



RCA

Revista de Controle e Administração

PUBLICAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL
DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

VOL. IV, Nº 2

ISSN 1808-7647

2008
JULHO/DEZEMBRO



RCA

Revista de Controle e Administração

2008

PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO
Controladoria Geral do Município

PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO

Prefeito: Cesar Maia

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO

Controlador Geral: Lino Martins da Silva

RCA – Revista de Controle e Administração
Volume IV, nº 2, jul./dez. 2008

Conselho Editorial

Lino Martins da Silva (presidente)
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Antonio Lopes de Sá
Academia Brasileira de Ciências Contábeis

Armandino Rocha
Universidade Lusitana, Portugal

Fábio Giambiagi
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Flávio da Cruz
Universidade Federal de Santa Catarina

Fernando Ximenes
4Ever Colaboração Inteligente

François de Bremaeker
Instituto Transparência Municipal

Giselda Sauveur
Fundação do Desenvolvimento Administrativo do Estado de São Paulo

Maria da Conceição da Costa Marques
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal

Natan Szuster
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Olívio Koliver
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Ronaldo Costa Couto
Tribunal de Contas do Distrito Federal

Editora: Sonia Virgínia Moreira

Editora Adjunta: Graça Louzada

Apoio: Karen Candido

Editoração: Eduardo Derbli

Foto: Barra da Tijuca / Arquivo de imagens da Prefeitura do Rio de Janeiro

Data de impressão: Outubro 2008

Tiragem: 500 exemplares

Circulação: Outubro 2008

Distribuição: Gratuita

Endereço eletrônico: www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/rca/2008_04_02.pdf

Ficha Catalográfica

R 454 RCA - Revista de Controle e Administração, v.4, n.2, 2008-
- Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do
Rio de Janeiro, 2008-.

Semestral
ISSN 1808-7647

I. Administração Pública I. Controladoria Geral do
Município do Rio de Janeiro.

CDU- 35

Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro

Rua Afonso Cavalcanti, 455/s.1582 – Cidade Nova

20211-901 – Rio de Janeiro, RJ

Tel (21) 2503-2967

acs.cgm@pcrj.rj.gov.br

Sumário

Aos leitores	167
A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos	169
Fernando Sabés Turmo <i>Universidade Autônoma de Barcelona (Espanha)</i>	
A convergência contábil internacional sob a perspectiva de XBRL	187
Paulo Caetano da Silva <i>Banco Central do Brasil</i> Izabelly Cabral da Silva e Luiz Gustavo Cordeiro da Silva <i>Universidade Federal de Pernambuco</i>	
Os incentivos fiscais nos municípios brasileiros	209
Alfredo Meneghetti Neto <i>Fundação de Economia e Estatística (RS)</i>	
Novos critérios para a partilha do ICMS	231
François E. J. de Bremaeker <i>Instituto Transparência Municipal</i>	
Avaliação estatística para amostragem em serviços de auditoria governamental	245
Denise Silva Ferreira Juvenal <i>Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro</i>	
Gestão pública e calendário eleitoral: análise empírica sobre prefeituras do estado do Rio de Janeiro (2004)	271
Kleber Vasconcelos de Oliveira <i>Financiadora de Estudos e Projetos</i> Márcia Maria Oliveira Revoredo <i>Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro</i>	
Eventos	289
Normas para publicação	293

Aos leitores

Esta edição da *RCA – Revista de Controle e Administração*, correspondente ao segundo semestre de 2008, completa um período de quatro anos de publicação ininterrupta deste periódico destinado a atender demandas bibliográficas principalmente nos campos da contabilidade e da administração no setor público. Os artigos selecionados para este volume reforçam a coerência da proposta que norteou a concepção da revista, cuja publicação foi iniciada no primeiro semestre de 2005.

O artigo de abertura assinado pelo professor Fernando Sabés Turmo, da Universidade Autônoma de Barcelona, na Espanha, aborda o momento de transição dos conceitos tradicionais de arquivos e documentos, em processo de migração do formato impresso para o eletrônico. Além de analisar a evolução histórica das terminologias, o professor Sabés prevê como a administração eletrônica irá melhorar a gestão e a relação entre administrador e administrados, mesmo que ainda sejam necessárias várias definições sobre formas de conservação, recuperação, segurança ou proteção de dados oficiais e públicos.

Em seguida, o analista do Banco Central do Brasil Paulo Caetano da Silva apresenta, no artigo escrito em co-autoria com Isabelly Cabral da Silva e Luiz Gustavo Cordeiro da Silva, os inúmeros aspectos que envolvem o uso da linguagem XBRL no contexto da convergência das normas de contabilidade aos padrões internacionais. Os autores mostram a importância da unificação dos formatos de apresentação e divulgação contábil em conjunto com XBRL, tecnologia que está sendo adotada como padrão tecnológico para intercâmbio, armazenamento e divulgação de informações financeiras.

O economista e professor da PUC do Rio Grande do Sul Alfredo Meneghetti Neto propõe em seu texto a necessidade de se construir conhecimento sobre a política municipal de incentivos fiscais no Brasil. Usa como exemplos os casos de municípios dos estados do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná para sugerir a pesquisadores da área que privilegiem estudos com ferramentas

avançadas, como o georeferenciamento e a econometria. O artigo de Meneghetti Neto dialoga em parte com o do economista e geógrafo François de Bremaeker, agora consultor do Instituto Transparência Municipal, que aborda os novos critérios de distribuição do ICMS entre os municípios brasileiros.

Completam esta edição dois textos de profissionais vinculados à Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. O primeiro é da auditora Denise Silva Ferreira Juvenal, cujo ponto central é verificar os recursos metodológicos necessários para determinar a amostragem de auditoria, a amostragem estatística para a tomada de decisão e a amostragem para a execução dos trabalhos de auditoria. Para tanto, apresenta um modelo empírico de avaliação na seleção de trabalhos, aplicado pela auditoria geral nos diversos setores da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro entre 2002 e 2007. O outro texto – escrito em co-autoria pela contadora da Controladoria Geral do Município Márcia Oliveira Revoredo e pelo analista contábil da Financiadora de Estudos e Projetos Kleber Vasconcelos de Oliveira – também é resultado de uma análise empírica, sobre o comportamento de gestores públicos de 39 municípios do estado do Rio de Janeiro no período 2001-2004. O objetivo foi avaliar o desempenho desses gestores em relação às características dos gastos públicos municipais e a sua relação com o calendário eleitoral. Os dados coletados sugerem que, no caso dos chefes de Executivo dos municípios fluminenses estudados, o calendário eleitoral exerceu influência estatisticamente significativa para determinados gastos públicos.

Ficam os desejos de uma boa leitura e que os artigos aqui reunidos pela equipe da RCA contribuam para o aprimoramento profissional, pessoal e acadêmico dos seus leitores.

Sonia Virgínia Moreira
svmoreira.cgm@pcrj.rj.gov.br

A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos

Fernando Sabés Turmo*
fernando.sabes@uab.es

Resumo

O advento da administração eletrônica como forma de melhorar a gestão e a relação entre administrador e administrado gera algumas dúvidas no momento de definir conceitos como o de documento ou arquivo. Este artigo analisa a evolução histórica dessas terminologias, assim como os problemas derivados do seu desenvolvimento até o início da implantação da administração eletrônica, com destaque especial para a necessidade de resolver problemáticas referentes a conservação, recuperação, segurança ou proteção de dados.

Palavras-chave: *arquivo eletrônico, documento eletrônico, administração eletrônica.*

Resumen

La puesta en marcha de la administración electrónica, como una forma de mejorar la gestión y la relación entre administrador y administrado, genera, sin embargo, algunas dudas a la hora de definir conceptos como el de documento o archivo. Este artículo analiza la evolución histórica de ambos términos, así como los problemas que se derivan de su desarrollo hasta el inicio de la implantación de la administración electrónica, haciendo especial relevancia en la necesidad de resolver problemáticas como la de la conservación, la recuperación, la seguridad o la protección de datos.

Palabras clave: *archivo electrónico, documento electrónico, administración electrónica.*

Abstract

The setting up of e-government, as a way of ameliorating relations between administrator and administrated, brings about some doubts when it comes to defining concepts such as document and file. This paper analyses the historic evolution of both terms, as well as the problems which stem from the process, focusing on the need to solve problems such as preservation, retrieving, safety or data protection.

Key words: *electronic file, electronic document, e-Government.*

* *Doutor em Comunicação Audiovisual pela Universidade Autônoma de Barcelona. Professor do Departamento de Jornalismo e Ciências da Comunicação da Faculdade de Ciências da Comunicação da Universidade Autônoma de Barcelona.*

Artigo recebido em 05/09/2008 e aceito em 22/09/2008

Introdução

A relação entre as administrações públicas e o cidadão, isto é, entre administrador e administrado, está mudando de forma substancial. Com a implantação da administração eletrônica, e com a incorporação total das tecnologias da informação e da comunicação, o modelo tradicional presencial deve passar a um segundo plano.

A otimização dos recursos existentes será um elemento essencial com essa mudança tecnológica, que afetará aquela relação mas, ao mesmo tempo, também permitirá estabelecer um maior controle sobre os governos e seus procedimentos, por parte dos cidadãos, através das janelas virtuais de atenção. Por tanto e *a priori*, essa incorporação de ferramentas telemáticas na relação entre administrador e administrado deve consolidar, ainda mais, a democracia.

Cada país está desenvolvendo essa política de incorporação da administração eletrônica com um modelo próprio, por meio da promulgação de leis e normas que a regulam (embora também seja verdade que algumas linhas de atuação se assentam em um marco mais global; no caso espanhol, aquelas da União Européia). Entretanto, também é necessário destacar que este não é um processo simples e que deve resultar em mudanças muito importantes – tanto na gestão como também entre os cidadãos, os consumidores externos –, mas que, com certeza, conduzirá à melhoria e à otimização dos recursos existentes em benefício das pessoas.

Com a aprovação da Lei 11/2007 de 22 de junho (de acesso eletrônico dos cidadãos aos serviços públicos), a Espanha deu o passo definitivo – do ponto de vista legal – para a implantação da e-Administração no país. Nela, fixou-se o dia 31 de dezembro de 2009 como data limite para a implementação destes serviços telemáticos nas instituições públicas espanholas para que assim os cidadãos possam se relacionar com as mesmas (embora a própria Lei reconheça a dificuldade para chegar à data estabelecida, estando subordinado esse prazo aos recursos existentes).

Não obstante, deve-se reconhecer que esta não é a primeira norma aprovada no país para fomentar o uso da telemática na gestão pública. Neste sentido, pode ser citada, entre outras, a Lei 30/1992, sobre o Regime Jurídico das Administrações Públicas e do Procedimento Administrativo Comum, que permitiu a aplicação das técnicas e meios eletrônicos, informáticos e telemáticos por parte da administração para

desenvolver sua atividade, assim como também permitiu aos cidadãos se relacionar com as administrações, no caso em que os meios técnicos de que dispunham fossem compatíveis. Essa previsão – junto com aquela da informatização de registros e arquivos do artigo 38 da mesma Lei (na versão original) e, especialmente, na redação que lhe deu a Lei 24/2001, de 27 de dezembro, ao incorporar a criação de registros telemáticos – abria o caminho para a utilização destes meios para se relacionar com a administração pública. Simultaneamente, a mesma Lei 24/2001 modificou o artigo 59, permitindo a notificação por meios telemáticos (caso o usuário o tivesse indicado ou consentido expressamente). Tampouco podem ser esquecidas as mudanças efetuadas na Lei Geral Tributária para desenvolver as notificações telemáticas, assim como o artigo 96 da nova Lei Geral Tributária de 2003, que prevê expressamente a atuação administrativa automatizada ou a imagem eletrônica dos documentos.

Apesar de a vontade estar manifesta, existem problemas na implantação da administração eletrônica que deverão ser resolvidos de forma definitiva para alcançar o sucesso nesta tarefa que, com certeza, mudará o paradigma atual na relação entre administrador e administrado. O problema mais evidente é como garantir a validade dos documentos e arquivos digitais (principalmente para evitar problemas de autenticidade ou de manipulação) e, também, a persistência no tempo; aspectos que, de uma forma ou de outra, eram tradicionalmente garantidos com o papel.

Essa situação pode conduzir ao questionamento de alguns dos sistemas nos quais, sem ir mais longe, aposta a Lei 11/2007 (de 22 de junho, de acesso eletrônico dos cidadãos aos Serviços Públicos), tais como a Carteira Nacional de Identidade Eletrônica ou a própria assinatura eletrônica. De fato, apresenta-se a necessidade de garantir a segurança do documento e a sua permanência no tempo.

Por isso deve-se indicar que, com a implantação das novas tecnologias, produzir-se-ão mudanças nas definições, tanto de documento quanto de arquivo. Esse será o objetivo deste texto, abordado de uma perspectiva histórica, sem perder de vista as funções daqueles nas administrações públicas. Com a incorporação das novas tecnologias da informação e da comunicação, as mudanças nas definições de documento e de arquivo constituirão aspectos a serem estudados. Tudo isso será analisado a partir de uma perspectiva histórica e vinculada à sua função nas administrações públicas.

O valor legal do documento: evolução histórica

Às vezes, quando o bombardeio informativo (em qualquer uma de suas formas tecnológicas) o permite, perguntamo-nos: Será verdade? Esta informação é séria? Podemos ter certeza da autenticidade desse documento?

Mas “documento”, “dado”, “informação”, “conhecimento” e “saber” são palavras com uma evolução no tempo e em um contexto histórico. E é onde os conceitos de “verdadeiro”, “legal”, “único”, unidos àqueles de “documento”, “dado”, “informação” (com os quais atualmente estamos tão preocupados) têm também seu desenvolvimento histórico. Vamos lançar, então, um olhar rápido por essas evoluções ao longo dos séculos, para ver o que tem mudado e o que tem permanecido.

Tradicionalmente, costuma-se atribuir as origens dos documentos escritos em torno do quarto milênio a.C., ao mesmo tempo em que se identifica os documentos como fonte de conhecimento e de informação. Na Ásia Menor, no Baixo Império Romano e nas civilizações egípcia e grega se constatou a existência não somente de documentos, mas também de fundos documentais organizados. Tratar de documentos, arquivos e sua documentação é, então, representar a estrutura social da humanidade, desde o começo da escrita.

Se definirmos o documento de um ponto de vista histórico, diremos que é a materialização por escrito de fatos e acontecimentos da vida, dos atos ou negócios dos indivíduos, em virtude da qual se cria, modifica-se ou extingue-se uma determinada situação jurídica. Em um sentido mais restrito, entende-se por documento o escrito no qual se pode constatar e registrar um ato ou negócio, criando-se, através dele, uma nova situação jurídica – ou modificando-se ou extinguindo uma já existente. Em ambas as definições, está claramente refletida a característica essencial que lhe dá razão de ser.

Nas civilizações gregas e romanas, essa utilidade alcançou uma dupla vertente: a administrativa e a jurídica. Suas administrações conservavam os documentos e os arquivos como fonte de informação para seu governo. Assim, o Direito, especialmente o romano, estabeleceu o valor probatório do documento escrito. Com o valor probatório, legal, contempla-se o princípio de autenticidade documental e ambos são garantidos através de procedimentos administrativos estabelecidos.

Ao indicarmos o valor legal, dizemos autenticidade. Documento autêntico significa documento original autorizado ou legalizado, reunindo os quesitos legais para que possa dar fé pública. Nas civilizações antigas, tanto a autenticidade dos documentos como seu valor legal eram dados pelo local de conservação, isto é, os documentos armazenados e custodiados nos arquivos públicos eram autênticos, e aqueles que permaneciam nos arquivos privados alcançavam essa autenticidade quando custodiados nos públicos.

O fato é que, desde a Antigüidade, considerou-se necessário dar constância escrita dos atos humanos, e a finalidade que se perseguia na redação de um documento era a persistência por escrito de um determinado negócio jurídico. Isso conduziu a uma elevada produção de documentos, tornando-se necessária uma homogeneização através da qual a redação dos documentos foi ajustada a determinadas regras e cânones, com o objeto de que negócios jurídicos similares se refletissem em documentos iguais, e que cada categoria desses documentos se construísse de idêntica forma. Exemplos disso foram a Chancelaria de Alfonso X e os Reis Católicos, onde as Cortes de Toledo expressavam quais documentos podiam ser autorizados com a assinatura real.

Lembremos que, depois da queda do Império Romano, sobreveio a decadência do documento escrito devido à supremacia do Direito germano perante o romano; este baseava o valor probatório no documento escrito, diferente do primeiro, que aplicava o procedimento oral e a prova testemunhal. O século XII sinaliza o retorno e a recuperação do Direito romano e do procedimento administrativo inerente, no qual o ato documentado é o fundamento da organização jurídico-política.

A autenticidade do documento se realizou através de certas formalidades diplomáticas, tais como a redação, a autoridade de procedência e o carimbo como representação física e notarial da autoridade que o emitia. Restaurou-se a instituição notarial como depositária da fé pública, outorgando autenticidade aos documentos do Direito privado, processual, administrativo e mercantil.

Nos séculos XIV e XV os poderes se centralizaram, os órgãos administrativos se especializaram em setores, criaram-se fundos documentais diferenciados, formaram-se os arquivos da Coroa, os entes locais emergiram com documentos próprios, aumentando o volume; apareceram os arquivos privados e os eclesiásticos ganharam

A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos

força através de redes potentes e estruturadas. Mas, principalmente, no século XV nasceu a imprensa com tipos móveis de Gutenberg, que marca o início da industrialização da cultura a partir da edição de livros em série.

O livro impresso uniu a Idade Média e o Renascimento, recolhendo de uma e da outra as manifestações próprias de ambos os estamentos sociais, isto é, o monacato e o clero culto, por um lado, e o homem de letras, por outro.

Como última etapa do nosso percurso histórico, encontra-se o período que abrange o século XVI até a Revolução Francesa, cuja principal característica a ser destacada foi a organização dos arquivos do Estado. A partir desse momento estabeleceu-se a importância dos documentos e dos arquivos, dado que os dirigentes estavam conscientes de sua relevância para o governo e a administração, surgindo então a concepção dos arquivos como fonte de poder. Os documentos eram instrumentos de informação precisa e necessária para o exercício do poder interno e externo dos Estados, junto com a afirmação de seus direitos.

O conceito de Estado de Direito não iria surgir até muitos séculos depois, com o aparecimento das sociedades modernas e democráticas, afirmando-se a transparência no acesso à documentação pública.

E nos séculos XX-XXI, o que se entende por documento? Em um sentido mais amplo e genérico, pode-se definir o documento como um objeto corporal, produto da atividade humana, que serve como fonte de conhecimento e que demonstra ou prova alguma coisa. Também é identificado como testemunha da atividade do homem, fixado em um suporte durável que contém informação.

Observamos como, na essência, o conceito de documento não tem variado desde o aparecimento da escrita. Ao longo dos séculos acrescentaram-se conotações, características, ampliações, etc., dependendo da evolução ou involução do homem e suas sociedades, mas a base continua sendo a mesma.

Apenas com a revolução tecnológica de meados do século XX é que esse conceito começou a variar, a partir do surgimento dos documentos e arquivos eletrônicos. O que permanece inalterável, e quase consubstancial, é o poder que acarreta. Surgem novas perguntas: podemos ter acesso aos documentos? E como se dá esse acesso? A partir da Grécia, o conceito de arquivo público e, portanto, de documentos acessíveis,

foi unido à noção de democracia, ao direito de qualquer cidadão a aceder aos fundos documentais públicos e a consultar e obter cópia dos documentos.

Mas a aplicação prática e efetiva do acesso aos documentos é muito recente, já que até a chegada da democracia moderna o acesso sempre esteve restrito e limitado pelos produtores de documentos devido à sua utilidade como legitimadores do poder da nobreza, da monarquia, do clero, etc., apoiando seus atos. Quando havia acesso, este era para minorias – mas sempre ocasional e nunca como o exercício de um direito.

Não podemos esquecer, nem deixar de destacar, que o acesso à escrita e à leitura esteve vetado à maioria das pessoas durante quase toda a história da humanidade, e que a alfabetização da população é meta atingida relativamente recente, ainda com muitas exceções.

Quanto à disponibilidade dos documentos, esta vem marcada por duas questões: em primeiro lugar o acesso está regulado e exercido pelos produtores dos documentos; em segundo lugar esse acesso irá depender da qualidade da educação e da formação do usuário. Se, nas primeiras anotações, vimos como a partir dos novos formatos telemáticos generalizou-se o acesso aos documentos e à informação (exemplo claro disso é a internet, pela quantidade de documentos passíveis de consulta na rede), isso não implica necessariamente na sua utilidade.

Se, desde as origens do documento, este tem apresentado características próprias que lhe conferiam autenticidade, unicidade, integridade, ingenuidade, objetividade e valor probatório e legal, com o documento eletrônico não se tem certeza em relação a todos esses predicados. Falar de autenticidade é, ainda, mais um projeto do que uma realidade, embora contemos com a assinatura digital (e a tecnologia a ofereça como solução a um gravíssimo problema). O mesmo acontece com a integridade, isto é, com a falta de controle sobre a exatidão e a atualização dos dados de documentos. E também com a conservação, que já é um problema devido à enorme variedade de diferentes materiais e suportes, dos quais ainda não se sabe como será a durabilidade com o passar do tempo.

A internet, vale dizer, pode conduzir para novas formas de colonialismo devido à ausência de diversidade da informação apresentada. Se, por um lado, publica-se grandes quantidades de informação de todo tipo, por outro lado existem programas tácitos

A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos

para incorporar, nas páginas web, determinados conteúdos de setores e níveis de atividades públicas, privadas, intelectuais, etc. As chamadas indústrias do conhecimento – aquelas que lideram as classificações web e as apostas comerciais – são as que proporcionam posições privilegiadas nos principais sistemas de busca.

A regulação do acesso a documentos públicos por parte dos cidadãos

A administração eletrônica permitirá uma mudança profunda na relação entre o governo e os cidadãos. Os segundos terão maior controle sobre os procedimentos, ou seja: prevê-se maior transparência (uma das principais queixas no sistema tradicional), mas ao mesmo tempo também há de ser melhorada a efetividade da administração em seus procedimentos.

Por sua vez, a própria administração terá mais controle sobre os funcionários; será possível conhecer, a cada momento, a situação dos expedientes e o cumprimento – ou não – dos prazos da materialização do trabalho de cada um deles. Em todas essas mudanças, porém, um dos aspectos essenciais vai ser a manutenção da privacidade, de acordo com as normas de proteção de dados existentes em cada país.

O conceito de privacidade é de origem norte-americana, formulado em 1890 por Samuel D. Warren e Louis D. Brandeis, em um artigo intitulado *The Right to Privacy*. A partir dessa data, tem-se legislado para controlar os dados pessoais depositados em arquivos eletrônicos. No caso da Espanha, exemplo disso é a Lei Orgânica de Regulação do Tratamento Automatizado de Dados de Caráter Pessoal (1992), na qual se fala de privacidade e não de intimidade. O primeiro conceito é mais amplo, já que abrange os direitos de informação, acesso, retificação, cancelamento, impugnação e exigência de responsabilidades. Essa Lei garante o direito que tem qualquer pessoa para ter acesso e conhecer a informação registrada nos bancos de dados e solicitar uma modificação caso esta lhe cause algum prejuízo (conhecido como *habeas data*).

Já em 1970, o estado alemão de Hesse promulgou uma lei de proteção de dados que serviu de modelo para o resto dos países democráticos que se viram na necessidade de impulsionar normas similares.

Na Espanha, a Constituição de 1978 indica no artigo 18.4, que “a lei limitará o uso da informática para garantir a honra e a intimidade pessoal e familiar dos cidadãos, e o

pleno exercício de seus direitos”. Encontramos uma descrição muito similar em Portugal. A evolução histórica no conceito de acesso levou, também, a acabar com a situação da disponibilidade dos documentos – reservada unicamente às elites para controlar o poder e vetada aos cidadãos. Entretanto, essa situação foi mudando. Na Suécia, em 1776, aprovou-se a Real Ordenança sobre a Liberdade de Imprensa, que contemplava expressamente o direito de acesso dos suecos à documentação oficial. Esse direito de acesso se consolidou depois da II Guerra Mundial (1939-1945), quando se abriram os arquivos do III Reich para investigar os crimes cometidos contra a humanidade.

Com o passar do tempo, praticamente todos os países incorporaram esse direito (embora com algumas particularidades) mas, ao mesmo tempo, adotaram medidas para não colocar em perigo a intimidade das pessoas, para averiguar a comissão de delitos ou para a defesa do Estado. Na Finlândia, o acesso se regulou desde 1951; na Dinamarca e na Noruega, desde 1970; na França, desde 1978 e na Itália, desde 1990.

Nos Estados Unidos o direito à informação é um dos princípios democráticos mais importantes. A Lei de Liberdade de Informação (*Freedom of Information Act*) garante aos cidadãos a disponibilidade dos documentos públicos que circulam nas mãos dos organismos administrativos. Da mesma maneira, em 1972 se criou o *Freedom of Information Clearinghouse* para ajudar os peticionários insatisfeitos em relação às demandas de informação, assim como também para reunir informações de difícil acesso para o público em geral. Reformulou-se em 1974 e 1976 limitando os possíveis abusos dos organismos federais quanto às petições recebidas, respondidas ou não. Por outro lado, deve ser destacada a lei *Presidential Records Act*, de acesso aos arquivos presidenciais.

Encontramos uma situação diferente na Grã-Bretanha, país no qual o segredo é vital nas atuações das administrações. O *Public Records Act* estabelece que os documentos sejam públicos 30 anos depois de terem sido redigidos e não existe lei alguma que regule seu acesso antes desse prazo. Neste sentido, pode-se dizer que essas administrações têm muitas facilidades para serem opacas – situação derivada do *Official Secrets Act*, que declara a autoridade de reserva. Os funcionários não podem revelar informação a pessoas não autorizadas, tanto quando exercem seu trabalho como também quando não se encontram na ativa.

A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos

A regulamentação dos arquivos e documentos eletrônicos na Espanha

A Lei 11/2007 (de 22 de junho, de acesso eletrônico dos cidadãos aos Serviços Públicos na Espanha) reconhece o direito dos cidadãos a se relacionar com as administrações públicas por meios eletrônicos.¹ Ela regula os aspectos básicos da utilização das tecnologias da informação na atividade administrativa e nas relações entre as administrações públicas, assim como nas suas relações com os cidadãos, com a finalidade de garantir seus direitos, um tratamento comum frente a elas, bem como a validade e a eficácia da atividade administrativa em condições de segurança jurídica.

Na Lei se estabelece que as administrações públicas utilizem as tecnologias da informação² assegurando a disponibilidade, o acesso, a integridade, a autenticidade, a confidencialidade e a conservação dos dados, das informações e dos serviços que executarem no exercício de suas competências. Atualmente, administrações e empresas privadas estão dedicando grande parte de seus esforços em adaptar suas organizações aos usos das tecnologias da informação.

A Lei 11/2007 é apenas a “ponta do iceberg” quanto à legislação referente à e-administração. Outro exemplo evidente pode ser encontrado no artigo 42 da Lei de Contratos do Setor Público, destinado ao “perfil do contratante”. Esse artigo define a necessidade de assegurar a transparência e o acesso público à informação relativa à atividade contratual das administrações. Concretamente, afirma que o sistema informático que suporte o “perfil do contratante” deverá contar com um dispositivo que permita dar conta, fidedignamente, do início da difusão pública da informação que nele se inclua.

Quanto ao documento e ao arquivo, a Lei 11/2007 (de 22 de junho, de acesso eletrônico dos cidadãos aos serviços públicos) não somente os define, mas também estabelece termos como sede eletrônica, registro eletrônico, arquivo eletrônico e expedientes eletrônicos.

No artigo 29 do Capítulo IV, prevê que as administrações poderão emitir documentos administrativos eletrônicos se contar com assinatura eletrônica. Do mesmo modo, o artigo 30 da Lei regula as cópias eletrônicas: define que serão consideradas como autênticas aquelas cópias que sejam realizadas tanto pelo interessado ou pela administração, sempre que o original esteja nas mãos desta última e a data do carimbo permita comprovar a coincidência no documento. Aliás, usando meios eletrônicos, as

cópias feitas por instituições serão consideradas autênticas; as administrações também poderão digitalizar documentos privados que serão consideradas como cópia autêntica. Ao mesmo tempo, as cópias em papel de documentos eletrônicos também serão consideradas autênticas.

O artigo 31 regula os arquivos eletrônicos e indica que poderão ser armazenados, por meios eletrônicos, todos os documentos utilizados nas atividades administrativas. Da mesma forma, a Lei considera que “os documentos eletrônicos que contenham atos administrativos que afetem os direitos ou interesses de particulares deverão se conservar em suportes dessa natureza, seja no mesmo formato a partir do qual se originou o documento ou em qualquer outro que assegure a identidade e a integridade da informação necessária para reproduzi-lo. Será assegurada, em qualquer caso, a possibilidade de passar os dados para outros formatos e suportes capazes de garantir o acesso por meio de diferentes aplicações”. A Lei também registra que os meios ou suportes nos quais os documentos forem armazenados deverão contar com medidas de segurança que garantam a integridade, a autenticidade, a confidencialidade, a qualidade, a proteção e a conservação dos documentos armazenados.

A Lei descreve o que se deve entender por expediente eletrônico: “o conjunto de documentos eletrônicos correspondentes a um procedimento administrativo, qualquer que seja o tipo de informação que os mesmos contenham”. Também considera que a numeração de páginas dos expedientes eletrônicos será realizada através de índice eletrônico assinado pela administração, órgão ou entidade atuante ao qual corresponda.

A segurança é um dos aspectos-chave e, neste sentido, a referência à necessidade de uma autenticação é constante toda vez que, nesta Lei, trata-se de documentos e arquivos eletrônicos.

Problemas possíveis com arquivos e documentos eletrônicos

Os conceitos de documento e de arquivo mudam com a incorporação das novas tecnologias. O deslocamento da documentação em papel para formatos eletrônicos faz variar substancialmente o processo tradicional e, principalmente, a maneira pela qual a autenticidade pode ser comprovada, bem como a conservação e, evidentemente, a garantia de recuperação, independentemente da passagem do tempo.

A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos

Portanto, haverá que se redefinir mais uma vez o trabalho que vem se fazendo nos arquivos e nos documentos. Não se pode manter a mesma linha de ação – aplicada aos suportes tradicionais – quando falamos da incorporação de novas tecnologias. Assim, será necessário estabelecer uma nova descrição dessa tarefa, que por sua vez deverá ser redefinida com o passar do tempo, garantindo a recuperação dos documentos e sua conservação apesar dos anos.

Neste sentido, será necessário inclusive definir novamente ambos os termos, dado que, como apontam alguns pesquisadores, os documentos eletrônicos são simplesmente informação e não deveriam ter a qualificação de documentos segundo a definição histórica desse termo (Bonaf Zazo, 2002, p. 7-20).

A autenticidade é um dos aspectos mais preocupantes quando se trata da problemática dos documentos eletrônicos. Fala-se do certificado eletrônico, uma ferramenta que já está sendo utilizada com sucesso, mas que gera algumas dúvidas (como, por exemplo, o caso de concretizar os organismos que emitem esse certificado ou, ao mesmo tempo, a possibilidade de estabelecer um terceiro elemento para certificar que a assinatura eletrônica como autêntica e que não tenha sido substituída). Assim, o processo se complica, dado que será necessário que, entre duas partes, exista um terceiro elemento para autenticar as assinaturas (algo que não era necessário no sistema tradicional). Não obstante, a tecnologia também pode ajudar a agilizar esse processo.

Da mesma forma, deve ser assinalado que aparecem dúvidas no momento de certificar que o documento eletrônico foi modificado. Ou seja, é necessário garantir que não se produzam fraudes. Atualmente isso se faz seja por meio de resumos digitais ou trilhas chamadas *husk* ou por sistemas de criptografia que impedem a modificação dos documentos no envio entre emissor e receptor. De qualquer maneira, esta é uma proposta, embora não esteja regulado o modo pelo qual deve ser feito (podendo-se adotar, no futuro, outro método que substitua o atual).

A conservação é outro problema enfrentado pelos arquivos e documentos eletrônicos. Esse assunto não está resolvido definitivamente e não se pode assegurar a permanência no tempo, aspectos que têm sido trabalhados historicamente nos documentos e nos arquivos tradicionais. Atualmente, o padrão utilizado é o *xml*³ (mas haverá que observar como evolui a tecnologia – e se o padrão muda). O *xml* permite

a compatibilidade entre sistemas para compartilhar a informação de maneira segura, confiável e fácil. Tudo isso sem deixar de considerar que é preciso proteger os dados, aspecto obrigatório que afeta também as cópias de segurança.

Todos esses aspectos deverão ser resolvidos para conseguir uma consolidação da administração eletrônica de maneira efetiva, garantindo assim os direitos dos cidadãos.

Conclusões

A implantação da administração eletrônica deve repercutir de maneira muito positiva entre os cidadãos, que constatarão como vai mudar de forma substancial a sua relação com os diferentes governos. Os próprios cidadãos terão mais protagonismo, maior controle e mais informação sobre as ações e os processos que as administrações desenvolvam. No momento destas aplicações, porém, existem problemas que irão se superar com o passar do tempo, mas que ainda geram algumas dúvidas em torno da forma de aproveitamento destas tecnologias da informação e da comunicação na gestão pública.

Se formos muito além encontraremos, como temos visto, dificuldades na definição de documento e de arquivo eletrônico. Diferentes países (um exemplo é a Espanha) estão avançando em matéria legal para dar espaço à consolidação da administração eletrônica convencidos de que ela será benéfica para a gestão e que, portanto, irá repercutir de maneira positiva entre os cidadãos. O trabalho será a adaptação do sistema tradicional para o novo sistema, a mudança ou a redefinição de alguns conceitos, como é o caso dos arquivos e documentos (agora eletrônicos).

Temos visto como as definições tradicionais para os dois termos já não servem e que aspectos como autenticidade, unidade e conservação poderiam ser colocados em questão. São todas características que eram chaves na era do papel e que também deveriam sê-lo na era da telemática. Será fundamental, assim, encontrar uma solução definitiva nesta nova etapa que se abre – e para a qual não há caminho de volta – que, com certeza, trará importantes benefícios para os cidadãos, aqueles para os quais as administrações públicas devem sempre trabalhar.

Esta modificação será profunda. Pode-se, inclusive, falar em mudança de matriz cultural e considerá-la ainda inacabada pela velocidade com a qual tudo muda nesta matéria. Mas trata-se de uma matriz cultural condicionada pela tecnologia e também

A implantação da administração eletrônica conduz a mudanças nas definições tradicionais de arquivos e documentos

pela adaptação da cidadania a essa tecnologia – sendo que o acesso a uma parte dela não será simples ou até mesmo não se poderá alcançá-la.

A autenticação da documentação eletrônica é uma das chaves do sucesso para evitar fraudes e para conseguir que a informação seja clara, direta e segura. Essa incorporação das tecnologias da informação e da comunicação, no âmbito da gestão pública e da relação entre administradores e administrados, deve ser feita com segurança para os segundos, de maneira a garantir sempre os seus direitos (e também as suas obrigações).

Para tanto serão facilitadas as suas incorporações nesta nova era com a extensão das redes – aspecto essencial –, mas também fomentando processos de educação para um novo modelo de ação, evitando assim que possam se produzir lacunas digitais por saturação (isto é, pelo excesso de informação gerado em uma sociedade global, na qual não se saiba discernir qual é a informação correta e qual é a tendenciosa).

Temos que começar a nos acostumar que a lacuna digital não ocorre apenas pela falta de implantação da tecnologia ou pelo fato de não conhecer as ferramentas telemáticas: também se produz pelo uso incorreto ou deficiente das mesmas.

Notas

¹ ‘Meio’ faz referência ao instrumento ou forma de conteúdo pelo qual se realiza o processo de comunicação; por ‘eletrônico’ entende-se o uso da eletricidade ou da eletrônica.

² A tecnologia da informação (IT), segundo definição da Associação de Tecnologia da Informação da América (ITAA), é “o estudo, desenho, desenvolvimento, implementação, suporte ou direção dos sistemas de informação computarizados, em particular o *software* de aplicação e o *hardware* de computadores.” Os computadores e seus *softwares* são usados para transformar, armazenar, proteger, processar, transmitir e recuperar a informação. Atualmente, a expressão “tecnologia da informação” costuma ser misturada com muitos aspectos da informática e da tecnologia, e a expressão é mais reconhecida do que antes. A tecnologia da informação pode ser bastante ampla, abrangendo muitos campos. Os profissionais de TI realizam uma variedade de tarefas, começando pela instalação de aplicações até o desenho de complexas redes de informática e bases de dados. Algumas das tarefas dos profissionais de TI incluem: administração de dados, redes, engenharia de *hardware*, desenho de programas e bases de dados, assim como a administração e a direção dos sistemas completos. Quando as tecnologias de informática e de comunicação se combinam, o resultado é a tecnologia da informação ou “*infotech*”. A Tecnologia da Informação (IT) é uma expressão geral que descreve qualquer tecnologia que ajude a produzir, manipular, armazenar, comunicar e/ou espalhar informação.

³ O padrão *xml* é a Linguagem de Marcas Extensíveis; trata-se de uma metalinguagem extensível de etiquetas, desenvolvida pelo World Wide Web Consortium (W3C). Surge de um processo de revisão

de SGML, a primeira meta-linguagem de etiquetas estabelecida como padrão ISO. Essa linguagem não nasceu apenas para ser aplicada na internet; ela propõe um padrão aberto para o intercâmbio de informação estruturada entre diferentes patamares.

Referências legais

Constituição Espanhola de 1978. Arts. 44), 46), 105.b).

Decreto de 24 de julho de 1947, pelo qual se estabeleceram as normas para a organização de arquivos e bibliotecas. Arts. 3), 4), 7).

Lei 11/2007 de 22 de junho de acesso eletrônico dos cidadãos aos Serviços Públicos.

Lei 12/1989 de 09 de maio, da Função Estatística Pública. Arts. 13), 20.3).

Lei 14/1986 de 25 de abril, Geral de Sanidade. Art. 3).

Lei 16/1985 de 25 de junho, de Patrimônio Histórico Espanhol. Arts. 48.1), 49), 52.1), 52.3), 57.1. a), 57.2), 59), 62).

Lei 230/1963 de 28 de dezembro, Geral Tributária. Art. 113.1).

Lei 30/1992 de 26 de novembro, do Regime Jurídico das Administrações Públicas e do Procedimento Administrativo Comum. Arts. 31), 35.h), 37), 38.8), 42.2), 45.5), 54.a).

Lei 38/1995 de 12 de dezembro, sobre o direito de acesso à informação em matéria de Meio Ambiente. Arts. 1.1), 1.2), 3.3), 4).

Lei 48/1978 de 7 de outubro, que modifica à Lei 9/1968 de 5 de abril sobre Secretos Oficiais. Arts. 2), 8), 10.2), 10.4), 11.1), 11.2), 11.3).

Lei 58/2003 de 17 de dezembro, Geral Tributária. Arts. 95), 96), 99).

Lei 7/1985 de 02 de abril, reguladora das Bases do Regime Local. Arts. 18.1), 20.3), 56.2), 69.1), 70.3), 77).

Lei de Procedimento Administrativo, de 17 de julho de 1958. Art. 62).

Lei Orgânica 10/1995 de 23 de novembro, do Código Penal. Arts. 136.4), 413), 418), ambos inclusive.

Lei Orgânica 15/1999 de 13 de dezembro, de Proteção de Dados de caráter pessoal. Arts. 11.1), 15.1), 15.2), 15.3).

Lei Orgânica 5/1985 de 19 de junho, do Regime Eleitoral Geral. Art.41).

Lei reguladora do Registro Civil, de 8 de junho de 1957. Arts. 6), 17), 21).

- Real Decreto 1332/1994 de 20 de junho, pelo qual se desenvolveram diversos aspectos da Lei Orgânica 5/1992 de 29 de outubro, de regulação do tratamento de dados de carácter pessoal. Arts. 11), 12.1), 12.2), 12.3), 12.4).
- Real Decreto 1969/1999 de 23 de dezembro, pelo qual se regulou a expedição do cartão nacional de pesquisador para a consulta nos arquivos de titularidade estatal e os aderidos ao sistema arquivístico espanhol. Arts. 1), 2), 3.4), 4), 6).
- Real Decreto 2568/1986 de 28 de novembro, pelo qual se aprovou o Regulamento de Organização, Funcionamento e Regime Jurídico das Corporações locais. Arts. 179), 180), 230.2), 230.4).
- Real Decreto 33/1986 de 10 de janeiro, pelo qual se aprovou o Regulamento Disciplinador dos Funcionários da Administração do Estado. Arts. 6), 7).
- Real Decreto 937/2003 de 18 de julho, de modernização dos arquivos judiciais. Arts. 7.1), 7.3), 12.1), 12.2), 12.3).
- Real Ordem de 17 de dezembro de 1927, autorizando à Companhia Ibero-americana de Publicações à obtenção de cópias de documentos de vários arquivos.
- Real Ordem de 19 de agosto de 1927, pela qual se regulou a obtenção de cópias de documentos dos arquivos. Arts. 1), 2).
- Real Ordem de 4 de novembro de 1912, sobre a comunicação de papéis e documentos de carácter económico. Art. 3).
- Regulamento do Congresso dos Deputados, aprovado em 10 de fevereiro de 1982. Art.7).
- Sentença de 16 de outubro de 1979 do Tribunal Supremo, sobre a aplicação do artigo 105.b) da Constituição Espanhola.

Referências bibliográficas

- Albert, R. e Boadas, J. (1991): *La función cultural de los archivos*. Bergara, España: Irargi.
- Albert, R. e Cruz Mundet, J.R. (1999): *iArchive! Los documentos del poder. El poder de los documentos*. Madrid, España: Alianza Editorial.
- Bautier, R. H (1961): *Archives. L'Histoire et ses méthode*. Paris: Editions de la Pleiade.
- Bonal Zazo, J. L. (2002): "El documento eletrônico y el archivo. El reto eletrônico; nuevas necesidades, nuevos profesionales" en *Actas de las Quintas Jornadas de Archivos Eletrônicos*. Priego de Córdoba; Patronato Municipal Víctor Rubio Chavarri, p. 7-20.
- Bourhis (2001): "Les archives électroniques: La question de l'intégrité". *Archives*, 32 (1), p. 17-36.
- Cobb, Christopher H. (1981): *La Cultura y el pueblo*. Barcelona, España: Laia.

- Conde, M. L. (1992): *Manual de Tratamiento de archivos administrativos*. Madrid, España. Ministerio de Cultura.
- Cook, M., e Procter, M.(1989): *A manual of archival Description* 2ª edição. Aldershot, Grã Bretanha: Gower Publishing Company Limited.
- Cruz Mundet, J.R. (1994): *Manual de Archivística*. Salamanca, España: Pirámide.
- Currás, E. (1988): *La Información en sus nuevos aspectos*, Madrid: Paraninfo.
- Desantes, J. M. (1987): *Teoría y régimen jurídico de la documentación*. Madrid, España: EUEDEMA.
- Duchain, M. (1985): “El respeto de los fondos en archivística: principios teóricos y problemas prácticos” en Walne, P.: *La administración moderna de archivos y la gestión de documentos. El prontuario RAMP*. Paris, Francia: UNESCO.
- Escobar, H. (1988). *Historia del libro*. Madrid, España: Fundación Germán Sánchez Ruipérez.
- Fernández Salmerón, M. (2001): “El derecho de acceso a los archivos y registros administrativos” en Cuadernos de Estudios Técnicos, I. Murcia: Dirección general de Cultura, p. 11-32.
- Fuster Ruiz, F. (1995): *Política y planificación de archivos*. Murcia, España: DM.
- Garrido Falla, M. (1985): *Comentarios a la constitución* (Segunda Edición). Madrid, España: Civitas.
- Gaur, A. (1990): *Historia de la escritura*. Madrid, España: Fundación Germán Sánchez Ruipérez.
- Gimeno F. e Trendes, J. (1990): La Paleografía y la Diplomática en España. *Hispania*, L/2, 175.
- Lodolini, E. (1990): “La gestion del documents et L’Archivistique” en Durante, C.J. (comp.): *The management of recorded information*. Paris, Francia: K.G. Saur.
- Lodolini, E.(1970): “Questioni di base dell’archivistica”, en Rasegna degli archivi di Statu, XXX.
- Martinez de Sousa, J. (1989): *Diccionario de bibliología y ciencias afines*. Madrid, España: Fundación Sánchez Ruipérez.
- Millares, A (1975): *Introducción a la historia del libro y las bibliotecas*. México DF, México: Fondo de Cultura Económica.
- Puelles Benítez, M. (1986): *Educación e ideología en la España contemporánea* (Segunda Edición). Barcelona, España: Labor.
- Roberge, M. (1983): *La gestion des documents administratifs*. Québec, Canadá: Documentor.
- Sabés, F. (2008): La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso eletrônico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, un importante paso para la eAdministración en España. *Revista Signo y Pensamiento*, 54 (edición en prensa).

- Sabés, F. (2008): Las webs de las Comunidades Autónomas. Imagen corporativa y servicios. *Revista Icono* 14, 11.
- Sabés, F. (2008): Los documentos y archivos. Una necesaria revisión histórica para afrontar el reto de la e-administración pública. *Enl@ce: revista Venezolana de Información, Tecnología y Conocimiento*, 2, págs. 31-46.
- Schellenberg, T.R. (1958): *Archivos modernos. Principios y técnicas*. La Habana, Cuba: Instituto Panamericano de Geografía e Historia.
- Tadoni, A. (1960): *El concepto de archivología*. Santa Fe, Argentina: Universidad Nacional del Litoral.
- Toffer, Alvin (1994): *Las guerras del Futuro*. Barcelona: Plaza y Janes Editores.
- Valero Torrijos, J. (2001): "El derecho de acceso a la información administrativa mediante procedimientos informáticos y telemáticos" en Cuadernos de Estudios Técnicos, I. Murcia: Dirección general de Cultura, p. 55-77.
- Vázquez Orgaz, J. (2002): El derecho de acceso a archivos y registros públicos. [versión eletrônica]. Noticias Jurídicas: [http:// www.juridicas.com](http://www.juridicas.com)

A convergência contábil internacional sob a perspectiva de XBRL

Paulo Caetano da Silva*
paulo.caetano@bcb.gov.br

Izabelly Cabral da Silva**
iza_total@hotmail.com

Luiz Gustavo Cordeiro da Silva***
luizgustavocordeirosilva@hotmail.com

Resumo

A essência da contabilidade não varia de acordo com a localização geográfica da empresa. Os procedimentos, porém, mudam em virtude dos traços culturais e da estratégia do negócio. Com o objetivo de reduzir os custos da adaptação de padrões contábeis há uma tendência mundial pela padronização de procedimentos. Relatórios financeiros feitos de acordo com as mesmas diretrizes auxiliam a comparação e fornecem maior transparência ao mercado externo. Este artigo discute a importância da unificação dos formatos de apresentação e divulgação contábil em conjunto com XBRL, uma tecnologia que está sendo adotada como padrão tecnológico para intercâmbio, armazenamento e divulgação de informações financeiras. Também apresenta uma análise das providências relativas à incorporação das normas internacionais à legislação brasileira com um levantamento das possíveis vantagens advindas dessa decisão.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade, IFRS, XBRL.

Resumen

La esencia de la contabilidad no varía de acuerdo con la localización geográfica de la empresa; sin embargo, los procedimientos cambian en virtud de los trazos culturales y la estrategia de cada negocio. Existe una tendencia mundial hacia la padronización de los procedimientos con el objetivo de reducir los costos de la adaptación de padrones contables. Los informes financieros realizados bajo las mismas directrices favorecen la comparación y proveen de una mayor transparencia al mercado externo. Este artículo discute la importancia de la unificación de los formatos de presentación y divulgación contable conjuntamente con XBRL, una tecnología que está siendo adoptada como padrón tecnológico para el intercambio, almacenamiento y divulgación de las informaciones financieras. También se presenta un análisis de las medidas relativas a la incorporación de las normas internacionales en la legislación brasilera, con un relevamiento de las posibles ventajas resultantes de tal decisión.

Palabras clave: Normas Internacionales de Contabilidad, IFRS, XBRL.

*Analista do Banco Central do Brasil, professor do Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

**Contadora graduada pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

***Professor do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Artigo recebido em 28/08/2008 e aceito em 15/09/2008

Abstract

The essence of accounting does not vary in accordance with a company's geographic location. However, the procedures change based on cultural traits and business strategy. With the objective of reducing the costs of adaptation of accounting standards, there is a worldwide trend toward standardization of procedures. Financial reports prepared in accordance with the same guidelines help in comparison and offer greater transparency for the external market. This article discusses the importance of the unification of the formats for accounting presentation and dissemination with XBRL, a technology which is being adopted as a technological standard for exchange, storage and dissemination of financial data. It also presents an analysis of the measures relating to the incorporation of international norms into Brazilian legislation with a survey of the possible advantages accruing from this decision.

Key words: *international accounting norms, IFRS, XBRL.*

Introdução

As organizações geralmente fixam sede em seu país de origem. Com o seu crescimento surge a necessidade de alcançar novos mercados em outros países. Neste processo de expansão, grande parte das empresas internacionalizadas decide dividir seu capital social em ações. Conseqüentemente, a abertura do capital da empresa faz aumentar o número de interessados em aplicar investimentos nas ações colocadas à venda nas principais bolsas de valores do mundo. Para atrair os investidores e por obrigações legais, as organizações publicam seus demonstrativos financeiros. Em cada país onde a empresa se encontra estabelecida a publicação é feita seguindo um padrão contábil diferente. Isto gera custos para a organização, pois não há um procedimento unificado de gestão da informação financeira. Para se tomar decisões estratégicas para toda a organização e atrair os investidores internacionais é preciso converter as informações para um determinado padrão contábil, o que gera custo, possibilidade de erros e dificuldade de análise da informação financeira.

É indiscutível que existem grandes empresas de capital aberto espalhadas em nações com políticas contábeis diferentes daquelas do seu país de origem. No Brasil, por exemplo, há forte presença de grandes empresas estrangeiras com capital aberto que, por determinação legal, são obrigadas a divulgar seus demonstrativos. O mesmo ocorre com as empresas brasileiras que atuam em outros países.

Um relatório contábil constitui um conjunto de informações que devem ser elaboradas em intervalos regulares, referentes aos direitos e obrigações de uma entidade aos seus acionistas e investidores. Os relatórios *International Financial Reporting Standards* – IFRS (Conselho Federal de Contabilidade; Ibracon, 2006) são referências

mundiais para apresentação e divulgação dos demonstrativos financeiros. É muito importante a existência dessas normas de padronização das informações contábeis diante de um cenário globalizado, pois certamente favorecerá a transparência e a confiabilidade dos mercados. Um ambiente padronizado para as informações atrai investimentos na economia local, já que os investidores procuram se lançar em mercados nos quais conhecem e confiam. Diante do atual cenário de globalização, praticamente sem fronteiras, aparecem problemas a respeito das diferenças no tratamento contábil adotado. Assim, as Normas Internacionais de Contabilidade são de grande importância para a harmonização das informações.

A organização internacional que publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade em língua inglesa é o International Accounting Standards Board – IASB (IASB, 2008). As IFRS expedidas por esse órgão têm como finalidade disciplinar o processo de apresentação e de divulgação das informações financeiras. Diversos países estão adotando a convergência das normas contábeis locais para as normas IFRS. O Brasil, aos poucos, também caminha nesse sentido.

Inúmeros esforços estão sendo desenvolvidos em vários países, inclusive no Brasil, para a adoção de XBRL como meio para representação de dados financeiros. XBRL é uma tecnologia que formata os dados para o intercâmbio, armazenamento e publicação de relatórios financeiros. O atual estágio de utilização desta tecnologia faz com que já se apresente como um padrão tecnológico. Existem projetos, que serão discutidos em outra seção deste artigo, para a utilização de XBRL em conjunto com as IFRS.

Ao considerar este contexto, o presente artigo tem como foco discutir a relevância da padronização de procedimentos de elaboração e divulgação de relatórios financeiros em conjunto com XBRL. Também faz uma análise da posição do Brasil em relação à adoção dessas normas. O texto está organizado da seguinte maneira: apresentação do referencial teórico no contexto da contabilidade; contextualização das Normas Internacionais de Contabilidade; relato sobre os procedimentos, a criação de leis e os esforços realizados no Brasil para a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade. As seções seguintes introduzem a linguagem XBRL e discutem dois projetos europeus – o COREP (*COmmon REPorting*) e o FINREP (*FINantial REPorting*), que estabelecem a utilização de XBRL no ambiente harmonizado das IFRS.

Referencial teórico

Toda empresa produz resultados que, entre outros fatores, variam de acordo com as decisões daqueles que a administram. Usuários das demonstrações financeiras demandam por informações rápidas, confiáveis, atualizadas e uniformes. Para atender estas necessidades, a contabilidade dispõe de várias ferramentas para medir quanto os gestores estão acertando ou errando em suas deliberações e apresentar os resultados aos interessados na informação. Desta maneira, o modelo padronizado de apresentação da informação de acordo com as normas internacionais de relatórios financeiros visa atender aos objetivos de usuários distintos. A seguir será discutido o compromisso da contabilidade em fornecer informações aos seus usuários.

Determinações legais

Para assegurar o perfeito cumprimento do papel da contabilidade em fornecer as informações, além das doutrinas e teorias elaboradas pelos pesquisadores da ciência contábil, no Brasil são necessárias normas, leis, decretos e outros pronunciamentos elaborados pelos órgãos legisladores. A obediência a cada órgão vai depender da natureza jurídica da empresa.

Neste trabalho, o objeto de estudo será a empresa que tem o capital aberto em bolsas de valores. A lei 6.404/76, que versa sobre as Sociedades por Ações, instituiu a obrigatoriedade de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras (Brasil, 1976a).

Sobre o embasamento legal referente à publicação dos relatórios contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) afirma que divulgar significa tornar disponíveis as demonstrações contábeis da entidade aos seus usuários, por meio da imprensa oficial ou privada, em qualquer uma de suas modalidades (CFC, 1992). Entretanto, a internet está sendo utilizada como um novo meio de comunicação entre a contabilidade e seus usuários. No âmbito internacional existe um órgão regulador, o IASB, que emite padrões internacionais de procedimentos para elaboração e divulgação de relatórios contábeis e as respectivas interpretações técnicas.

A nova economia e a internet

Durante o final dos anos 1990 os modelos de negócios tradicionais sentiram-se ameaçados pela internet. Grandes corporações temiam as mudanças que a internet causaria no comportamento das pessoas e nas relações de negócios. Naquela época, os consultores afirmavam que aqueles que não aderissem ao “modelo digital” não sobreviveriam mais do que alguns anos (Paz, 2007).

Hoje se sabe que a internet é um ambiente referencial que tem entre as suas funções facilitar a comunicação, a distribuição, a gestão, a venda e prestação de serviços. Ou seja: os negócios que se realizam pela internet não vieram para substituir a empresa tradicional, mas para aumentar a qualidade e satisfação total tanto do seu público quanto da própria empresa (redução de despesas, rapidez em divulgar informações, maior interação com o cliente, novo meio de negociação e conquista de novos mercados).

A globalização e o uso da internet trouxeram a necessidade de harmonização contábil em todo mundo. Esta forma de organização de negócios faz com que empresas produzam onde os custos são mais baixos, além de criar e alcançar mercados em locais distintos do seu ambiente produtivo. Outro aspecto relevante neste contexto é que a busca pela qualidade e a grande concorrência existente entre empresas geraram incorporações, fusões ou cisões.

Para o Brasil acompanhar essas mudanças, foi criado em 2005, por meio da Resolução nº. 1.055 do CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Seu objetivo é o de emitir pronunciamentos técnicos sobre contabilidade, a exemplo do Financial Accounting Standards Board (FASB) nos Estados Unidos, direcionado à centralização e à uniformização do processo de elaboração de normas considerando a convergência com os padrões internacionais. Esta iniciativa foi muito importante pois evidenciou o interesse em permitir à contabilidade brasileira a realização das mudanças necessárias para adequá-la às alterações no mundo dos negócios, sem ficar atrelada à legislação. Além disso, a harmonização das normas torna o sistema financeiro brasileiro mais transparente e, conseqüentemente, favorece sua imagem diante dos organismos internacionais.

A importância das Normas Internacionais de Contabilidade

Com a expansão dos mercados cada vez mais internacionalizados existe uma forte tendência de unificação dos procedimentos de contabilização da economia mundial. Muito se discute sobre harmonização contábil. Para que se torne de fato uma realidade, normas internacionais são emitidas e projetos são realizados visando a sua adoção.

O IASB – International Accounting Standards Board

O IASB tem como objetivo principal desenvolver um modelo único de normas contábeis internacionais de alta qualidade que demande transparência e comparabilidade na elaboração das demonstrações contábeis e que atenda aos usuários dessas demonstrações. O IASB está sediado em Londres (CFC, 2006).

Atualmente, o conjunto das normas internacionais de contabilidade é chamado de IFRS e é composto por: *International Accounting Standards (IAS)*, pelos IFRS e pelas interpretações técnicas *Standing Interpretations Committee (SIC)* e *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)* e pelo *Framework*. Este último não é uma norma internacional de contabilidade: apresenta os conceitos que devem ser respeitados na preparação e na divulgação das demonstrações contábeis internacionais.

Normas IAS e IFRS

O objetivo principal das demonstrações financeiras em IFRS é fornecer informações sobre a posição financeira e os resultados de uma entidade que sejam úteis a um grande número de usuários em suas tomadas de decisão. As normas emitidas pelo antigo IASC eram chamadas de IAS e, embora com a criação do IASB os nomes das normas tenham mudado para IFRS, a maioria das IASs continua em vigor.

As normas IFRS foram adotadas pelos países da União Européia a partir do dia 31 de dezembro de 2005 com o objetivo de harmonizar as demonstrações publicadas pelas empresas abertas européias. Com isso, esse grande bloco econômico passou a divulgar aos seus usuários externos informações consolidadas passíveis de comparações. Isto serviu como impulso para o resto do mundo e, hoje, inclusive o Brasil está caminhando nesse sentido.

Até 2010 o IFRS provavelmente estará quase totalmente consolidado e servirá como a linguagem universal dos negócios que atingirá também as pequenas e médias empresas. Será uma ferramenta para garantir transparência e sustentabilidade entre as nações (Santos, 2006).

Interpretações técnicas SIC e IFRIC

Para auxiliar a aplicação de uma norma em relação a um determinado assunto que requeira orientação sobre sua correta interpretação técnica, foi criado em 1997 o SIC (*Standing Interpretations Committee*), comitê técnico vinculado ao IASC e responsável pelas publicações de interpretações chamadas SIC (IASC, 2008). Em dezembro daquele mesmo ano o IASC foi reformulado e criou-se o IASB – os pronunciamentos SIC mudaram de nome, sendo chamados de IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). A partir de 2002 o IFRIC passou a ser responsável pela publicação de todas as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais (Idem, 2008). O IFRIC já emitiu oito interpretações, mas é conveniente ressaltar que a maioria das SIC continua em vigência.

O Brasil e os padrões internacionais

O primeiro passo para a harmonização dos procedimentos contábeis brasileiros foi dado em 2005 com a criação do CPC. O Comitê é composto por dois membros de cada uma das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). Além dessas, outras instituições – como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (Bacen), Receita Federal do Brasil e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) – participam como convidadas (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2008). As universidades que possuam curso de Ciências Contábeis reconhecido como de boa qualidade poderão também ser convidadas a integrar o CPC mediante aprovação de 75% dos membros do Comitê (Conselho Federal de

Contabilidade, 2005). Essa composição do CPC, com membros de entidades com objetivos diferentes, é indicativa de um processo democrático de produção para os pronunciamentos contábeis brasileiros.

A criação de um órgão centralizador de pronunciamentos foi um grande impulso para o processo de harmonização das normas brasileiras ao padrão internacional. A passagem efetiva do Brasil para a lista dos países que usam as normas de acordo o padrão IFRS, porém, dependia de uma mudança na Lei da Sociedade por Ações. Essa reforma foi conseguida mediante a aprovação do projeto de lei 3.741, de 2000, que obteve a aprovação dos senadores após uma espera superior a sete anos e conseqüentemente a sanção pelo Presidente da República em 28 de dezembro de 2007, quando recebeu a denominação de Lei nº. 11.638/07, que entrou em vigor em 1º/01/2008. Isto significa que o padrão para elaboração e divulgação das informações contábeis adotado pela União Européia e em outros países já é realidade no cenário brasileiro e que em breve o Brasil terá todas as normas em conformidade com as IFRS.

A nova lei, além de alterar e revogar alguns dos dispositivos da Lei das Sociedades por Ações, modifica ainda a lei que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e a criação da CVM. Também estende a obrigatoriedade de observação das normas da Lei nº. 6.404 para as sociedades de grande porte, mesmo se não forem constituídas sob a forma de sociedade por ações. Por meio dela, a nova redação do §5º do art. 177 deixa evidente que a produção de normas por parte da CVM deve ocorrer de acordo com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários (Brasil, 2007).

Quanto às mudanças trazidas pela nova legislação no que se refere ao conjunto das demonstrações financeiras exigidas houve a substituição da Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos pela Demonstração dos Fluxos de Caixa e, no caso de companhia aberta, o acréscimo da obrigatoriedade em elaborar e divulgar a Demonstração do Valor Adicionado. Outra mudança ocorrida foi a de que as companhias fechadas podem observar as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Enquanto o Brasil esperava a aprovação da lei que harmoniza as práticas contábeis das sociedades brasileiras ao padrão internacional, o Banco Central do Brasil emitiu

no final de 2006 o comunicado nº. 14.259 determinando que as instituições financeiras publiquem, a partir de 2010, suas demonstrações conforme os pronunciamentos do IASB e que as auditorias também sigam os mesmos padrões. A Comissão de Valores Mobiliários usou procedimento parecido e, por meio da Instrução nº. 457, de 13 de julho de 2007, determinou que as demonstrações das companhias abertas também deverão, a partir de 2010, obedecer aos pronunciamentos do IASB (CFC, 2007).

Fica evidente, portanto, que os órgãos legisladores independentes, enquanto aguardavam a sanção da lei que altera a apresentação e a divulgação das sociedades anônimas e de grande porte, moviam esforços no sentido de harmonizar as demonstrações de algumas empresas. O Brasil está no caminho para a integralização das práticas internacionais que poderão trazer benefícios como maior confiança do mercado e dos investidores externos e redução de custos com processos de conversão das demonstrações. Para o presidente do IASB, David Tweedie, que esteve em Brasília em setembro de 2007, o número de países que adotam o IFRS poderia crescer dos atuais 107 (naquela data) para 150 até 2011 (Valenti, 2007).

A linguagem XBRL

A linguagem XBRL é um padrão aberto e gratuito desenvolvido por aproximadamente 550 organizações e agências governamentais de aproximadamente 27 países (Engel, 2003). Baseada em XML, ela foi concebida para criação, intercâmbio e análise de informações financeiras na internet. Como tal, permite que investidores, pesquisadores e analistas do mercado financeiro analisem e extraiam informações por meio de suas aplicações, simplificando uma das fases-chaves da análise financeira, a conversão de dados (Silva, 2003). Discute-se a seguir esta tecnologia e o seu processo de adoção como padrão internacional para o intercâmbio, armazenamento e divulgação de informações financeiras.

Origem e evolução das linguagens usadas na internet

Para melhor entender o que é o XBRL – *eXtensible Business Reporting Language* – torna-se necessário conhecer um pouco sobre a origem e a evolução das linguagens de marcação. Neste sentido, é importante entender que todo texto eletrônico é

marcado por uma linguagem que define parâmetros como, por exemplo, as próprias formatações do texto. Assim, linguagem de marcação é um conjunto de códigos aplicados a um texto ou a dados com a finalidade de adicionar informações particulares sobre esse texto ou dado.

Autores consideram que linguagem de marcação é formada por símbolos que podem ser colocados no texto de um documento para demarcar e rotular as partes desse documento (Moreira, 2005). As linguagens de marcação surgiram em 1960, quando a IBM verificou que os diversos sistemas existentes não comunicavam entre si. Seus engenheiros propuseram como solução a primeira linguagem de marcação, a *Generalized Markup Language* (GML). Em 1986 o *Standard Generalized Markup Language* (SGML) foi a primeira linguagem de marcação reconhecida pela *International Organization for Standardization* e recebeu a ISO 8879 (Idem, 2005). O SGML é uma metalinguagem através da qual é possível definir linguagens de marcação para documentos. O SGML é padrão internacional livre e de código aberto usado há bastante tempo para trocar dados eletrônicos, que pode ser utilizado por diferentes sistemas informatizados. Uma das suas finalidades é garantir que documentos codificados de acordo com essas regras possam ser transportados de um ambiente de *hardware* e *software* para outro, mantendo-se as características da informação (Almeida, 2002).

Essa linguagem é bastante utilizada quando se deseja manipular grandes elementos que sofrem alterações freqüentes e precisem ser apresentados em diferentes formatos. Mas a SGML mostrou-se bastante complexa ao requerer grandes espaços de memória computacional, o que dificultou a sua aplicação em larga escala, principalmente em computadores pessoais, mas serviu de base para o desenvolvimento de outras linguagens semelhantes (Webopedia, 2007).

Em 1990, Tim Berners-Lee, físico suíço, coordenou o desenvolvimento da *Hypertext Markup Language* (HTML) e deu ao seu sistema o nome de *world wide web* (www), em grande parte responsável pela propagação do fenômeno da internet (RICCIO et. al., 2006). Um hipertexto é, na verdade, um documento que possibilita incluir em seu conteúdo ligações com outras partes desse mesmo documento ou com documentos diferentes. Estas ligações geralmente são indicadas por meio de uma imagem ou texto em uma cor diferente ou sublinhado (Ricchio; Silva; Sakata, 2005).

A linguagem XML

A XML (*Extensible Markup Language*) foi criada pelo W3C, consórcio internacional que promove a criação de padrões para a Internet, que em pode ser traduzida em português como “linguagem extensível de marcação”. É uma linguagem flexível, pois admite sub-formas, ou seja, sua estrutura é usada como base na criação de linguagens específicas para determinado domínio do conhecimento humano, como XBRL, usado para representar informações financeiras (Idem, 2005).

A XML tem uma característica importante e diferente, ao permitir que o autor do documento defina suas próprias marcas. Isso confere à XML “habilidades” semânticas que possibilitam melhorias significativas em processos de recuperação e disseminação da informação (Moreira, op. cit.). Os objetivos básicos desta meta-linguagem são: prover o intercâmbio de documentos através da internet independentemente de sistemas operacionais ou formatos de arquivos; suportar uma grande gama de aplicações, ao permitir a definição de elementos pelo usuário (ou aplicação) para estruturar o documento; facilitar a análise de documentos XML por programas e por seres humanos; ter uma especificação formal para a marcação de documentos (Guimarães, 2005).

A linguagem XBRL é uma das variantes da XML cujo propósito é se tornar a linguagem-padrão para a divulgação de demonstrativos financeiros que está sendo desenvolvida pelo consórcio XBRL International (Riccio et. al., op. cit.).

É importante entender que XML é melhor que SGML por ser mais simples de ser implantada em vários tipos de navegadores, mais flexível e com propósitos distintos que a HTML, já que permite a criação de linguagens para domínios específicos. Além disso, é importante destacar que a linguagem apropriada para a divulgação de informações financeiras, XBRL, é derivada do XML. Os autores Vasarhelyi e Torres (2005; apud Riccio; Silva; Sakata, 2005) fazem uma boa analogia ao comparar da seguinte forma o tráfego da informação com uma companhia aérea:

Os aviões (computadores) apanham os passageiros (dados) em diversas cidades (bancos de dados das empresas) e os levam, por meio dos planos de navegação e rotas pré-determinadas (linguagem XML), para um aeroporto central (servidores – portos de dados ou data hub) e dali para o resto do mundo. Os passageiros dos aviões são dados identificados por meio de uma ‘etiqueta’ ou ‘código de barras’ (XBRL) indicando nome, sexo, idade, profissão, origem, destino, data, preço da passagem, etc.

A linguagem XBRL

XBRL, *eXtensible Business Reporting Language*, é uma linguagem baseada em XML para comunicação eletrônica que provê benefícios na preparação, análise e comunicação de dados financeiros. É uma forma eletrônica capaz de simplificar o fluxo de demonstrações financeiras, de relatórios de desempenho, de registros contábeis entre programas do *software*. Tem como objetivo fazer com que as companhias publiquem a informação financeira em um formato que possa facilmente ser visto e usado pela gerência, investidores, reguladores, e todos os participantes em mercados financeiros (Nivra, 2007).

A XBRL significa também uma estrutura baseada em XML que fornece à comunidade financeira um método padrão para se preparar e publicar em uma variedade de formatos; realça o uso e a transparência da informação financeira relatada sob padrões existentes da contabilidade; simplifica a divulgação e permite que as companhias comuniquem a informação financeira mais prontamente usando a internet (Idem, 2007).

As jurisdições XBRL

O XBRL Internacional é uma organização composta por jurisdições que representam países, regiões ou organismos internacionais focadas no desenvolvimento da XBRL em suas áreas. As jurisdições promovem e organizam a criação das taxonomias de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade locais. Fornecem um papel importante na instrução e no marketing ao explicar os benefícios da XBRL a governos e organizações. As empresas que procuram ajuda ou informações sobre XBRL devem procurar e ter como exemplo a sua jurisdição local (XBRL Jurisdictions, 2007). Atualmente 14 países já possuem jurisdição definida e seis contam com jurisdição provisória. Além desses, o IASB também consta como jurisdição, por sua representatividade em nível mundial.

O caminho para a implantação da XBRL no Brasil deverá ocorrer por meio da criação da jurisdição, de maneira similar aos demais países que já iniciaram o processo, ou seja: formar um grupo de pesquisas sediado por uma entidade governamental ou reguladora do mercado financeiro ou contábil e concentrar esforços na criação das taxonomias necessárias para os diversos setores (Riccio; Silva; Sakata; op. cit.). Este trabalho está em desenvolvimento na Universidade de São Paulo, onde já foram realizadas quatro oficinas temáticas com a participação de órgãos como Banco Central

do Brasil, CVM, Receita Federal e Bolsa de Valores de São Paulo, entre outros. No Centro de Informática da Universidade Federal de Pernambuco também está em desenvolvimento trabalho acadêmico realizado por um grupo de pesquisadores que atuam sobre XBRL na área de computação, o que certamente representa outro incentivo para a adoção de XBRL no Brasil.

Aspectos técnicos da XBRL

Os dois componentes fundamentais da XBRL são a taxonomia e o *instance document*, que serão usados simultaneamente para extrair suas informações no formato padronizado. Depois disso, um terceiro elemento, o *Style Sheet*, pode ser usado como complemento no momento da conversão de saída para o formato desejado (Moreira, op. cit.).

De acordo com Hoffman e Strand (2001; apud Moreira, op. cit.), a taxonomia determina os elementos que descrevem os fatos financeiros que serão relatados nos relatórios. É como se fosse um dicionário de termos a serem usados no *instance document*. Neste será informado à aplicação e *software* qual o valor que os fatos possuem naquele instante. Com base na leitura e na interpretação desses dois elementos, a aplicação XBRL gerará informações sobre os relatórios financeiros no formato de arquivo XML. Os autores citados afirmam também que essas informações podem ser baixadas por outros programas, que farão processamentos posteriores, ou então poderão ser formatadas para visualização aplicando o terceiro componente, *style sheet*, que permite transformar as informações para formatos desejados, como arquivos em XML, HTML e PDF, entre outros.

Algumas vantagens

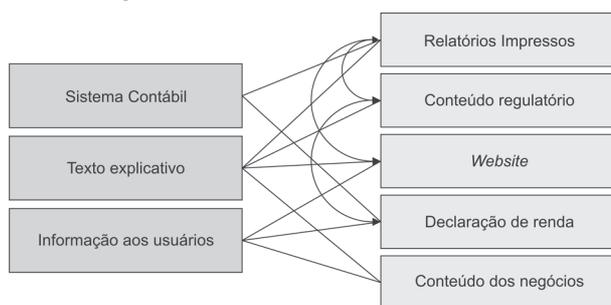
Uma vantagem em usar XBRL é que pode reduzir os custos de emissão das demonstrações financeiras, uma vez que o mesmo documento pode ser convertido em diversos formatos de apresentação (página de web, PDF, HTML, etc) sem intervenção humana, o que reduz erros da informação entregue (Riccio et. al. op. cit.).

XBRL elimina a necessidade de transcrição entre as aplicações porque os dados passam a ser independentes do aplicativo onde foram criados. Esta estrutura faz com que múltiplos usuários sejam capazes de extrair e reposicionar as informações financeiras. Assim, o próprio usuário recupera as informações financeiras pela internet

e as passa para o formato que desejar (Idem, 2006). Nesse sentido, a linguagem XBRL representa uma grande contribuição para a divulgação das demonstrações financeiras na internet, pois aumentará o potencial do relatório contábil no mundo inteiro. Além disso, facilita o agrupamento e a análise das informações.

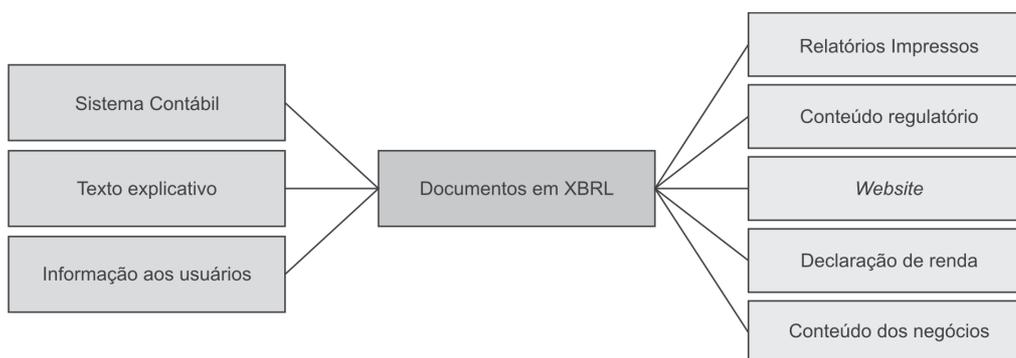
A figura 1 ilustra um exemplo de sistema de informação sem a XBRL. Fica evidente o grau de complexidade e demora que um relatório levaria para ser convertido ou novamente digitado quando fosse destinado a usuários diferentes. Observando a Figura 2, na seqüência, verifica-se que por meio da XBRL os dados da empresa são convertidos em um documento no formato XML. Assim, o mesmo documento é capaz de atingir diversos usuários ao mesmo tempo de maneira objetiva e livre de erros.

Figura 1
Informações financeiras sem uso do XBRL



Fonte: HOFFMAN, 2001 apud SILVA, 2003, p. 2.

Figura 2
Informações financeiras com o uso do XBRL



Fonte: HOFFMAN, 2001 apud SILVA, 2003, p. 2.

Para XBRL não é necessária uma demonstração contábil padrão. Dados contábeis e dados não financeiros são coletados do Livro Razão. Em seguida é possível organizá-los em formatos diversos, usando softwares baseados em XBRL ou remetendo os dados a sites que produzam relatórios. XBRL não se vincula a qualquer tipo de demonstração financeira, deixando isso a critério do usuário. É apenas um repositório de dados para análise futura na forma escolhida pelo usuário (Riccio; Silva; Sakata, op. cit.).

Algumas desvantagens

Assim como toda tecnologia em processo inicial de implementação a XBRL apresenta algumas desvantagens. Duarte e Correia (2007) afirmam que a primeira delas é a segurança da informação, pois os relatórios são expostos a um grande número de pessoas dentro e fora da empresa e podem ser facilmente moldados. No entanto, a adoção de tecnologias que garantam a segurança da informação – como a certificação digital – contorna esta dificuldade. Outro ponto considerado é o risco de inconsistência caso as tarefas não sejam bem divididas, uma vez que a informação pode ser construída por várias entidades dentro e fora da empresa. Este risco, porém, independe de tecnologia.

Além dos riscos citados existe ainda a possibilidade de supervalorização da XBRL, implicando em elevados custos de implementação. Mas na medida em que o uso da tecnologia for disseminado, maior número de profissionais terão conhecimento sobre ela, o que implicará em uma gradativa redução dos custos.

Taxonomias XBRL / COREP / FINREP: um passo à harmonização contábil na Europa

Na busca por um sistema harmonizado para relatórios financeiros, o Comitê Europeu de Supervisores Bancários – CEBS (2008) desenvolveu os frameworks COREP (COmmon REPorting) e FINREP (FINancial REPorting) para entidades de crédito e companhias de investimento da União Européia. Para atender aos requisitos dos atuais relatórios, o CEBS projetou um conjunto de taxonomias baseadas no padrão XBRL. Estes projetos foram desenvolvidos com o apoio de diversas jurisdições XBRL em países europeus. As taxonomias servem de suporte para os países membros da Comunidade Européia na implantação dos requisitos do acordo

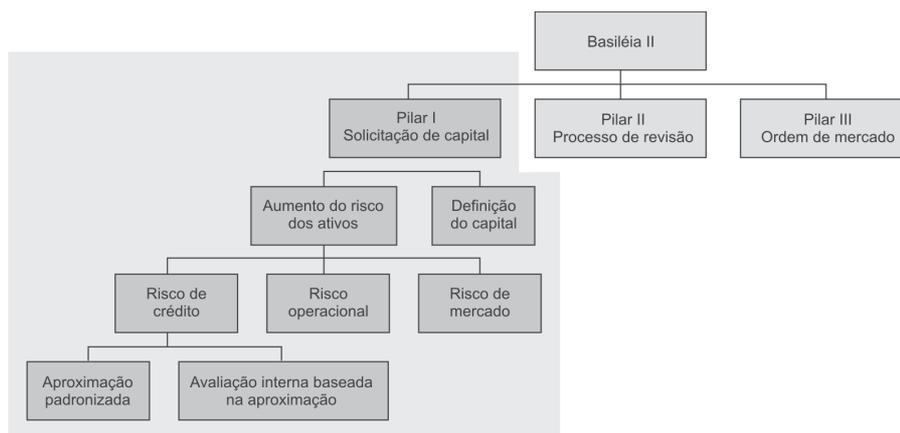
Basiléia II (Basel II, 2008), que estabelece diretrizes para a adequação dos supervisores bancários às Normas Internacionais de Informação Financeira.

A taxonomia COREP XBRL é baseada na especificação XBRL 2.1 (Engel, 2003) e na sua extensão *Dimensions* 1.0 (Hernández-Ros, 2006). A especificação XBRL *Dimensions* 1.0 complementa a especificação XBRL 2.1 fornecendo uma estrutura multidimensional ao relatório financeiro. A XBRL *Dimensions* foi desenvolvida para representar mais de uma dimensão relativa a determinado fato financeiro. Dessa forma é possível se ter várias visões de um mesmo fato, como por exemplo, a temporal e a geográfica (Silva, 2007).

O projeto COREP publicou 18 modelos (*templates*) no início de 2006 para os requisitos de relatórios harmonizados de negócios. A taxonomia COREP XBRL está inicialmente focada nos fundos regulatórios e no Pilar I de Basiléia II e consiste de quatro blocos: visão geral dos requisitos regulatórios de capital; risco de crédito; risco de mercado e risco operacional. A Figura 3 ilustra o relacionamento destes blocos e do Pilar I de Basiléia II.

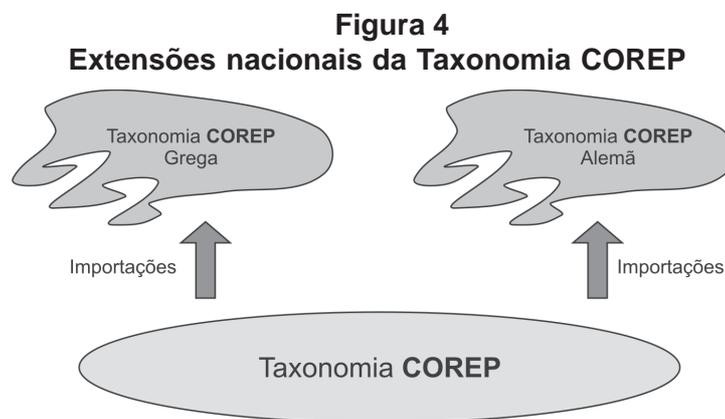
O framework FINREP, composto por 40 *templates*, permitirá que as instituições de crédito usem o mesmo formato de dados padronizado e as definições de dados para os relatórios financeiros em todos os países onde o framework for adotado. O CESB acredita que isso irá reduzir o esforço de preparação e divulgação da informação para instituições de crédito que operam além de suas fronteiras e irá facilitar o desenvolvimento de um mercado interno eficaz de serviços financeiros.

Figura 3
Relacionamento da taxonomia COREP XBRL em relação à Basiléia II



Fonte: Adaptada de BR-AG, 2007.

As taxonomias COREP e FINREP foram projetadas para serem adaptáveis aos órgãos de supervisão financeira nacional. Isto significa que as taxonomias podem ser estendidas ou restringidas para atenderem as necessidades regionais. As extensões nacionais são feitas por meio da importação da taxonomia COREP e pela adição dos componentes que satisfaçam os requisitos nacionais. Assim, uma taxonomia nacional estendida contém todas as funcionalidades da taxonomia COREP. As mudanças feitas na extensão nacional não alteram a taxonomia base COREP. Portanto, a extensão nacional pode sobrescrever todas as regras que são definidas na taxonomia COREP. A Figura 4 demonstra um exemplo do relacionamento das extensões com a taxonomia base.



Fonte: Adaptada de COREP, 2007.

A descrição completa dos frameworks COREP e FINREP pode ser encontrada em COREP, 2007. Com estes projetos percebe-se que um grande salto rumo à harmonização contábil no continente já que a maioria dos países europeus compõe o bloco da União Européia.

Conclusão

É visível o compromisso das Ciências Contábeis com o estabelecimento de diretrizes para as organizações disponibilizarem informações financeiras confiáveis aos seus usuários externos e internos. Esse compromisso está fundamentado pela doutrina e garantido pelas leis. Também é evidente que, devido ao grande crescimento da economia

mundial nas últimas décadas, grande parte dos países sentiu a necessidade de unificar os seus procedimentos contábeis para garantir confiança e facilidades de comparações dos demonstrativos. Essas mudanças justificam a criação do IASC com o objetivo de publicar e atualizar as normas internacionais e emitir pronunciamentos técnicos desde 1973. Hoje esse órgão é o IASB.

Neste artigo também foi considerado como o mundo está atento à importância dos procedimentos requeridos pelas IFRS para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras. Com as IFRS os gestores atendem igualmente bem todos os usuários. Observa-se igualmente um esforço mundial para a adoção das IFRS. A tecnologia XBRL vai ao encontro desse objetivo, já que consiste em um padrão tecnológico adotado por diversos países, em utilização pela União Européia como ferramenta para a implantação das Normas Internacionais no seu mercado comum.

No caso do Brasil verificou-se que havia diversos órgãos legislando sobre a forma de apresentação e divulgação das informações, mesmo que há quase uma década já existisse interesse dos doutrinadores em unificar e estabelecer procedimentos semelhantes aos internacionais. Essa convergência das normas brasileiras, finalmente, foi conseguida no final de 2007 por meio de texto legal que estabeleceu que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários devem seguir os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. Também se observa que no Brasil já existe um esforço para que a linguagem XBRL seja aceita como padrão tecnológico.

Com a adoção de um procedimento comum para a apresentação das normas contábeis orientada pelas IFRS e um padrão tecnológico XBRL para divulgação, intercâmbio e armazenamento das informações financeiras, os países melhorarão a qualidade e a confiabilidade de seus mercados. Isto irá resultar em maior transparência na economia, reduzirá custos, aperfeiçoará a análise das informações para investidores, gestores e governos. Como esses requisitos hoje são considerados essenciais pela sociedade, pode-se inferir que a adoção dos dois padrões de modo conjunto é um processo irreversível.

Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, Maurício Barcellos. Uma Introdução ao XML, sua utilização na Internet e alguns conceitos complementares. *Ci. Inf.*, Brasília, v.31, n.2, p. 5-13, maio/ago. 2002. Disponível em: www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010019652002000200001&lng=pt&nrm=iso Acesso em: 05 out 2007.
- BASEL II, Basel Committee on Banking Supervision. Em: <http://www.bis.org/publ/bcbsca.htm> Acesso em janeiro de 2008. I
- BR-AG, una oferta para los Bancos Centrales y Supervisores. Business Reporting - Advisory Group, 2007.
- CEBS, Comitê Europeu de Supervisores Bancários. Disponível em <<http://www.c-eps.org/>>. Acesso em jan. 2008.
- BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976a. Dispõe Sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404compilada.htm> Acesso em 25 set. de 2007
- _____. Lei n. 6.385, de 07 de dezembro de 1976b. Dispõe Sobre o Mercado de Valores Mobiliários e Cria a Comissão de Valores Mobiliários. Em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm Acesso em 02 de out. 2007.
- _____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm Acesso em 04 de jan. 2008.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. *Metodologia Científica*. 5ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais. 2008. Em: <http://www.cpc.org.br/pdf/planoconvergencia0308.pdf> Acesso em 06 abr. 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução n. 737, de 27 de novembro de 1992. Disponível em: http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_737.DOC Acesso em 25 set. 2007.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE / IBRACON. Grupo de Estudo Sobre Convergência das Práticas Contábeis. Sumário da Comparação das Práticas Contábeis Adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS. São Paulo, 2006.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 1.055 de 07 out. 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm> Acesso em 06 dez. 2007.
-
- _____. Assessoria de Comunicação CFC. Encontro reúne representantes de países no CFC. Brasília, 11 set. 2007. Disponível em: <http://www.cfc.org.br> Acesso em 09 nov. 2007.
- COREP, COREP - FINREP Taxonomies Technical Documentation apr 2007. Em: <http://www.corep.info/corepTaxonomy/descriptions/COREP%20%20FINREP%20Documentation-2007-04-20.pdf> Acesso em jan. 2008.
- COREP, COREP/FINREP XBRL Project. Disponível em <http://www.corep.info/> Acesso em jan. 2008.
- DUARTE, Henrique; CORREIA, Ivo. XBRL. Algarve [2007] Disponível em: <http://www.deei.fct.ualg.pt/~a25079/IEEE%20XBRL%20ENTREGA.doc> Acesso em: 21 set. 2007.
- ENGEL, P. et al. XBRL Specification. Disponível em <http://www.xbrl.org/Specification/XBRL-RECOMMENDATION-2003-12-31+Corrected-Errata-2005-11-07.htm> Acesso em jan. 2008.
- GUIMARÃES, Célio. Introdução a Linguagens de Marcação: HTML, XHTML, SGML, XML. Jun. 2005. Disponível em: <http://www.dcc.unicamp.br/~celio/inf533/docs/markup.html> Acesso em 05 out. 2007.
- HERNÁNDEZ-ROS, I. XBRL Dimensions 1.0. Em: <http://www.xbrl.org/Specification/XDT-REC-2006-09-18.htm> Acesso em jan 2008.
- IASB. International Accounting Standards Committee Foundation. Disponível em: <http://www.iasb.org/xbrl/index.html> Acesso em jan. 2008.
- MOREIRA, Orandi. XBRL no Brasil: um estudo empírico com as empresas de capital aberto. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), 2005. 135p.
- NIVRA, Koninklijk. Frequently Asked Questions About XBRL.[2007] Disponível em: http://www.nivra.nl/index.asp?Thema%27s/Dossiers/XBRL/xbrl_faq.htm Acesso em 12 set. 2007
- PAZ. Cezar, Enfim a Nova Economia. Disponível em: <http://www.relacionamentodigital.com/enfim-a-nova-economia> Acesso em 04 de dez 2007.
- RICCIO, Edson, et al. Introdução ao XBRL - Nova Linguagem para a Divulgação de Informações Empresariais pela Internet. Ci. Inf., Brasília, v. 35, n. 3, p. 166-182, set./ dez. 2006. Disponível em: <http://www.ibict.br/cionline/viewarticle.php?id=779&layout=html> Acesso em 21 set. 2007.

- RICCIO, Edson Luiz; SILVA, Paulo Caetano da; SAKATA, Marici Cristiane Gramacho (Org.). *A Divulgação de Informações Empresariais (XBRL - eXtensible Business Reporting Language)*. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna, 2005.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade Básica*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SILVA, Paulo Caetano. Explorando Linguagens de Marcação para a Representação de Relatórios Financeiros. Universidade Salvador (BA), Dissertação (Mestrado em Redes de Computadores), 2003. 141 p.
- SILVA, Paulo Caetano; Aquino, I.S.; Siqueira, E.; Fidalgo, R.; Times, V.C. Uma Visão Multidimensional para Informações Financeiras na web: *XBRL Dimensions*. Proc. 4th CONTECSI International Conference on Information Systems and Technology Management. 30 May-01 June, 2007 USP/São Paulo/SP.
- SANTOS, João José dos. *IFRS Manual de Contabilidade Internacional*. São Paulo: Lex Editora, 2006.
- VALENTI, Graziella; IZAGUIRRE, Mônica. Projeto de Reforma Contábil irá ao Senado após sete anos. Valor online. Brasília, 09 nov. 2007. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=2746> Acesso em 09 nov. 2007.
- WEBOPEDIA. What is SGML?. Disponível em <http://www.webopedia.com>. Acesso em 12 out. 2007.
- XBRL INTERNATIONAL. About the Organization. Disponível em: <http://www.xbrl.org/AboutTheOrganisation/>. Acesso em 22 set. 2007.
- XBRL JURISDICTIONS. Role and Organization of Jurisdictions. Disponível em: <http://www.xbrl.org/RoleOfJurisdictions/> Acesso em 22 set 2007.

Os incentivos fiscais nos municípios brasileiros*

Alfredo Meneghetti Neto**
a.meneghetti@terra.com.br

Resumo

O objetivo deste trabalho foi construir conhecimento sobre a política de incentivos fiscais municipal no Brasil, destacando-se os casos do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná. A proposição mais geral desse trabalho argumenta que os incentivos fiscais nos municípios brasileiros são bastante expressivos e provavelmente podem estar comprometendo o seu equilíbrio fiscal. A razão é simples: um aumento na utilização de incentivos fiscais deve resultar em maior distanciamento dos tributos do crescimento da economia provocando desequilíbrio orçamentário. Os municípios deveriam avaliar a magnitude do benefício futuro e definir claramente qual o processo de compensação dos subsídios que foram concedidos. Este artigo contribui para tornar evidente tal situação e sugere maior esforço por parte dos pesquisadores ao privilegiar estudos com ferramentas avançadas, como o georeferenciamento e a econometria.

Palavras-chave: *incentivos fiscais, municípios brasileiros, desequilíbrio orçamentário.*

Resumen

El objetivo de este trabajo fue producir conocimiento sobre la política municipal de incentivos fiscales en el Brasil, destacándose los casos de los estados de *Rio Grande do Sul*, *Santa Catarina* y *Paraná*. En la propuesta más general de este trabajo se argumenta que los incentivos fiscales dentro de los municipios brasileiros son bastante expresivos y que, probablemente, pueden estar comprometiendo su equilibrio fiscal. La razón es simple: un aumento en la utilización de los incentivos fiscales dará como resultado un mayor distanciamento de los tributos del crecimiento de la economía, provocando un desequilibrio presupuestario. Los municipios deberían evaluar la magnitud del beneficio futuro y definir, claramente, cuál sería el proceso de compensación de los subsidios que hubieren sido concedidos. Este artículo contribuye para hacer evidente tal situación y sugiere un mayor esfuerzo por parte de los investigadores para privilegiar estudios con herramientas avanzadas, tales como el geo-referenciamento y la econometría.

Palabras clave: *incentivos fiscales, municipios brasileiros, desequilibrio presupuestario.*

* *Texto apresentado originalmente no 4º Encontro de Economia Gaúcha na PUC-RS em maio de 2008. O autor agradece os comentários dos colegas do Núcleo de Políticas Públicas da FEE: Maria Luiza Borsatto, Isabel Noemia Ruckert, Renato Dalmazo e a Iara Welle (que também prestou ajuda na tabulação dos dados).*

** *Economista da Fundação de Economia e Estatística e professor da PUC do Rio Grande do Sul.*

Artigo recebido em 26/08/2008 e aceito em 22/09/2008

Abstract

This work's objective is to provide knowledge regarding municipal tax incentive policy in Brazil, highlighting cases in the States of Rio Grande do Sul, Santa Catarina and Paraná. The work's more general proposal maintains that the tax incentives in Brazilian municipalities are quite significant and could probably be compromising the latter's fiscal equilibrium. The reason is simple: increased utilization of tax incentives should result in a greater disparity between taxation and economic growth causing budgetary imbalance. Municipal governments should evaluate the magnitude of the future benefit and clearly define the process for offsetting the subsidies which were granted. This article contributes to the clarification of this situation and suggests more effort on the part of researchers to emphasize studies with advanced tools such as geo-referencing and econometrics.

Key words: *tax incentives, Brazilian municipalities, budgetary imbalance.*

Introdução

A discussão sobre os incentivos fiscais vem de longo tempo. Eles são definidos como benefícios concedidos pelo governo na área fiscal com o intuito de incentivar uma certa área, setor ou atividade econômica. Existem vários deles: redução de alíquotas de impostos, isenção ou até doação, como no caso de terrenos de prefeituras. Imagina-se que no Brasil a procura pelos incentivos fiscais é enorme, porque a carga tributária que incide nas empresas não pára de aumentar e a concorrência torna o mercado cada vez mais disputado.

Os estados e municípios atraem as empresas com incentivos fiscais, pois necessitam se desenvolver. Entretanto, as conseqüências do aumento de incentivos são dramáticas, porque repercutem na diminuição das receitas e ameaçam o equilíbrio orçamentário. Esta é a hipótese deste artigo: será que os incentivos fiscais estariam fragilizando as finanças municipais?

Pode-se argumentar que a disputa em atrair empresas e oferecer incentivos cada vez maiores acabou se transformando em uma verdadeira guerra fiscal entre os entes federados.¹ Os governos estaduais têm cada vez menos capacidade de se impor para transformar a expansão da base econômica em termos de arrecadação. Por exemplo: considerando a performance do ICMS e do PIB gaúcho sob vários ângulos parece razoável supor que esse tributo tem ficado aquém do crescimento da economia.²

Essa defasagem tem tido um impacto negativo nas finanças municipais e pode estar relacionada à magnitude dos incentivos fiscais, que estão sendo adotados cada vez com mais intensidade nos níveis municipal, estadual e federal. Nesse sentido parece razoável entender melhor os incentivos fiscais no Brasil, privilegiando-se a dimensão dos incentivos fiscais nos municípios da região Sul.

O presente artigo procura mostrar o impacto na economia dos incentivos fiscais. Inicialmente apresenta-se a revisão da literatura e a seguir qualifica-se melhor a dimensão dos incentivos fiscais nos municípios brasileiros. Analisa-se depois o caso dos incentivos dos municípios da região sul e são apresentadas as considerações finais.

Revisão da literatura

De forma geral, os estudos ou criticam a política pública de incentivos fiscais ou se posicionam a favor. Especificamente Tanzi & Zee (2007, p. 8) argumentam que os países em desenvolvimento estão com um desafio enorme à sua frente, pois a eficiência dos incentivos fiscais é altamente questionável, principalmente quando são oferecidos sem critério algum. Nesse sentido seria interessante que os países não utilizassem os incentivos fiscais como única alternativa para atrair empresas.³

No mesmo sentido, Peter & Fischer (2004, p. 32) evidenciaram que os incentivos fiscais nos Estados Unidos tiveram um impacto positivo somente em 10% dos casos, enquanto nos restantes 90% não houve retorno algum. Os autores fizeram uma ampla revisão da literatura argumentando que os incentivos fiscais tinham – quando muito – um impacto somente marginal na indução de novos investimentos e postos de trabalho. Isso não significa afirmar que os incentivos fiscais nunca tiveram impacto na economia, mas sim que, em média, eles nunca foram considerados um contrapeso importante.⁴

Na realidade os impostos formam uma porcentagem muito pequena dos custos totais. Assim, mesmo uma grande redução das alíquotas dos impostos pode ser facilmente neutralizada por um pequeno aumento nos custos dos transportes. Mas se os incentivos fiscais haviam crescido absolutamente nos Estados Unidos, como não poderiam ter tido um impacto positivo no crescimento?

Peters e Fisher (2004, p. 31) esclarecem que o motivo é porque os incentivos fiscais não representavam muito no custo total das empresas. Tipicamente, o custo da folha de pagamentos de uma empresa é muito maior do que os tributos pagos para uma empresa de manufatura média nos Estados Unidos. A folha de pagamento representa aproximadamente 11 vezes os impostos locais antes dos incentivos fiscais. Assim uma possível diferença regional dos salários poderia facilmente ultrapassar o que parece ser uma vantagem enorme dos incentivos fiscais. Concluindo, Peters e

Fisher (2004, p. 32) salientam que a pergunta “existe a possibilidade dos estados e municípios crescerem mais rápido com incentivos fiscais, do que sem eles?” parece ainda não ter uma resposta. Além disso, foi constatado também que quando existem muitos incentivos fiscais em uma região isto pode ser indício da baixa qualidade dos serviços públicos prestados. E as firmas levam muito em consideração tanto a oferta como a qualidade dos serviços locais. Nesse sentido, alguns autores até chegam a enfatizar de que os incentivos fiscais deveriam terminar.⁵

Estudos mais recentes sugerem que as políticas públicas relacionadas com novos incentivos fiscais na Itália devem sempre estar focadas em dois aspectos: na criação de novos empregos e na implementação de planos estratégicos de desenvolvimento local. Bondonio & Greenbaum (2006). No caso dos países asiáticos, os incentivos fiscais não têm sido referenciados como um grande aspecto a considerar quando se trata de desenvolvimento de um país. Especificamente o estudo de Jenkins & Chun-Yan Kuo (2006) utiliza um modelo de *cash flow* para analisar vários incentivos fiscais implementados em Taiwan nos últimos 40 anos. Eles concluíram que as políticas públicas de comércio exterior, tais como o regime cambial e a política de rendas, foram muito mais importantes do que os incentivos fiscais para o processo de industrialização do país.

Outras pesquisas realçam o enorme volume dos incentivos fiscais implementados pelos entes federados no Brasil, como Bordin (2003), e também destacam os impactos positivos na economia, como Dellamea (2001) e Porsse (2005). Bordin (2003), por exemplo, apresentou uma metodologia de estimativas sobre renúncias fiscais e potenciais de arrecadação do ICMS de quatro estados (Rio Grande do Sul, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro) e também do Brasil como um todo. Depois de ter testado métodos de estimação mais complexos, utilizou dados relativos do Valor Adicionado Fiscal – VAF, que são normalmente empregados para distribuir a parcela do ICMS pertencente aos municípios e estão disponíveis em publicações oficiais, como no Diário Oficial do Estado. Pode-se observar que os resultados obtidos através do modelo de Bordin (2003) mostram que o Rio Grande do Sul tem um volume de renúncia bem expressivo ao longo do período de 1996 a 2002. O ano em que mais ocorreu foi 1998, quando se chegou a quase 42% de renúncia fiscal sobre o ICMS potencial. Já o ano em que houve menos foi o de 1996 com 29,5% sobre o ICMS potencial.

Comparando-se com os demais estados, o autor argumenta que o Rio Grande do Sul está bem acima de todos os estados – pois variou de 29,5% a 41,5% no período de 1996 a 2002 – vindo a seguir Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. Para o Brasil como um todo, considerando o valor adicionado projetado como base de cálculo, a renúncia fiscal atingiu 24,3% do ICMS potencial no ano de 2001. Mesmo que possam ser consideradas excessivas existem estudos que ressaltam sua importância para a economia. Dellamea (2001), por exemplo, sustenta que o Fundopem pode não ter sido um instrumento muito eficiente nos anos 70 devido à crise mundial instalada. Entretanto, do final da década de 1980 até 2001 sua atuação para atrair e manter investimentos no estado do Rio Grande do Sul foi muito importante, considerando o número superior a 600 projetos industriais beneficiados.

Também Porsse (2005, p. 30), ao estudar os incentivos fiscais implementados nos últimos anos pelos estados brasileiros, privilegiou os seus efeitos econômicos partindo de uma metodologia de equilíbrio geral. Analisou alguns incentivos fiscais estaduais, sendo que no caso gaúcho houve um efeito líquido positivo para o governo e no restante dos estados foi negativo. Conclui que as externalidades fiscais “têm um papel crucial nos resultados encontrados, pois permitem que os ganhos de bem-estar do consumo privado superem as perdas decorrentes da redução das perdas de provisão de bens públicos.”

Não se deve esquecer que os empresários nacionais, representados pelos seus sindicatos (FIESP, FIERGS e FEDERASUL) querem mais incentivos fiscais, pois entendem que cada vez é mais difícil competir com custos de produção crescente (alta carga tributária e falta de infra-estrutura adequada) e uma maior concorrência de produtos vindos de fora. Além disso, eles utilizam em demasia o planejamento tributário para diminuir ao máximo o peso dos tributos nos seus negócios. Isso na realidade tem atraído muito interesse profissional nesse ramo da advocacia, porque tem dado efetivamente um ótimo retorno ao empresário, como mostram as pesquisas nessa área.⁶

Portanto a revisão da literatura mostrou que os incentivos fiscais são vistos por dois prismas: um de forma bem favorável aos seus efeitos na economia e outro com muitas restrições. Parece não existir algum consenso na literatura. No próximo item os incentivos fiscais nos municípios brasileiros são quantificados dando-se a seguir ênfase nos gaúchos, catarinenses e paranaenses.

Os incentivos fiscais municipais no Brasil

Um recente levantamento do IBGE (2008) sobre o perfil dos municípios brasileiros chegou a uma conclusão preocupante ao analisar dados dos incentivos fiscais dentre outros.⁷ Metade dos 5.507 mil municípios existentes no país adotava algum mecanismo de incentivo fiscal para a instalação de empresas na localidade e os mesmos ocorriam através da isenção total ou parcial do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU.

Além disso, havia também uma concentração de incentivos nos municípios das regiões Sudeste e Sul, com destaque para os estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná. A Figura 1 mostra a distribuição dos 2,7 mil municípios que adotam mecanismos de incentivos à implantação de empreendimentos em seus territórios.

Figura 1
Municípios que concedem incentivos fiscais no Brasil – 2006



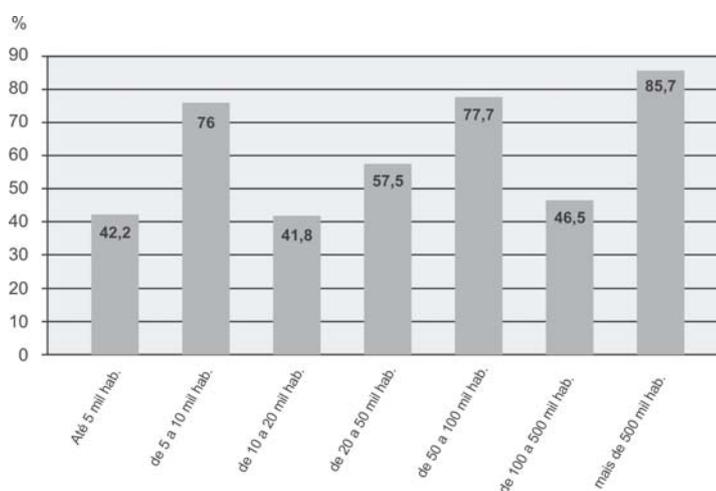
Fonte: IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros 2006. Acessado e disponível e acessado em 07/03/2008 em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm>.

Existe, sem dúvida, uma concentração de incentivos nas regiões Sul e Sudeste, que juntas respondem por cerca de 62,0% dos municípios que possuem os referidos mecanismos. De acordo com o IBGE (2008, p. 26) Santa Catarina e Rio Grande do Sul apresentam, em algumas regiões, uma grande aglomeração de municípios que

oferecem incentivos. No primeiro caso, os municípios concentram-se preferencialmente no litoral e no oeste do estado. No Rio Grande do Sul também na parte oeste estão localizados os municípios que beneficiam as empresas.

O Gráfico 1 apresenta o percentual de municípios que utilizam incentivos para implantação de empreendimentos, segundo as classes de tamanho da população.

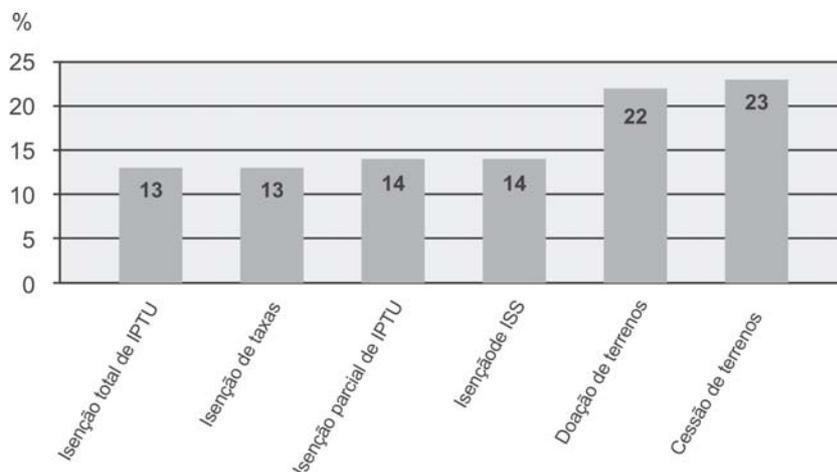
Gráfico 1
Percentual de municípios que concedem incentivos à implantação de empreendimentos, segundo as classes de tamanho da população dos municípios no Brasil - 2006



Fonte: IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros 2006. Acessado e disponível em 07/03/2008 em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm>

Pode-se notar que os municípios com mais de 500 mil habitantes e também os de 50 a 100 mil habitantes são os que mais oferecem incentivos (respectivamente 85,7% e 77,7% do total). Nos municípios com até 5 mil habitantes e os de 10 a 20 mil habitantes são os que menos concedem incentivos. É importante chamar atenção que, em média no Brasil, 49,5% dos municípios utilizam incentivos para atrair empresas e que alguns estados, principalmente os do Norte, estão bem mais abaixo dessa média, ao contrário da região Sul, como será visto no item 3.⁸ O IBGE também fez o levantamento do tipo de incentivos oferecidos pelos municípios brasileiros⁹, como pode ser observado no Gráfico 2.

Gráfico 2
Mecanismos de incentivos no Brasil à implantação de empreendimentos utilizados pelos municípios nos últimos 24 meses segundo o tipo – 2006



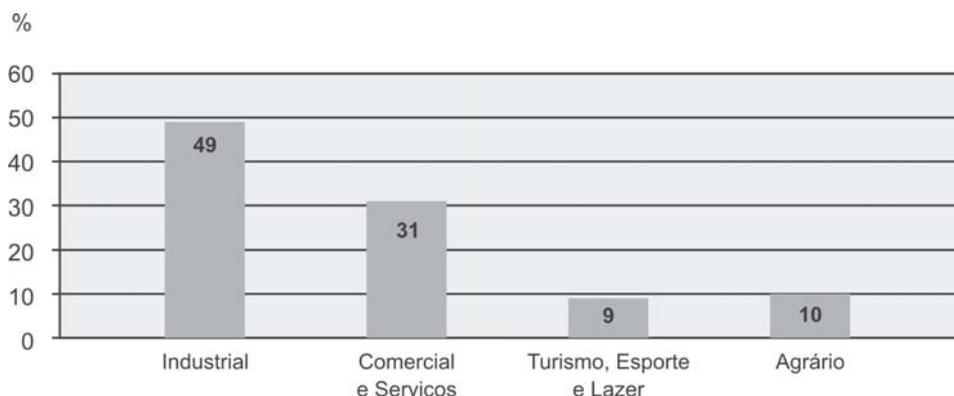
Fonte: IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros 2006. Acessado e disponível em 07/03/2008 em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm>

As duas principais formas de incentivos foram cessão e doação de terrenos, respectivamente adotadas por 23% e 22% dos municípios. Aparentemente essa informação é interessante, pois permite afirmar que os municípios brasileiros utilizam preferencialmente um mecanismo não fiscal que é, na realidade, a oferta de um terreno público ao empresário-empresendedor.¹⁰ No que diz respeito aos mecanismos fiscais, a isenção de ISS (Imposto Sobre Serviços) foi a que mais ocorreu no ano de 2006, junto com a isenção parcial do IPTU, ambas em 14% dos municípios. Logo depois estão as isenções de taxas e a isenção total do IPTU, observadas em 13% das localidades.

O Gráfico 3 apresenta os empreendimentos que foram implantados nos municípios destacando-se principalmente as atividades industriais, presentes em 49% dos municípios, seguidas por empreendimentos comerciais e de serviços (31% dos municípios). Os empreendimentos agrários e os relacionados a turismo,

esporte e lazer foram aqueles que menos se beneficiaram – respectivamente 10% e 9% dos casos.

Gráfico 3
Tipo de empreendimento beneficiado pelos incentivos municipais nos últimos 24 meses no Brasil – 2006



Fonte: IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros 2006. Acessado e disponível em 07/03/2008 em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm>

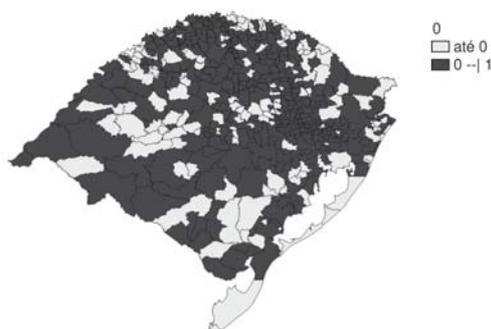
Pode-se argumentar que o modelo de política pública de incentivos municipais é focado prioritariamente na indústria, com o setor comercial e de serviços em segundo lugar. Por essa razão é interessante constatar que a política municipal está em desalinhamento com as várias evidências que mostram que é justamente o setor de serviços e comércio que deve ser considerado o prioritário em termos de impacto no emprego e na renda.¹¹

Cabe salientar que, mesmo adotando mecanismos de incentivo à implantação de empreendimentos, quase 1.000 municípios utilizam igualmente mecanismos de restrição à implantação de empreendimentos que venham a prejudicar o meio ambiente no qual estão inseridos. De acordo com o IBGE (2008, p. 270), 847 prefeituras utilizam a legislação e apenas 192 se valem da tributação. Os empreendimentos que sofrem mais restrição por parte dos municípios são as indústrias poluidoras (572 municípios) seguidos das indústrias extrativas (189 municípios).

Os incentivos fiscais na região sul

O georeferenciamento dos incentivos fiscais na região sul foi utilizado para entender melhor a abrangência dos mesmos.¹² As Figuras 2, 3 e 4 mostram na parte em cinza escuro¹³ as prefeituras que oferecem incentivos a empreendimentos privados.

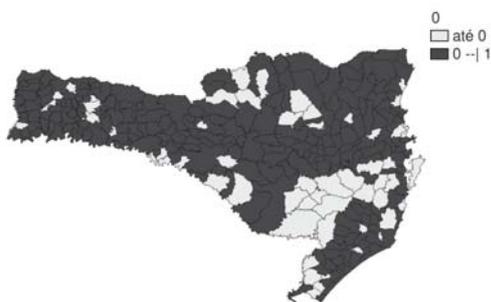
Figura 2
Municípios que concedem incentivos fiscais
no Rio Grande do Sul – 2006



Fonte: IBGE, 2008.

Pode-se notar nessas figuras que a quase totalidade dos municípios do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná usam algum tipo de incentivo para a atração de empresas. A Figura 2 mostra os 358 municípios gaúchos, a Figura 3 os 235 municípios catarinenses e a Figura 4 os 298 municípios paranaenses.

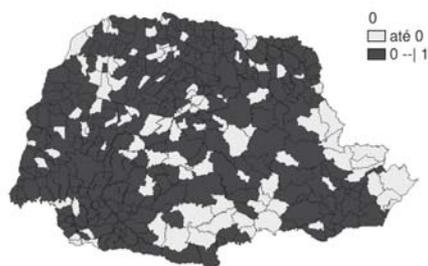
Figura 3
Municípios que concedem incentivos fiscais
em Santa Catarina – 2006



Fonte: IBGE, 2008.

Pelos dados coletados toda a região sul, é o estado de Santa Catarina o que mais concede algum tipo de incentivo (80,2% do total), seguido pelo Paraná (com 74,7% do total) e pelo Rio Grande do Sul (com 72,2% do total).

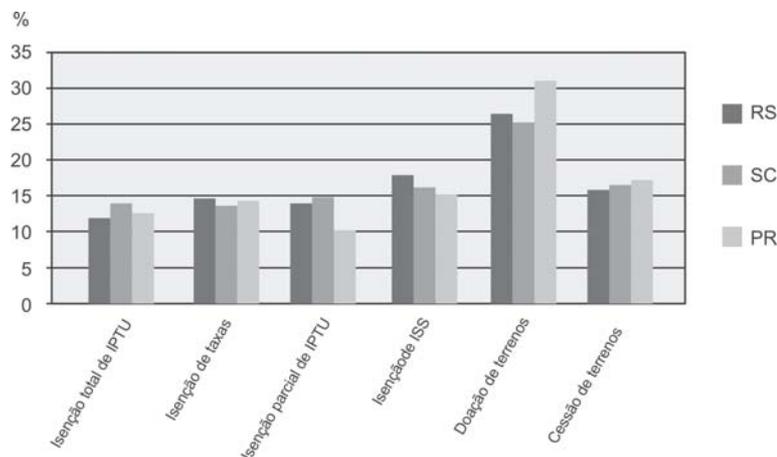
Figura 4
Municípios que concedem incentivos fiscais no Paraná – 2006



Fonte: IBGE, 2008.

O Gráfico 4 mostra quais são os tipos de incentivos oferecidos pelos municípios da região Sul. As evidências encontradas em nível de Brasil, também podem ser notadas nessa região.

Gráfico 4
Mecanismos de incentivos a implantação de empreendimentos utilizados pelos municípios da Região Sul segundo o tipo - 2006



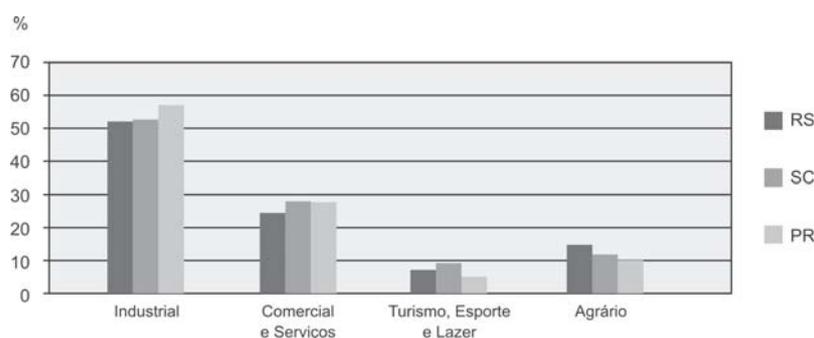
Fonte: IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros 2006. Acessado e disponível em 07/03/2008 em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm>

Os dois principais incentivos foram efetivamente a doação e a cessão de terrenos. No caso da doação de terrenos, as prefeituras do Paraná foram as que mais utilizaram esse recurso chegando a 30% do total, seguidas das gaúchas (26% do total) e por último das catarinenses, com 25% do total. A cessão de terrenos foi adotada também por 17% das prefeituras do Paraná e por 16% das prefeituras de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. Nesse sentido a mesma tendência verificada no Brasil como um todo, também se repete na região Sul: a escolha de um mecanismo não fiscal (um terreno) para atrair empresas.

No que diz respeito aos mecanismos fiscais, a isenção de ISS (Imposto Sobre Serviços) foi o recurso mais adotado na região Sul no ano de 2006 – cerca de 17% dos municípios gaúchos e igualmente em torno de 15% de catarinenses e paranaenses. As isenções de IPTU e de taxas foram as menos oferecidas.

O Gráfico 5 apresenta os empreendimentos implantados nos municípios da região Sul, com destaque para as atividades industriais em metade dos municípios, em especial as prefeituras do Paraná, com quase 58% do total. Os empreendimentos comerciais e de serviços vêm logo a seguir, com Santa Catarina e Paraná apresentam cada um 28% e as prefeituras gaúchas 26% do total. Os empreendimentos agrários e os relacionados com o turismo, esporte e lazer foram aqueles que menos se beneficiaram (respectivamente 7% e 12% do total).

Gráfico 5
Tipo de empreendimento beneficiado pelos incentivos municipais nos últimos 24 meses na região Sul - 2006

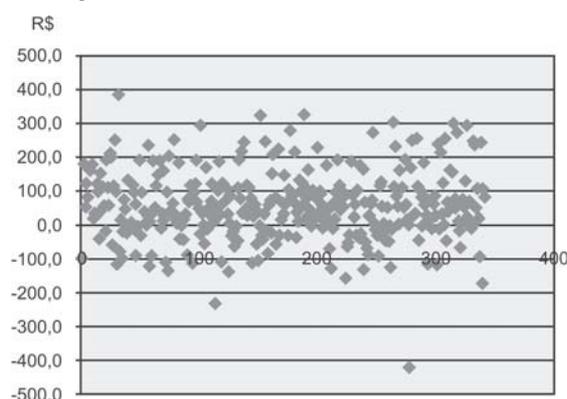


Fonte: IBGE. Perfil dos Municípios Brasileiros 2006. Disponível em 07/03/2008 em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm>

Também é importante salientar que em torno de 300 municípios localizados nos três estados utilizam igualmente os mecanismos de restrição à implantação de empreendimentos que venham a prejudicar o meio ambiente no qual estão inseridos. De acordo com o IBGE (2008, p. 270), 30% das prefeituras de Santa Catarina procedem dessa maneira, seguidas do Paraná (28%) e do Rio Grande do Sul (21% do total). Os empreendimentos que mais sofrem restrição são as indústrias poluidoras, seguido das indústrias extrativas.

Procurando assimilar todas essas informações dos incentivos municipais gaúchos, pode-se testar a hipótese principal desse estudo: estariam os incentivos fiscais fragilizando as finanças municipais? Para isso foi construído um indicador das finanças municipais que pudesse medir o equilíbrio fiscal dos municípios. O escolhido foi o resultado orçamentário municipal *per capita*, que é a diferença entre as receitas e despesas orçamentárias divididas pela população. Ele permite visualizar o esforço fiscal de uma prefeitura para fazer com que as suas receitas superem as despesas. Também os municípios gaúchos foram separados em dois conjuntos: com e sem incentivos. Mais especificamente, existem 340 municípios que oferecem algum tipo de incentivo e outros 128 que não se enquadram nessa situação. O Gráfico 6 apresenta o resultado orçamentário per capita dos 340 municípios que oferecem algum tipo de incentivo. Nota-se que a maioria deles – 75,3% (ou 256 municípios) – apresenta superávit fiscal *per capita*, chegando inclusive até a R\$ 400,00. A média desse conjunto foi um superávit fiscal per capita de R\$ 58,90.

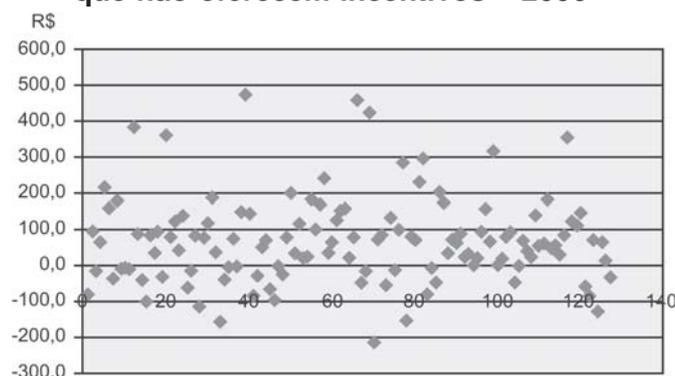
Gráfico 6
Resultado orçamentário *per capita* de 340 municípios gaúchos que oferecem incentivos – 2006



Fontes: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e IBGE

Já o Gráfico 7 apresenta o resultado orçamentário *per capita* dos 128 municípios que não oferecem incentivos.

Gráfico 7
Resultado orçamentário *per capita* dos 128 municípios que não oferecem incentivos – 2006



Fontes: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e IBGE.

Nota-se que a maioria deles (72,6% ou 93 municípios) apresenta superávit fiscal *per capita*. Mas a média para esse conjunto foi maior do que o anterior: um superávit fiscal *per capita* de R\$ 78,80.

Contrapondo-se os dois gráficos e suas estatísticas podem-se encaminhar algumas conclusões. O Gráfico 7 apresenta uma leve tendência de mais municípios situados no limite superior (superávits *per capita* acima de R\$ 300,00) e também menos municípios nos limites inferiores (déficits *per capita* abaixo de R\$ 100,00). Além disso, o nível de superávit fiscal *per capita* em média parece ser maior justamente no conjunto dos municípios que não oferecem incentivos. Parece razoável supor, com base nesses primeiros resultados, que ainda existem poucas evidências que permitam concluir que a existência de incentivos fiscais em um município pode estar fragilizando as suas finanças. Haveria a necessidade de se construir mais indicadores fiscais para testar essa hipótese.

Considerações finais

A revisão da literatura sugere que os incentivos fiscais devem ser utilizados com muito critério, uma vez que existem restrições ao seu uso. Observando-se a política municipal de incentivos notou-se a existência de uma verdadeira guerra fiscal que

privilegia o setor industrial e que não é o setor que mais gera emprego e renda. Existem evidências de que os setores de serviços e comércio é que deveriam estar figurando em primeiro lugar. Também se conclui que os três estados da região Sul estão entre os campeões nacionais de concessão de incentivos, pois se apresentam bem acima da média nacional. As armas mais utilizadas por essas prefeituras são as ofertas de terrenos, que também estão sendo fiscalizadas pelo Ministério Público dos estados, pois existem inúmeros casos de irregularidades.

A questão principal investigada por este estudo (estariam os incentivos fiscais fragilizando as finanças municipais?) parece ainda não ter resposta. Apesar dos gráficos 6 e 7 oferecerem as primeiras respostas afirmativas a essa questão, os resultados ainda são preliminares, existindo a necessidade de serem testados um maior número de indicadores fiscais.

Entende-se que os municípios deveriam realizar um estudo mais aprofundado, antes de oferecer vantagens a empresas, a fim de verificar se a provável geração de emprego e renda vai de fato superar a renúncia fiscal ou de patrimônio público. Poderiam avaliar também a magnitude do benefício futuro (com a utilização de uma matriz de insumo produto), definir claramente qual o processo de compensação dos subsídios e procurar acompanhar o processo monitorando os efeitos na economia, em conjunto com o empreendedor.

Caso isso deixe de ocorrer não há dúvida de que a situação fiscal do município está ameaçada, pois alguns empreendimentos que se localizam no município podem exigir mais gastos futuros como, por exemplo, aqueles que podem gerar possíveis danos ao meio ambiente. Além disso, esta situação pode resultar em perdas nos estados, em razão da renúncia generalizada de receita, ou – o que é pior – pode apenas estar gerando empregos em uma região, retirando-os de outra. Isso estaria de acordo com os argumentos de várias pesquisas revisadas. Conclui-se que existe efetivamente uma guerra fiscal entre os municípios, embora com menos intensidade do que entre os estados em função dos valores renunciados.

Finalmente, convém salientar que, apesar deste trabalho ter seus limites, por não ter sido exaustivo, ele oferece alguns resultados encorajadores ao estimular outras reflexões em duas direções. A primeira, através da definição de uma metodologia

consistente, talvez com o uso da econometria, relacionando-se a magnitude dos incentivos fiscais e o próprio equilíbrio fiscal dos municípios. A segunda, através do georeferenciamento de dados municipais, procurando-se entender o processo de incentivo fiscal e o desenvolvimento dos municípios. O objetivo não é somente ser interpretado como um mero exercício científico, mas poder encorajar estratégias políticas públicas a serem desenvolvidas futuramente.

De qualquer forma, a guerra fiscal deve ser urgentemente investigada, limitada e contida, provavelmente através de uma reforma tributária, sob pena de o contribuinte ser penalizado ainda mais com a absoluta ineficácia dos serviços públicos.

Notas

¹ O termo “guerra fiscal” tem sido utilizado para expressar a situação criada pelos estados e municípios em oferecerem às empresas determinados benefícios fiscais, como créditos especiais de ICMS ou empréstimos subsidiados de longo prazo. Apesar de ser bom para o contribuinte, na prática a “guerra fiscal” entre estados e municípios provoca diminuições da arrecadação no futuro. Isso pode comprometer a oferta de serviços públicos, pois diminuiu a capacidade de investir dos entes federados. Esse termo inclusive já é de domínio público, aparecendo em enciclopédias virtuais como a Wikipedia (Guerra fiscal, 2008).

² Considerando-se uma série maior de 1970 a 2007, fica evidente a defasagem das duas variáveis: o PIB cresceu 278% e o ICMS somente 195% no período. Isso fica também comprovado no teste da elasticidade-renda do ICMS, dividindo-se a série em quatro períodos e considerando-se como variável independente o PIB e como variável dependente o ICMS. Nos anos 70 a elasticidade-renda do ICM gaúcho ficou em 0,9, o que significa dizer que para cada variação de 1% no PIB, o ICM respondeu (positivamente) com 0,9%. Uma performance melhor ainda foi verificada nos anos 80, quando a elasticidade-renda do ICMS saltou para 1,41, devido à reforma tributária que alargou a base desse tributo. Entretanto nos anos 90 a elasticidade-renda foi negativa em 0,48 devido às perdas causadas pela inflação dos anos 91, 92 e 93. Nos anos 2000 o ICMS voltou a apresentar um coeficiente positivo em 0,59, mas bem abaixo dos anos 70 e 80, o que leva a concluir que atualmente o Estado está tendo cada vez menos condições de acompanhar o crescimento da economia. Para mais detalhes ver Meneghetti Neto (2008, p.9).

³ De acordo com Tanzi e Zee (2008, p.10) “The effectiveness of tax incentives - in the absence of other necessary fundamentals - is highly questionable (...). To allow their emerging markets to take proper root, developing countries would be well advised to refrain from reliance on poorly targeted tax incentives as the main vehicle for investment promotion”.

⁴ As principais conclusões de Peter & Fischer (2004) estão na Tabela I do Anexo.

5 Burstein e Rolnick (1995, p.3) procuram defender a idéia de que o Congresso americano deveria terminar com a guerra fiscal existente nos estados: “Somente o Congresso, com seus poderes

constitucionais, dando atenção à cláusula dos incentivos fiscais, tem a habilidade de terminar esta guerra fiscal entre os estados. E é hora para o Congresso agir”. Salienta também que existem indícios que muitos acordos entre governos locais e empresários têm cláusulas não reveladas tornando difícil para as autoridades nacionais monitorá-los. Conclui que existe uma grande contradição nisso tudo: “Enquanto estados gastam bilhões de dólares para competir um com outro para manter ou atrair novas empresas, deixam de se esforçar para fornecer bens públicos de qualidade como escolas e bibliotecas públicas, polícias, bombeiros, estradas, pontes e parques”.

⁶ Interessante constatar que um investimento em planejamento tributário de US\$1 pode resultar em uma redução de até US\$ 4 no que se paga em impostos. Ao analisar dados confidenciais de 365 empresas americanas Mills et alii (1998, p. 13) também notaram que o gasto em planejamento tributário diminuía com o tamanho da firma, ao contrário do que era de se esperar. Aparentemente, são justamente aquelas firmas menores que gastavam mais em planejamento tributário, proporcionalmente do que as maiores. Nessa mesma linha de investigação, outra pesquisa com mais de 12 mil empresas brasileiras investigou o pagamento da Contribuição Previdenciária do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) de 2006. Concluiu que quanto maior a empresa, maior a probabilidade de ela não pagar seus tributos. Segundo Freitas (2007, p. 77) isso se deve ao maior peso dos tributos sobre as grandes empresas e ao fato dessas empresas serem capazes de encontrar brechas na lei que reduzem o pagamento de tributos. O setor ocupado por elas também é determinante para o índice de evasão. As empresas da área de saúde, por exemplo, estão entre as que mais cumprem suas responsabilidades fiscais.

⁷ Essa pesquisa do IBGE levantou no final de 2006 e início de 2007, dados relativos à gestão e à estrutura dos municípios, a partir da coleta de informações sobre seis temas, como recursos para a gestão, recursos humanos, comunicação e informática, educação, segurança pública e recursos financeiros. Especificamente no primeiro capítulo foram observadas a função tributária dos municípios com foco na informatização e a atualização dos cadastros do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS e na implementação de um grupo de seis taxas diversas. Também foi analisada a existência de mecanismos de incentivo ou restrição à implantação de novos empreendimentos e a existência de distritos industriais.

⁸ Na região Norte e Nordeste, estados que menos concedem incentivos são: Paraíba (19,3%), Piauí (22%) Maranhão (24%) Alagoas (31,4%) Tocantins (32,4%). Já na região Sul os percentuais são bem mais expressivos: Rio Grande do Sul (72,2%), Santa Catarina (80,2%) e Paraná (74,7%). O provável enfraquecimento da capacidade de desenvolvimento da região Sul é uma das consequências que pode estar ocorrendo. Segundo uma pesquisa recente, foi identificado um processo de convergência dos municípios brasileiros, com os municípios das regiões Norte e Nordeste do país crescendo a taxas superiores às cidades das outras regiões. Entretanto, o Índice de Desenvolvimento Municipal – Domicílios é mais elevado (ao longo de toda a sua distribuição) nos municípios das regiões Sul e Sudeste. Carvalho et alii, (2007, p. 277).

⁹ Importante salientar que a soma dos incentivos pode ultrapassar 100%, porque algumas prefeituras utilizam mais de uma forma de estímulo. Isso se deve a pergunta nº 9 do questionário do IBGE que admite múltiplas marcações: “Indique os mecanismos de incentivos utilizados nos últimos 24 meses”.

¹⁰ A doação e cessão de imóveis no Brasil têm sido uma prática muito utilizada pelas prefeituras, que em muitos casos repassam também imóveis do patrimônio estadual. Especificamente no Rio Grande do Sul, em 2007, foi realizada a doação definitiva de 30 imóveis do Estado a 26 prefeituras gaúchas (Governo do RS, 2008). Na realidade é importante enfatizar que a oferta de terrenos públicos deve ter sempre gerado muita discussão nas Câmaras de Vereadores, uma vez que necessitam de autorização de lei. Pesquisando-se no Google os termos “doação de terrenos na prefeitura” foram encontrados 229 mil resultados sobre o assunto. Chama atenção a presença do Ministério Público em inúmeros casos de irregularidades. Por exemplo, em 2005, a apuração realizada pelo Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) em Tubarão resultou em medidas para a regularização de todas as doações de imóveis efetuadas pela Prefeitura Municipal a título de incentivo para instalação de empresas. Um dos resultados foi o encaminhamento de processos de reversão de seis terrenos ao Município, que tiveram finalidade diversa da prevista na lei que os doou, resgatando um patrimônio municipal avaliado em R\$ 690 mil (Apuração do MPSC, 2008). Sem dúvida alguma, essa prática de oferta de terrenos públicos merece um controle maior por parte das autoridades.

¹¹ Existem pelo menos três argumentos que apontam nessa direção. Em primeiro lugar, o Rio Grande do Sul tem quase dois terços do seu PIB originado pelo setor de serviços, sendo que o setor industrial fica com somente 29% do total. Também o Brasil possui a mesma estrutura do seu PIB. Em segundo lugar, Najberg e Pereira (2004) concluíram que os setores de serviços e comércio estão entre os que mais geram empregos dentre um total de 41 setores da economia – respectivamente 1,1 mil e 990 empregos para cada R\$ 10 milhões de investimento. E em terceiro lugar, a Matriz de Insumo Produto (MIP) da FEE também pode ser utilizada pois mede os impactos no emprego e na renda de uma determinada atividade na economia gaúcha. Através dela pode-se notar que os serviços privados não mercantis, serviços prestados às empresas e famílias e ao comércio ocupam os mais elevados multiplicadores de impacto no emprego, pois estão nas primeiras posições dos 45 setores da economia gaúcha.

¹² Para isso foi utilizado o software livre TabWin, que é um programa do Ministério da Saúde que já vem sendo adotado em estudos epidemiológicos há bastante tempo. O Programa é uma versão para Windows do antigo programa Tab para DOS. A versão para Windows permite ao usuário várias rotinas. Dentre elas podem ser destacadas algumas: importar as tabulações efetuadas na Internet (geradas pelo aplicativo TABNET, desenvolvido pelo DATASUS, realizar operações aritméticas e estatísticas nos dados da tabela gerada ou importada pelo TabWin, elaborar gráficos de vários tipos, inclusive mapas, a partir dos dados dessa tabela. O programa é de fácil operacionalização. Especificamente para instalar o programa, clique no link à esquerda e faça o download do arquivo “tab34.zip”. Na seqüência, descompacte-o e rode o executável. Pode-se fazer o download do Manual do TabWin, em formato PDF (139 páginas), que é uma versão imprimível do arquivo de ajuda. Para baixar o programa TABWIN, ir ao site do DATASUS: www.datasus.gov.br. Clicar em arquivos, no link arquivos de programa clicar em Tab para Windows. Atualmente vigora a versão 3.4.

¹³ As cores dos mapas variam de acordo com a existência ou não de incentivos fiscais. Aqueles municípios onde existem incentivos apresentam cor verde escura [nesta edição adaptada para cinza escuro] e aqueles que não possuem têm cor verde claro [nesta edição adaptada para cinza claro].

Anexo

Tabela 1
Autores que analisaram os tipos de incentivos fiscais, a metodologia empregada e os seus impactos no desenvolvimento econômico dos Estados Unidos – período de 1961 a 2002

Autores	Tipos de Incentivo	Metodologia dos estudos revisados	Impacto na economia	Comentários
Due (1961)	Receitas	Estatística	Pouco impacto	A maioria dos estudos revisados encontrou um impacto estatisticamente insignificante
Oakland (1978)	Receitas	Econometria	Pouco impacto	
Newman e Sullivan (1988)	Receitas	Econometria	Recentes estudos foram capazes de identificar um pequeno impacto estatisticamente significativo	Nesse estudo foi feita uma boa revisão técnica da literatura
Eisinger (1988)	Receitas, subsídios, abatimentos	Econometria, pesquisa e estudo de caso.	Impacto ambíguo, com tendência a pouco ou nenhum.	
Bartik (1991)	Receitas	Econometria	A maioria dos estudos mostra um impacto positivo e estaticamente significativo	O resultado da elasticidade ficou entre um a -3
Wilder e Rubin (1996)	Zona franca e incentivos	Foram empregadas várias metodologias	Os impactos foram bem diversificados tanto no investimento como no crescimento econômico	Essa diversificação dos impactos foi devida à diferença que existe entre os vários programas dos estados
Wasylenko (1997)	Receitas	Econometria	A maioria dos estudos encontrou um impacto positivo e estatisticamente significativo, mas em um volume menor do que aquele alcançado no estudo de Bartik (1988).	A elasticidade ficou entre zero e - 0,26
Fisher e Peters (1997)	a) subsídios (b) acordos de incentivos a empresas (c) zonas francas	(a) econometria (b) econometria (c) econometria e pesquisa	(a) a maioria dos estudos mostra impacto positivo (b) resultados ambíguos (c) resultados ambíguos e impactos desprezível	Não foi estimada a elasticidade à medida que os resultados foram altamente questionáveis
Man (2001)	Receitas	Foram empregadas várias metodologias	Resultados ambíguos, entretanto a maioria dos estudos mostrou impactos positivos.	
Peters e Fisher (2002)	Zonas francas	Econometria	Os resultados encontrados foram que existe tanto pouco, como impacto desprezível	

Fonte: Peters e Fisher. American Planning Association. *Journal of the American Planning Association*. Chicago, Vol. 70, N. 1, p. 27, 2004.

Referências Bibliográficas

- APURAÇÃO do MPSC para regularizar imóveis doados em Tubarão resgata patrimônio de R\$ 690 mil do Município. Disponível em: www.mp.sc.gov.br/portal/site/noticias/detalhe.asp?campo=4141&secao_id=139. Acesso em 23.03.2008.
- BORDIN, L.C.V. ICMS gastos tributários e receita potencial. In: VII Prêmio do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2003.
- BURSTEIN, M.L., ROLNICK, A.J. Congress Should End the Economic War among the States. *The Region*. Minneapolis: março, Vol. 9, N. 1; p. 3, 1995.
- CARVALHO, A.X.Y. ET alii. *Dinâmica dos municípios*. Brasília: IPEA, 2007.
- CAVALCANTI, C.E.G. & PRADO, S. *Aspectos da guerra fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA / São Paulo: FUNDAP, 1998.
- DALNEI, C.S. "O Impacto do FUNDOPEM no desenvolvimento da metade sul do estado do Rio Grande do Sul". Monografia de conclusão do Curso de Especialização em Gestão Fazendária. Porto Alegre: PUC-RS, 2005.
- DELLAMEA, R.B. "A política de atração e manutenção dos investimentos industriais do estado do Rio Grande do Sul: uma análise do Fundo Operação Empresa". Tese de doutorado. Porto Alegre: UFRGS, 2001.
- FOLHA de S. Paulo. Quase metade dos municípios faz "guerra fiscal", aponta IBGE. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u340016.shtml>. Acesso em 04.03.2008
- FREITAS, A. B. R. Fatores condicionantes da evasão tributária: uma análise da contribuição para o financiamento da Previdência Social. Programa de Pós-Graduação (Mestrado) em Economia. Brasília: UnB, 2007.
- GLASENAPP, I. O FUNDOPEM e seus propósitos dentro das estratégias de desenvolvimento regional no estado do Rio Grande do Sul. Monografia de conclusão do Curso de Especialização em Gestão Fazendária, PUCRS, 2005.
- GOVERNO transfere imóveis a 26 municípios gaúchos. Disponível em: www.sarh.rs.gov.br/noticia/arq_06b.htm?idaux=20070925-191828. Acesso em 23.03.2008.
- GUERRA fiscal. Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Guerra_fiscal. Acesso em 10.03.2008
- IBGE. *Perfil dos Municípios Brasileiros 2006*. Disponível em: www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/perfilmunic/default.shtm. Acesso em 07.03.2008

- JENKINS, G. P. & KUO, C. Evaluating the Relative Impact of Fiscal Incentives and Trade Policies on the Returns to Manufacturing in Taiwan, 1955-1995. *Asian Economic Journal*, 2007, Vol. 21 No. 1, 75-100
- MENEGHETTI NETO, A. O desempenho das finanças públicas estaduais em 2007. *Indicadores Econômicos FEE*, 35(4), 2008. Disponível em: http://www.fee.tche.br/sitefee/download/indicadores/35_04/9-parte.pdf. Acesso em 08.04.2008
- MILLS, L. et alii. Investments in tax planning. *The Journal of the American Taxation Association* Sarasota: Spring 1998 Vol. 20, Num. 1; p. 1.
- NAJBERG, S.; PEREIRA, R. de O. Novas estimativas do modelo de geração de empregos do BNDES. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br> Acesso em: 12.07.2005.
- ONDONIO, D. & GREENBAUM, R. T. Do local tax incentives affect economic growth? What mean impacts miss in the analysis of enterprise zone policies? *Regional Science and Urban Economics* 37 (2007) 121-136.
- PESTANA JUNIOR, S. D. A desconcentração dos novos investimentos industriais nos anos 90 e o papel do Estado. Monografia de especialização. Porto Alegre: PUC-RS, 2001.
- PETERS, A. e FISHER, P. *The failures of economics development incentives*. *Journal of the American Planning Association*. Chicago: Vol. 70, N. 1; p.27, 2004.
- PORSSE, A. A. Competição tributária regional, externalidades fiscais e federalismo no Brasil: uma abordagem de equilíbrio geral computável. Tese de doutorado. Porto Alegre: UFRGS, 2005.
- RELATÓRIO E PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS DO GOVERNO FEDERAL: EXERCÍCIO DE 2006. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2007. Disponível em: http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,442508&_dad=portal&_schema=PORTAL. Acesso em 23.03.2008.
- RIBAS JUNIOR, D. FUNDOPEM/RS: Análise do funcionamento e controle do incentivo. Monografia de conclusão do Curso de Especialização em Gestão Fazendária. Porto Alegre: PUC-RS, 2004.
- TANZI, V & ZEE, H. Tax Policy for Developing Countries. Disponível em: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/index.htm>. Acesso em 11.03.2008
- VARELA, A. C. O. Novo FUNDOPEM/RS: concepção, estrutura e perspectivas. Monografia de conclusão do Curso de Especialização em Gestão Fazendária. Porto Alegre: PUC-RS, 2004.

Novos critérios para a partilha do ICMS

François E. J. de Bremaeker*
bremaeker@uol.com.br

Resumo

O que se assistiu ao longo dos últimos anos é que por mais que se reclamasse da complexidade do sistema tributário, do aumento da carga tributária e dos obstáculos à competitividade da economia, o País conseguiu crescer, ampliou o emprego e reduziu as desigualdades na distribuição da renda da população.

Palavras-chave: ICMS, critérios de distribuição, Brasil.

Resumen

A pesar de los reclamos acerca de la complejidad del sistema tributario, del aumento de la carga tributaria y de los obstáculos a la competitividad de la economía, a lo largo de los últimos años hemos presenciado el crecimiento del País, la ampliación del empleo y la reducción de las desigualdades en la distribución de renta de la población.

Palabras clave: ICMS, criterios de distribución, Brasil.

Abstract

What has been observed throughout recent years is that however much people complain about the taxation system's complexity, the increase in the tax burden and the obstacles to the competitiveness of the economy, Brazil has succeeded in growing, has expanded employment and has reduced the inequalities in the population's income distribution.

Key words: ICMS (value-added sales tax), distribution criteria, Brazil.

* *Economista e geógrafo, consultor do Instituto Transparência Municipal, do Instituto Brasileiro de Administração Municipal, de entidades municipalistas de Prefeituras e Câmaras e da Oficina Municipal. Colaborador das revistas Municípios das Gerais, Municípios de São Paulo, Painel de Compras Municipais e ComprasNet, além de diversas páginas eletrônicas.*

Artigo recebido em 17/07/2008 e aceito em 04/08/2008

A atual proposta de reforma tributária, com algumas variações, repete os mesmos dispositivos apresentados em 1995 e nos anos subsequentes. Já se falou em IVA federal e estadual, em ICMS federal, tudo com nomes e roupagens semelhantes, e acabamos voltando ao IVA federal e a um novo ICMS.

A proposta de reforma tributária de 1995, por exemplo, pregava em sua exposição de motivos, que ela visava melhorar a qualidade do sistema tributário, mediante quatro objetivos fundamentais: a) simplificar o referido sistema, aumentando sua economicidade para o fisco e o contribuinte; b) facilitar o combate à sonegação e às injustiças por ela criadas; c) diminuir o custo-Brasil e ampliar a competitividade de nossa economia; e d) permitir uma distribuição social mais justa da carga tributária.

Na exposição de motivos da proposta de reforma tributária apresentada em 2008, a PEC nº 233/2008, são apontados como princípios: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os estados.

O que se assistiu ao longo deste período é que por mais que se reclamasse da complexidade do sistema tributário, do aumento da carga tributária e dos obstáculos à competitividade da economia, o País conseguiu crescer, ampliou o emprego e reduziu as desigualdades na distribuição da renda da população.

O Imposto sobre Valor Agregado (o IVA federal, conforme proposto atualmente) não mais incorporaria o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS), mas, seria constituído a partir da fusão da Contribuição Financeira para a Seguridade Social (COFINS), dos recursos do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição sobre a Intervenção do Domínio Econômico (CIDE-combustíveis) e dos recursos do Salário-Educação. Por outro lado, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) passaria a ser incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

A reunião dos recursos arrecadados pelo IVA federal, pelo Imposto de Renda (Pessoa Jurídica e Pessoa Física) e pelo IPI serão utilizados para a recomposição do financiamento dos setores atendidos pelos tributos extintos, além de atender à criação de um Fundo

Nacional de Desenvolvimento Regional e de um Fundo de Equalização de Receitas. O primeiro Fundo tem por objetivo compensar os estados pela impossibilidade de continuar a praticar a chamada “guerra fiscal”, enquanto que o segundo Fundo tem por objetivo compensar os estados por eventuais perdas na arrecadação do ICMS em decorrência de mudanças no eixo de cobrança deste imposto.

A novidade da atual proposta se encontra nos rumos a serem dados ao ICMS. E em decorrência destes rumos, existem dispositivos que afetam a forma como o ICMS vai para os municípios e a forma como ele poderá ser redistribuído ou partilhado entre os municípios.

Na forma como o ICMS vai para os municípios, tudo vai depender de dois aspectos. Em primeiro lugar da nova matriz resultante dos efeitos da unificação da legislação e das alíquotas, oportunidade em que se procurará estabelecer um novo equilíbrio na combinação das alíquotas e no peso de incidência dos produtos de tal forma que se chegue a um resultado final próximo do quadro atual.

Isto significa dizer que ao serem unificadas as alíquotas de todos os produtos em todo o território nacional, o conjunto das perdas e dos ganhos em decorrência da elevação ou da diminuição das alíquotas praticadas em cada um dos estados deverão tender a um resultado final que não provoque grandes distorções em relação ao que era arrecadado anteriormente.

Certamente os itens mais sensíveis serão os de energia, telecomunicações e combustíveis, vez que estes três itens são responsáveis por cerca de 45% de todo ICMS arrecadado pelos estados. Esta sensibilidade, entretanto, não quer dizer que serão reduzidas as alíquotas do ICMS, muito pelo contrário, poderão ocorrer majorações nas alíquotas para compensar as perdas decorrentes da redução em outros produtos, em especial aqueles que compõem a cesta básica.

Neste caso, a eventual redução do montante recebido por um estado, pela alteração das alíquotas anteriormente praticadas aliada à impossibilidade de oferecimento de incentivos fiscais, deverão ser compensados pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Em segundo lugar, ao se mudar o eixo de tributação da origem para o destino, ou seja, do local da produção para o local do consumo, alguns estados ganharão e outros

perderão arrecadação. A proposta inicial é de que seja mantida uma tributação de 2% na origem, entretanto, existem reivindicações por parte dos estados para que esta alíquota suba para 4%.

Segundo simulações efetuadas pelo COTEPE / CONFAZ, com base em dados de 2005, segundo apresentação adaptada pelo economista José Roberto Afonso, os estados que estariam ganhando com a aplicação da alíquota de 2% na origem seriam: Maranhão (entre 30% e 35%); Roraima (entre 25% e 30%); Pará e Rio Grande do Norte (entre 20% e 25%); Piauí e Amapá (entre 15% e 20%); Alagoas, Acre e Rio de Janeiro (entre 10% e 15%); e, Paraíba, Distrito Federal, Paraná, Ceará e Rio Grande do Sul (até 5%).

Com a prática de uma alíquota de 4% na origem, estariam ganhando os estados do Maranhão e Roraima (entre 20% e 25%); Pará, Rio Grande do Norte, Piauí, Amapá e Rio de Janeiro (entre 10% e 15%); Alagoas, Acre e Paraná (entre 5% e 10%); e, Paraíba, Distrito Federal, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Santa Catarina (até 5%).

Ou seja, estariam ganhando com ambas as alíquotas, em ordem de grandeza relativa: Maranhão, Roraima, Pará, Rio Grande do Norte, Piauí, Amapá, Alagoas, Acre, Rio de Janeiro, Paraíba, Distrito Federal, Paraná e Rio Grande do Sul. O Ceará ganharia apenas com a alíquota de 2%, enquanto que os estados de Minas Gerais e de Santa Catarina ganhariam apenas com a alíquota de 4%.

Para os estados perdedores é prometida uma compensação através de um Fundo de Equalização de Receitas, cujos recursos seriam provenientes do IVA federal. Resta saber, se a exemplo da Lei Kandir, os estados serão efetivamente compensados financeiramente. Os estados que estariam perdendo com a aplicação da alíquota de 2% na origem seriam: Tocantins, Minas Gerais, Sergipe, Santa Catarina e Pernambuco (até 5%); São Paulo e Rondônia (entre 5% e 10%); Mato Grosso (entre 10% e 15%); Bahia (entre 15% e 20%); Espírito Santo (entre 20% e 25%); Mato Grosso do Sul e Goiás (entre 30% e 35%); e, Amazonas (acima de 40%).

Os estados que estariam perdendo, mesmo com a aplicação da alíquota de 4% na origem, seriam: Ceará, Tocantins, Sergipe e São Paulo (até 5%); Pernambuco e Rondônia (entre 5% e 10%); Mato Grosso (entre 10% e 15%); Bahia (entre 15% e 20%); Espírito Santo (entre 20% e 25%); Mato Grosso do Sul (entre 25% e 30%); Goiás (entre 30% e 35%); e, Amazonas (acima de 40%).

Na forma como o ICMS será partilhado entre os municípios, a proposta apresentada no bojo da reforma tributária seria tão-somente de se retirar este critério do corpo da Constituição Federal e estabelecê-lo através de uma Lei Complementar, com o objetivo de atender a reivindicação das entidades municipalistas. Mas não era apresentado nenhum valor.

Uma proposta inicial era de reduzir a participação do valor adicionado fiscal (VAF) dos atuais 75% para 40%, além de uma proposta para que o critério populacional fosse de 41%, ficando os 19% restantes para ser distribuído segundo critérios definidos pelo estado.

Seguiram-se outras propostas, que sugeriam 65%, 60% e 50% para o valor adicionado fiscal e participações diferentes para o critério populacional e também para a área territorial. Diante de diferentes propostas o relator da proposta de reforma tributária na Câmara Federal, Deputado Sandro Mabel, comunicou às entidades municipalistas nacionais que, se não fosse apresentada uma proposta de consenso, simplesmente ele retiraria a proposta da desconstitucionalização do ICMS.

As três entidades municipalistas nacionais – Associação Brasileira de Municípios, Confederação Nacional de Municípios e Frente Nacional de Prefeitos – apresentaram proposta comum no sentido de que a participação no ICMS fosse ditada exclusivamente pelo critério do consumo, reduzindo-se a “zero” o critério do valor adicionado fiscal (VAF), regulando-se a matéria por Lei Complementar.

Os mecanismos para alcançar este objetivo seriam o de conseguir em primeiro lugar a desconstitucionalização dos critérios, mesmo que mantendo num primeiro momento os 75% para o valor adicionado; ficando para uma segunda etapa, a mudança do critério do valor adicionado para o local do consumo, seguindo a mesma lógica a ser adotada para os estados.

Além do mais, os chamados municípios produtores teriam limitado o recebimento de suas cotas a um valor que não ultrapassasse quatro vezes a receita *per capita* média do estado. Para tanto, seria estabelecida uma transição para a aplicação deste critério, que se daria ao longo de sete anos, entretanto, não seria deduzido mais do que 10% do valor da transferência do ICMS a cada ano, caso a dedução em sete anos fosse maior.

Com o objetivo de sacramentar a proposta dos municípios, foi realizado um seminário fechado, realizado em Brasília, com vistas a unificar as propostas a serem apresentadas ao relator da reforma tributária na Câmara dos Deputados. Chegou-se a um novo caminho para a partilha do ICMS entre os Municípios.

Ficou prevalecendo a proposta de redução dos recursos entregues aos municípios produtores, mantidas as regras de transição e redução, porém, permaneceu o critério de 75% pelo valor adicionado fiscal cuja regra deverá ser mantida no corpo da Constituição Federal, conforme posicionamento da ANAMUP (municípios produtores) e da ABRASF (secretários de finanças das capitais).

O objetivo central é o de reduzir as desigualdades existentes entre os municípios a partir da mudança dos critérios de partilha do ICMS, estabelecendo um limite máximo de repasse em 4 vezes a receita *per capita* média do estado, redistribuindo os recursos excedentes para os municípios de menor receita *per capita* do ICMS em cada estado.

O objetivo é nobre, mas ainda está longe de atender integralmente os objetivos propostos. Reduzem-se as desigualdades não através de uma expressiva melhoria dos municípios de menor receita *per capita*, mas pelo “empobrecimento” dos muito poucos municípios de elevada participação *per capita*.

Simulações efetuadas pelo autor mostram que tanto a priorização do critério populacional (proposto num primeiro momento) quanto a priorização ou a mudança integral para o critério do consumo (proposto num segundo momento), não resolvem o problema da redução das desigualdades, muito pelo contrário, chegam a intensificá-las em favor dos municípios de maior porte demográfico.

Além do mais, o critério do consumo é mais concentrador ainda do que o critério populacional. Isto é verificável segundo dados de 299 municípios constantes do Atlas do Mercado Brasileiro e dos dados de 3.503 municípios, referentes ao Perfil Bancário por Município do Banco Central do Brasil.

Segundo simulações efetuadas pelas entidades municipalistas, os municípios que apresentam um valor *per capita* superior a quatro vezes a receita média *per capita* do estado deverão perder recursos da transferência do ICMS. Os recursos a serem deduzidos constituirão um Fundo em cada estado, sendo os recursos distribuídos entre os municípios de menor valor *per capita* de ICMS, até eu se igualem aos que

apresentam um valor *per capita* imediatamente superior a eles, até que se esgotem os recursos do Fundo no estado.

Tabela (parte 1)
ICMS *per capita* dos municípios que deverão ter recursos deduzidos pelo fato de ultrapassarem em quatro vezes a receita *per capita* média de ICMS do estado

UF	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO 2007	ICMS RECEBIDO 2007	ICMS PER CAPITA	% PERDA DO ICMS	VALOR DO ICMS A SER REDUZIDO
RO	Chupinguaia	7.456	8.170.815,55	1.095,87	-9,50%	777.391,84
AC						
AM	Presidente Figueiredo	24.360	39.521.264,22	1.622,38	-29,00%	11.465.816,67
RR						
PA	Barcarena	84.560	56.654.732,85	669,99	-22,50%	12.768.803,59
PA	Canaã dos Carajás	23.757	14.026.171,73	590,40	-12,10%	1.696.488,41
PA	Parauapebas	133.298	85.440.470,90	640,97	-19,00%	16.259.929,29
AP						
TO	Mateiros	1.737	1.579.413,39	909,28	-30,30%	478.193,83
MA	Porto Franco	18.692	8.735.282,42	467,33	-30,00%	2.616.285,20
MA	Sambaíba	5.792	2.772.760,07	478,72	-31,60%	876.695,87
MA	Tasso Fragoso	6.652	3.681.912,15	553,50	-40,90%	1.504.319,09
PI	Fronteiras	11.054	4.346.033,96	393,16	-1,40%	58.819,95
PI	Guadalupe	9.587	6.631.105,37	691,68	-43,90%	2.912.856,70
PI	Uruçuí	19.017	11.232.017,52	590,63	-34,30%	3.856.411,50
CE						
RN	Galinhas	2.149	2.376.382,99	1.105,81	-39,80%	945.803,47
RN	Guamaré	11.737	17.098.120,74	1.456,77	-54,30%	9.284.853,27
PB	Boa Vista	5.673	3.074.341,15	541,93	-15,00%	460.287,77
PB	Caaporã	19.388	11.174.206,71	576,35	-20,10%	2.240.438,54
PB	Cabedelo	49.728	42.659.843,44	857,86	-46,30%	19.745.751,02
PB	Mataracá	6.984	4.459.605,97	638,55	-27,80%	1.241.458,82

Cont. da Tabela (parte 2)

UF	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO 2007	ICMS RECEBIDO 2007	ICMS PER CAPITA	% PERDA DO ICMS	VALOR DO ICMS A SER REDUZIDO
PE	Ipojuca	70.070	146.299.662,68	2.087,91	-69,40%	101.585.029,18
PE	Itacuruba	4.097	6.455.767,63	1.575,73	-59,50%	3.841.298,48
AL	Feliz Deserto	4.370	2.406.729,09	550,74	-16,20%	389.721,01
AL	Pilar	31.627	18.566.980,48	587,06	-21,40%	3.969.288,38
AL	Piranhas	23.910	12.031.259,49	503,19	-8,30%	995.409,80
SE	Canindé de São Francisco	21.806	49.436.378,25	2.267,10	-72,60%	35.897.478,13
SE	Laranjeiras	23.923	36.187.115,80	1.512,65	-59,00%	21.333.813,61
SE	Rosário do Catete	8.518	12.698.062,79	1.490,73	-58,40%	7.409.410,53
BA	Camaçari	220.495	258.361.872,51	1.171,74	-45,80%	118.357.012,84
BA	Candeias	78.618	57.135.020,62	726,74	-12,60%	7.215.965,50
BA	Dias d'Ávila	53.821	44.505.982,19	826,93	-23,20%	10.331.957,60
BA	Jaborandi	8.931	5.807.228,38	650,23	-2,30%	136.426,77
BA	Luis Eduardo Magalhães	44.265	30.982.336,28	699,93	-9,30%	2.875.961,47
BA	Madre de Deus	15.432	61.586.406,06	3.990,82	-84,10%	51.787.748,52
BA	Mucuri	33.143	27.717.874,16	836,31	-24,10%	6.673.491,91
BA	Pojuca	30.221	21.608.224,80	715,01	-11,20%	2.419.187,12
BA	São Desidério	25.158	33.628.494,11	1.336,69	-52,50%	17.654.244,09
BA	São Francisco do Conde	29.829	193.923.441,88	6.501,17	-90,20%	174.983.307,36
MG	Água Comprida	2.093	2.772.647,14	1.324,72	-24,30%	673.167,31
MG	Araporã	6.113	19.527.018,36	3.194,34	-68,60%	13.395.092,78
MG	Belo Oriente	21.369	22.174.811,68	1.037,71	-3,30%	739.654,20
MG	Betim	415.098	429.046.790,95	1.033,60	-3,00%	12.663.666,02
MG	Cachoeira Dourada	2.470	7.670.926,79	3.105,64	-67,70%	5.193.279,78
MG	Carneirinho	8.859	14.016.804,17	1.582,21	-36,60%	5.130.377,10
MG	Congonhas	45.984	52.653.949,37	1.145,05	-12,40%	6.527.584,95
MG	Delta	6.600	7.002.292,79	1.060,95	-5,50%	381.859,49
MG	Fortaleza de Minas	3.837	6.114.526,61	1.593,57	-37,10%	2.265.647,43

Cont. da Tabela (parte 3)

UF	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO 2007	ICMS RECEBIDO 2007	ICMS PER CAPITA	% PERDA DO ICMS	VALOR DO ICMS A SER REDUZIDO
MG	Iturama	31.495	34.176.487,10	1.085,14	-7,60%	2.583.979,98
MG	Rio Acima	8.257	12.043.555,98	1.458,59	-31,20%	3.760.992,67
MG	São Gonçalo do Rio Abaixo	9.233	10.354.849,03	1.121,50	-10,60%	1.093.264,07
MG	São João Batista do Glória	6.828	6.854.944,79	1.003,95	-0,10%	5.805,60
MG	Tapira	3.575	6.599.137,51	1.845,91	-45,70%	3.013.069,47
ES	Anchieta	19.459	38.562.750,08	1.981,74	-11,50%	4.433.750,82
RJ	Angra dos Reis	148.476	170.464.435,22	1.148,09	-11,50%	19.573.238,33)
RJ	Carapebus	10.677	14.339.228,52	1.343,00	-24,30%	3.488.550,23)
RJ	Macuco	5.246	7.561.396,46	1.441,36	-29,50%	2.230.061,98)
RJ	Mangaratiba	29.253	47.640.715,52	1.628,58	-37,60%	17.911.869,22)
RJ	Piraí	24.170	35.299.576,22	1.460,47	-30,40%	10.736.412,96)
RJ	Porto Real	14.503	50.618.260,24	3.490,19	-70,90%	35.879.346,01)
RJ	Quissamã	17.376	39.139.041,78	2.252,48	-54,90%	21.480.393,67)
RJ	Rio das Flores	8.192	8.854.277,72	1.080,84	-6,00%	529.021,89)
RJ	Santa Maria Madalena	10.409	12.928.812,60	1.242,08	-18,20%	2.350.493,76)
RJ	São José de Ubá	6.829	7.522.218,24	1.101,51	-7,70%	582.133,76)
RJ	São Sebastião do Alto	8.616	9.520.307,46	1.104,96	-8,00%	764.154,60)
RJ	Trajano de Moraes	9.706	11.009.079,82	1.134,26	-10,40%	1.145.196,38)
SP	Alumínio	15.678	35.486.097,92	2.263,43	-29,90%	10.610.683,20
SP	Bento de Abreu	2.740	4.463.957,89	1.629,18	-2,60%	116.551,57
SP	Cordeirópolis	19.309	32.596.230,89	1.688,14	-6,00%	1.959.709,47
SP	Cubatão	120.271	301.553.536,92	2.507,28	-36,70%	110.726.199,00
SP	Jaguariúna	36.804	98.912.332,36	2.687,54	-41,00%	40.517.462,90
SP	Louveira	29.760	56.660.177,74	1.903,90	-16,70%	9.441.633,15
SP	Luís Antônio	10.272	22.496.649,18	2.190,09	-27,60%	6.198.635,40
SP	Orindiuva	4.916	8.180.602,57	1.664,08	-4,70%	380.657,51
SP	Ouroeste	7.035	20.796.884,45	2.956,20	-46,30%	9.634.839,38

Cont. da Tabela (parte 4)

UF	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO 2007	ICMS RECEBIDO 2007	ICMS PER CAPITA	% PERDA DO ICMS	VALOR DO ICMS A SER REDUZIDO
SP	Paulínia	73.014	524.266.919,79	7.180,36	-77,90%	408.419.647,79
SP	Sandovalina	3.217	6.427.677,24	1.998,03	-20,60%	1.323.441,42
SP	Santo Antônio do Aracanguá	7.034	11.201.530,62	1.592,48	-0,40%	41.072,20
SP	Taciba	5.402	8.788.465,98	1.626,89	-2,50%	217.411,62
PR	Alto Paraíso	3.252	3.919.276,89	1.205,19	-18,60%	730.201,47
PR	Araucária	109.943	206.993.229,72	1.882,73	-47,90%	99.177.571,90
PR	São Manoel do Paraná	2.093	2.074.482,07	991,15	-1,10%	21.980,57
PR	Saudade do Iguaçu	4.931	5.454.204,72	1.106,11	-11,30%	618.617,11
PR	Serranópolis do Iguaçu	4.327	4.576.950,02	1.057,77	-7,30%	333.675,31
SC	Itá	6.417	11.444.784,55	1.783,51	-34,80%	3.981.921,16
SC	Lajeado Grande	1.461	1.703.268,58	1.165,82	-0,20%	4.150,08
SC	Piratuba	4.570	10.223.193,36	2.237,02	-48,00%	4.908.360,00
SC	Vargem Bonita	4.321	5.029.298,76	1.163,92	-0,10%	4.048,22
RS	Aratiba	6.616	14.496.306,01	2.191,10	-47,10%	6.833.288,92
RS	Boa Vista do Sul	2.663	4.000.050,35	1.502,08	-22,90%	915.616,47
RS	Camargo	2.471	3.150.347,62	1.274,93	-9,20%	288.298,77
RS	Capitão	2.595	3.380.485,66	1.302,69	-11,10%	374.813,14
RS	Coronel Pilar	1.658	2.055.123,47	1.239,52	-6,60%	134.736,17
RS	Nova Brescia	3.162	4.233.988,26	1.339,02	-13,50%	571.584,99
RS	Triunfo	23.976	96.192.703,99	4.012,04	-71,10%	68.422.374,82
RS	Tupandi	3.604	5.215.951,41	1.447,27	-20,00%	1.041.599,29
RS	Vista Alegre do Prata	1.492	2.060.608,78	1.381,11	-16,10%	332.491,87
RS	Westfalia	2.716	3.790.781,02	1.395,72	-17,00%	644.959,61
MS	Alcinópolis	4.299	7.407.294,99	1.723,03	-10,30%	765.471,07
MS	Jateí	3.808	8.918.684,22	2.342,09	-34,00%	3.035.440,33
MS	Taquarussu	3.117	5.722.625,47	1.835,94	-15,80%	906.955,50
MT	Alto Taquari	6.058	16.303.449,43	2.691,23	-49,50%	8.068.250,00

Cont. da Tabela (parte 5)

UF	MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO 2007	ICMS RECEBIDO 2007	ICMS PER CAPITA	% PERDA DO ICMS	VALOR DO ICMS A SER REDUZIDO
MT	Campos de Júlio	4.770	7.459.079,08	1.563,75	-13,10%	974.777,12
MT	Santa Rita do Trivelato	2.478	3.922.842,89	1.583,07	-14,10%	554.268,41
MT	Santo Antônio do Leste	3.249	5.294.375,02	1.629,54	-16,60%	877.708,97
GO	Cachoeira Dourada	7.567	8.535.812,84	1.128,03	-17,90%	1.526.344,66
GO	Chapadão do Céu	5.289	13.487.061,14	2.550,02	-63,70%	8.587.751,34
GO	Montividiu	9.255	10.563.358,41	1.141,37	-18,80%	1.990.261,01
GO	Ouvidor	4.736	4.755.185,19	1.004,05	-7,70%	368.130,71
GO	Perolândia	2.748	4.390.307,08	1.597,64	-42,00%	1.844.777,99
GO	São Simão	13.832	21.191.689,33	1.532,08	-39,50%	8.378.822,42
GO	Senador Canedo	70.559	71.735.819,33	1.016,68	-8,90%	6.375.562,24
GO	Turvelândia	3.852	7.500.143,23	1.947,08	-52,40%	3.931.956,18

Fontes: ABM / CNM / FNP

A partir destes dados verifica-se que 110 municípios perderiam recursos, dos quais 74,5% deste montante se encontra concentrado em 11 municípios. Os recursos a serem descontados destes municípios e posteriormente redistribuídos aos cerca de 1.200 municípios que apresentam as mais baixas receitas *per capita* de ICMS em seus estados, montam R\$ 1,7 bilhão. Os estados cujos municípios não seriam afetados por estas regras são os do Acre, Amapá, Ceará e Roraima.

Conclusão

O objetivo desta mudança nos critérios de partilha do ICMS é o de reduzir as desigualdades existentes entre os municípios, medidas através da receita *per capita* do ICMS, partindo do princípio de que é injusto que uns poucos municípios apresentem uma receita *per capita* elevada, pelo fato de concentrarem unidades industriais ou de geração de energia elétrica em seus territórios. Os recursos a serem redistribuídos representam algo em torno de 3,4% do montante de recursos recebidos pelos municípios através da transferência do ICMS.

Falou-se durante o I Seminário sobre a Partilha do ICMS, realizado em Brasília no primeiro semestre de 2008, que outras receitas transferidas também deveriam passar por uma revisão de critérios de redistribuição. Falou-se também da necessidade de ampliar a participação dos municípios na repartição das receitas públicas.

As primeiras iniciativas dos municípios estão sendo no sentido de redistribuir os recursos municipais entre os municípios. Deve-se também pensar na redistribuição dos recursos para os municípios. Estudos realizados pelo autor mostram que para se reduzir as desigualdades entre os municípios e se estabelecer uma receita orçamentária *per capita* mínima de R\$ 1.500,00 em valores de 2006, seria necessário ampliar o aporte de recursos dos municípios em R\$ 88 bilhões, redistribuindo-se estes recursos de tal forma que se elevasse as receitas *per capita* dos municípios menos favorecidos, porém, sem retirar recursos dos municípios que ultrapassam este valor *per capita* mínimo.

Constata-se que a maioria dos chamados municípios produtores possui refinarias de petróleo e/ou complexos petroquímicos em seus territórios, fatos estes que promoveram grandes arrecadações de ICMS.

Interessante observar que todos estes *locus* industriais foram “presenteados” com estabelecimentos altamente poluidores, isentos de pagamento de tributos municipais por serem unidades governamentais federais e, foram “escolhidos” pelo fato de se localizarem a uma relativa distância de grandes centros urbanos, que deveriam ser preservados dos efeitos danosos da poluição. Por meio de alguns exemplos numéricos, relacionados aos municípios que mais perderão recursos, verifica-se que:

- a) se a refinaria de Cubatão fosse instalada em São Paulo, que possui uma receita *per capita* de ICMS de R\$ 308,97 (em 2006), o excedente de Cubatão (R\$ 285 milhões), elevaria a receita *per capita* da capital em R\$ 26, ficando ainda abaixo da receita *per capita* média do estado e bem longe dos R\$ 1.586,64 que seria o limite estadual para o repasse *per capita*;
- b) se a refinaria de Paulínia fosse instalada em Campinas, que possui uma receita *per capita* de ICMS de R\$ 343,72 (em 2006), o excedente de Paulínia (R\$ 527 milhões), elevaria a receita *per capita* de Campinas em R\$ 498, ficando ainda abaixo da receita *per capita* limite do estado;

- c) se a refinaria de Araucária fosse instalada em Curitiba, que possui uma receita *per capita* de ICMS de R\$ 162,60 (em 2006), o excedente de Araucária (R\$ 191 milhões), elevaria a receita *per capita* da capital em R\$ 107, ficando pouco acima da receita *per capita* média do estado e bem longe dos R\$ 980,64 que seria o limite estadual para o repasse *per capita*;
- d) se a refinaria de Triunfo fosse instalada em Porto Alegre, que possui uma receita *per capita* de ICMS de R\$ 213,15 (em 2006), o excedente de Triunfo (R\$ 85 milhões), elevaria a receita *per capita* da capital em R\$ 59, ficando ainda abaixo da receita *per capita* média do estado e bem longe dos R\$ 1.158,24 que seria o limite estadual para o repasse *per capita*; e
- e) se os complexos industriais de Camaçari, Madre de Deus e São Francisco do Conde fossem instalados em Salvador, que possui uma receita *per capita* de ICMS de R\$ 97,58 (em 2006), o excedente (R\$ 399 milhões), elevaria a receita *per capita* da capital em R\$ 147, ficando ainda bem longe dos R\$ 634,96 que seria o limite estadual para o repasse *per capita*.

Referências Bibliográficas

AFONSO, José Roberto R. *Tendencias de la descentralización tributaria en América latina y la reforma tributaria em Brasil*. Washington, DC: IADB, julho de 2008.

BRASIL. Banco Central do Brasil. *Perfil bancário dos Municípios - 2007*. Brasília: Banco Central do Brasil, 2008 (meio eletrônico).

BREMAEKER, François E. J. de. Critérios na partilha do ICMS. I Seminário Nacional sobre a Partilha do ICMS. Secretaria de Relações Institucionais / Comitê de Assuntos Federativos / ABM / CNM / FNP. Brasília, julho de 2008.

_____. *A construção de um pacto federativo que interesse a todos os municípios*. Rio de Janeiro, IBAM / ENSUR / CEIF / IBAMCO, 2007, 707p. (Série Estudos especiais, nº 194).

_____. *Avaliação dos efeitos da alteração dos critérios de repartição do ICMS nas finanças dos municípios brasileiros*. Salvador, DOM Publicações Legais, 2008, 12p. (com versões para cada estado).

_____. *Implicações da proposta de reforma tributária nas finanças municipais*. Salvador, DOM Publicações Legais, março de 2008, 45p.

_____. *A fragilidade financeira dos municípios*. Salvador, DOM Publicações Legais, janeiro de 2008, 9p.

GAZETA Mercantil. *Atlas do Mercado Brasileiro*. São Paulo: Gazeta Mercantil, 2008 (202p.).

GOBETTI, Sérgio. Estados exageram perdas com reforma tributária, revela estudo. *O Estado de S. Paulo*, 25 de maio de 2008, p. A4.

Avaliação estatística para amostragem em serviços de auditoria governamental*

Denise Silva Ferreira Juvenal**
dferreir.cgm@pcrj.rj.gov.br

Resumo

O objetivo deste trabalho é descrever e analisar quais são os riscos de se realizar uma seleção de trabalho de auditoria que não esteja adequada. Recuperamos nas considerações iniciais as áreas de auditoria governamental e estatística e, em seguida, o risco na avaliação dos trabalhos de auditoria governamental, os tipos de testes aplicados aos trabalhos de auditoria, a amostragem de auditoria, a amostragem estatística para a tomada de decisão, a amostragem para a execução dos trabalhos de auditoria e, por fim, o modelo empírico de avaliação para a tomada de decisão na seleção de trabalhos de auditoria. A ênfase recaiu sobre a necessidade de se verificar uma metodologia para a análise da seleção dos trabalhos a serem executados pela auditoria geral.

Palavras-chave: *risco, auditoria, normas internacionais, estatística.*

Resumen

El objetivo de este trabajo es describir y analizar cuáles son los riesgos al realizar una selección de trabajo de auditoría que no sea la adecuada. En las consideraciones iniciales recuperamos las áreas de auditoría gubernamental y estadística y, seguidamente, el riesgo en la evaluación de los trabajos de auditoría gubernamental, los tipos de tests aplicados a los trabajos de auditoría, el muestreo de auditoría, el muestreo estadístico para la toma de decisiones, el muestreo para la ejecución de los trabajos de auditoría y, finalmente, el modelo empírico de evaluación para la toma de decisiones en la selección de trabajos de auditoría. El énfasis fue colocado en la necesidad de verificar una metodología para el análisis de la selección de los trabajos a ser ejecutados por la auditoría general.

Palabras clave: *auditoría, riesgo, normas internacionales, estadística.*

Abstract

The objective of this work is to describe and analyze the risks involved in making a selection of auditing work which is unsuitable. In the initial comments we review the areas of governmental auditing and statistics, and then we deal with the risk in the evaluation of governmental auditing work, auditing sampling, statistical sampling for decision-making, sampling for the performance of auditing work, and lastly the empirical evaluation model for decision-making in the selection of auditing work. The emphasis is on the need for ascertaining a methodology for analysis of the selection of the work to be performed by the general auditing department.

Key words: *auditing, risk, international norms, statistics.*

*Artigo baseado na monografia de conclusão do curso de pós-graduação lato sensu na Universidade do Estado do Rio de Janeiro em 2008 como requisito parcial para obtenção de grau de especialista em Controladoria Pública.

**Auditora da Auditoria Geral da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

Artigo recebido em 30/07/2008 e aceito em 15/08/2008

Introdução

Tendo em vista os processos de mudanças atuais na gestão governamental ocasionados por escândalos, denúncias e falta de controle interno nas instituições públicas tornou-se essencial a aplicação de novas metodologias de estudo para tornar eficaz o serviço executado pelo gestor, independente da esfera governamental. Considerando a gestão da qualidade nos serviços públicos e a transparência das informações contábeis por meio da evidenciação torna-se necessária a busca por novas formas de administrar e divulgar as informações sobre os custos das prestações de serviços elaboradas pelas instituições públicas do País. A Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro permite, desde setembro de 2006, que o cidadão carioca acompanhe a execução orçamentária dos órgãos e programas do governo municipal por meio do aplicativo de consulta Rio Transparente.

Neste artigo recuperamos os pontos principais das questões relacionadas à seleção de trabalhos a serem executados pela auditoria geral como setor da Controladoria Geral do Município, que atualmente tem como principal meta atender ao cidadão, a partir de denúncias recebidas, e aos objetivos principais do Plano Diretor da Cidade e do Plano Plurianual. O objetivo deste estudo é descrever e analisar os riscos de se proceder a uma seleção de trabalho de auditoria que não esteja adequado. Admitimos que todas as fontes de informação são importantes para a formação de opinião – neste caso a nossa coleta de dados teve que ser restrita e criteriosa, devido à extensão do assunto. Foram utilizados livros, jornais, revistas, artigos, a legislação aplicável, fontes na internet e, principalmente, a experiência profissional pessoal como ferramentas para embasar a nossa opinião.

Em relação ao escopo, a ênfase recaiu em um fato importante para o desenvolvimento do estudo, diretamente relacionado aos estudos realizados pela auditoria geral sobre planejamento estratégico em auditoria, intitulado “Auditoria baseada em risco”, com a abordagem da matriz de risco, o que facilitou o desenvolvimento de pesquisa na área de estatística e o entendimento do que seria a avaliação de risco para a seleção dos serviços a serem desempenhados durante o ano.

O interesse aumentou com a possibilidade de aplicação prática da metodologia baseada em risco para a seleção dos trabalhos de auditoria. A partir de 2004 foi elaborada a

metodologia que teve como objetivo “estabelecer as diretrizes e a metodologia para a elaboração do Plano Anual de Trabalho do Subsistema de Auditoria do Município do Rio de Janeiro, instituído pela Portaria CG/ADG nº 035, de 14 de outubro de 2002, através da utilização de técnicas de *risk assessment* – auditoria baseada no risco”.

Nesta metodologia, a avaliação de risco é um processo adotado para a definição das auditorias prioritárias obtidas através da análise conjugada e comparativa dos fatores de risco relacionados às operações de órgãos e entidades. Essa técnica possibilita o planejamento dos trabalhos, com foco em áreas prioritárias e relevantes, e o incremento na geração de resultados que agreguem efetivo valor ao alcance dos objetivos da Prefeitura.¹

Verificou-se assim a importância de se avaliar o risco definido pela NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – que no item 11.2.3 afirma que o “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.² Para efetuar o planejamento de auditoria com base no risco é necessário compreender a incerteza, o que torna fundamental conhecer procedimentos estatísticos. À medida em que o assunto foi explorado abordamos alguns tipos de fontes de informação que Cooper (2003) identifica como:

- fontes primárias – trabalhos originais de pesquisa ou dados brutos, sem interpretação ou pronunciamentos que representem uma opinião ou posição oficial;
- fontes secundárias – interpretações de dados primários;
- fontes terciárias – geralmente interpretação de uma fonte secundária, freqüentemente representadas por índices, bibliografias e outros recursos.

A coleta de dados se deu por meio do levantamento de dados junto às informações orçamentárias integrantes das Prestações de Contas anuais e de artigos publicados no site da Controladoria Geral do Município. Nesse período de coleta de informações, a maior dificuldade foi delimitar os dados, muito abrangentes em razão dos aspectos contábeis e fiscais, mas unificados em interpretações, idéias e opiniões. Por essa razão sumarizamos os assuntos para poder iniciar a redação do texto final da pesquisa. Selecionamos então os assuntos que apresentavam maior relevância dentro do conjunto que abrangia o tema em questão.

Considerações iniciais sobre auditoria governamental e estatística

Lima e Castro (2003, p. 16) definem auditoria como

Um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. Segundo as Normas Internacionais de Auditoria (NIAs), a auditoria das demonstrações contábeis tem por objetivo habilitar o profissional a expressar a opinião sobre se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com a estrutura conceitual identificada pra relatórios contábeis, ou seja, com as adequações e aderência às diretrizes e normas da organização, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às normas usuais de auditoria, proporcionando credibilidade à contabilidade.

Para tanto, o que se propõe é a aptidão de os sistemas de controles apresentarem resultados que possam traduzir em eficiência, economicidade e efetividade. Sob este aspecto, Osborne & Gaebler (1998, p. 24) afirmam que é preciso “transformar instituições burocráticas em instituições inovadoras, dispostas a eliminar iniciativas obsoletas, prontas a fazer mais com menos recursos, interessadas em absorver novas idéias”.

Na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, a auditoria governamental tem como pressuposto o art. 6º da Lei nº 2.068, de 22/12/1993, que institui o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo e cria a Controladoria Geral do Município:

(...) III Auditoria-Geral – Exercer o controle interno do Poder Executivo, por meio de auditoria, inspeções, verificações e perícias, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o comportamento praticado nas operações.

O Decreto nº 12.734, de 28/11/2003, aprovou o Regimento Interno da Controladoria Geral do Município e atribuiu as seguintes finalidades:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução do orçamento do município;
- II – avaliar a execução dos programas de governo, tendo em vista a eficácia, a eficiência e a economicidade pelos aspectos administrativo e financeiro;
- III – avaliar e comprovar a legalidade dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, e da aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado;
- IV – avaliar e aprimorar o controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como direitos e haveres do Município;

- V – examinar as demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, inclusive as notas explicativas e relatórios de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional;
- VI – examinar as prestações de contas dos agentes da administração direta, indireta e fundacional, responsáveis por bens e valores pertencentes ou confiados à Fazenda Municipal;
- VII – determinar as normas de controle para a utilização e a segurança dos bens de propriedade do Município que estejam sob a responsabilidade de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional;
- VIII – avaliar a execução dos serviços de qualquer natureza, mantidos pela administração direta, indireta e fundacional;
- IX – observar o fiel cumprimento das leis e outros atos normativos, inclusive os oriundos do próprio governo municipal, pelos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional;
- X – avaliar o cumprimento dos contratos, convênios, acordos e ajustes de qualquer natureza;
- XI – controlar os custos e preços de compras e serviços de qualquer natureza mantidos pela administração direta, indireta e fundacional;
- XII – exercer o controle contábil e aprimorar o controle financeiro, orçamentário operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas;
- XIII – elaborar e baixar normas complementares e operacionais no âmbito de sua competência; e
- XIV – apoiar o controle externo no exercício de sua função institucional.

Sob este aspecto, e procurando atender os itens I e II citados anteriormente, a auditoria criou no âmbito de seus trabalhos a auditoria de desempenho nos programas, iniciada a partir da publicação do primeiro Planejamento Plurianual do Município do Rio de Janeiro, em 2003, com a implementação dos trabalhos de auditoria operacional voltados para a área de desempenho e de programas. A auditoria passa hoje por uma reformulação de conceitos que estão inter-relacionados à evolução tecnológica e aos aspectos econômicos, fiscais e sociais. Isto tornou necessária a especialização da auditoria governamental no ambiente de negócio. Neste aspecto, o papel da auditoria é de avaliação e certificação das informações: se estas estão corretas e oportunas, se os programas estão funcionando eficazmente durante esse processo, ou seja, se as operações ocorrem adequadamente. Admite-se que possa ser examinado em que medida as organizações governamentais estão operando de forma econômica, eficiente e eficaz, com o cumprimento de metas previstas, aquisição, proteção e utilização dos

recursos de órgãos e entidades públicas e de dispositivos legais, tais como a efetividade de programas e projetos governamentais. Entende-se, porém, que analisar desempenho é, hoje, um dos maiores problemas enfrentados pelos governos, considerando a quantidade de denúncias e cobranças da sociedade por meio da imprensa, encaminhadas pela próprias secretarias e pela internet.

Wonnacott (1980, p. 3) definiu a palavra “estatística” originariamente como uma coleção de informações sobre população e economia de interesse para o Estado. A estatística cresceu e se desenvolveu até se tornar um método de análise que agora encontra aplicação em todas as ciências – das sociais às naturais. Duas definições de estatística se referem a este estudo em particular: a primeira retrata o interesse nos métodos científicos para coleta, organização, resumo, apresentação e análise de dados, bem como na obtenção de conclusões válidas e na tomada de decisões razoáveis baseadas em tais análises (Spiegel, 2006, p. 1), e a segunda constata que ela é a ciência dos dados e para estudá-la é preciso começar dominando a arte de examiná-los. Qualquer conjunto de dados contém informações a respeito de um certo grupo de indivíduos. E essas informações são organizadas segundo variáveis” (Moore et al, 2006, p. 5)

Observa-se que a estatística moderna remonta a duas áreas que não têm muito em comum – governo e jogos de azar. No caso deste trabalho, o governo tem como motivo principal a utilização dos dados para efeito de tomada de decisões econômicas, sociais e em casos administrativos e orçamentários.

O estudo da estatística está vinculado ao conhecimento de variáveis que pode ser categórica que situa um indivíduo dentro de uma categoria ou grupo, entre vários existentes, utiliza-se gráfico tipo de barras e de setores ou a quantitativa que assume valores numéricos por meio de operações aritméticas o gráfico utilizado é o histograma. Podemos considerar que a distribuição de uma variável informa sobre os valores que ela assume e também sobre a freqüência com que esses valores aparecem (Moore et al, 2006, p. 4). Sob este aspecto, definiremos população e amostra. Aquela se refere ao grupo todo ou a consideramos como universo que pode ser finita ou infinita, já esta representa uma pequena parte do todo que deve ser representativa da população, porque conclusões importantes podem ser inferidas de sua análise (Spiegel, 2006, p. 1)

A parte da estatística que procura descrever e analisar um certo grupo, sem tirar conclusões ou inferências sobre um grupo maior, é a estatística descritiva ou dedutiva, que compreende o manejo dos dados para resumi-los ou descrevê-los sem procurar inferir qualquer coisa que ultrapasse os próprios dados (Freund & Simon, 2000, p. 16). Pode-se então concluir que a estatística ajuda a tomar decisões com informações incompletas e que o sucesso da análise para a decisão dependerá do entendimento do analista sobre os dados apresentados.

Wonacott e Wonacott (1980, p. 3) afirmam que a inferência estatística parte das características da amostra observada o que gera deduções sobre as características de uma população desconhecida. Como a natureza dos dados estatísticos é a matéria-prima das pesquisas utilizaremos as informações publicadas como execuções do orçamento anual municipal tanto em termos de valores quanto de metas a serem atingidas de acordo com o Plano Plurianual e as Prestações de Contas do Poder Executivo. Os dados podem ser nominais, ordinais, intervalares e de razão. Todos têm a importância que a natureza de um conjunto de dados pode sugerir a utilização de técnicas estatísticas particulares.³

Dentre as fontes de diferentes formas de mensuração abordaremos o erro, que mesmo em um estudo ideal deveria ser projetado e controlado para obter mensuração precisa e não ambígua das variáveis, ainda que a recíproca não seja verdadeira, pois se há dificuldade de atingir 100% de controle, o erro ocorre. Os erros podem ser causados pelo respondente, por fatores situacionais, pelo entrevistador e pelo instrumento. Neste caso, o tipo de erro a ser considerado é pelo instrumento, porque se analisa dados contidos em documentos oficiais publicados, referentes às prestações de contas de governo municipal. Não serão considerado os outros tipos de erros por não fazerem parte do escopo deste trabalho.

Dentre as características para uma mensuração legítima reconhecemos que pode ser assim distribuída: a validade pode ser do conteúdo (instrumento que cobre as questões investigativas que orientam o estudo) e se a amostra é representativa do assunto, ela é boa. A validade do critério reflete o sucesso das medidas usadas para previsão ou estimativa e isto ocorre quando se deseja estimar a existência de um comportamento ou condição atual. Já a de *constructo* é utilizada tanto na teoria como

instrumento de mensuração (Cooper & Schindler, 2003, p. 184-186). A confiabilidade tem por objetivo a consistência, o que não significa que é condição suficiente para a sua validade. A estabilidade deve assegurar que os sejam resultados consistentes, com mensurações repetidas pela mesma pessoa e usando o mesmo instrumento. A praticidade foi definida como economia, o tamanho do instrumento. É uma área em que a pressão econômica domina, sendo um dispositivo de mensuração que passa pelo teste de conveniência se for facilmente administrável, e a interpretabilidade é relevante quando outras pessoas, além do planejador do teste, devem interpretar os resultados (Idem, p. 187-189).

A Teoria da Amostragem é um estudo das relações existentes entre uma população e as amostras dela extraídas. É útil também para determinar se as diferenças observadas entre duas amostras são realmente devidas a uma variação casual ou se são verdadeiramente significativas (Idem, p. 151-152). O maior desafio é escolher a amostra, que deverá ser representativa de uma população, ou seja, deverá ser capaz de representar o todo para que as conclusões sobre a população sejam inferidas na análise.

População e amostra são definidas por Marconi e Lakatos (2002, p. 41) como um conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum e é representado por uma letra maiúscula. A porção ou parcela convenientemente selecionada do universo (população) é um subconjunto do universo representado por uma letra minúscula. Moore et al (2006, p. 148) defendem que o plano amostral é o método utilizado para escolhas a começar pela população. Planos ineficazes de amostra podem resultar em conclusões enganosas.

Esta análise considerará o erro por instrumento e, dentre as características de mensuração legítima, utilizaremos a praticidade com base nos dados nominais coletados para elaboração do trabalho. Um exemplo é o fato de alguma informação publicada não estar adequadamente demonstrada ou estar construída inadequadamente. Um exemplo pode ser uma classificação de despesas em nomenclaturas divergentes da sua origem, um tipo de erro que pode ocorrer porque depende de análises de profissionais e técnicos especializados na área.

O risco na avaliação nos trabalhos de auditoria governamental

A avaliação do risco nos trabalhos de auditoria está relacionada como oportunidade, centrada no investimento e tem como base iniciativas estratégicas, a partir do crescimento da instituição e do retorno dos investimentos. Neste sentido, quanto maior o risco, maior o potencial do retorno e, paralelamente, maior pode ser o potencial da perda. Nesse contexto, a ousadia é um requisito e o gerenciamento do risco requer técnicas orientadas para maximizar ganhos diante dos obstáculos. O estudo do risco é importante se for considerado que, dependendo do nível do risco da amostragem, o resultado poderá interferir no tamanho da amostra: quanto mais baixo o risco que o auditor estiver disposto a aceitar, maior deverá ser o tamanho da amostra (Norma Internacional de Auditoria – NIA nº 530, p. 127).

Na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro a análise do risco foi feita a partir da publicação em 2004 do estudo *Auditoria baseada em risco*. Ali está definido que

“(...) fica evidente a associação do risco aos objetivos da organização. Por isso, preliminarmente ao exame dos riscos, há que se identificar de forma clara os objetivos da instituição, que devem estar alinhados com a missão institucional. Por isso, não alcançar os objetivos é gerar descrédito à organização e não cumprir a missão institucional torna evidente a sua falta de utilidade”.

Desta forma, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-T 11 – 11.2.3, de 17.12.1997) emanada do Conselho Federal de Contabilidade, no item 11.2.3.1 define risco de auditoria como sendo “a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”. Constata-se também, no sub-item 11.2.3.2 sobre a análise do risco que esta deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis. O primeiro é geral, ao considerar as demonstrações contábeis, as atividades, a qualidade, a avaliação do sistema e de controles internos e a situação econômica e financeira da entidade, enquanto o segundo é específico, em função do saldo das contas ou natureza e volume das transações. O sub-item 11.2.3.3 determina a observância do ambiente de controle, que deverá compreender a função e o envolvimento dos administradores, a estrutura organizacional, as políticas de pessoal e a segregação de função, as normas, os sistemas de informação, as aprovações e os

registros de transações, as limitações a acesso físico e as comparações e análises dos resultados financeiros com os projetados.

Admitindo que risco seja qualquer evento que possa causar impacto na capacidade da instituição em atingir o seu objetivo de negócio, este pode ser classificado e tratado como uma oportunidade, uma incerteza ou uma ameaça. Sob o aspecto da incerteza o risco refere-se à preocupação com a eficiência operacional, o que requiere a adoção de técnicas para reduzir qualquer variação que possa ocorrer entre o resultado projetado e o real. A auditoria de desempenho é um exemplo de classificação de auditoria avaliada pela análise de risco, por meio da avaliação de ferramentas, com a avaliação dos controles internos e por meio da adequação dos registros adotados e do acompanhamento de desempenho das ações de um determinado setor ou instituição.

Além desses conceitos de risco devemos mencionar que a amostragem também possui o seu risco. Segundo as Normas Internacionais de Auditoria (NIA nº 530, p. 126), o risco de amostragem “surge da possibilidade de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, possa ser diferente da conclusão que seria alcançada se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria”. Deve-se observar que o risco de subavaliação da confiabilidade e o risco de rejeição incorreta afetam a eficiência da auditoria, pois normalmente conduziriam o auditor ou a entidade a realizar trabalhos adicionais, o que estabeleceria que as conclusões iniciais eram incorretas. O risco de superavaliação da confiabilidade e o risco de aceitação incorreta afetam a eficácia da auditoria e têm mais probabilidade de resultar em uma opinião errônea sobre as demonstrações contábeis do que o risco de subavaliação da confiabilidade ou o risco de rejeição incorreta (Idem, p. 127).

Sob este aspecto, Dusenbury, Reimers, and Wheeler (2000, p. 107)⁴ afirmam que o modelo de risco do exame operacional se torna uma aproximação quando se deseja selecionar a quantidade necessária de teste detalhado para que um exame seja eficaz, porque esse tipo de teste é caro. Tais testes devem ser conduzidos somente na extensão necessária para que um exame seja eficaz. Os padrões de exame ilustram modelo como segue: $AR = IR \times CR \times APR \times TDR$, onde:

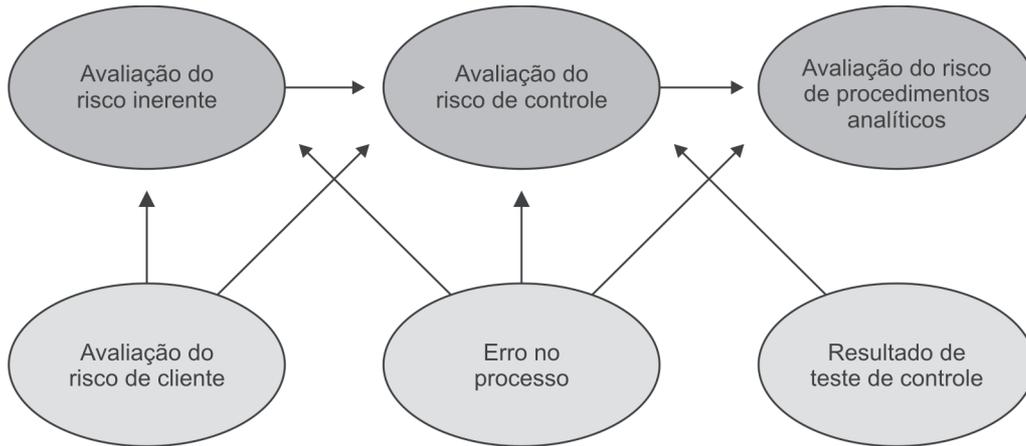
- AR= risco de exame global (por padrões profissionais, jogo em um de baixo nível),
- IR= risco inerente (o risco que um erro material existe, não dado nenhum controle interno),
- CR= risco do controle (o risco que um erro material vai incorreto pelo controles internos da empresa),
- APR= risco analítico dos procedimentos (o risco que um erro material não corrigido com os controles internos permaneceria não detectado pelos procedimentos analíticos do analista), e
- TDR= risco de testes para detalhes permitidos (a quantidade de risco aceitável, dados os outros níveis de risco, para conseguir o risco de exame total desejado).

“Primeiramente, o analista seleciona um aceitável nível do risco de exame total (AR) a ser muito baixo, depois é avaliado o risco inerente (IR) dos clientes do cliente, dos ciclos, ou das afirmações do balanço financeiro. Em seguida, documenta uma compreensão de controles do cliente e avalia o risco do controle (CR). O risco do controle pode ser avaliado uma ou duas vezes antes que os testes dos controles estejam executados e então outra vez depois que o analista tem os resultados dos testes dos controles, se executado. (...) Para tanto o analista combina o risco inerente e o risco do controle para resolver para a quantidade do risco de detecção que pode ser tolerada, dada o nível alvejado da AR. O componente do risco de detecção pode ser separação em componentes de APR e de TDR no reconhecimento das duas classes principais de procedimentos substantivos. Segundo os autores a avaliação do IR, do CR, e do APR é a prática na empresa que forneceu participantes para este estudo. Estas três avaliações componentes (mais um fator da importância relativa) são entradas na utilização operacional desta empresa do modelo para fazer decisões substantivas do espaço (por exemplo, escolhendo a amostra tamanhos que produzem um TDR para conseguir AR)” Dusenbury, Reimers, and Wheeler (2000, p. 107).

Os autores estabeleceram que existe uma relação entre o risco inerente, o risco de controle e a avaliação do risco de procedimentos analíticos porque, a partir da análise destes dados, é possível avaliar o ambiente do risco de cliente, os erros de processo e verificar os resultados dos testes de controle. Eles consideraram o risco inerente, o risco de controle e o risco de procedimento como variáveis independentes e verificaram que existe uma dependência na avaliação dos componentes do risco de auditoria. Os resultados foram determinantes para concluir que a manipulação é maior quando existe o interesse de profissionais com muito poder na empresa, demonstrando

que as informações podem ser manipuladas de forma que possa impactar na seleção dos trabalhos de auditoria. Dusenbury, Reimers, and Wheeler (2000, p. 115). A figura a seguir mostra o modelo de pesquisa aplicado para seleção de trabalhos de auditoria.

Figura 1
Modelo de Pesquisa



→ Indicação de relacionamento de estudo nesta pesquisa

○ Indicação de variáveis manipuláveis para evidenciar a variação de risco de ambiente

Fonte: Dusenbury, Reimers, and Wheeler, 2000.

Tendo em vista o crescimento da avaliação de riscos como um tipo de serviço a ser prestado pela auditoria interna, seja por meio de auditoria independente ou pública, por sua capacidade de conduzir uma avaliação e possibilitar a identificação e a priorização dos riscos que afetam os objetivos e as estratégias da empresa, no item a seguir considerados os tipos de testes aplicados aos trabalhos de auditoria.

A amostragem nos trabalhos de auditoria

A amostragem estatística utilizada para a tomada de decisão é importante para execução dos trabalhos porque no cotidiano a possibilidade de verificar integralmente os casos a serem pesquisados é remota. Hall, Hunton, e Jo Pierce (2000, p. 126-

128), no que diz respeito às avaliações da amostra, avaliaram que os dados coletados sugeriam que algumas aplicações do exame confiassem impropriamente em métodos estatísticos formais para avaliar amostras não estatísticas. Os métodos formais de avaliação estatística fazem suposições importantes sobre probabilidades da seleção para elementos de população, mas a confiança nestes métodos é apropriada somente ao usar as técnicas da seleção que fornecem probabilidades apropriadas da seleção (como técnicas estatísticas da seleção, por exemplo).⁵

Desta forma, a Norma Brasileira de Contabilidade de Contabilidade – NBC T 11.2.9 de 17/12/1997, que trata dos procedimentos de auditoria no item 11.2.9, descreve que “ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem”. As amostras podem ser com e sem reposição. Spiegel (2006, p. 215) define que, em uma amostra, cada elemento de população que pode ser escolhido mais de uma vez é denominado amostra com reposição. Mas se cada elemento não puder ser escolhido mais de uma vez, a amostra é denominada sem reposição, cabendo lembrar que as populações podem ser finitas ou infinitas. Moore et al (2006, p. 178) conceituam que a distribuição amostral de uma estatística é a distribuição dos valores que essa estatística pode apresentar em todas as amostras possíveis de mesmo tamanho, extraídas de uma mesma população.

A média de uma variável aleatória discreta é o produto de cada valor possível por sua respectiva probabilidade. Somando todos esses produtos, essa média não é necessariamente considerada como valor esperado, porque nem sempre uma observação X se situa próximo de sua média. Da distribuição amostral das médias, das proporções e das diferenças e somas é possível calcular a média, o desvio padrão, que estarão sendo aplicados para as tomadas de decisões de uma empresa. Dentre as características para a formação da distribuição amostral temos que as médias, em geral, serão diferentes (característica conhecida como variabilidade amostral). As médias devem ser diferentes da média da população e formam uma variável amostral com média amostral e desvio padrão denominado erro padrão (Lapponi, 2000, p. 264).

Para Wonacott e Wonacott (1980, p. 10), o objetivo primordial da estatística é fazer inferências sobre uma população a partir de uma amostra da mesma. Para isso a amostra deve ser simplificada e reduzida a poucos números descritivos, que são

considerados como estatísticas amostrais. A amostragem com ou sem reposição depende do tamanho da população: sendo grande, não fará diferença se houver reposição, mais se for pequena a reposição é extremamente importante, pois independente do que seja, será uma amostragem aleatória simples. Esse tipo de amostragem é aquela cujas n observações são independentes. A distribuição de cada X_i é a distribuição da população $p(x)$ (com média μ e variância σ^2). No entanto, o momento da média amostral é igual $(1/n \{X_1 + X_2 + \dots + X_n\})$; a fórmula da esperança (μ) é igual $\{1/n \{E(X_1) + E(X_2) + \dots + E(X_n)\}$; e a fórmula da variância (σ/\sqrt{n}) é igual a $1/n^2 [var(X_1) + var(X_2) + \dots + var(X_n)]$. Isto é importante para conhecer a média amostral a partir do conhecimento da população.

É fundamental distinguir a distribuição da média amostral e a distribuição da população. Para deve-se conhecer o Teorema do Limite Central. Este retrata que, na medida em que aumenta o tamanho n da amostra, a distribuição da média de uma amostra aleatória extraída praticamente de qualquer população tende a uma distribuição normal com média e desvio padrão. (Wonacott e Wonacott, 1980, p. 130-131; 136). Os autores também afirmam que o centro de uma distribuição pode ser medido pela moda, mediana e a média. A moda é o valor mais freqüente; a mediana é o 50º percentil, isto é, o valor abaixo do qual recaem 50% dos valores da amostra; e a média é a soma de todas as observações (X_1, X_2, X_3, X_n) e divididos por n .

Larson (1934, p. 250) retrata que o método do momento e da probabilidade máxima é considerado o método mais antigo de geração de estimativas de parâmetros desconhecidos. Geralmente, o primeiro momento de X depende de algo relativamente simples de maneira em cima de γ , digo $\mu = \gamma(\gamma)$, sendo g talvez uma função identificável para n valores de X , nós podemos definir que o primeiro momento de X , o método dos momentos então especificado que nós equacionamentos X para $g(\Gamma)$ o novo resultado é chamado de estimativas de γ do método dos momentos.

A amostragem para a execução dos trabalhos de auditoria

A amostragem, segundo as Normas Internacionais de Auditoria NIA nº 530, tem como objetivo “estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o projeto e seleção de uma amostra de auditoria e sobre a avaliação dos resultados da amostra”

(Ibracon 1998, p. 124). A NIA se aplica a métodos de amostragem estatística e não-estatística; qualquer um destes dois métodos, quando aplicado apropriadamente, pode proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

A NBC T 11.2 evidencia que, ao usar métodos de amostragem estatística ou não-estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicando os procedimentos de auditoria e avaliando os resultados da amostra de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada. A amostra deve considerar os seguintes fatores segundo a NBC T 11.2.9.4: a população objeto da amostra, a estratificação da amostra, o tamanho da amostra, o risco da amostragem, o erro tolerável e o erro esperado. Durante a seleção deve ser considerado a seleção aleatória, sistemática ou casual.

A NBC T 11.11, que trata da amostragem no item 11.11.1.7, registra que a amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos sobre uma parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta ou classe de transações para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população.

Desta forma, deve ser observado que certos procedimentos de auditoria aplicados na base de testes não estão dentro da definição de amostragem, não se qualificam como amostragem de auditoria no que diz respeito à parcela da população examinada nem à população como um todo. Isto porque os itens não foram selecionados com chance igual de seleção a todos os itens da população. Estes podem indicar uma tendência ou uma característica da parcela restante, mas não constituem uma base adequada para a conclusão sobre a parcela restante da população (NBC T 11.11 – item 11.11.1.8)

Com relação à população, na totalidade dos dados do qual o auditor deseja tirar a amostra para chegar a uma conclusão, cada item que compõe a população é conhecido como unidade de amostragem, que pode ser dividida em unidades de amostragem de diversos modos. O auditor precisa determinar se a população da qual a amostra vai ser extraída é apropriada para o objetivo de auditoria específico (NBC T 11.11 – item 11.11.2.3) O “erro tolerável” mencionado no item 11.11.2.7 da respectiva Norma é definido como:

Erro tolerável é o erro máximo na população que o auditor está disposto a aceitar e, ainda assim, concluir que o resultado da amostra atingiu o objetivo da auditoria. O erro tolerável é considerado durante o estágio de planejamento e, para os testes substantivos, está relacionado com o julgamento do auditor sobre relevância. Quanto menor o erro tolerável, maior deve ser o tamanho da amostra.

O erro esperado mencionado no item 11.11.2.8 da NBC T 11.11 é definido assim:

Se o auditor espera que a população contenha erro, é necessário examinar uma amostra maior do que quando não se espera erro, para concluir que o erro real da população não excede o erro tolerável planejado. (...) Tamanhos menores de amostra justificam-se quando se espera que a população esteja isenta de erros. Ao determinar o erro esperado em uma população, o auditor deve considerar aspectos como, por exemplo, os níveis de erros identificados em auditorias anteriores, mudança nos procedimentos da entidade e evidência obtida na aplicação de outros procedimentos de auditoria.

Com relação à seleção, o auditor deve escolher itens de amostra de tal forma que a mesma seja representativa da população. Deve ser observado o grau de confiança depositada no sistema de controles internos das contas, classes de transações ou itens específicos como a base, a fonte, os itens selecionados. Devem ser consideradas a seleção aleatória ou randômica, sistemática e até mesmo casual, definidas na NBC T 11.11 como:

11.11.3.2.1. Seleção aleatória ou randômica é a que assegura que todos os itens da população ou do estrato fixado tenham idêntica possibilidade de serem escolhidos.

11.11.3.3.1. Seleção sistemática ou por intervalo é aquela em que a seleção de itens é procedida de maneira que haja sempre um intervalo constante entre cada item selecionado, seja a seleção feita diretamente da população a ser testada, ou por estratos dentro da população.

11.11.3.4.1. Seleção casual pode ser uma alternativa aceitável para a seleção, desde que o auditor tente extrair uma amostra representativa da população, sem intenção de incluir ou excluir unidades específicas.

A partir do resultado da amostra o auditor deve segundo o item 11.11.4.1.1:

- a) analisar qualquer erro detectado na amostra;
- b) extrapolar os erros encontrados na amostra para a população; e
- c) reavaliar o risco de amostragem.

Sobre a isto devemos observar a análise dos erros da amostra considerando se é de fato um erro. Se a amostra não for suficiente e apropriada para detectar os problemas

devem ser utilizados procedimentos alternativos, observadas a natureza e a causa do erro e o possível efeito do erro sobre outras fases da auditoria. Para os erros descobertos é possível que o auditor observe que muitos têm características comuns, como tipo de transação, localização, linha de produtos ou período de tempo. Quanto à extrapolação de erros deve ser ultrapassado de forma consistente o resultado da amostra da qual foi selecionado, observado o aspecto qualitativo.

Cunha e Bueren *apud* Boyton, Johnson e Kell (2006, p. 71) afirmam que o auditor deve considerar, na verificação do custo/benefício, aceitar alguma incerteza quando o custo de verificar 100% dos itens da população torna-se maior do que a possibilidade de emitir um parecer errôneo por examinar apenas uma amostra. Nos testes substantivos, na aplicação da amostragem, o risco alfa (de rejeição incorreta) envolve a eficiência da auditoria. O risco beta (de aceitação incorreta) trata da eficácia da auditoria. A abordagem dada à amostragem dos testes substantivos consiste da amostragem de probabilidade proporcional ao tamanho da amostra (amostragem PPT) e da amostragem clássica de variáveis. A diferença entre ambas é que a amostragem PPT baseia-se na Teoria de Amostragem de Atributos e a amostragem clássica de variáveis baseia-se na Teoria da Distribuição Normal.

A amostragem PPT torna-se adequada quando a quantidade de unidades ou a variabilidade da população são desconhecidas e nenhum erro ou irregularidade seja esperado da população. A aplicação da amostragem clássica de variáveis é mais adequada quando as unidades de amostragem não possuem valores contábeis, quando existe a expectativa de encontrar erros e irregularidades em grande número e quando saldos credores ou nulos predominam nas unidades da população. A amostragem de probabilidade proporcional ao tamanho (PPT) expressa conclusões em valores monetários, utilizando a teoria de amostragem de atributos, nos procedimentos de transações e de saldos. Sua aplicação verifica, principalmente, se as transações e saldos estão sendo registrados de forma superavaliada. (Cunha e Bueren *apud* Boyton, Johnson e Kell, 2006, p. 72).

A amostra deve ser selecionada pelo auditor e possuir uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou no objeto do exame. Para que atinja a eficácia na realização dos serviços é necessário o comprometimento do gestor com a divulgação das informações pois estimar o desempenho de um órgão é avaliar todas as diretrizes estabelecidas no plano plurianual.

Modelo empírico de avaliação na seleção de trabalhos de auditoria

A Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro tem suas atividades pautada pelo desenvolvimento de programas, projetos e ações que garantam a valorização dos seus recursos humanos; atendam aos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e, principalmente, prestem contas ao contribuinte. De acordo com a Lei Orgânica, o Município do Rio de Janeiro constitui-se pela administração direta e indireta. A direta compreende os órgãos sem personalidade jurídica, própria dos poderes Legislativo e Executivo. Fazem parte da administração direta, no poder Legislativo, a Câmara Municipal e o Tribunal de Contas do Município. No poder Executivo, a administração direta é composta pelas Secretarias Municipais e Especiais, os Fundos Especiais, o Gabinete do Prefeito, a Controladoria Geral e a Procuradoria Geral. A contabilidade de toda a administração direta é regida pela Lei 4.320/64.

É importante destacar como é fundamental que o gestor conheça o negócio de cada Secretaria, pois a partir dessa informação os orçamentos dos programas passam a ser mais bem planejados, com o objetivo de evitar desperdícios orçamentários e financeiros. Salientamos que, quando conhecemos o negócio, podemos avaliá-lo estrategicamente, o que exige de cada administrador a justificativa detalhada dos recursos solicitados para que se possa conhecer o seu desempenho.

Ao verificarmos os dados de que trata este artigo, a ênfase recaiu sobre uma publicação interna importante, relacionada aos estudos realizados pela auditoria geral da Controladoria Geral do Município,⁶ que favoreceu o desenvolvimento de pesquisas na área de estatística e o entendimento do que seria a avaliação de risco na seleção dos serviços a serem realizados. Desde então aumentou o interesse interno sobre o tema, considerando a aplicação, na prática, da metodologia baseada em risco para a seleção dos trabalhos de auditoria. A partir de 2004 foi elaborada a metodologia que teve como objetivo estabelecer as diretrizes e a metodologia “para a elaboração do Plano Anual de Trabalho do Subsistema de Auditoria do Município do Rio de Janeiro, instituído pela Portaria CG/ADG nº 035, de 14 de outubro de 2002, através da utilização de técnicas de *risk assessment* – auditoria baseada no risco”.

Segundo essa metodologia a avaliação de risco é um processo adotado na definição das auditorias prioritárias, obtida através da análise conjugada e comparativa dos fatores

de risco relacionados às operações dos órgãos e entidades. Essa técnica possibilita planejar os trabalhos concentrando esforços em áreas prioritárias e relevantes além do incremento na geração de resultados que agreguem valor efetivo ao alcance dos objetivos da Prefeitura. Verificou-se a importância de avaliar o risco que a definição da NBC-T-11 (Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, no item 11.2.3), de que o “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.⁷

No planejamento, a auditoria deverá conter os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- “o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- os riscos de auditoria;
- a natureza, a oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas; e
- o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos.”⁸

Como para que se realize o planejamento de auditoria com base no risco é necessário compreender a incerteza, como também é fundamental conhecer procedimentos estatísticos, serão evidenciados neste caso a avaliação da amostragem para auditoria. A partir dos conceitos anteriormente citados verificamos os dados divulgados no site oficial da Controladoria Geral referentes à quantidade de trabalhos efetuados pela auditoria geral no período de 2002 a 2007 (1º semestre), que totalizaram 2.928 trabalhos analisados. Em relação à quantidade geral de trabalhos executado pela Auditoria Geral, observa-se que a Secretaria Municipal de Saúde, com 1.041 trabalhos, corresponde a 35,55% do total. Também foram listados a quantidade de trabalhos realizados no período de 2002 a 2007 executados por secretaria. Para selecionar os órgãos/entidades por definição de classes na avaliação da matriz de risco foi selecionada a mesma matriz, publicada em 2004, usada para a seleção dos trabalhos realizados pela auditoria geral.

Analisando os dados apresentados dentre os tipos de trabalhos executados constatamos 1.129 trabalhos de almoxarifados, o que equivale a 39% do total. Foram 956 trabalhos operacionais, o que corresponde a 33%; e 843 de auditoria de gestão, que corresponde a 28%, conforme detalhado no quadro a seguir.

Quadro 1
Tipos de trabalhos executados – 2002 a 2007

Tipos de Trabalhos	2002	2003	2004	2005	2006	2007*	Total	%	Média	Variância	Desvio-padrão
								(a)	(b)	C = (b*a)	√C
Almoarifado	31	201	252	240	240	165	1.129	39	188,17	73,3863	36,69315
Trabalhos Operacionais	142	306	211	132	125	40	956	33	159,33	52,5789	26,28945
Auditoria de Gestão	51	124	135	140	135	122	707	24	117,83	28,2792	14,1396
Caixa e Meios de Pagamentos	13	31	14	13	2	0	73	2	12,17	0,2434	0,1217
Follow-up	17	10	28	1	7	0	63	2	10,50	0,21	0,105
Total	254	672	640	526	509	327	2.928	100	488,00		

Fonte: Site da Controladoria Geral do Município, em <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/auditoria/auditorias>, Acesso em 20/03/2008. O ano de 2007 só estava disponibilizado até o 1º semestre de 2007.

Verificou-se que o almoarifado possui maior risco, com desvio padrão de 36,69, e que os trabalhos operacionais estão em segundo lugar, com 26,29. Observou-se também que os trabalhos em relação ao almoarifado mantiveram um padrão em relação a variação ao longo dos anos.

Quadro 2
Tipos de trabalhos operacionais – 2002 a 2007

Tipos de trabalhos operacionais	2002	2003	2004	2005	2006	2007*	Total
Auditoria especial	33	37	30	18	45	15	178
Análise de dados	79	57	105	60	51	20	372
Avaliação de procedimentos	9	3	5	2	0	0	19
Levantamento de dados	1	4	4	13	9	4	31
Elaboração de procedimentos	2	0	0	0	9	0	2
Verificação de procedimentos	4	10	26	20	4	0	64
Acompanhamento de trabalhos	0	0	2	1	4	0	7
Revisão analítica	14	27	0	2	3	0	46
Verificação física	0	168	39	16	9	1	233
Total	142	306	211	132	125	40	952

Fonte: Site da Controladoria Geral do Município em: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/auditoria/auditorias>, Acesso em 20/03/2008. O ano de 2007 só foi disponibilizado até o 1º semestre de 2007.

Analisando os dados do quadro de trabalhos operacionais verificamos que dos 372 que requerem análise de dados, os mais requisitados referem-se à análise documental – liquidação, contrato, pagamento, processo, conformidade e etc. Já a verificação física aparecem em 2º lugar, com 233 trabalhos realizados no mesmo período de 2002 a 2007, e as auditorias especiais em 3º lugar, com 178 trabalhos realizados no período. Deve-se considerar que os trabalhos operacionais representam 32,65% do total de trabalhos realizados, que totalizaram 2.928 no período entre 2002 e 2007, o que demonstra a sua importância na seleção dos trabalhos na auditoria.

A seguir foi efetuada a composição da dotação atualizada e a empenhada referente ao período de 2002-2007 para compor, em termos monetários, o valor da seleção dos trabalhos de auditoria. A análise dos dados da dotação atualizada indicou que houve um aumento de 20,53% em relação a 2007; enquanto em relação a despesa empenhada, o incremento correspondeu a 33,50% comparando 2002 a 2007.

Conclusão

Durante o desenvolvimento deste trabalho reconheceu-se a relevância da análise de risco e de controle para a seleção dos trabalhos de auditoria, para evitar consequências políticas e/ou sociais. Cabe destacar que, atualmente, o sistema mantém correlação com a legislação, a tecnologia e os novos tipos de investimento – características que, embora diversificadas, convergem em conteúdo e abrangência para o gerenciamento da gestão contábil.

A amostragem segundo as Normas Internacionais de Auditoria – NIA nº 530 tem como objetivo “estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o projeto e seleção de uma amostra de auditoria e sobre a avaliação dos resultados da amostra” (Ibracon 1998, p. 124). A NIA se aplica a métodos de amostragem estatística e não estatística e qualquer destes dois métodos, quando aplicado apropriadamente, pode demonstrar evidência de auditoria suficiente e apropriada. A NBC T 11.2 evidencia que, ao usar métodos de amostragem estatística ou não-estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria aplicando os procedimentos de auditoria e avaliando os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

No modelo empírico apresentado neste trabalho observamos que a análise do período compreendido entre 2002 e o primeiro semestre de 2007 a auditoria geral realizou 2.928 trabalhos, distribuídos em almoxarifado (1.129); trabalhos operacionais (956); auditoria de gestão (707); caixa e meios de pagamento (73); e *follow-up* (63). Dentre os trabalhos operacionais realizados os mais relevantes foram a análise de dados (372), verificação física (233) e auditoria especial (178). Isso possibilitou identificar que, em termos financeiros, utilizamos do total de despesa empenhada, de 2002 a 2007, um valor em média de R\$ 7.822.594.

A análise estatística de acordo com contas, regressão e teste de hipóteses mostrou que:

- A análise de contas pode influenciar o comportamento dos custos, porque existem trabalhos executados que possuem uma representatividade em relação ao total como, por exemplo, o almoxarifado com 39%.
- No método de regressão, a estimativa média de custo é R\$ 21.113 em termos monetários ao analisarmos os seis anos e que a equação da reta formada é $y = -0,0081x + 541,88$ trabalhos em termos monetários. Isto permite calcular uma tendência de valores de despesas empenhadas a serem selecionadas assim como de trabalhos a serem executados.
- Nos testes de hipóteses foram considerados o tipo de risco e a quantidade de trabalhos executados por cada Secretaria, por tipo. Verificou-se que, em média, 38,25% é o intervalo estimado para que se tenha uma boa seleção de trabalhos com base na análise de risco.

Considerando que a análise estatística para a amostragem orienta qual deve ser o intervalo mais aceitável para a seleção dos trabalhos em auditoria constatou-se que ainda é necessária uma verificação da quantidade de trabalhos realizados de gestão. Ao analisar todo o período de 2002 a 2007 estes representaram cerca de 65% da quantidade de trabalhos e não foi possível verificar a quantidade de horas alocadas nos mesmos durante o ano, tendo em vista que este item não fez parte do escopo da pesquisa.

Assim torna-se necessário que, para acompanhar a evolução tecnológica e agilizar a atuação do Estado, sejam feitos mais investimentos em recursos tecnológicos, no conhecimento da legislação e na formação de profissionais especializados em TI. Esses pontos estão entre aqueles já identificados por estudiosos e especialistas, principalmente de órgãos governamentais. Dessa forma será possível avaliar a metodologia utilizada, atestar e validar sistemas.

Notas

¹ *Planejamento Estratégico em Auditoria – Auditoria baseada em risco*. Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município, 2004, p. 5.

² FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas, p. 55

³ FREUND, John E. & SIMON, Gary A. *Estatística aplicada*. (9ª ed). Porto Alegre: Bookman, 2000, p. 17.

⁴ DUSENBURY, Richard B., REIMERS, Jane L., and WHEELER, Stephen W. The Audit Risk Model: an Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* Vol. 19, No. 2, Fall 2000, p.107.

⁵ HALL, Thomas W., HUNTON, James E., and JO PIERCE, Bethane. Sampling Practices of Auditors in Public Accounting, Industry, and Government. American Accounting Association. *Accounting Horizons*, Vol. 16 No. 2, June 2002 p. 125-136.

⁶ *Planejamento Estratégico em Auditoria – Auditoria baseada em risco*. Rio de Janeiro: Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, Controladoria Geral do Município, exercício 2004, p. 5.

⁷ FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas, p. 55

⁸ Idem, *ibid*.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria – um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. São Paulo: Atlas, 2006.

BEKMAN, Oto Ruprecht & COSTA NETO, Pedro Luiz O. *Análise Estatística da Decisão*. São Paulo: Edgard Blücher, 1980.

BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por Atividades; Contabilidade de Gestão; Práticas Avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 64 e 65.

CAMPOS, Celso. *A organização inconformista* (2ª ed.). Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

CÓDIGO Tributário Nacional (30ª ed.). São Paulo: Saraiva, 2001. Obra coletiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos e Luiz Eduardo Alves de Siqueira.

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil - 1988. São Paulo: Saraiva, 2000.

CRUZ, Flavio da. *Auditoria Governamental* (2ª ed). São Paulo: Atlas, 2002.

- DRUCKER, Peter. *Administrando para obter resultados*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- DUSENBURY, Richard B.; REIMERS, Jane L.; and WHEELER, Stephen W. The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* Vol. 19, No. 2 Fall 2000.
- FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas, 1992.
- FREUND, John E. & SIMON, Gary A. *Estatística aplicada à economia, administração e contabilidade*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira (7ª ed.)*. São Paulo: Harbra, 2003.
- GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de Gestão: utilização de indicadores no setor público. São Paulo, *Caderno de Estudos FIPECAFI*, nº 21 - maio a agosto de 1999.
- HALL, Thomas W., HUNTON, James E., and JO PIERCE, Bethane. Sampling Practices of Auditors in Public Accounting, Industry, and Government. 2002 American Accounting Association. *Accounting Horizons* Vol. 16 No. 2, June 2002 p. 125-136.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário e LRF (11ª ed.)* São Paulo: Jurídico Atlas, 2003.
- HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M., FOSTER, George. *Contabilidade de custos, uma abordagem gerencial (11ª ed.)* São Paulo: Prentice Hall, 2006.
- INSTITUTO dos Auditores Internos. *Compromisso com a Experiência Profissional*. Biblioteca Técnica de Auditoria Geral.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações (6ª ed.)*. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras / Atlas, 2006.
- LAPPONI Juan Carlos. *Modelagem Financeira com Excel*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- _____. *Projetos de Investimento na Empresa*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- _____. *Estatística Usando Excel*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.
- _____. *Matemática Financeira Usando Excel*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.
- LARSON, Harold J. *Introduction to probability – Theory and Statistical Inference (2nd edition)*. Canada: Wiley International, 1974.
- LIMA, Diana Vaz de e CASTRO, Robison Gonçalves de. *Fundamentos da auditoria governamental e empresarial*. São Paulo: Atlas, 2003.
- MANNARINO, Remo. *Introdução à engenharia econômica*. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

- MOORE, David. S.; McCABE, George P.; DUCKWORTH, William M.; SCLOVE, Stanley L. *A prática da estatística empresarial*. Rio de Janeiro: LTC, 2006.
- NEPOMUCENO, F. ; Suslick, S.B. Alocação de recursos financeiros em projetos de risco na exploração de petróleo. *Revista de Administração de Empresas*. Fundação Getúlio Vargas São Paulo, v. 40, n.º 1, 2000, p. 63-75.
- _____. Uso da teoria da preferência em projetos de exploração de petróleo. Salvador (BA), XXXIX Congresso Brasileiro de Geologia, set/1996, p. 136-140.
- NEPOMUCENO, F. Tomada de decisão em projetos de riscos na exploração de petróleo. Instituto de Geociências, Departamento de Administração e Política de Recursos Minerais, Universidade Estadual de Campinas. Campinas, 1997. 243p. (Tese de Doutorado)
- NOREEN, Eric W. e GARRISON, Ray H. *Contabilidade gerencial* (9ª ed.) Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- NORMAS Internacionais de Auditoria 1997. São Paulo: Ibracon, 1998.
- OSBORNE, David e GAEBLER, Ted. *Reinventando o governo – como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília: MH Comunicação, 1994.
- PARNEEL, John; KROLL, Mark J. e WRIGHT, Peter. *Administração estratégica: conceitos*. São Paulo: Atlas, 2000.
- ROSA Jr, Luiz Emydio. *Manual de Direito Financeiro e Tributário Jurisprudência atualizada* (16ª ed.). Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental, um enfoque administrativo* (5ª ed.) São Paulo: Atlas, 2002.
- SILVESTRE, William Celso. *Sistema de custos ABC – uma visão avançada para Tecnologia de Informação e avaliação de desempenho*. São Paulo: Atlas, 2002.
- SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública – um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, Jorge de. *Estatística econômica e social*. Rio de Janeiro: Campus, 1977.
- SPIEGEL, Murray R. *Estatística*. 3ª ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 1993.
- TÉCNICAS de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. *Revista de Contabilidade e Finanças*. São Paulo, n. 40, p. 67 - 86, jan./abr. 2006.
- WONNACOTT, Thomas H. e WONNACOTT, Ronald J. *Introdução à estatística*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora, 1980.

Referências na Web

http://pascal.iseg.utl.pt/~rmgaspar/MIF/SinteseA_C04.pdf

<http://www.comoinvestir.com.br/anbid>

<http://www.im.ufrj.br/~flavia/mad474/migonehedibert.pdf>



Gestão pública e calendário eleitoral: análise empírica sobre prefeituras do estado do Rio de Janeiro (2004)

Kleber Vasconcelos de Oliveira*
kleber.uerj@ig.com.br

Márcia Maria Oliveira Revoredo**
marciarevoredo@gmail.com

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar o comportamento dos gestores públicos no que tange as características dos gastos públicos municipais e sua relação com o calendário eleitoral. Analisamos o comportamento dos gastos municipais fluminenses de 2001 a 2004 com vistas às eleições de 2004, a fim de detectar evidências de aumentos significativos em determinados gastos públicos no período eleitoral. Utilizamos metodologia estatística a fim de comprovar se há relação significativa entre a reeleição e determinados tipos de gastos públicos executados pelos governantes. Os resultados sugerem que, para o caso dos chefes do Executivo nos municípios fluminenses, o calendário eleitoral também exerce influência, estatisticamente significativa, para determinados gastos públicos, mesmo levando em consideração efeitos específicos a cada município – por exemplo, a população.

Palavras-chave: *Gestão pública, ciclos políticos, contabilometria.*

Resumen

El objetivo de este artículo es analizar el comportamiento de los gestores públicos en lo que atañe a las características de los gastos públicos municipales y su relación con el calendario electoral. Analizamos el comportamiento de los gastos municipales fluminenses de 2001 a 2004 con vistas a las elecciones de 2004, a fin de detectar evidencias de aumentos significativos durante el período electoral en determinados gastos públicos. Utilizamos metodología estadística a fin de comprobar si existe una relación significativa entre la reelección y determinados tipos de gastos públicos ejecutados por los gobernantes. Los resultados sugieren que, para el caso de los jefes del Ejecutivo en los municipios fluminenses, el calendario electoral también ejerce una influencia estadísticamente significativa para determinados gastos públicos, incluso tomando en consideración los efectos específicos a cada municipio – por ejemplo, la población.

Palabras clave: *Gestión pública, ciclos políticos, contabilometría.*

*Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro; analista contábil da Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP.

**Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro; contadora da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGM.

Artigo recebido em 12/09/2008 e aceito em 26/09/2008

Abstract

The objective of this article is to analyze the behavior of government managers with respect to the characteristics of municipal government expenditures and their relation to the electoral calendar. We have analyzed the behavior of Rio de Janeiro municipal expenditures from 2001 to 2004 with regard to the 2004 elections, in order to detect any evidence of significant increases in specific government expenditures in the election period. We have utilized statistical methodology for the purpose of ascertaining whether there is a significant relation between reelection and certain types of government expenditures made by those in power. The results suggest that in the case of the heads of the Executive Branch in the Rio de Janeiro municipalities, the electoral calendar also shows a statistically significant influence on certain government expenditures, even taking into consideration effects which are specific for each municipality – for example, the population.

Key words: *government management, political cycles, accounting metrics.*

Introdução

A partir de 1998, com a possibilidade de reeleição inserida no contexto político brasileiro por meio da Constituição Federal, foi permitido aos chefes do poder Executivo fazer algumas alterações nas finanças públicas sob sua administração, de forma a causar impacto positivo junto ao eleitorado. Dessa forma a emenda da reeleição, além de abrir a possibilidade de extensão do mandato eleitoral por mais quatro anos, revelou custos e benefícios da manipulação eleitoreira.

De um lado estão os benefícios de permanência no poder, tendo em vista que serão usufruídos pelo próprio político reeleito ou pelo seu sucessor, que pode ser do mesmo partido ou de uma coalizão, e não por um candidato de oposição. Tais benefícios também devem ser considerados com certo ceticismo, pois os *policymakers* devem considerar os efeitos negativos futuros das suas próprias políticas (como inflação e desemprego).

A teoria dos ciclos políticos foca sua atenção nas decisões econômicas e/ou políticas a serem tomadas pelos governantes de forma a induzir sua permanência no poder. No entanto, apesar do grande espaço de manobra do governante, esse incentivo à distorção fiscal pode ser reduzido por diversos aspectos. O primeiro, e mais natural, é a impossibilidade de reeleição do titular, que tem o número de mandatos limitado pela Constituição na maioria dos países democráticos. De acordo com Meneguín e Bugarin (2003),

É inegável que um governante prefira que seu partido continue no poder; entretanto, seu estímulo no sentido de induzir essa reeleição do partido é bem menor do que

aquele de induzir sua própria reeleição, sobretudo quando o candidato do partido adota uma postura política de crítica ao governante titular. Há ainda que se considerar o efeito das pesquisas de opinião no comportamento do titular.

O grande volume de recursos envolvidos no orçamento público pode transformá-lo em poderosa arma de manobra eleitoral, na medida em que o chefe do poder Executivo pode manipular a execução orçamentária com fins de promoção pessoal, partidária ou ambas. Considerando, porém, que o governo – nas suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora – existe para atender as demandas da coletividade e para proporcionar o bem-estar social da população, os programas governamentais não deveriam ser afetados por essa política.

Assim, o problema que irá nortear este trabalho, com base na análise do processo eleitoral de 2004 das prefeituras fluminenses é o seguinte: determinados gastos públicos aumentaram no período pré-eleitoral? Esse aumento foi financiado pelo volume de recursos disponíveis (receita) ou por endividamento? Como essas possíveis manipulações do orçamento público influenciaram o comportamento do eleitorado dessas cidades fluminenses?

O objetivo deste artigo foi investigar eventuais similaridades nos gastos públicos municipais fluminenses dos prefeitos que se reelegeram ou elegeram seus sucessores nas eleições de 2004. Inicialmente discorreremos sobre os gastos públicos e o instituto da reeleição, além de examinar os principais modelos que tentam explicar os ciclos econômicos causados por questões políticas. Em seguida, abordamos a coleta de dados e a metodologia estatística utilizada na pesquisa. Analisamos, então, os resultados encontrados a partir do tratamento estatístico dos dados coletados e, por fim, apresentamos alguns comentários finais.

Referencial teórico

Nesta seção são apresentados os fundamentos da pesquisa: primeiro são discutidos alguns conceitos da contabilidade e orçamento públicos, objeto de análise do presente estudo. Em seguida são analisados os principais aspectos dos modelos de ciclos políticos existentes na literatura e, depois, o instituto da reeleição no Brasil.

A contabilidade e o orçamento públicos

Orçamento público é o ato administrativo do poder Executivo revestido de força legal, autorizado pelo poder Legislativo, o qual estabelece um conjunto de ações governamentais a serem realizadas durante determinado período de tempo. Na Lei Orçamentária Anual estão estimados os recursos a serem arrecadados (receitas), bem como fixado o montante das despesas a serem executadas para atender às necessidades da população e permitir o desenvolvimento das atividades da máquina administrativa.

A obediência ao orçamento aprovado pelo poder Legislativo integra os deveres do poder Executivo ao funcionar como limitador da atuação do Executivo. A contabilidade orçamentária controla as receitas estimadas e realizadas, bem como as despesas previstas e executadas, evidenciando a origem dos recursos e também a sua forma de aplicação. Por meio da análise do orçamento é possível diagnosticar se os recursos são provenientes da atividade normal do ente público ou se este está se endividando ou vendendo bens para conseguir recursos. Também avalia o montante aplicado na manutenção dos serviços públicos e na formação do patrimônio público. Para tanto, as receitas e despesas são classificadas em duas categorias econômicas: corrente e capital.

Despesa pública, conforme Baleeiro (1988) é “a aplicação de certa quantia em dinheiro por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, visando a execução de determinada atividade a cargo do governo”. Assim, as despesas públicas representam todo o desembolso financeiro realizado pelo Estado, que devem gerar a satisfação das necessidades apresentadas pela sociedade (saúde, habitação, educação, segurança pública, etc) por meio da aquisição de bens e serviços, assim como suprir o próprio Estado capacitando-o para execução de suas diversas atividades (política, administrativa, financeira). Pode ser classificada em diversos aspectos. Entre estes, Silva (2004) divide-as quanto aos princípios constitucionais, quanto à sua natureza, quanto à competência político institucional, quanto à afetação patrimonial e quanto à regularidade.

Para toda e qualquer despesa que integra os orçamentos, há que se indicar a sua forma de financiamento, sejam elas receitas típicas do poder público (como o recolhimento de tributos) ou de outras fontes de financiamento (como os empréstimos) conforme os limites impostos pelo artigo 167 da Constituição Federal de 1988 que veda:

- II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; (...)
- V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; (...)
- VII – a concessão de créditos ilimitados.

Os limites da execução orçamentária foram ampliados com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e com a Lei Complementar 101/2000, que estabelece diversos limites relacionados às metas fiscais, à despesa com pessoal e à dívida consolidada, assim como regras para a contratação de operações de crédito e sanções em caso de descumprimento dos limites da LRF. Nóbrega (2002) afirma que:

“O grande princípio da Lei de Responsabilidade Fiscal é o princípio do equilíbrio fiscal. Esse princípio é mais amplo e transcende o mero equilíbrio orçamentário. Equilíbrio fiscal significa que o Estado deverá pautar sua gestão pelo equilíbrio entre receitas e despesa. Dessa forma, todas as vezes que ações ou fatos venham a desviar a gestão da equalização, medidas devem ser tomadas para que a trajetória de equilíbrio seja retomada.”

As receitas públicas, de acordo com Silva (2004), podem ser classificadas em diversos aspectos: quanto à sua natureza, quanto ao poder de tributar, quanto à coercitividade, quanto à afetação patrimonial, quanto à regularidade. As receitas classificadas em orçamentárias englobam todas as receitas, inclusive operações de crédito autorizadas em lei, excetuadas as extra-orçamentárias, as quais são apenas “ingressos financeiros de caráter temporário, pois pertencem a terceiros, dos quais o Estado é um simples depositário.”

A dívida pública em geral se divide em dois grandes grupos: dívida fundada e operações de crédito por antecipação de receita. Existem, entretanto, várias limitações para utilização deste recurso, tais como: a dívida fundada não pode financiar despesas correntes e as operações de crédito por antecipação de receita em decorrência da LRF devem ser integralmente liquidadas até o dia 10 de dezembro de cada ano; é proibida no último ano de mandato e enquanto existir operação anterior não integralmente resgatada. Diante desses limitadores, há que se considerar as possíveis manobras financeiras feitas com os passivos governamentais. O adiamento dos pagamentos dos fornecedores e das demais obrigações, assim como o aumento do

volume a pagar, torna-se uma fonte temporária de recursos que pode se enquadrar no conceito de dívida flutuante, definida no glossário disponível no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como aquela contraída, “por um breve e determinado período de tempo, quer como administrador de terceiros, confiados à sua guarda, quer para atender às momentâneas necessidades de caixa.”

Modelos de ciclos políticos-econômicos

A literatura sobre os ciclos políticos-econômicos procura analisar de que forma a ideologia dos governantes e o seu desejo de serem reeleitos influenciam a evolução da economia. Nordhaus (1975) apresentou um dos primeiros modelos sobre esta temática com o modelo dos políticos oportunistas, que estimulam a economia na véspera dos escrutínios de forma a aumentar a sua probabilidade de reeleição e, após as eleições, eliminam a inflação que resulta deste comportamento provocando uma recessão. Este modelo admite expectativas adaptativas, o que permite aos governantes escolherem a sua combinação preferida de inflação e desemprego e “manipularem” sistematicamente o eleitorado antes das eleições.

A evolução da consciência do eleitorado exigiu a reformulação do modelo de Nordhaus. Surgiram então diversos trabalhos que procuram conciliar a hipótese de políticos oportunistas com eleitores racionais. Esses trabalhos assumem que, embora todos os governos sejam oportunistas, diferem no seu nível de competência, que conhecem antes do eleitorado. Os eleitores conseguem determinar a competência dos governos apenas depois de observar os resultados econômicos das políticas por estes implementadas. Desta forma, na véspera das eleições, governantes oportunistas tiram partido dessa assimetria de informação procurando sinalizar um elevado grau de competência ao eleitorado, dando origem ao ciclo político-econômico.

Entre os modelos racionais de oportunismo destacam-se os trabalhos de Rogoff e Sibert (1988) e Rogoff (1990). Para eles, sendo a política orçamentária um tema de grande complexidade para a maioria dos eleitores é de se esperar que ela seja utilizada pelos governantes para sinalizarem a sua competência. Em Rogoff e Sibert (1988) supõe-se que o governo deva providenciar um montante fixo e observável de bens públicos, sendo a sua competência avaliada pelo montante de impostos que tem de

cobrar para fornecê-los. Os mesmos autores demonstram que todos os governantes, exceto os menos competentes, aumentam os impostos de forma distorcida na véspera das eleições para transparecerem sua competência. No modelo de Rogoff (1990), que enfatiza a composição das despesas públicas em vez das receitas, os governantes sinalizam a sua competência aumentando as despesas públicas em bens e serviços e em transferências diminuindo o investimento público, uma vez que este apenas se torna visível em períodos posteriores.

A inclusão da variável “ideologia política/partidária” foi proposta por Hibbs (1977). Dentre outras coisas, ele afirma que, uma vez no poder, os políticos tentam favorecer os grupos da população que os elegeram, o que os leva a ter objetivos diferentes (partidos de esquerda versus partidos de direita) quanto à evolução das variáveis econômicas.

As expectativas racionais, de longa tradição na literatura econômica, foram introduzidas no modelo de ideologia por Alesina (1987). De acordo com este autor, a incerteza quanto à ideologia do partido que ganhará as eleições poderá originar erros nas expectativas de inflação para o período imediatamente posterior às mesmas. Desta forma será possível aos governantes, em função de sua ideologia, desviar a taxa de desemprego de seu valor natural imediatamente após as eleições.

Apesar de a literatura internacional sobre ciclos político-econômicos ser bastante extensa, a maioria dos trabalhos empíricos analisa o comportamento dos governos centrais. Já no início da década de 1990, porém, Rogoff (1990) sugeria o interesse de investigar o poder local. Para ele, os testes empíricos referentes à existência de ciclos eleitorais deveriam centrar-se nos instrumentos de políticas orçamentárias ao considerar que é mais fácil aos governantes manipularem essas políticas do que os agregados macroeconômicos. Afirmava, ainda que, para variáveis como impostos e gastos, seria possível recorrer a dados referentes aos governos locais com a vantagem de se obter um número muito maior de observações do que em análises agregadas.

Na literatura, os benefícios que provêm da manipulação eleitoreira são enfatizados pelos chamados modelos de ciclos políticos oportunistas, enquanto os custos são enfatizados pelos modelos de controle eleitoral, conforme classificação sugerida por Meneguín e Bugarin (2001). Esses autores propuseram um modelo segundo o qual um governante tende a maximizar suas ações em um mandato, sem se preocupar

com os efeitos futuros caso não vislumbre a possibilidade de reeleição. Assim, nos casos em que não há reeleição, o déficit do governante que está deixando o mandato é elevado, sendo do seu sucessor a preocupação com os serviços da dívida. Sob a ótica de tais considerações, a reeleição incentivaria os governantes ao não endividamento excessivo, sendo o conservadorismo na política fiscal diretamente proporcional à possibilidade de reeleição. Na verdade, Meneguim e Bugarin (2001) defendem a reeleição como uma forma de contenção de gastos.

O aumento da consciência do eleitorado a partir da própria exposição a um número mais elevado de alternativas políticas permite que seja avaliada de maneira cada vez mais rigorosa tanto a própria oferta política quanto a gestão dos governos no poder. Além disso, neste contexto de competição política, a manutenção de práticas de manipulação eleitoral fica limitada. O perfil de eleitor mais consciente acaba impondo certa disciplina aos gastos públicos.

O instituto da reeleição no Brasil

A emenda constitucional nº 16, de 1997, introduziu o instituto da reeleição no Brasil, que até então era proibida para os candidatos a chefe do poder Executivo. Desde a primeira Constituição (1891) até a atual (1988), os legisladores entendiam que não cabia a reeleição no caso brasileiro. Ainda não se discutia no meio acadêmico as tendências, para o caso brasileiro, de manipulações da peça orçamentária com objetivos de reeleição do chefe do poder Executivo.

No escrutínio de 1998, com a possibilidade de reeleição estabelecida, foi observado que tanto o Presidente da República como vários governadores de estados foram mantidos no poder. Nas eleições municipais de 2000 também se observa uma certa tendência de permanência dos prefeitos que disputavam o pleito. Tal constatação, aliada às experiências anteriores, reuniu um número razoável de lideranças políticas para discutir a supressão da possibilidade de reeleição para os governantes. Um dos argumentos para essa nova alteração constitucional é a quase impossibilidade de se controlar o uso da “máquina governamental” em proveito daqueles que desejam continuar no poder, criando um viés favorável aos ocupantes de cargos públicos. Além disso, argumenta-se que longos períodos de governo – como os favorecidos

pela reeleição – tendem a impulsionar a corrupção, pois aumentam as chances de se formarem grupos destinados a aproveitar a sua posição na administração pública para fins ilegítimos. Considerando a importância que os eleitores atribuem ao desempenho da economia no momento de votar, fica clara a existência de um incentivo para que um político no poder tente induzir maior crescimento econômico em períodos próximos às eleições, de forma a receber o bônus eleitoral desse crescimento.

Por outro lado, a reeleição pode ser vista como um mecanismo de controle político na medida em que o eleitorado, no âmbito do seu exercício de cidadania, poderia punir aqueles candidatos que se saíram mal na administração pública e premiar aqueles que se saíram bem. Segundo Nakaguma (2006),

A questão reside em se determinar qual, entre duas forças contrárias, tem prevalecido: se o oportunismo eleitoral, que estimula o governante a adotar políticas expansionistas com o intuito de elevar a probabilidade de se reeleger, ou se o controle político exercido pelo eleitorado, que restringe o uso discricionário e de finalidade meramente eleitoral dos instrumentos políticos. A primeira tendência é enfatizada pelos modelos de ciclos eleitorais oportunistas, enquanto a segunda é ressaltada pelos modelos de controle eleitoral.

Objetivos e metodologia

Esta pesquisa utilizou um teste não-paramétrico para avaliar a ocorrência de associações estatisticamente significativas entre as variáveis representando diferentes formas de “medir” o gasto público municipal. Segundo Siegel (1995), o teste de Mann-Whitney, aqui utilizado, serve para comprovar se os gastos efetuados nos dois grupos considerados estatisticamente independentes (no caso, os municípios que tiveram ou não reeleição de prefeito) pertencem ou não à mesma população. A hipótese nula é de que os grupos provenham da mesma população sendo, neste caso, interpretados como “idênticos”, a menos da flutuação amostral. Aceita esta hipótese, será interpretado que não há diferença entre os (tipos de) gastos nos dois grupos de municípios nos anos decorridos até a reeleição – de 2001 a 2004.

Também foi utilizada a análise de regressão para investigar a relação entre o gasto e o seu financiamento expresso pelas variáveis receita orçamentária, obrigações em circulação e fornecedores do exercício. Uma função de regressão múltipla tem o seguinte formato:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n + v$$

- Y – variável dependente;
- β - coeficientes calculados para todas as variáveis, incluindo uma constante (beta zero);
- X_1, X_2, \dots, X_n – valor assumido por cada variável explicativa da função, podendo ter n ocorrências em uma função de regressão múltipla;
- v – termo de erro estocástico, obtido apenas indiretamente através do resíduo da amostra.

O cálculo (ou estimativa) dos parâmetros da regressão linear múltipla é geralmente feito pelo método dos mínimos quadrados ordinários, que possui características estatísticas que melhor atendem às necessidades do modelo:

- 1) os valores de cada parâmetro são facilmente calculados, pois derivam unicamente dos valores das variáveis dependentes e explicativas que compõem a amostra do estudo;
- 2) é gerado um único valor para o parâmetro de cada variável explicativa e não uma faixa de valores possíveis;
- 3) a facilidade de se gerar a reta de regressão da amostra com as seguintes propriedades: a) o valor estimado para a variável dependente da amostra é igual ao da população; b) a reta cruza as médias da variável dependente e das variáveis explicativas da amostra, c) o resíduo apresenta um valor médio dos resíduos igual à zero, não possuindo correlação com a variável dependente e nem sequer com as variáveis explicativas.

A utilização do método dos mínimos quadrados ordinários para a estimativa dos parâmetros da função de regressão linear múltipla não garante que o modelo atenda às necessidades usuais em uma pesquisa empírica. O objetivo, ao estimar estes parâmetros, não é somente o de obter os valores dos coeficientes (desconhecidos) das variáveis, mas também – caso assim se desejar – possibilitar que sejam feitas inferências sobre os valores destes parâmetros na população, saber quão próximos os valores da variável dependente e das variáveis explicativas estão dos valores reais da população ou, ainda, saber se a forma funcional do modelo está correta.

Desta forma, faz-se necessário que o modelo atenda a dez hipóteses que validarão o modelo para que possam ser feitas interpretações válidas sobre os seus resultados. Assim, o modelo será analisado com base nos critérios descritos anteriormente, levando

sempre em consideração a afirmação de Gujarati (2000), segundo a qual na análise de um modelo econométrico “o fator crítico são as expectativas teóricas subjacentes ao modelo em termos de sinais *a priori* dos coeficientes das variáveis que entram no modelo e (...) sua significância estatística.”

Estudos anteriores sobre o tema mostram como as decisões dos governantes são afetadas pela possibilidade de permanência no governo, em especial as decisões referentes aos gastos públicos. Podemos confirmar essa intuição com uma regressão em que se estude o grau de associação linear entre os dispêndios *per capita* realizados pelos governos municipais em ano eleitoral e o fato de o prefeito ter conseguido reeleger-se ou não.

O objetivo do presente trabalho, portanto, foi analisar o papel daqueles gastos públicos que tendem a “agradar” aos eleitores dos municípios do estado do Rio de Janeiro em termos do calendário eleitoral. A fonte usada para essa análise foi o banco de dados disponível na Secretaria do Tesouro Nacional que trata do tema Finanças do Brasil – Receitas e Despesas dos Municípios (FINBRA). Foram incluídos no estudo apenas aqueles municípios nos quais toda a informação estava disponível para acesso no banco de dados. É possível que, se a eliminação tivesse sido menos seletiva, a amostra final poderia ter sido um pouco maior. Os valores correntes foram transformados em valores reais de 2005 por meio do deflator implícito do PIB. Como se trata de uma *cross section* para 2004, esta correção não seria estritamente necessária. Finalmente, as variáveis fiscais foram transformadas para valores *per capita* a fim de corrigir eventuais distorções nos resultados devido a diferenças de “tamanho” entre os municípios.

Análise dos resultados

Os resultados para os testes de diferença nos gastos (ver Tabelas 4.1. a 4.4.) entre os dois grupos de municípios para os anos de 2001 a 2004 (teste de Mann-Whitney) mostram que não há diferença significativa entre os grupos no que diz respeito aos tipos de gastos realizados pelos prefeitos. Aliás, as significâncias obtidas foram todas superiores a 10%.

No caso das regressões (ver Tabelas 4.5. a 4.8.) os resultados podem ser considerados muito bons, dado que se trata de uma *cross section* de municípios para

2004 e o R^2 ajustado variou entre 0,563 e 0,637, sugerindo que as equações têm elevado poder explicativo. Em todas as equações as variáveis explicativas foram altamente significativas e os sinais se repetiram de forma consistente indicando complementaridade entre receitas e obrigações e substituição entre receitas e fornecedores.

A receita *per capita* aparece como a variável que melhor explica o aumento dos gastos públicos no ano eleitoral, com coeficientes estatisticamente significativos, mostrando que o montante de despesas está mais associado ao montante de recursos disponíveis pela prefeitura do que ao endividamento (obrigações circulantes). Isso parece indicar uma certa preocupação dos *policymakers* no sentido de não se endividarem demasiadamente, pois eles mesmos arcarão com as conseqüências no caso de confirmação de sua reeleição. Além disso, há que se levar em consideração a possível influência da Lei de Responsabilidade Fiscal. É importante destacar que tais resultados devem ser considerados com cautela, dado que as receitas aqui consideradas são as orçamentárias, não tendo sido feita a subdivisão das receitas em tributárias, industriais e de serviços, entre outras.

No caso das despesas corrente, orçamentária e de pessoal, os resultados obtidos pelos testes apresentam evidências estatisticamente significativas (a 5%) de impulsos positivos ocorridos no ano eleitoral de 2004 para os casos em que houve reeleição do governante. Para os gastos em investimento – também estatisticamente significativos (a 5%) - os resultados sugerem menor manipulação desta variável e que, além disso, devam existir outros itens que ajudem a explicar este tipo de gasto, o que já era de se esperar por estar mais relacionado às obrigações exigíveis em longo prazo.

Comentários finais

Tradicionalmente os estudos sobre os chamados ciclos políticos (existência de relação cíclica entre eleições e variáveis socioeconômicas) adotam uma abordagem macroeconômica. Outra abordagem do estudo dos ciclos políticos está relacionada à análise do comportamento dos gastos públicos de que trata Rogoff, mas com preocupação basicamente na análise fiscal. Em seu ilustrativo estudo, Preussler e Portugal (2003) vão além destas abordagens e analisam também o comportamento da variável déficit fiscal e sua relação com a ocorrência de eleições. Bittencourt (2002)

também utilizou a mesma abordagem e, além disso, analisou as despesas por função para os estados brasileiros. Meneguim e Bugarin (2001) introduziram a variável dívida consolidada líquida, deixando aberta a via para estudos que tratem mais diretamente das variáveis relacionadas à contabilidade pública.

Este trabalho tenta iniciar uma discussão sobre a interação da contabilometria com a contabilidade pública (ou governamental) no que diz respeito à prestação de informações quantitativas úteis e relevantes para os usuários (tanto os *policymakers*, quanto o eleitorado). Neste sentido, procurou analisar o comportamento dos gestores públicos frente ao calendário eleitoral, ou seja: a evolução dos gastos públicos no período de 2001 a 2004.

Apesar das diversas limitações foi possível mostrar que, para os municípios fluminenses, o calendário eleitoral (2004) também exerce influência (estatisticamente) significativa sobre determinados gastos públicos, mesmo descontando efeitos específicos a cada município (população, por exemplo). Em outras palavras, o fator “ano eleitoral” exerce influência sobre o comportamento da despesa dos municípios fluminenses.

Os resultados indicaram, ainda, a receita orçamentária como a variável que mais afeta o aumento dos gastos públicos no período pré-eleitoral ao evidenciar que o montante de despesas está mais condicionado ao montante de recursos disponíveis para a prefeitura do que ao endividamento (obrigações circulantes).

Anexos

Tabela 4.1
Teste de diferença nos gastos entre
os dois grupos de municípios – 2001

	Investimento deflacionado implícito PER CAPITA	DORCAM_ REAL_PERCAP	DORCOR_ REAL_PERCAP	DESPESS_ REAL_PERCAP
Z de Mann-Whitney	- 1,248	- 0,539	- 0,340	- 1,219
Significância	0,220	0,604	0,747	0,231

Variável de grupamento: Município cujo prefeito foi reeleito em 2004 (sim = 1; não = 0).

Tabela 4.2
Teste de diferença nos gastos entre os dois grupos de municípios – 2002

	Investimento deflacionado implícito PER CAPITA	DORCAM_REAL_PERCAP	DORCOR_REAL_PERCAP	DESPESS_REAL_PERCAP
Z de Mann-Whitney	-,284	-,085	-,425	-,142
Significância	,790	,944	,685	,900

Variável de grupamento: Município cujo prefeito foi reeleito em 2004 (sim = 1; não = 0).

Tabela 4.3
Teste de diferença nos gastos entre os dois grupos de municípios – 2003

	Investimento deflacionado implícito PER CAPITA	DORCAM_REAL_PERCAP	DORCOR_REAL_PERCAP	DESPESS_REAL_PERCAP
Z de Mann-Whitney	- 0,482	- 0,624	- 0,822	- 0,142
Significância	0,644	0,547	0,424	0,900

Variável de grupamento: Município cujo prefeito foi reeleito em 2004 (sim = 1; não = 0).

Tabela 4.4
Teste de diferença nos gastos entre os dois grupos de municípios – 2004

	Investimento deflacionado implícito PER CAPITA	DORCAM_REAL_PERCAP	DORCOR_REAL_PERCAP	DESPESS_REAL_PERCAP
Z de Mann-Whitney	- 0,057	- 0,737	- 0,794	- 0,454
Significância	0,967	0,474	0,440	0,664

Variável de grupamento: Município cujo prefeito foi reeleito em 2004 (sim = 1; não = 0).

Regressões entre cada variável de gasto e as fontes de financiamento em 2004

**Tabela 4. 5
Despesa corrente**

	Coeficientes		Coeficientes Padronizados	T	Signific.
	B	Erro Padrão	Beta		
(Constante)	399,909	150,401		2,659	0012
RECORCA_REAL_PERCAP	0,364	0,060	0,638	6,099	0,000
OBRIGCIRC_REAL_PERCAP	3,031	0,971	0,361	3,123	0,004
FORNEXE_REAL_PERCAP	- 5,139	2,480	- 0,224	- 2,072	0,046

R2 ajust = 0,634 F(3;36) = 23,507 significativo a menos que 0,1 %

**Tabela 4. 6
Despesa orçamentária**

	Coeficientes		Coeficientes Padronizados	T	Signific.
	B	Erro Padrão	Beta		
(Constante)	343,264	197,624		1,737	0,091
RECORCA_REAL_PERCAP	0,451	0,078	0,600	5,755	0,000
OBRIGCIRC_REAL_PERCAP	4,619	1,275	0,418	3,622	0,001
FORNEXE_REAL_PERCAP	- 7,482	3,259	- 0,247	- 2,296	0,028

R2 ajust = 0,637 F(3;36) = 23,807 significativo a menos que 0,1 %

**Tabela 4. 7
Despesa com pessoal**

	Coeficientes		Coeficientes Padronizados	T	Signific.
	B	Erro Padrão	Beta		
(Constante)	287,395	73,230		3,925	0,000
RECORCA_REAL_PERCAP	0,163	0,029	0,616	5,615	0,000
OBRIGCIRC_REAL_PERCAP	1,398	0,473	0,359	2,958	0,005
FORNEXE_REAL_PERCAP	- 2,423	1,208	- 0,227	- 2,007	0,052

R2 ajust = 0,598 F(3;36) = 20,301 significativo a menos que 0,1 %

Tabela 4. 8
Despesa de investimento

	Coeficientes		Coeficientes Padronizados	T	Signific.
	B	Erro Padrão	Beta		
(Constante)	- 67,852	56,359		- 1,204	0,236
RECORCA_REAL_PERCAP	0,086	0,022	0,439	3,839	0,000
OBRIGCIRC_REAL_PERCAP	1,579	0,364	0,550	4,343	0,000
FORNEXE_REAL_PERCAP	- 2,375	0,929	- 0,302	- 2,555	0,015

R² ajust = 0,563 F(3;36) = 17,744 significativo a menos que 0,1 %.

Municípios analisados no trabalho

Angra dos Reis	Itaperuna	Parati	Santa Maria Madalena
Barra do Pirai	Laje do Muriaé	Pati do Alferes	Sapucaia
Barra Mansa	Macaé	Petrópolis	Silva Jardim
Belford Roxo	Macuco	Pinheiral	Santo Antonio de Pádua
Bom Jesus do Itabapoana	Mangaratiba	Pirai	São Fidelis
Conceição de Macabu	Mendes	Quatis	São Gonçalo
Duas Barras	Nilópolis	Quissamã	Teresópolis
Engenheiro Paulo de Frontin	Niterói	Resende	Varre-Sai
Itaguaí	Nova Friburgo	Rio das Flores	Volta Redonda
Italva	Nova Iguaçu	Rio de Janeiro	

Referências Bibliográficas

ALESINA, A. 1987. Macroeconomic Policy in a Two-Party System as a Repeated Game. *Quarterly Journal of Economics* n. 78.

BALEIRO, A. Uma introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BITTENCOURT, J. L. Evidências de ciclos políticos na economia brasileira: um teste para a execução orçamentária dos governos estaduais – 1983/2000. Porto Alegre, programa de Pós-graduação em Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Dissertação de Mestrado, 2002.

GUJARATI, D. N. *Econometria básica* (3ª ed.) São Paulo: Makron Books, 2000.

- HIBBS Jr, D. A. Political Parties and Macroeconomic Policy. *American Political Science Review* 71 . v. 61.n. 4, 1977, p 1467-1487.
- MENEGUIN, F. B. Reelection e Política Fiscal: um estudo dos efeitos da reeleição nas políticas de gastos públicos. *Revista de Economia Aplicada* v.5 n° 3, 2001, p. 600-622.
- MENEGUIN, F. B.; BUGARIN, M. S. O que leva um governante à reeleição. *Série Textos para Discussão*. Texto n.º 305-UnB, 2003, p.601-622.
- NAKAGUMA, M. Y; BENDER, S. A emenda da reeleição e a Lei de responsabilidade Fiscal: impactos sobre ciclos políticos e performance fiscal dos estados (1986-2002). *Revista de Economia Aplicada*, v.10 n° 3, jul-set 2006.
- NÓBREGA, M. *Lei de Responsabilidade Fiscal e Leis Orçamentárias*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2002.
- NORDHAUS, W. The Political Business Cycle. *Review of Economic Studies* v. 42, 1975, p.169-190
- PREUSSLER, A. P. S.; Portugal, M. S. Um estudo empírico dos ciclos político-econômicos no Brasil. *Análise Econômica*, v. 21, n. 40, 2003, p. 179-205.
- ROGOFF, K. Equilibrium Political Budget Cycles. *American Economic Review*, v. 80, 1990, p. 21-36.
- ROGOFF, K.; SIBERT, A. Elections and Macroeconomic Policy Cycles. *Review of Economic Studies* 55, 1988, p. 1-16.
- SAKURAI, S. N. Testando a hipótese de ciclos eleitorais racionais nas eleições dos municípios paulistas. *Estudos Econômicos* v. 35, n° 2, abril-junho 2005, p. 297-315.
- SAKURAI, S. N. *Political Business Cycles: procurando evidências empíricas para os municípios paulistas (1989 - 2001)*. Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado em Economia, 2004.
- SIEGEL, S. *Estatística não-paramétrica*. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.
- SILVA, L. M. *Contabilidade governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

MARÇO

Congresso sobre crimes eletrônicos – E-crime 2009

Data: 24 e 25 de março de 2009

Local: Londres, Grã-Bretanha

Apresentar e debater soluções práticas para combater crimes na internet, fraude eletrônica e roubo de identidade são os principais objetivos do *E-crime 2009*, evento anual destinado a integrantes dos setores público e privado em nível internacional. No geral, estão previstos cerca de 40 sessões plenárias e seminários. Entre os temas a serem debatidos estão: como se preparar para o impacto das ameaças emergentes; medidas preventivas contra crimes on-line e gerenciamento de riscos na era da informação e investigação. Maiores detalhes em: <http://www.e-crimecongress.org/ecrime2009/website.asp>

ABRIL

4ª Conferência de Alternativas de Pesquisa em Contabilidade

Data: 24 e 25 de abril de 2009

Local: Escola de Contabilidade, Universidade Laval – Québec, Canadá

Estão abertas até 15 de fevereiro de 2009 as inscrições para a Conferência de Pesquisa em Contabilidade na Universidade Laval, na cidade de Québec, no Canadá. A conferência privilegia trabalhos sobre metodologias de pesquisa – em especial a histórica, a quantitativa e a qualitativa. Os textos completos em francês serão selecionados por cinco professores da Escola de Contabilidade e devem ser enviados para Christianne Patoine, no seguinte endereço: christianne.patoine@fsa.ulaval.ca

MAIO

VII Encontro da Mulher Contabilista

Data: 7 a 9 de maio de 2009

Local: Vitória – ES

Profissionais da área de ciências contábeis estão convidados para debater assuntos relativos à área técnico-contábil e à gestão empresarial no VII Encontro Nacional da Mulher Contabilista, cujo tema central em 2009 será “A força da união: ação, conquista e vitória”. O evento é promovido pelo Conselho Federal de Contabilidade com apoio do Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo e da Fundação Brasileira de Contabilidade. Fazem parte da programação painéis e palestras de especialistas no setor. As inscrições estão abertas até 28/02/2009. Informações adicionais podem ser encontradas no site oficial do Encontro em <http://www.encontromulher.com.br/> ou por meio de mensagem encaminhada diretamente para o seguinte endereço encontromulher@cfc.org.br

32º Congresso Anual da Associação Européia de Contabilidade

Data: 12 a 15 de maio de 2009

Local: Tampere, Finlândia

A Associação Européia de Contabilidade abriu a chamada de trabalhos para a submissão de *papers* no seu 32º Congresso anual. Somente textos completos serão aceitos na inscrição. Os organizadores recomendam que os interessados leiam cuidadosamente as regras e informações constantes no *site* do evento. A data limite para inscrição é 1º de dezembro de 2008. Outras informações sobre o evento em: <http://www.eaa2009.org/r/home>



14ª Conferência Anual Internacional sobre Lavagem de Dinheiro

Data: 16 a 18 de maio de 2009

Local: Hollywood, Florida – Estados Unidos

Os organizadores apresentam a conferência como uma oportunidade de atualização para as organizações que se interessam pelo tema. A conferência se baseia em uma rede de cerca de 1.500 colaboradores, que incluem funcionários do setor público, reguladores e agentes de 60 países. Assuntos críticos referentes à lavagem de dinheiro em âmbito internacional serão tratados na conferência da abertura, em seminários e *workshops*. Mais informações em: <http://www.moneylaundering.com/conferences/Miami09/registration.aspx>

JUNHO

6º Congresso Internacional de Gestão de Tecnologia e Sistemas de Informação (CONTECSI)

Data: 3 a 5 de junho de 2009

Local: São Paulo – SP

O CONTECSI é um evento multidisciplinar que tem como principal objetivo promover o relacionamento entre as diversas comunidades envolvidas com tecnologia e sistemas de informação: a que produz, a que implementa, a que utiliza, a que regulamenta e a que pesquisa. A proposta é reunir acadêmicos e profissionais sob uma visão unificadora da gestão, discutindo os efeitos da TI e dos sistemas de informação nas organizações e na sociedade formando uma comunidade nacional e internacional consciente de suas responsabilidades sociais. O caráter multidisciplinar do congresso representa um desafio natural pela variedade temática e pela apresentação de soluções inovadoras que podem resultar em múltiplas combinações destinadas à solução de problemas enfrentados pelas organizações. Informações adicionais em: <http://www.tecsi.fea.usp.br/eventos/contecsi2009/port/>

Congresso Internacional da IAAER

Data: 11 e 12 de junho de 2009

Local: São Paulo – SP

Entre 1º de novembro de 2008 e 20 de fevereiro de 2009 estão abertas as inscrições para o Congresso da Associação Internacional de Ensino e Pesquisa em Contabilidade (International Association for Accounting Education and Research – IAAER) que acontecerá em São Paulo. O tema do evento é “A internacionalização da contabilidade: estado atual e perspectivas”. Co-organizado pela Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), o congresso representa uma oportunidade de conhecer e debater assuntos relevantes para a contabilidade em diversos ambientes, bem como as perspectivas que se apresentam para a área e possíveis formas de desenvolvimento. A estrutura inclui: conferência de abertura, seções para apresentação de *papers*, painéis e seções interativas. O evento internacional será precedido pelo III Congresso da ANPCONT, previsto para os dias 10 e 11 de junho, também em São Paulo. Dados sobre o congresso internacional estão disponíveis em: <http://www.iaaer.org/calendar/>



Normas para publicação **RCA – Revista de Controle e Administração**

Os artigos para a *RCA – Revista de Controle e Administração* devem ser encaminhados por correio eletrônico, disquete ou CD, configurados no programa Word ou equivalente, fonte Times New Roman, tamanho 12, espaçamento 1.5, alinhamento justificado, dentro das seguintes especificações, de acordo com as normas da ABNT:

- Textos com dimensão variável entre 15 e 20 páginas (21 mil a 28 mil caracteres), contendo análise, reflexão e conclusão sobre temas acadêmicos ou profissionais.
- Os originais devem ser encaminhados revisados e acompanhados de um resumo de até sete linhas (500 caracteres) em português, espanhol e inglês, com a indicação de três palavras-chave, além de identificação do(s) autor(es) (máximo de três linhas por autor), informando a instituição à qual está vinculado.
- Eventuais tabelas que acompanhem as matérias devem ser enviadas em arquivo separado do texto, configurado no programa Excel ou correspondente. Neste caso, o texto deverá conter a indicação de onde as tabelas devem ser inseridas. Devido à limitação da página da revista, as tabelas não podem ser extensas. Pede-se aos autores, portanto, bom senso na hora de criá-las.

As colaborações devem ser necessariamente inéditas, destinadas exclusivamente à *RCA – Revista de Controle e Administração* e tratar de assuntos vinculados ao universo das ciências contábeis e da administração pública ou privada, o que pressupõe também a análise interdisciplinar. A decisão final sobre a publicação dependerá de parecer emitido por três membros do Conselho Editorial, cabendo a seleção final ao comitê de redação.

O material deve ser enviado para acs.cgm@pcrj.rj.gov.br ou para Assessoria de Comunicação Social - Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, Rua Afonso Cavalcanti, nº 455, s. 1582, Cidade Nova - CEP: 20211-901 - Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Regras para citações, notas e referências

I. Citações

As citações podem ser diretas ou indiretas, podendo estar em língua estrangeira. Neste caso, devem ser apresentadas na língua original com a tradução como nota de rodapé.

I.1 Citações diretas, literais ou textuais

- Inseridas no texto:

As citações breves (até três linhas) são incluídas no próprio texto, entre aspas.

- Em destaque:

As citações com mais de três linhas aparecem em parágrafo(s) destacado(s) do texto corrido (com recuo na margem esquerda, corpo II, em espaço simples entre linhas).

I.2 Citações indiretas

A fonte deverá ser citada, ou no próprio texto em que estão expostas idéias do autor ou ao final do período sob forma de nota bibliográfica.

2. Notas bibliográficas

- A nota bibliográfica deve constar no final da citação, indicando o último nome do autor em caixa alta, o ano de publicação da obra, seguido do número da página onde a citação se encontra e observando a pontuação a ser obedecida.

- Os dados completos da obra deverão aparecer na seção de referências.

- Existem ainda situações especiais para apresentação das notas:

a) Quando o nome do autor citado aparecer no texto, não é necessário repeti-lo na nota.

b) Para citar uma obra que não foi lida no original, mas citada na obra de outro autor, na nota bibliográfica aparece a palavra latina *apud* (citado por).

c) Quando obra citada anteriormente, deve-se usar a expressão *Op. Cit.* (obra citada).

d) Quando citar seguidamente o mesmo autor em obras diferentes, usar a expressão *Id.* (mesmo autor).

e) Quando citar seguidamente o mesmo autor e a mesma obra, usar a expressão *Ibid.* (na mesma obra).

3. Notas de rodapé

Usadas para acrescentar informações relacionadas ao texto e importantes para o seu entendimento.

4. Referências

4.1 Livros, teses, dissertações, monografias e trabalhos científicos em geral

- Quando a obra tem até três autores, mencionam-se todos, na ordem em que aparecem na publicação. Os nomes vêm separados por ponto-e-vírgula.
- Se há mais de três autores, mencionam-se até os três primeiros, seguidos da expressão *et al.*

4.2 Capítulos de livros

a) De um autor em sua própria obra

LÉVY, Pierre. *As tecnologias da inteligência: o futuro do pensamento na era da informática*. Rio de Janeiro: 34, 1993. Cap. 9: A rede digital. 203 p.

b) De um autor em uma coletânea

MARTONE, Celso Luiz. Modelo básico para economia fechada e aberta. In: LOPES, Luiz Martins; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de (Org.). *Manual de Macroeconomia: nível básico e nível intermediário*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. cap. 13, p. 299-311.

4.3 Documentos oficiais

BRASIL. Ministério da Fazenda; Secretaria da Receita Federal; Coordenadoria Geral de Receita Tributária; Coordenadoria de Estudos Econômicos; Divisão de Estudos Tributários. *Carga tributária no Brasil - 2002*. Brasília: SRF, 2003. 19 p. (Estudos tributários, 11)

4.4 Autoria institucional

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. *Planejamento estratégico em auditoria, auditoria baseada em risco*. Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2004. 35 p.

4.5 Autoria desconhecida

ENCICLOPÉDIA Barsa. 15ª ed. Rio de Janeiro: Encyclopaedia Britannica, 1979. 16v.

4.6 Artigos de revistas científicas

SILVA, Lino Martins da. Auditoria das receitas públicas: análise crítica e contribuição. *Revista de Controle e Administração*, Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, v. 1, nº 1, p. 7-28, jun 2005.

4.7 Congressos, seminários, conferências

ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 1996, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

4.8 Trabalhos apresentados em congressos, simpósios, conferências

SOARES, T. Empresas estatais privatizadas. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 1996, Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

4.9 Documentos eletrônicos

a) Na web

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução n° 750, de 29 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_750.DOC>. Acesso em: 6 set. 2004.

b) Em CD-ROM

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ESTUDOS POPULACIONAIS. ABEP 20 anos anais dos encontros nacionais de estudos populacionais 1978-1996. Campinas, SP: ABEP, [2005]. CD-ROM.

c) Artigos de revistas

SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL. *Revista de economia e sociologia rural: 1979-1998 = Brazilian Review of Agricultural Economics and Rural Sociology: 1979-1998*. Brasília, DF: SOBER, 1999.

d) Artigos em jornais

LEITE, Janaína (6 set. 2005). Auditoria vê gastos “exorbitantes” em teles. *Folha de S. Paulo* [Online]. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult9l1l00002.shtml>>.

Normas para la publicación RCA – Revista de Controle e Administração

Se comunica que todos los artículos para la *RCA – Revista de Controle e Administração* deben ser encaminados por correo electrónico, disquete o CD, configurados en el programa Word o equivalente, tipo de letra Times New Roman, cuerpo 12, espacio 1.5, con alineamiento, dentro de las siguientes especificaciones, de acuerdo con las normas de la ABNT:

- Textos de una extensión entre 15 y 20 páginas (de 21 mil a 28 mil caracteres).
Contenido: análisis, reflexión y conclusión sobre temas académicos o profesionales.
- Los originales deben enviarse revisados y adjuntando una síntesis del trabajo en no más de siete líneas (500 caracteres) escrita en portugués, español e inglés, con la indicación de tres palabras-clave y biografía del autor (o de los autores) sintetizada en no más de tres líneas por autor, informando el nombre de la institución a la cual pertenece.
- Los posibles cuadros, gráficas y tabulaciones propios del trabajo deben ser enviados en un archivo separado del texto y configurados en el programa Excel o equivalente. En este caso, se deberá indicar en el texto su lugar preciso donde deben ir colocados. Se les pide que dado el tamaño limitado de la revista, traten de confeccionar las gráficas con una dimensión regular y visible, evitando que sean demasiado grandes. Las colaboraciones deben ser necesariamente originales, destinadas exclusivamente a la *RCA – Revista de Controle e Administração* y acerca de asuntos vinculados a las ciencias contables y a la administración pública o privada con un análisis interdisciplinario. La decisión final sobre la publicación dependerá del veredicto emitido por tres miembros del Consejo Editorial recayendo la decisión final al Comité de Redacción.

Los artículos deben ser enviados para acs.cgm@pcrj.rj.gov.br o para Assessoria de Comunicação Social - Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, Rua Afonso Cavalcanti, nº 455, s. 1582, Cidade Nova - CEP: 20211-901 - Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Reglas para citas, notas y referencias

I. Citaciones

Las citas pueden ser directas o indirectas y pueden estar en lengua extranjera. En este caso, deben presentarse en la lengua original con la traducción como nota al pie de página.

I.1 Citaciones directas, literales o textuales

- Inseridas en el texto:

Las citas breves (hasta tres líneas) se incluyen en el propio texto, entre comillas.

- En destaque:

Las citas con más de tres líneas aparecen en párrafo(s) destacado(s) del texto corrido (aumentando el margen izquierdo, cuerpo 11, espacio simple entre líneas).

I.2 Citaciones indirectas

La fuente debe ser citada o en el propio texto en que se exponen las ideas del autor o al final del período en forma de nota bibliográfica.

2. Notas bibliográficas

- La nota bibliográfica debe constar al final de la cita, indicando el apellido principal del autor en letras mayúsculas, el año de publicación de la obra, seguido del número de la página donde se encuentra la cita y observando la puntuación que debe ser obedecida.

- Los datos completos de la obra citada deberán aparecer en la sección de las referencias.

- Existen situaciones especiales para presentación de las notas:

- a) Cuando el nombre del autor citado aparece en el texto, no es necesario repetirlo en la nota.
- b) Para citar una obra que no fue leída en la original, sino citada en la obra de otro autor, en la nota bibliográfica debe aparecer la palabra latina *apud* (citado por).
- c) Cuando la obra fue citada anteriormente, se debe usar la expresión *Op. Cit.* (obra citada).

- d) Cuando se cita en secuencia el mismo autor en obras diferentes, usar la expresión Id. (el mismo autor).
- e) Cuando se cita en secuencia el mismo autor y la misma obra, usar la expresión Ibid. (en la misma obra).

3. Notas de pie de página

Se usan para adicionar informaciones relacionadas al texto e importantes para su entendimiento.

4. Referencias

4.1 Libros, tesis, tesinas, monografías, trabajos científicos en general

- Cuando la obra tiene hasta tres autores, se mencionan todos en el orden en que aparecen en la publicación. Los nombres vienen separados por punto y coma.
- Si hay más de tres autores, se mencionan los tres primeros, seguidos de la expresión *et al.*

4.2 Capítulos de libros

a) De un autor en su propia obra

LÉVY, Pierre. As tecnologias da inteligência: o futuro do pensamento na era da informática. Rio de Janeiro: 34, 1993. Capitulo 9: A rede digital. 203 p.

b) De un autor en una colección

MARTONE, Celso Luiz. Modelo básico para economia fechada e aberta. In: LOPES, Luiz Martins; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de (Org.). *Manual de Macroeconomia: nível básico e nível intermediário*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. cap. 13, p. 299-311.

4.3 Documentos oficiales

BRASIL. Ministério da Fazenda; Secretaria da Receita Federal; Coordenadoria Geral de Receita Tributária; Coordenadoria de Estudos Econômicos; Divisão de Estudos Tributários. *Carga tributária no Brasil - 2002*. Brasília: SRF, 2003. 19 p. (Estudos tributários, 11)

4.4 Autoría institucional

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. *Planejamento estratégico em auditoria, auditoria baseada em risco*. Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2004. 35 p. 4.5 Autoría desconocida

4.5 Autoria desconocida

ENCICLOPÉDIA Barsa. 159ª ed. Rio de Janeiro: Encyclopaedia Britannica, 1979. 16 v.

4.6 Artículos de revistas científicas

SILVA, Lino Martins da. Auditoria das receitas públicas: análise crítica e contribuição. *Revista de Controle e Administração*, Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 7-28, jun 2005.

4.7 Congressos, seminarios, conferencias

ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 1996, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

4.8 Trabajos presentados en congresos, simposios, conferencias

SOARES, T. Empresas estatais privatizadas. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 1996, Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

4.9 Documentos electrónicos

a) En la web

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução n° 750, de 29 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponible en: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_750.DOC>. Acceso en: 6 sep. 2004.

b) En CD-ROM

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ESTUDOS POPULACIONAIS. ABEP 20 anos anais dos encontros nacionais de estudos populacionais 1978-1996. Campinas, SP: ABEP, [2005]. CD-ROM.

c) Artículos de revistas

SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL. *Revista de economia e sociologia rural: 1979-1998 = Brazilian Review of Agricultural Economics and Rural Sociology: 1979-1998*. Brasília, DF: SOBER, 1999.

d) Artículos en diarios

LEITE, Janaína (6 sep. 2005). Auditoria vê gastos “exorbitantes” em teles. *Folha de S. Paulo* [Online]. Disponible en: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult9lul00002.shtml>>.ult9lul00002.shtml>.

Rules for publishing RCA – Revista de Controle e Administração

The articles to the *RCA – Revista de Controle e Administração* must be sent by e-mail, diskette or CD configured under Word or equivalent, Times New Roman font, size 12, 1.5 spacing, justified alignment following the categories below, according to the rules of ABNT:

- Articles may have 15 to 20 pages (21,000 to 28,000 characters). It should contain analysis, reflection and conclusion about academic or professional themes.
- Originals must be revised before sending and must have a summary of about seven lines (500 characters) in Portuguese, Spanish and English, having three keywords indicated, besides author(s) biography (no more than three lines per author) and the name of the institution that he/they belong(s) to.
- Any tables included in the work should be in a separated file, configured under Excel or corresponding. In such case, there must be an indication where to place them in the text. Due to limited page space, tables can not be too long. Thus, we ask the authors to pay attention to that when designing such tables.

Works sent have to be unpublished and aimed only to *RCA – Revista de Controle e Administração*. Subjects must deal about the Accounting Science and Public or Private Administration universe, taking for granted an interdisciplinary analysis. Final decision about publishing will depend on three Editorial Board member's opinions, and the editorial staff will do the final selection.

Works should be sent to acs.cgm@pcrj.rj.gov.br or to Assessoria de Comunicação Social - Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, Rua Afonso Cavalcanti, nº 455, s. 1582, Cidade Nova - CEP: 20211-901 - Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Guidelines for quotations, notes and references

I. Quotations

Quotations can be direct or indirect, or in a foreign language. In this case, they should be presented in the original language with the respective translation in the footnote.

I.1 Direct, literal or textual quotations

- Inserted in the text:

Short quotations (up to three lines) are included in the text, between quotation marks.

- Highlighted:

Quotations with more than three lines appear as (a) paragraph(s) highlighted from the body of the text (indented from the left margin, body 1, simple line spacing).

I.2 Indirect quotations

The source should be mentioned either in the text itself where the author's ideas are stated, or at the end of the sentence as a bibliographic note.

2. Bibliographic notes

- At the end of a quotation there should be a bibliographic note, indicating the last name of the author in capitals, the year of publication of the work followed by the number of the page where the quotation is found, and observing the punctuation to be used.

- Complete data about the quoted work should appear in the references section.

- There are other special situations for the presentation of notes:

- a) When the name of the quoted author appears in the text it isn't necessary to repeat it in the note.
- b) To quote a work that wasn't read in the original, but quoted in a work by another author, the Latin word *apud* (quoted by) appears in the bibliographic note.
- c) For a previously quoted work, the expression *Op. Cit* (quoted work) should be used.
- d) When the same author is successively quoted in different works, the expression *Id.* (same author) should be used.
- e) When the same author and the same work are successively quoted, the expression *Ibid.* (in the same work) should be used.

3. Footnotes

Used for additional information related to the text and important for its understanding.

4. References

4.1 Books, thesis, dissertations, monographs, scientific works in general

- When the work has up to three authors, they should all be mentioned, in order of appearance in the publication. The names are separated by semicolon.

- If there are more than three authors, the first three are mentioned, followed by the expression *et al.*

4.2 Book chapters

a) Of an author in his/her own work

LÉVY, Pierre. As tecnologias da inteligência: o futuro do pensamento na era da informática. Rio de Janeiro: 34, 1993. Chap. 9: A rede digital. 203 p.

b) Of an author in a collective work

MARTONE, Celso Luiz. Modelo básico para economia fechada e aberta. In: LOPES, Luiz Martins; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de (Org.). *Manual de Macroeconomia: nível básico e nível intermediário*. 2nd ed. São Paulo: Atlas, 2000. Chap. 13, p. 299-311.

4.3 Official documents

BRASIL. Ministério da Fazenda; Secretaria da Receita Federal; Coordenadoria Geral de Receita Tributária; Coordenadoria de Estudos Econômicos; Divisão de Estudos Tributários. *Carga tributária no Brasil - 2002*. Brasília: SRF, 2003. 19 p. (Estudos tributários, 11)

4.4 Institutional authorship

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. *Planejamento estratégico em auditoria, auditoria baseada em risco*. Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2004. 35 p.

4.5 Unknown authorship

ENCICLOPÉDIA Barsa. 15th ed. Rio de Janeiro: Encyclopaedia Britannica, 1979. 16 v.

4.6 Articles from scientific journals

SILVA, Lino Martins da. Auditoria das receitas públicas: análise crítica e contribuição. *Revista de Controle e Administração*, Rio de Janeiro: Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 7-28, jun 2005.

4.7 Congresses, seminars, conferences

ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 1996, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

4.8 Works presented in congresses, symposiums, conferences

SOARES, T. Empresas estatais privatizadas. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 1996, Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

4.9 Electronic documents

a) On the web

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução n° 750, de 29 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Available at: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_750.DOC>. Access on: 6 sep. 2004.

b) On CD-ROM

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ESTUDOS POPULACIONAIS. ABEP 20 anos anais dos encontros nacionais de estudos populacionais 1978-1996. Campinas, SP: ABEP, [2005]. CD-ROM.

c) Articles in journals and magazines

SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL. Revista de economia e sociologia rural: 1979-1998 = Brazilian Review of Agricultural Economics and Rural Sociology: 1979-1998. Brasília, DF: SOBER, 1999.

d) Articles in newspapers

LEITE, Janaína (6 set. 2005). Auditoria vê gastos “exorbitantes” em teles. *Folha de S. Paulo* [Online]. Available at: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult9l100002.shtml>>.