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE MULTA EM RAZÃO DA PERDA DOS GRÃOS DURANTE O TRANSPORTE DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, EM RAZÃO DA FALTA DE RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

A constituição federal em seu artigo 155, §2º, X, 'a' consagra a imunidade nas hipóteses de operações de exportação. No entanto, a imunidade estabelecida no texto da Constituição tem sido interpretada em conjunto com o Convênio do Confaz nº 84/2009, bem como com leis estaduais que regulamentam o assunto.

De volta a **análise das perdas de grãos na exportação**: para que os grãos sejam efetivamente exportados, eles precisam percorrer um trajeto desde o ponto de origem (estabelecimento do produtor),

³⁵ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-26/alessandra-okuma-contrôle-aduaneiro-multas-exportacao/#:~:text=Da%20interpreta%C3%A7%C3%A3o%20sistem%C3%A1tica%20do%20RA.do%20artigo%20711%20do%20RA>. Acesso em 21 abr 2024.

denominado ponto X, até o ponto de destino (porto de exportação), que no caso do Brasil é frequentemente o Porto de Santos. Durante essa jornada, que envolve etapas de transporte e armazenamento, é inevitável que ocorram perdas de grãos, um fato inquestionável.

Diante disso, torna-se evidente que a quantidade de grãos que sai do ponto de origem (ponto X) não se mantém inalterada até o ponto de destino (ponto Y), em decorrência das perdas inevitáveis durante o transporte para exportação, fato este que é incontroverso.

Ao analisar a questão das perdas de grãos na exportação e a incidência do ICMS no Estado do Mato Grosso, Alessandra Okuna³⁶ destaca a discrepância entre as legislações federal e estadual.

A legislação federal, conforme o Art. 72, §3º do Código Tributário Nacional estabelece uma tolerância de até 1% para diferenças quantitativas em mercadorias a granel durante o despacho aduaneiro. Já o Estado do Mato Grosso, por meio de norma estadual específica, admite uma tolerância ainda menor, de apenas 0,1% para perdas de grãos na exportação.

Essa discrepância gera insegurança jurídica para os produtores de grãos, pois pode levar à cobrança do ICMS sobre perdas inevitáveis na cadeia logística, mesmo na ausência de uma operação de circulação de mercadorias, que configura o fato gerador do imposto.

Diante dessa problemática, a harmonização das legislações federal e estadual se torna crucial para garantir a justiça fiscal e a competitividade das exportações de grãos. O diálogo entre o governo e os produtores, a busca por soluções adequadas e a análise do princípio da não tributação da renda são ferramentas importantes para alcançar essa harmonização.

Ao se admitir a cobrança do percentual abaixo do que é determinado expressamente no Regulamento Aduaneiro, o Fisco incorre em inconstitucionalidade e cobrança ilegal do tributo e da sanção.

À luz dessa premissa, é lícito afirmar que o erro na classificação em razão da declaração realizada de forma incorreta não equivale à ausência de informação ou pretensão de evasão fiscal. Resta incontroverso que os contribuintes cumprem a obrigação principal, de modo que se a obrigação acessória não for preenchida com exatidão, isso se dá ao fato de fatores externos, como é o caso da quebra de grãos durante o transporte.

Resta incontroverso que os contribuintes cumprem a obrigação principal, de modo que se a obrigação acessória não for preenchida com exatidão, isso se dá ao fato de fatores externos, como é o caso da quebra de grãos durante o transporte.

É importante trazer à tona que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre a questão dos erros de classificação na declaração, como no caso do REsp 660682/PE, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon da Segunda Turma.

Ao realizar a análise do caso em questão, a Ministra concluiu que a mercadoria estava corretamente descrita na declaração, havendo apenas um equívoco na classificação fiscal. Ela

³⁶ <https://www.conjur.com.br/2022-out-26/alessandra-okuma-control-e-aduaneiro-multas-exportacao/#:~:text=Da%20interpreta%C3%A7%C3%A3o%20sistem%C3%A1tica%20do%20RA,do%20artigo%20711%20do%20RA>. Acessado em: 21 abr 2024.

ressaltou que não havia intenção do contribuinte em lesar o fisco, o que afastou a caracterização de fraude ou evasão fiscal.

A decisão do STJ é relevante para os casos em que o erro de classificação é involuntário e não configura má-fé do contribuinte, como é o caso da perda de grãos durante o transporte da referida mercadoria. Nesses casos, a aplicação de penalidades rigorosas pode ser considerada indevida, devendo ser buscadas soluções mais justas e proporcionais.

Em contraponto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) adotou postura divergente ao julgar o processo 10945.000897/2006-69. No caso, o CARF negou provimento ao recurso voluntário interposto pela parte, por considerar que a perda no transporte não configurou ausência de prejuízo ao Fisco.

Nesse contexto, configura-se prática inconstitucional a cobrança ilegal de determinado tributo, considerado imune pela Constituição Federal. Ocorre que a aplicação de multa ao contribuinte pelo descumprimento de um dever instrumental, com caráter confiscatório, viola o princípio da estrita legalidade, sem que a natureza jurídica da multa seja devidamente analisada.

Ao analisar a questão da multa fiscal no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 653.263/PR (AgRg no REsp n. 653.263 / PR)³⁷, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu como premissa que, na ausência de intenção de lesar o Fisco e de prejuízo ao mesmo, a exigência da multa é indevida.

Nesse contexto, a análise do Superior Tribunal de Justiça no caso em questão demonstra consonância com o disposto no artigo 112, do CTN.

Por outro lado, argumenta-se que não há nenhum privilégio ou liberdade conferidos à administração na aplicação irrestrita de multas e na atribuição de ilícitos aos particulares sem a observância dos limites constitucionais, conforme destacado por Heleno Taveira Torres³⁸:

A administração tributária não tem qualquer privilégio ou liberdade para aplicar multas e imputar ilícitos aos particulares sem observância dos limites constitucionais, dadas as responsabilidades que vinculam qualquer agente de fiscalização ou julgador ao devido processo legal, como a presunção de inocência, o dever de provar o que alega, a publicidade e a motivação dos atos, bem como o respeito à ampla defesa.

Na realidade, a Administração Pública deve observar o que está estabelecido na Constituição Federal, em seu artigo 37, e na Lei nº 9.784/99, pois ambas determinam que “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

O presente estudo tem como objetivo demonstrar que a multa, como instrumento de sanção tributária, deve ser analisada em conjunto com os enunciados normativos mencionados. Essa análise conjunta visa assegurar que a sanção aplicada não configure confisco, conforme vedação expressa no texto constitucional.

Reconhece-se que a legislação tributária é rigorosa no que tange à observância das obrigações acessórias, impondo multa em caso de classificação errônea da mercadoria na guia específica. A crítica não se dirige à fiscalização em si, mas sim à natureza jurídica da multa aplicada em consonância com os prin-

³⁷ STJ - AgRg no REsp: 653263 PR 2004/0058923-8, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 22/05/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/06/2007 p. 245.

³⁸ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-abr-09/consultor-tributario-multas-tributarias-observar-constituicao/> Acessado em: 21 abr 2024.

cípios constitucionais, questionando se houve efetivo prejuízo ao Erário em decorrência do preenchimento equivocado por fatores alheios à vontade do contribuinte.

Não se pode perder de vista que, a identificação da existência de prejuízo ao Erário é algo que efetivamente, precisa ser comprovado, não podendo em regra, ser presumido e repassado ao contribuinte o **ônus de arcar**, com multas que fogem da razoabilidade e proporcionalidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa investigou detalhadamente a legalidade das multas administrativas impostas aos exportadores de grãos, com foco na ausência de fundamentação legal, na razoabilidade e na proporcionalidade dessas penalidades. O estudo mostrou que muitas dessas multas carecem de uma base jurídica sólida e podem ser consideradas desproporcionais, violando princípios constitucionais, especialmente o princípio do não confisco.

A análise teórica abordou conceitos essenciais da norma jurídica, diferenciando normas primárias e secundárias e enfatizando a importância das sanções na estrutura normativa. As contribuições de renomados juristas, como Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, foram cruciais para compreender o processo prévio e inerente, quando da análise da aplicabilidade das referidas multas no campo administrativo que por vezes, são judicializadas para posterior discussão de seus aspectos legais.

A pesquisa examinou o impacto econômico e jurídico das multas sobre os produtores e exportadores de grãos, demonstrando a necessidade de uma revisão crítica das bases legais dessas penalidades.

É evidente que não se pode perder de vista que o Fisco atua para evitar a evasão do sistema tributário, de modo que as fiscalizações que resultam na lavratura dos autos de infração que constituem as multas são parte do poder de polícia do Fisco. Contudo, deve-se consignar que a crítica não diz respeito a esse processo em si, mas sim à falta de razoabilidade e proporcionalidade ao desconsiderar a logística de produção, armazenamento e transporte de grãos, bem como seu processo até a efetiva exportação.

Em conclusão, a pesquisa revela que a prática atual de imposição de multas administrativas na exportação de grãos não apenas carece de fundamentação legal robusta, mas também pode ser considerada uma violação aos princípios de razoabilidade e proporcionalidade. Recomenda-se uma revisão das normas e procedimentos aplicáveis, com o objetivo de assegurar maior segurança jurídica e equidade na aplicação das sanções tributárias, evitando, assim, penalidades que configuram um confisco disfarçado. Dessa forma, espera-se contribuir para a construção de um sistema tributário mais justo e equilibrado, que respeite os direitos dos produtores e exportadores de grãos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 18ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2019.

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. – São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila do curso de extensão em teoria geral do direito**. São Paulo: IBET/SP, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação**. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3ª edição revista e atual. São Paulo, Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 8ª Edição. São Paulo: Noeses, 2021.

JUNIOR, Laércio Cruz Uliana. **Sanções aduaneiras decorrentes da importação de mercadoria e a proteção ao direito fundamental a livre-iniciativa: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito**. Dissertação de Mestrado, Curitiba, 2018.

Torres, Heleno Taveira. **Multas tributárias devem observar a constituição**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-abr-09/consultor-tributario-multas-tributarias-observar-constituicao/>. Acessado em: 21 abr 2024.

Okuma, Alessandra. **Controle aduaneiro e multas na exportação**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-26/alessandra-okuma-controle-aduaneiro-multas-exportacao/#:~:text=Da%20interpreta%C3%A7%C3%A3o%20sistem%C3%A1tica%20do%20RA,do%20artigo%20711%20do%20RA>. Acessado em: 21 abr 2024.

Melo, Fábio Soares de. **Multas Tributárias. Moderação Sancionatória. Considerações Fundamentais**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2023/11/Fabio-Soares-de-Melo.pdf>. Acessado em: 21 abr 2024.

LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação federal no agronegócio**. 2ª Edição, São Paulo: Noeses, 2022.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 16.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SILVA, De Plácido e, (Org.). **Vocabulário jurídico conciso**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. ISBN 978 85-309-4361-5.

VILLAR, Mauro de Salles (Org.). **Dicionário Houaiss Conciso / Instituto Antônio**. 1.ed. São Paulo: Moderna, 2011. ISBN 978-85-16-07289-6.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023.

XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário fundamentos jurídicos da incidência. Coordenação Paulo de Barros Carvalho; organização Priscila de Souza. -1. ed. – São Paulo, Noeses: IBET, 2023, p. 9.