

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

DANIEL RICARDO DAVI SOUSA

**O VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF) DO AGRONEGÓCIO COMO UMA  
POLÍTICA ECONÔMICA DE FORTALECIMENTO DA AUTONOMIA  
FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS SOB A ÓTICA DO *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO**

MARÍLIA

2023

S725V Sousa, Daniel Ricardo Davi  
O valor adicionado fiscal (VAF) do agronegócio como uma política econômica de fortalecimento da autonomia financeira dos municípios sob a ótica do compliance tributário / Daniel Ricardo Davi Sousa. - Marília: UNIMAR, 2023.  
124f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social – Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais) – Universidade de Marília, Marília, 2023.

Orientação: Profa. Dra. Maria Rossignoli

1. Agronegócio 2. Compliance 3. Fiscal 4. VAF I. Sousa, Daniel Ricardo Davi

CDD – 341.39

DANIEL RICARDO DAVI SOUSA

**O VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF) DO AGRONEGÓCIO COMO UMA  
POLÍTICA ECONÔMICA DE FORTALECIMENTO DA AUTONOMIA  
FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS SOB A ÓTICA DO *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao PPGD UNIMAR (Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Profa. Dra. Marisa Rossignoli.

MARÍLIA

2023

DANIEL RICARDO DAVI SOUSA

**O VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF) DO AGRONEGÓCIO COMO UMA  
POLÍTICA ECONÔMICA DE FORTALECIMENTO DA AUTONOMIA  
FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS SOB A ÓTICA DO *COMPLIANCE TRIBUTÁRIO***

Dissertação apresentada ao PPGD UNIMAR (Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Marília), área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudanças Sociais, sob a orientação da Profa. Dra. Marisa Rossignoli.

Aprovado pela Banca Examinadora em 27/03/2023

Profa. Dra. Marisa Rossignoli

Orientadora

Prof. Dr. Bruno Bastos de Oliveira

Prof. Dr. Guilherme Ricardo Davi Sousa

Dedico este trabalho a minha esposa Dayane e aos  
meus filhos João e Samuel.

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer a algumas pessoas que me acompanharam e foram fundamentais para a realização de mais este sonho. Por isso, expresso aqui, através de palavras sinceras, minha gratidão a todas elas. Primeiramente, agradeço a minha esposa Dayane e meus filhos João e Samuel, que além do grande amor e felicidade que me proporcionam, me inspiram a continuar sempre no caminho da qualificação acadêmica e profissional, compreendendo, por diversas vezes, a ausência do convívio familiar que tanto estimo, para que fosse possível o estudo e a conclusão deste trabalho. Obrigado a minha mãe Vera e minha irmã Sara, eternas torcedoras de todas as conquistas. Minha gratidão a uma amiga especial, a Doutoranda Roberta, companheira de estudo e de trabalho, e grande incentivadora dos estudos acadêmicos. Minha gratidão especial a Professora Doutora Marisa, minha orientadora, pela pessoa e profissional que é. Obrigado por sua dedicação, e principalmente, obrigado por sempre ter acreditado e depositado sua confiança em mim ao longo de todo esse trabalho. Obrigado ao Professor Doutor Bruno, membro da minha banca de qualificação pelos apontamentos pertinentes e compartilhamento de conteúdo que lapidaram este trabalho. Por fim, agradeço a Deus por estar sempre comigo, me guiando, iluminando cada passo e me abençoando. Obrigado por me dar a fé e a força necessária para lutar e enfrentar todos os obstáculos, sem nunca desistir.

## **O VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF) DO AGRONEGÓCIO COMO UMA POLÍTICA ECONÔMICA DE FORTALECIMENTO DA AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS SOB A ÓTICA DO *COMPLIANCE* TRIBUTÁRIO**

**RESUMO:** A adoção de um modelo federativo no Brasil tem como objetivo a descentralização do poder em diferentes unidades territoriais. Nesse contexto, o Valor Adicionado Fiscal – VAF se insere na divisão de competências tributárias do modelo de federalismo, permitindo o retorno de parte do valor arrecadado para o município de origem das operações tributadas pelo ICMS, com o objetivo de garantir o equilíbrio fiscal por intermédio da devolução de parte do valor tributário arrecadado com base na capacidade de geração de riqueza de cada ente. No mesmo sentido, o agronegócio é atualmente o principal expoente da economia brasileira, gerando grande movimentação econômica no país. Dito isso, verifica-se a importância da busca por ferramentas que possam otimizar a arrecadação e transferências tributárias com base no agronegócio. Com base nisso, o presente trabalho buscou analisar, por meio de uma abordagem qualitativa, a importância do VAF do agronegócio para o fortalecimento da autonomia financeira dos municípios, bem como a viabilidade de um plano integrativo de *compliance* fiscal como critério de maior efetividade para os repasses do VAF. Sendo assim, o trabalho justifica-se na linha 1 – Relações empresariais, desenvolvimento e demandas sociais, desenvolvido dentro do Programa de Pós Graduação em Direito da UNIMAR, área de concentração “Empreendimentos econômicos, desenvolvimento e mudança social”. Para a obtenção dos resultados, utilizou-se de uma análise sistemática das fontes primárias e secundárias, com o levantamento de revisão bibliográfica de obras sobre o tema estudado, importando em um estudo descritivo e utilizando-se, também, do método dialético para atingir a finalidade proposta. Aplicado os métodos propostos, pode-se verificar que o VAF é um critério que possui a capacidade de devolver aos entes públicos municipais a riqueza gerada em seu território, mostrando-se positivos os incentivos voltados à implantação de técnicas que permitam potencializar a arrecadação tributária no meio agropecuário, visto que desempenha papel fundamental na economia nacional, como é o caso do *compliance* fiscal.

**Palavras-chave:** Agronegócio; Compliance; Federalismo; Fiscal; VAF.

**THE FISCAL VALUE ADDED (VAF) OF AGRIBUSINESS AS AN ECONOMIC  
POLICY TO STRENGTHEN THE FINANCIAL AUTONOMY OF  
MUNICIPALITIES FROM THE PERSPECTIVE OF TAX COMPLIANCE**

**ABSTRACT:** The adoption of a federative model in Brazil aims at the decentralization of power in different territorial units. In this context, the Fiscal Added Value – VAF is part of the division of tax competences of the federalism model, allowing the return of part of the amount collected to the municipality of origin of the operations taxed by the ICMS, with the objective of guaranteeing the fiscal balance through the return of part of the tax amount collected based on the wealth generation capacity of each entity. In the same sense, agribusiness is currently the main exponent of the Brazilian economy, generating great economic movement in the country. That said, it is important to search for tools that can optimize tax collection and transfers based on agribusiness. Based on this, the present work sought to analyze, through a qualitative approach, the importance of the agribusiness VAF for strengthening the financial autonomy of municipalities, as well as the feasibility of an integrative plan of fiscal compliance as a criterion of greater effectiveness for the VAF transfers. Therefore, the work is justified in line 1 – Business relations, development and social demands, developed within the Graduate Program in Law at UNIMAR, concentration area “Economic undertakings, development and social change”. In order to obtain the results, a systematic analysis of primary and secondary sources was used, with the survey of bibliographical review of works on the subject studied, importing in a descriptive study and using, also, the dialectical method to reach the proposed purpose. Applying the proposed methods, it can be verified that the VAF is a criterion that has the capacity to return to the municipal public entities the wealth generated in its territory, proving to be positive the incentives aimed at the implementation of techniques that allow to potentiate the tax collection in the agricultural environment, since it plays a fundamental role in the national economy, as is the case of tax compliance.

**Key-words:** Agribusiness; Compliance; Federalism; Fiscality; VAF.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	09
<b>1 O FEDERALISMO E A FISCALIDADE</b> .....	12
1.1 O FEDERALISMO COMO ORGANIZAÇÃO POLÍTICA DO ESTADO .....	13
1.2 AS ORIGENS E O DESENVOLVIMENTO DO FEDERALISMO .....	15
1.3 A INTRODUÇÃO DO MODELO FEDERALISTA NO BRASIL .....	18
1.4 OS PRINCÍPIOS E AS CARACTERÍSTICAS DO FEDERALISMO BRASILEIRO À LUZ DA CF/88.....	23
1.5 A EVOLUÇÃO DO DIÁLOGO ENTRE O FEDERALISMO E A FISCALIDADE .....	25
1.6 OS MUNICÍPIOS E SUAS ATRIBUIÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	31
<b>2 O VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF)</b> .....	37
2.1 HISTÓRICO DO VAF .....	37
2.2 CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DO VAF .....	39
2.3 O PAPEL DO VAF NO FINANCIAMENTO DOS MUNICÍPIOS.....	46
2.4 OS REFLEXOS DA CADEIA PRODUTIVA DO AGRONEGÓCIO NA ECONOMIA BRASILEIRA.....	48
2.5 AS CONTRIBUIÇÕES DO AGRONEGÓCIO PARA A FORMAÇÃO DO VAF.....	54
2.5.1 As declarações de movimentação econômica .....	56
<b>3 O COMPLIANCE COMO TÉCNICA DE CONTROLE FINANCEIRO</b> .....	59
3.1 O SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DO COMPLIANCE.....	59
3.2 A EXPANSÃO DO COMPLIANCE PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	64
3.2.1 Práticas públicas de <i>due diligence</i> .....	70
3.3 O COMPLIANCE APLICADO À MATÉRIA FISCAL .....	72
3.3.1 A atuação por indução tributária .....	75
3.3.2 <i>Tax gap</i> e <i>cooperative compliance</i> .....	78
3.4 O COMPLIANCE NA COBRANÇA DO ICMS.....	80
<b>4 AGRONEGÓCIO, COMPLIANCE E AUTONOMIA MUNICIPAL</b> .....	85
4.1 A CADEIA PRODUTIVA DO AGRONEGÓCIO .....	85
4.2 O MAPA E AS INICIATIVAS DE INTEGRIDADE .....	88
4.3 O COMPLIANCE FISCAL NAS DECLARAÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO ECONÔMICA.....	98
4.4 NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL E A TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO.....	101
4.4.1 O equacionamento dos custos de transação.....	102
4.5 A EFICÁCIA DO VAF NO FORTALECIMENTO DA AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS .....	104
<b>CONCLUSÃO</b> .....	107
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	111

## INTRODUÇÃO

O agronegócio está intimamente ligado ao desenvolvimento econômico do Brasil, uma vez que, ao longo de toda sua história, representou o principal instrumento financiador de políticas públicas. A inserção dos mais variados componentes que atuam na produção do bem é indispensável ao estabelecimento de padrões éticos gerais a toda cadeia produtiva.

Neste sentido, é inevitável o diálogo entre a cadeia produtiva da agropecuária e a integridade no fortalecimento das relações entre as esferas pública e privada. É por meio desta dinâmica que pode ser realizada a mitigação de riscos, concedendo aos agentes maior facilidade na resolução de problemas e potencializando o crescimento do setor, com o ajustamento às normas.

Conhecendo a cadeia produtiva e sua relevância para o Estado, faz-se necessária sua associação à organização política do país, na qual o modelo federal tem o papel de viabilizar a descentralização de parcelas de poder a diferentes unidades territoriais para que torne mais efetivas as políticas financeiras e resultados econômicos e administrativos do agronegócio.

O princípio federativo prevê a transferências de parcelas de soberania da União para os entes subnacionais, a qual passa a ser chamada de autonomia. Com a redemocratização, no fim da década de 1980, iniciou-se o federalismo brasileiro aos moldes que conhecemos hoje, estabelecendo os três níveis de governo, autônomos e indissolúveis: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A autonomia dos entes federados refere-se às competências administrativas, legislativas, orçamentárias, e tributárias e, apesar de prevista na Constituição Federal de 1988, somente foi devidamente aplicada a partir do sucesso do Plano Real, na década de 1990. Este redesenho do arranjo federativo provocou uma nova organização política no país, sendo inevitável sua interferência no modelo financeiro-tributário nacional.

Isso porque, sendo autônomos na sua tutela administrativa, os entes necessitavam de fontes seguras para arrecadação de recursos com o intuito de executar os serviços públicos, momento em que a autonomia financeira necessariamente esbarra na política tributária, dando origem ao chamado federalismo fiscal.

É a partir desse momento que se busca definir os parâmetros de racionalidade e eficiência dos recursos, estabelecendo políticas fiscais e ajustes na organização do sistema tributário. Contudo, apesar do ideal da horizontalidade da descentralização, a forma como estão divididas as competências tributárias e as obrigações financeiras ainda é muito focada na União, que acaba detendo a maior parte dos recursos. Por outro lado, os municípios, que

suportam uma enorme carga obrigatória de prestação de serviços possuem poder arrecadatário muito inferior.

Nesse contexto, a divisão das competências tributárias deve ser analisada sob a ótica de favorecimento de uma tributação eficiente e que possa garantir a efetividade do modelo de descentralização proposto, que busca a realocação dos tributos com base na capacidade de arrecadação dos entes federados e no seu potencial para a geração de riquezas, com a finalidade de garantir o equilíbrio fiscal e o desenvolvimento de políticas públicas.

O Valor Adicionado Fiscal insere-se dentro dessa previsão de repartição de receitas tributárias, trazida pela Constituição Federal de 1988, tratando-se de um critério econômico, que gera um índice para o Município participar na distribuição do ICMS, importante fonte de recursos públicos, obtido a partir de cálculo elaborado com base na arrecadação do ICMS e sobre a tributação incidente na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isso, o VAF torna-se uma importante medida para devolução da riqueza produzida em determinado território, uma vez que permite o retorno de parte do valor arrecadado para o município de origem das operações com mercadorias ou serviços.

Assim, deve-se levar em consideração a importância que o setor agropecuário representa para a economia brasileira, em razão da diversidade produtiva e das características espaciais e territoriais, que permitem uma produção em larga escala, de forma que o torna imprescindível para a arrecadação tributária e a formação do VAF, que são os principais meios de financiamento dos cofres públicos. Portanto, torna-se desejável a busca por ferramentas que aperfeiçoem o processo e garantam a conformidade entre os valores arrecadados pelo contribuinte e as normas legais em vigor, garantindo o viés fortalecedor que o VAF representa aos municípios brasileiros.

Nesse sentido, a inserção do *compliance* fiscal no agronegócio além de constituir uma importante ferramenta na busca de integridade e transparência na tributação do setor privado, também se apresenta como um meio capaz de melhorar a arrecadação tributária pelos entes, questionando-se a possibilidade de ser usado enquanto critério de efetividade para os repasses dos recursos financeiros aos Municípios mediante incremento do VAF, critério econômico do índice de participação do Município na distribuição de ICMS e tributação incidente na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, caso os programas de *compliance* sejam adotados pelo fisco.

Com base nisso, por meio de uma análise teórica, busca-se definir a importância do agronegócio para o potencial arrecadatário do VAF e a implantação de planos de integridade

dentro da Administração Pública, como mecanismo de auxílio aos municípios para a obtenção de repasses do ICMS e da tributação incidente na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por meio do incremento do VAF capazes de refletir na riqueza produzida e, por consequência, gerar o crescimento da receita fiscal e impactar no desenvolvimento local e no oferecimento de serviços.

Assim, a utilização das práticas de *compliance* no âmbito da Administração Pública parece ser uma boa ferramenta de gerenciamento do comportamento dos contribuintes e do Fisco quanto à competitividade e arrecadação do ICMS decorrente do agronegócio. A busca por programas de integridade no setor tributário pode aperfeiçoar a relação entre as partes, de modo a construir uma ferramenta de expansão da autonomia financeira dos municípios.

Ante o exposto, questiona-se: O *compliance* fiscal, incentivado pela Administração Pública, é capaz de criar um ambiente mais favorável à arrecadação do ICMS e o consequente repasse do VAF decorrente do agronegócio? O *compliance* quando da cobrança e arrecadação de tributos, constitui uma ferramenta eficiente de potencialização da autonomia financeira dos municípios?

Os capítulos seguiram a abordagem qualitativa, de modo que a interpretação do fenômeno do VAF foi analisada de forma sistemática às fontes primárias, tais como textos constitucionais, legislações e doutrinas sobre a formação do indicador econômico-financeiro no agronegócio e do federalismo, bem como às fontes secundárias, como a jurisprudência nacional e internacional sobre a matéria.

Assim, considerando que a pesquisa foi baseada no levantamento e revisão de obras já existentes sobre o tema, tem-se que o seu procedimento foi bibliográfico. Além das pesquisas sobre o federalismo fiscal, a metodologia descrita também foi utilizada nas demais matérias adjacentes ao tema, como o VAF, o *compliance* tributário, o desenvolvimento municipal e políticas públicas de fomento do agronegócio.

Todo o estudo foi descritivo, o que significa que visou identificar os elementos que compõem o fenômeno estudado, partindo de ideias já conhecidas. Logo, buscou-se proporcionar uma nova visão sobre a realidade já existente. Ou seja, busca-se analisar se o VAF, quando aplicado ao agronegócio, pode ser encarado como um instrumento do federalismo fiscal capaz de reduzir as desigualdades regionais, bem como se o *compliance* tributário pode contribuir nesta dinâmica.

## 1 O FEDERALISMO E A FISCALIDADE

O federalismo fiscal é expressão financeira do federalismo político, que prevê o estabelecimento de diversas instâncias de poder para atendimento ao bem comum, ao qual deve corresponder uma adequada distribuição das prerrogativas governamentais e dos recursos, seja pelo exercício do poder de tributar dos entes ou pela redistribuição vertical e horizontal.

O modelo federal em diálogo com a fiscalidade consiste em uma técnica e um instrumento de ordenação de despesas públicas para que se faça concretizar o federalismo político com o foco no bem-estar social. O Federalismo implica a proteção descentralizada da cidadania como prerrogativa de realização da dignidade da pessoa humana. Ou seja, trata-se de um termo genérico que se materializa por meio das figuras da Federação e da Confederação.

Os entes federados ou confederados exprimem os ideais políticos de unidade em torno de valores compartilhados e da pluralidade em face de suas especificidades. O modelo descentralizador orienta-se pela solidariedade e a subsidiariedade que, sob o ponto de vista jus financeiro, retroalimenta a dinâmica política dos entes governamentais.

Isso quer dizer que o federalismo político somente pode ser concretizado por meio do federalismo fiscal, já que uma federação somente terá meios de atribuir competências políticas aos seus entes quando estabelecido uma equânime e razoável distribuição dos recursos financeiros.

É neste sentido que o federalismo se orienta pela solidariedade, especialmente em países emergentes como o Brasil, que possui muitos contrastes sociais, uma vez que ele impõe a redistribuição da riqueza nacional, não apenas no plano individual pela tributação progressiva, mercê da aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas também no plano sócio-político, através das transferências e outras políticas de rateio.

A Federação surge então como uma dimensão de garantia da unidade de ação em face de interesses comuns a entes federados, garantindo à população o acesso a variadas instâncias públicas para garantir à liberdade e outros direitos inerentes à dignidade cidadã. Do ponto de vista financeiro, a partilha da receita tributária em parcelas de rateio é a própria expressão da autonomia e a redistribuição de recursos a maior manifestação da solidariedade.

## 1.1 O FEDERALISMO COMO ORGANIZAÇÃO POLÍTICA DO ESTADO

O federalismo caracteriza-se, principalmente por ser a forma de Estado intermediária entre o unitarismo e a confederação. Trata-se de uma organização política que guarda características desses dois outros modelos, mas é particular e pode variar a depender do país que o adere, desde que respeitado o princípio federal.

O princípio federal é aquele que prevê a existência de mais de uma unidade territorial que esteja associada por algum motivo em comum e que conservam parcelas de sua soberania no âmbito interno, o que, para muitos juristas é chamada de autonomia. Estas parcelas de poder conferem aos entes federados competências administrativas, legislativas, orçamentárias e fiscais, ainda que lhes falte soberania perante a comunidade internacional.

O federalismo é uma forma de organização do poder político no Estado nacional caracterizado pela dupla autonomia territorial. Isto significa a existência de dois níveis territoriais autônomos de governo: um central (o governo nacional) e outro descentralizado (os governos subnacionais). Os entes governamentais têm poderes únicos e concorrentes para governarem sobre o mesmo território e povo, sendo que a União governa o território nacional e seus cidadãos, enquanto as unidades subnacionais governam uma parte delimitada do território nacional com seus habitantes. Ambos atuam dentro de um campo pactuado de competências<sup>1</sup>.

Dito isso, cumpre esclarecer que, no presente trabalho, o federalismo será tratado na corrente doutrina que o enxerga como uma forma de Estado. Dentro deste cenário, o federalismo também pode aparecer como sinônimo de Estado Federal, Federação e Estado descentralizado.

Enquanto forma de Estado, ou seja, como tática de organização territorial e racionalização do poder político, o federalismo é o oposto do chamado Estado unitário, uma vez que apresenta pelo menos dois níveis de governo, possibilitando a descentralização às esferas subnacionais. Ele também se diferencia do Estado confederado ou Confederação, por supor uma centralização a nível nacional.

Na lição de Maria Silva e Dora Alves<sup>2</sup>, existem três critérios para identificar as formas de Estado: a primeira é se existe um único poder político no Estado ou se há vários conjuntos de autoridades e instituições de governo; a segunda diz respeito à existência de uma única

---

<sup>1</sup> SOARES, Márcia M. **Formas de Estado: Federalismo**. Belo Horizonte: UFMG/ DCP, 2013, p. 3.

<sup>2</sup> SILVA, Maria Manuela Magalhães; ALVES, Dora Resende. **Noções de Direito Constitucional e Ciência Política**. Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 339.

Constituição ou a integração diversos ordenamentos jurídicos distintos; e, por último, se o centro de decisão política é unitário ou fracionado.

Dessa forma, é possível dizer que o federalismo possui uma proposta intermediária em relação à descentralização. Isso se torna ainda mais claro quando se verifica que o Estado unitário, por exemplo, apoia-se na centralização política da soberania à somente um nível de poder, como é o caso da República Portuguesa, por exemplo. A ideia da concentração do poder em uma única instância garante, de certa forma, as relações hierárquicas e subordinadas das unidades territoriais.

Logo, nos Estados unitários, não se verifica autonomia política a nível subnacional, o que significa que, ainda que sejam estabelecidas algumas medidas de descentralização política, administrativa, legislativa ou fiscal, não se rompe a relação hierárquica entre as unidades territoriais.

Por outro lado, quando discorremos sobre a Confederação, também podemos compreender melhor a dinâmica do federalismo em relação à descentralização. Isso porque, enquanto o Estado unitário não apresenta níveis subnacionais de poder, o Estado confederado baseia-se na soberania política dos entes territoriais diante da comunidade internacional.

Assim, as confederações são uma espécie de união entre unidades territoriais soberanas sob um propósito comum. Tais propósitos são geralmente de natureza econômica, para a criação de um mercado comum, ou militar, para o estabelecimento de alianças bélicas e defensivas dos confederados. De acordo com Márcia Soares e José Ângelo Machado, a União Europeia, instituída pelo Tratado de Maastrich, em 1992, é um dos mais conhecidos exemplos de confederação moderna<sup>3</sup>.

Para os autores, este tipo de organização política e territorial é de difícil manutenção, já que eventuais crises em alguns dos estados membros podem afetar negativamente as economias domésticas dos Estados membro, como aconteceu no final dos anos 2010. Esta instabilidade pode ser ilustrada, na visão dos autores, com a saída do Reino Unido do bloco, que ficou conhecido como *brexit*.

Ao longo da história, as confederações se mostraram frágeis, em razão da força das unidades territoriais de poder em embate à força central. A dissolução de várias confederações ao longo da história universal mostra a fragilidade desse tipo de organização territorial do poder, assentada nas vontades das partes constituintes, que são mais fortes que o centro.

---

<sup>3</sup> SOARES, Márcia M.; MACHADO, José Angelo. **Federalismo e Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018, p. 15.

Desse modo, apesar de ainda existirem, os autores entendem que as Confederações foram as grandes propulsoras do modelo federal. Ou seja, foram as formas mais remotas de organização dos Estados modernos e que acabou fracassando, sendo substituída pelo federalismo, como foi o caso dos Estados Unidos, da Suíça, da Argentina e da Venezuela<sup>4</sup>.

Portanto, a Federação não contempla a reunião de estados soberanos, como é o caso da Confederação, mas tão somente de unidades territoriais versadas com autonomia a nível subnacional. Isso porque, a partir do momento que se faz o pacto federativo, as soberanias dos entes são transferidas a uma única unidade de poder, normalmente chamada de União ou Poder Federal.

## 1.2 AS ORIGENS E O DESENVOLVIMENTO DO FEDERALISMO

O termo federação origina-se dos provérbios latinos *foedus* e *foederis*, que significam pacto, interação ou integração<sup>5</sup>. Mas somente ganhou relevância após a Constituição Americana, que designou as unidades integrantes e delimitadas por um centro de poder soberano (União). Cabe dizer que, ao redor do mundo, são muitas as formas de designar os entes federados: estados, Länder (Alemanha), Cantões (Suíça) e Províncias (Argentina)<sup>6</sup>.

Desde a antiguidade, é possível verificar indícios ideológicos do federalismo como uma possível forma de organização política do Estado. Todavia, como já explanado, sua primeira marca jurídico-histórica se deu somente em 1787, com a promulgação da Constituição Americana<sup>7</sup>.

A Constituição Americana foi o resultado de uma série de revisões e correções dos “Artigos da Confederação e União Perpétua dos Estados Unidos”, assinado em 1777, pelas treze colônias britânicas na América do Norte<sup>8</sup>. Foi a partir deste documento que as antigas colônias se transformaram em estados novos, livres, soberanos e independentes.

Em 1781, buscando preservar sua independência, essas colônias adotaram a confederação como forma de Estado, de modo que retinham sua soberania, liberdade e independência, além de que cada poder, jurisdição e direitos, que não eram delegados

<sup>4</sup> Op. cit. p. 16.

<sup>5</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 448.

<sup>6</sup> TAVARES, José. **Estudos Jurídico-políticos**: Federalismo e União Europeia, eleições, partidos políticos e cidadãos eleitores. Lisboa: UAL, 1996, p. 41.

<sup>7</sup> CÂMARA, Maria Helena Ferreira da. O conceito moderno de Federação. **Revista de Informação Legislativa**, v. 18, n. 71, p. 23-42, jul./set. 1983, p. 23.

<sup>8</sup> Op. cit. p. 24.



expressamente pela Confederação para os Estados Unidos. Contudo, a experiência confederativa deixou evidente que os laços entre os territórios eram frágeis e ineficazes.

Neste cenário, iniciaram-se as revisões no texto dos Artigos da Confederação e União Perpétua dos Estados Unidos a fim de superar as falhas e as fragilidades constatadas. Para isso, foram convocados 55 delegados, de todos os estados membros, para reunir-se no evento conhecido como Convenção de Filadélfia, em 1787. Lá, diferentes grupos defenderam suas ideias, algumas mais radicais e outras mais brandas<sup>9</sup>.

Ao final, sendo ratificado por pelo menos nove, das treze colônias originais, prevaleceu a ideia de um governo central mais forte, de modo que os entes federados abrissem mão de sua soberania para acomodar-se somente com a autonomia concedida pela União. Assim, nasceu o federalismo moderno, na forma como conhecemos hoje, tendo sido ampliada ao longo que os Estados Unidos iam conquistando mais territórios.

O pacto federativo dos Estados Unidos exigiu um árduo esforço em busca pela existência pacífica da dupla autonomia territorial, do centro político federal (União) e das subunidades federadas (estados). Em razão da resistência de algumas e da necessidade de outras unidades federadas da utilização da mão de obra escrava, dois grupos surgiram no cenário político dos Estados Unidos: os Confederados e a União<sup>10</sup>. Este cenário viabilizou o surgimento de uma Guerra Civil, conhecida como Guerra da Secessão, que durou até 1865, tendo a União como vencedora, o que fortaleceu e institucionalizou, de uma vez por todas, o modelo federal nos Estados Unidos<sup>11</sup>.

Este modelo estabeleceu as diretrizes para instituição dessa forma de estado, sendo que, para Gropalli<sup>12</sup>, a partir de então, o Estado federal passou a ser composto de três elementos: um território, uma população e uma soberania. Ou seja, a federação é a união dos territórios dos Estados-membros em prol da criação de um único estado nacional, no qual a população submete-se à jurisdição local e à federal, sendo esta última a única com representatividade no cenário internacional.

Além disso, nos ensinamentos de Baracho<sup>13</sup>, o federalismo ao modelo norte-americano guarda algumas outras características fundamentais, quais sejam: a preservação da diversidade individual e histórica; a proteção das minorias; a subsidiariedade; a proteção à liberdade; e o

<sup>9</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 256-257.

<sup>10</sup> RIBEIRO FILHO, João Costa. **União Europeia: Federação ou Confederação?**. Dissertação de Mestrado em Direito. Recife: Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2003, p. 70.

<sup>11</sup> Op. cit., p. 71.

<sup>12</sup> GROPELLI, Alessandro. **Doutrina do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 276.

<sup>13</sup> BARACHO, José Alfredo de Oliveria. **O princípio de Subsidiariedade: Conceito e evolução**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 44.

fomento à democracia. O desenho federativo estabeleceu, assim, um sistema de controle de freios e contrapesos, que buscavam delimitar a cooperação mútua dos poderes central e subnacionais, visando o equilíbrio institucional.

O federalismo moderno criado e desenvolvido pelos Estados Unidos, onde persiste até os dias de hoje, apesar de algumas mudanças no desenho original. Contudo, fato é que este modelo extrapolou as fronteiras nacionais estadunidenses e passou a ser vista como uma opção para países que enfrentavam problemas similares àqueles sofridos pelas treze colônias originais.

Assim, desde a promulgação da Constituição Americana, em 1787, o federalismo entrou em progressiva expansão com o intuito de conciliar os interesses domésticos e internacionais de algumas nações. A atratividade desse modelo residia basicamente no fato de que ele possibilitava uma solução de equilíbrio entre poderes dentro de um território.

O critério essencial, no qual reside a atratividade que se pode verificar historicamente no modelo federalista, está na possibilidade de solução que ele oferece para um amplo problema histórico-político relacionado ao conceito do moderno Estado territorial, a saber, a existência de forças políticas opostas de integração e desintegração num determinado espaço geográfico. Do ponto de vista histórico, um ordenamento estatal federalista sempre significa um equilíbrio em um campo de tensão entre forças centrífugas e centrípetas ou integrativas e desintegrativas.<sup>14</sup>

Dessa forma, a origem no federalismo nos Estados Unidos correspondeu ao propósito de unir os Estados membros, a partir do processo de centralização do poder. Todavia, em razão de sua natureza intermediária, o federalismo surgiu em diversos outros países como uma forma de descentralização, como foi o caso do Brasil, em 1889.

Essas diferenças nos motivos pelos quais o federalismo foi adotado são importantes para que se façam entender as dinâmicas do modelo federal em cada país. Ou seja, em caso de intenção de união, existe maior dualidade na separação das competências entre níveis de governo e maior grau de descentralização dos entes, enquanto que no caso de descentralização, mantem-se ainda grandes parcelas de poder na União.

---

<sup>14</sup> BOTHE, Michael. Federalismo – Um conceito em transformação histórica. In: FUNDAÇÃO KONRAD ADANAUER-STIFTUNG. O federalismo na Alemanha. Tradução: S. C. Sperber. São Paulo: Editora Fundação Konrad Adenauer-Stiftung, 1995, pp. 3-14, p. 5.

### 1.3 A INTRODUÇÃO DO MODELO FEDERALISTA NO BRASIL

Inicialmente, a federação teve sua origem no Brasil, enquanto instituto legal, com a edição do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, que proclamou a República Federativa<sup>15</sup> e, na sequência, foi estabelecida pelo art. 1º da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 que previa que “A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”<sup>16</sup>.

A Federação brasileira não foi resultado de um pacto constitucional entre entes autônomos com o intuito de criar uma unidade política mais ampla, como foi nos Estados Unidos. Ela surgiu para suceder ao Estado nacional unitário, instituído com a independência do país do Império Português, em 1822. Assim, o pacto federativo resultou da ação de lideranças políticas regionais que conquistaram o poder nacional e iniciaram um processo de descentralização política<sup>17</sup>.

Ao contrário do que muito se pensa, a adoção do regime federal no Brasil não foi uma simples imitação do modelo estadunidense. Na verdade, o Brasil sempre esteve no limite de uma possível secessão de seu território. Durante o período colonial, as relações entre as províncias brasileiras eram praticamente inexistentes, não somente pela distância e a dificuldade de interação, mas também pela ausência de motivos econômicos para esse intercâmbio. Isso porque o comércio das matérias-primas era monopólio da coroa portuguesa, que mantinha relações estreitas apenas com as províncias mais rentáveis.

Para Dolhnikoff<sup>18</sup>, o pacto federativo instituído pela Constituição de 1891 funda-se nas raízes históricas do modelo de organização imperial. A dinâmica imperial garantia o poder central, ao qual era atribuída a manutenção da unidade do território nacional, devidamente acordado no Ato Adicional de 1834, que preservava o poder de regulação em troca da liberdade das elites provinciais para gerenciar seus interesses locais.

<sup>15</sup> BRASIL. **Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889**: Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2022.

<sup>16</sup> BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 03 set. 2022.

<sup>17</sup> SOARES, Márcia M.; MACHADO, José Angelo. **Federalismo e Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018, p. 72.

<sup>18</sup> DOLHNIKOFF, M. **O Pacto Imperial**: Origens do Federalismo no Brasil. São Paulo: Globo, 2005, p. 147.

Assim, ainda que não estivesse caracterizado o federalismo, em sua forma mais conhecida, o pacto imperial serviu de base para os elementos que compuseram o modelo federal instituído pela Constituição de 1891. O pacto imperial definiu a divisão de competências entre os níveis de poder e garantiu ao governo central a prerrogativa de responder por questões nacionais em todas as áreas de interesse da nação. Já os governos provinciais tinham direito de conduzir a política local, estabelecendo diálogos com a elite para intermediar as negociações com o poder central.

A autonomia financeira e a liberdade de decisão já eram garantidas aos governos provinciais em matérias de interesse econômico e político local. Já a distribuição tributária era altamente voltada ao poder central, com pouquíssimas liberdades concedidas às províncias. Em resumo, os governos provinciais tinham autonomia para elaborar seus orçamentos, arrecadar seus tributos, promover obras públicas e investir na geração e desenvolvimento de empregos, educação e segurança pública<sup>19</sup>.

A elite tinha um poder muito forte no jogo político, já que eles tinham enorme influência e prestígio junto aos presidentes de províncias, os quais dialogavam diretamente com o governo central. Este arranjo imperial serviu de base pro federalismo brasileiro, em 1891, uma vez que as oligarquias regionais buscaram ganhos tributários como uma forma de enfrentar os problemas existentes.

Os representantes de unidades de alto poder econômico, especialmente os paulistas e os mineiros, brecharam a descentralização radical e respaldaram as demandas do governo central a fim de evitar a perda de poder do governo federal. Assim surgiu a disputa entre a descentralização e o poder regulatório federal, em busca da garantia da autonomia dos estados, que iniciou com a criação do cargo de governador, que passou a ser eleito pela população.

O povo dos estados passou a ter o governador como uma figura em oposição às elites locais, podendo agir sem o elo de transmissão das relações da União que era anteriormente exercido com personalidade. O canal de comunicação mudou e o poder local foi se fortalecendo cada vez mais.

O poder dos estados foi certamente um dos grandes triunfos da República, já que as ficaram mais evidentes os balanceamentos de força entre União e podem ser mais bem representadas como alterações no balanceamento de forças entre União e governos regionais. No entanto, o novo modelo não inviabilizou a atuação do centro, já que a dinâmica de diálogo com os estados mais poderosos se manteve, como herança ao arranjo imperial.

---

<sup>19</sup> DOLHNIKOFF, M. **O Pacto Imperial**: Origens do Federalismo no Brasil. São Paulo: Globo, 2005, p. 107.

Neste primeiro momento federativo, não houve grandes mudanças quanto à distribuição dos recursos tributários, mantendo-se a mesma lógica imperial. Contudo, o discurso a favor da ampliação do poder financeiro estadual foi foco de grandes debates políticos à época, que somente não avançaram em razão da cautela dos estados mais ricos em poder federal com uma grande parcela de poder, já que eles eram beneficiados.

Assim, o modelo federal brasileiro enraizou um dos grandes impasses econômicos do país até os dias de hoje: a desigualdade de renda. Isso porque o governo federal, assim como governo central do Império, passou a barganhar favoravelmente com as unidades mais pobres. Essa decisão de deixar cada estado preso à própria capacidade financeira acentuou as disparidades regionais, sendo que Minas Gerais e São Paulo passaram a acumular riquezas e autonomia política, passando a ter grande influência no governo político federal.

A descentralização em favor dos estados provocou algumas mudanças nas relações municipais, uma vez que estes entes não gozavam de autonomia. Ainda que ocupassem local de destaque na elaboração de políticas públicas, os municípios ainda eram tutelados pelos estados, em razão do poder legiferante fiscal<sup>20</sup>. Assim, os dirigentes municipais somente atuavam de acordo com o que era consentido pelos estados, deixando-os acudados a obedecer ao poder estadual, já que eles poderiam interferir negativamente na arrecadação dos municípios.

Nessas diretrizes, consagrou-se o primeiro momento do modelo federal brasileiro, no qual a força da esfera federal estava no topo da ordem hierárquica, competindo a ela administrar os interesses gerais do país. Enquanto isso, os estados ganhavam força nos assuntos de interesse regional, no papel de entes intermediários dos diálogos com a União e entes comandantes das articulações com os municípios.

Apesar de as dinâmicas basilares terem continuado as mesmas, o governo de Getúlio Vargas provocou algumas mudanças no federalismo brasileiro. A principal delas, na lição de Souza, foi o fortalecimento de um Estado centralizado, que redefiniu os canais de acesso e influência dos interesses estaduais com o poder central.

O poder federal sofreu uma grande expansão, o que foi favorecido pela crise econômica provocada pelo café e pela Revolução de 1930. Neste momento, as forças estaduais passavam por grandes dificuldades e a atuação do governo federal foi ampliada a fim de garantir o desenvolvimento socioeconômico do país.

---

<sup>20</sup> NUNES LEAL, V. **Coronelismo, enxada e voto**: O Município e o Regime Representativo no Brasil. São Paulo: Cia das Letras, 2012, p. 49

Neste contexto, o governo buscou modernizar o Estado a partir da criação de diversas instituições e políticas públicas para combater os efeitos da crise nos governos estaduais. Diante disso, estes tiveram que sucumbir ao poder federal, que controlava todos os órgãos e agências responsáveis pelos complexos monetários, creditícios, previdenciários e de exportação<sup>21</sup>.

A Era Vargas foi marcada pelas grandes transformações econômicas e sociais, que trouxeram à cena política alguns novos atores, como os profissionais liberais e a burguesia industrial. Nesse novo contexto, o processamento dos diversos interesses territoriais em realidades diferentes em cada um dos estados gerou um grande desafio ao poder central, que adotou o autoritarismo unitário como medida de escape.

Apesar da Constituição de 1937 ainda caracterizar o Brasil como país federal, os estados foram destituídos da autotutela, tendo sido nomeados interventores estaduais que dissolveram as assembleias. Os símbolos de poder dos estados foram abolidos, estabelecendo uma dinâmica de poder extremo da União. Carvalho<sup>22</sup> diz que, assim como era feito à época do ajuste imperial, “em cerimônia pública foram queimadas todas as bandeiras estatais para deixar claro o predomínio, se não a exclusividade, da esfera nacional. Os governos dos estados, agora, passaram a ser nomeados pelo governo central”.

A convocação de eleições diretas para Presidente e a formação de uma nova assembleia constituinte marcaram o fim do Estado Novo de Vargas. A Constituição de 1946 incorporou e expandiu a abrangência da cidadania e a moralização do processo eleitoral disposto no Código Eleitoral de 1932. As regras eleitorais de sufrágio e a liberdade de organização partidária possibilitaram a formação de partidos políticos de massa.

Nesta mesma Constituição, foram reestabelecidas as eleições diretas para governador, deputado estadual, prefeito e vereador. O contexto democrático pós-Vargas deu grande estima aos interesses de cada uma das unidades territoriais do Brasil, viabilizando a aplicação do modelo federativo, de fato. Durante este período, não houve nenhuma intervenção federal nos estados, tornando a autonomia dos entes subnacionais uma realidade.

Todavia, em 1964, o golpe militar utilizou-se novamente do autoritarismo como uma ferramenta de acomodação dos interesses da sociedade, provocando um retorno à centralização do poder nas mãos do governo federal. Este regime perdurou até 1985 e, na

---

<sup>21</sup> DRAIBE, S. **Rumos e metamorfoses**: Estado e industrialização no Brasil - 1930/1960. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985, p. 80.

<sup>22</sup> CARVALHO, José Murilo. El federalismo brasileño: perspectiva histórica. In: CHÁVEZ, Alicia Hernández. (Coord.). **¿Hacia un nuevo federalismo?** Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1996, p. 46.

lição de Soares e Machado<sup>23</sup>, demonstrou claramente as disfuncionalidades entre o autoritarismo e a federação efetiva. Para eles, algumas medidas subordinaram os estados e criaram um cenário desfavorável à realização do modelo federativo, principalmente os Atos Institucionais nº 2 e 3.

Apesar de a Constituição de 1967 ter revogado os referidos atos institucionais, por ter incorporado suas medidas ao seu texto, novos decretos e atos normativos acentuaram o autoritarismo centralizador que vigia à época, em especial o Ato Institucional nº 5, que, já em seu preâmbulo, simbolizou um verdadeiro ataque ao modelo federal:

São mantidas a Constituição de 24 de janeiro de 1967 e as Constituições Estaduais; O Presidente da República poderá decretar a intervenção nos estados e municípios, sem as limitações previstas na Constituição, suspender os direitos políticos de quaisquer cidadãos pelo prazo de 10 anos e cassar mandatos eletivos federais, estaduais e municipais, e dá outras providências<sup>24</sup>.

Nesse momento, os regimes fiscais definiram a forma do federalismo autoritário que vigorou durante a ditadura militar. Isso porque o governo federal centralizou os recursos tributários e ampliou o seu domínio sobre o financiamento das mais diversas pastas do governo, como a saúde, a educação, dentre outros. Além disso, a ditadura também alterou o sistema de partilha de recursos com os estados por meio da criação de transferências vinculadas e empréstimos condicionados.

A gestão tributária também foi alvo de manipulação federal, já que as alíquotas do principal tributo estadual, o Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), foram alteradas. Conforme ensina Lopreato<sup>25</sup>:

No plano fiscal, a reforma do sistema tributário elevou a carga tributária e aumentou o peso da União, que saltou de 40,6% em 1966 para 51,6% em 1974, enquanto a dos Estados caiu de 46,3% para 35,2%. A concentração da arrecadação alterou traço marcante do federalismo fiscal brasileiro. Os estados que, desde o início da República, mantiveram (ou expandiram) a participação no valor da receita tributária, perderam pontos na distribuição dos recursos disponíveis e ampliaram a dependência em relação à esfera federal, apesar de a reforma tributária de 1966 seguir a tradição histórica e atribuir a eles o tributo de maior potencial de arrecadação, o ICM, beneficiando as unidades de maior potencial econômico. Por outro lado, várias medidas favoreceram o controle sobre os recursos financeiros. A

<sup>23</sup> SOARES, Márcia M; MACHADO, José Angelo. **Federalismo e Políticas Públicas**. Brasília: Enap, 2018, p. 77.

<sup>24</sup> BRASIL. **Ato Institucional nº 5**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ait/ait-05-68.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-05-68.htm). Acesso em: 08 set. 2022.

<sup>25</sup> LOPREATO, Francisco Luiz C. Federalismo Brasileiro: origem, evolução e desafios. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 31, n. 1 (74), p. 1-41, janeiro-abril 2022, p. 21.

reestruturação da dívida pública com as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), o uso das cadernetas de poupança com correção monetária, a criação das poupanças compulsórias (FGTS, PIS-PASEP) e a busca de financiamento no mercado externo (Resolução 63/1967) deram à esfera federal o manuseio de parcela expressiva da poupança financeira. A centralização financeira ganhou contornos finais quando a Lei Complementar n. 12, de novembro de 1971, ampliou a possibilidade de financiamento público ao delegar ao Banco Central o comando sobre a dívida pública e a liberdade de colocação de títulos e de responder pelos encargos decorrentes.

O modelo federativo só começou a ressurgir, sob a ótica da descentralização, com o processo lento e conservador de abertura política, ao longo do governo de Ernesto Geisel, em 1974. Isso porque este período foi marcado pela expressiva revolta das forças estaduais com a mitigação de seu poder. Foi com a transformação do Movimento Democrático Brasileiro (MDB) em Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) que foi definida a oposição desestabilizadora do regime militar.

O crescimento do partido no Senado Federal fez a União ceder ao pluripartidarismo e extinguir o bipartidarismo. Em consequência disso, as eleições para governadores também voltaram a ser diretas, fazendo o MDB ganhar nos principais colégios eleitorais brasileiros (São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro). Todo este movimento culminou no movimento “Diretas-Já”, em 1984, que acabou finalizando o regime militar, com a última eleição indireta do país, que colocou Tancredo Neves, então opositor aos militares, no poder.

Apesar de estabelecida, em tese, a nova configuração federal, o fim do regime militar não trouxe alterações imediatas na prática política brasileira. Isso porque o governo civil se encontrava em uma gravíssima crise fiscal, que criou uma dinâmica problemática de renegociação de dívidas por parte dos estados enquanto a União impunha medidas restritivas para pagamento dos juros da dívida externa.

#### 1.4 OS PRINCÍPIOS E AS CARACTERÍSTICAS DO FEDERALISMO BRASILEIRO À LUZ DA CF/88

Com a redemocratização, iniciou-se o federalismo brasileiro aos moldes que conhecemos hoje, estabelecendo os três níveis de governo, autônomos e interligados por uma união indissolúvel. As três esferas de governo passaram a ser União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que cada um deles engloba os três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si.



À nível federal, o Poder Legislativo passou a ser bicameral, composto pela Câmara dos Deputados e o Senado Federal, enquanto que nas esferas estaduais e municipais, ele se consagrou como unicameral na figura das Assembleias Legislativas Estaduais e das Câmaras de Vereadores. Já o Poder Judiciário passou a compreender as esferas federais e estaduais, sendo o único caso em que ainda restou-se configurada a submissão dos municípios aos estados. No Poder Executivo, a descentralização se fez de forma surpreendente, garantindo a autotutela administrativa de todos os entes federados, além de ter atribuído competências privativas, comuns e concorrentes a todos eles.

Na seara tributária, a Constituição de 1988 vedou a intervenção da União nos tributos dos demais entes federados e a fixação de condicionantes para as transferências constitucionais. Além disso, aumentou a participação de estados e municípios na receita tributária, por meio da expansão dos valores distribuídos aos fundos de participação.

Outra grande revolução foi incluir os serviços de transporte na base do ICM, que gerou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que passou a ter 25% de sua arrecadação distribuída aos governos locais. Não menos importante, o novo texto constitucional ampliou os direitos fundamentais, individuais e sociais dos cidadãos em resposta à desigualdade de renda alavancada na era militar.

O desenho constitucional teve como principal intenção o estabelecimento do estado de bem-estar social no Brasil a fim de equilibrar a federação. No entanto, apesar dos esforços, os entes passaram a se rivalizar, quando da delimitação dos direitos e deveres de cada um. Isso fez com que a União revisasse as regras estabelecidas para iniciar um movimento *ad hoc* de redesenho das relações intergovernamentais<sup>26</sup>.

A falta de preocupação dos constituintes em uma descentralização fiscal com parâmetros e competências bem definidas acabou gerando desequilíbrio nas gestões das pastas concorrentes e comuns, como é o caso da educação e da saúde. Também não houve o estabelecimento de regras de responsabilização fiscal dos entes, que corroborou com o cenário de endividamento intenso causado pela hiperinflação na primeira metade dos anos 1990.

A partir de 1994, diversas reformas no sistema político foram conduzidas pelo governo federal para minimizar os efeitos negativos da redemocratização federal, como a desvinculação de recursos da União, criação das contribuições sociais, aumento na carga tributária, delimitação de competência e criação de fundo para o desenvolvimento da educação, dentre outras.

---

<sup>26</sup> ARRETICHE, M. **Democracia, Federalismo e Centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Fiocruz, 2012, p. 36.

A dependência entre os entes subnacionais e a União, associada à fragmentação política e a dificuldade em estabelecer instrumentos de defesa de seus interesses, colocou-os na posição de reféns. O redesenho do arranjo federativo só veio a ganhar força e características permanentes no governo de Fernando Henrique Cardoso, quando o sucesso do Plano Real definiu a força política do presidente, garantindo o estabelecimento de bases parlamentares para a aprovação de leis necessárias à reformulação do projeto federativo de 1988.

### 1.5 A EVOLUÇÃO DO DIÁLOGO ENTRE O FEDERALISMO E FISCALIDADE

Entendendo que o federalismo provocou uma nova organização política do Estado, inevitável sua interferência no modelo financeiro-tributário nacional. Neste contexto, surge o chamado federalismo fiscal, que pode ser caracterizado como o modelo federal que se preocupa com o poder, o qual difere a depender da situação, da matéria e do ente federado que o exerce, inserindo-se nos diálogos de poder, a competência tributária e a intervenção do Estado na economia nacional<sup>27</sup>.

Ou seja, considerando que o federalismo brasileiro se apresenta como uma dinâmica de cooperação entre os entes federados - União, Estados, Distrito Federal e Municípios – faz-se fundamental a discussão do sistema tributário como elemento de concretização da ideia do equilíbrio econômico e do desenvolvimento nacional. Assim, o federalismo, além da questão histórica e político-jurídica, apresenta um componente econômico.

O federalismo preserva sua segurança jurídica a partir da garantia da autonomia dos entes federados e, como corolário da proteção dessas regras de organização, ele garante a garantia dos direitos dos contribuintes em face da simetria das competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios<sup>28</sup>.

O princípio federativo é considerado uma cláusula pétrea, aos moldes do art. 60, §4º, inciso I da Constituição Federal<sup>29</sup>. E, dessa forma, é vedado o retorno do Estado a sua forma unitária, deixando ainda mais evidente a relevância da reciprocidade da preservação das autonomias de cada pessoa política da Federação, colocando a União como ente não interventor naqueles subnacionais.

<sup>27</sup> FIORI, José Luís. Federalismo e Reforma Tributária. In: AFFONSO, Rui de Brito; BARROS SILVA, Pedro L. **A federação em perspectiva**: Ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 27.

<sup>28</sup> TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012, p. 453.

<sup>29</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 02 dez. 2022.

Certo é que a autonomia garantida pelo federalismo abrange a esfera financeira e, por isso, deverá o sistema tributário dividir-se entre todos os níveis de poder. Isso porque, para que sejam cumpridas suas finalidades político-administrativas, cada ente necessita também atribuir recursos próprios necessários<sup>30</sup>.

Desde o estabelecimento do federalismo no Brasil, em 1891, a economia brasileira era focada quase inteiramente no setor primário, e grande parte das produções servia à exportação. Logo, o sistema tributário nacional tinha uma dependência muito alta da importação, sendo que este se referia à cerca de 40% da receita tributária nacional<sup>31</sup>.

Com a crise do modelo cafeeiro nos anos 30, o modelo primário-exportador parou de fazer sentido, fazendo com que os juristas e parlamentares da época pensassem em formas de repensar a estrutura tributária. Neste contexto, em 1934, foi promulgada uma nova Constituição, que passa conter dispositivos de garantia de novas funções e condições da economia voltada à industrialização.

Muitos dos grandes marcos daquela Constituição foram voltados à área fiscal, como a criação do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que substituiu o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), de 1922, e a generalização do Imposto de Renda (IR), aumentando suas hipóteses de incidência para compatibilizar os recursos tributários com a participação estatal na economia.

A instituição do imposto sobre vendas e consignações (IVC), ampliando o campo da incidência do antigo imposto sobre vendas mercantis de 1923, a ampliação da área de incidência para outros produtos do imposto do consumo, e a maior abrangência do imposto sobre a renda, emergiam como medidas mais consentâneas à nova realidade da economia, então calcada, basicamente, na atividade interna. Assim, a ampliação e generalização do imposto sobre a produção e circulação de mercadorias e do imposto sobre a renda, ao lado do estabelecimento de um teto ao imposto de exportação, apresentavam-se como a principal tentativa ensaiada para coadunar os instrumentos de política econômica à nova realidade. Com a criação de tributos de competência dos municípios, pode-se dizer que foi com esta constituição que o sistema tributário do país, pela primeira vez, delimitou expressamente o campo de competência de tributos para a esfera federal, estadual e municipal<sup>32</sup>.

Na Constituição de 1934, as competências de cada ente federado foram delimitadas, o que viabilizava um distanciamento com o modelo tributário previsto na Constituição de 1891.

---

<sup>30</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: RT, 2015, p. 112-113.

<sup>31</sup> IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do século XX**. Disponível em: <https://seculoxx.ibge.gov.br/>. Acesso em: 03 dez. de 2022.

<sup>32</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma Tributária de 1966 e acumulação de capital no Brasil**. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 24.

Assim, com a promulgação da Constituição 1937, os impostos sobre importação tiveram sua participação fortemente diminuída na economia nacional, caindo para 4,04%, em 1955. Em contrapartida, o imposto de renda e proventos aumenta de 6,15%, em 1935, para 34,58%, em 1955, e o imposto sobre consumo de 21,6%, em 1935, para 31,31%, em 1955<sup>33</sup>.

O Plano de Metas, instituído por Juscelino Kubitschek, consolidou o combate aos “pontos de estrangulamento” da economia brasileira com foco na melhoria da infraestrutura do país. Apesar de ser considerado exitoso por muitos economistas e juristas, o Plano de Metas de JK acabou agravando o sistema de classes sociais do Brasil, uma vez que foi adotada uma política de aumento progressivo da carga tributária. Isso porque não havia poupança interna ou financiamentos estrangeiros suficientes para subsidiar os projetos<sup>34</sup>.

Com a instauração do regime militar no Brasil, em 1964, a busca por investimentos para condução da atividade econômica e formação de capital levou a uma política de centralização, que foi responsável pelo inchaço da União em detrimento dos outros entes. Esta reforma diminuiu drasticamente a autonomia política, financeira e tributária dos Estados e dos Municípios.

Por esta razão, foi realizada a reforma tributária de 1966 e criado um sistema de transferências vinculadas entre os entes. No entanto, com o surgimento de uma crise econômica no final dos anos 1970, os governadores estaduais e prefeitos municipais passaram a ficar cada vez mais descontentes com a forma como a política tributária nacional os tornava dependentes da União. A partir de então, passou-se a existir uma pressão política para o estabelecimento de um federalismo fiscal cooperativo no Brasil<sup>35</sup>.

A autonomia política endossada pelo modelo federalista exige que cada ente seja constitucionalmente dotado de suas correspondentes competências legislativa e administrativa a fim de realizar e fornecer serviços públicos. E para execução da competência administrativa, a autonomia financeira, por meio de fontes seguras de recursos para arrecadação, torna-se necessária.

Desse modo, a partilha de competências tributárias deve ser uma questão complexa a ser analisada a partir de uma dinâmica que favoreça a tributação eficiente e sem distorções que possam promover desarmonia, como estava pautado o sistema de transferências criado

---

<sup>33</sup> IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do século XX**. Disponível em: <https://seculoxx.ibge.gov.br/>. Acesso em: 03 dez. de 2022.

<sup>34</sup> TARIFA, Marcelo Resquetti; RIPPEL, Ricardo. Planejamento e desenvolvimento brasileiro: análise histórica sob a perspectiva tributária inserida nos Planos Nacionais de Desenvolvimento (Pnds I e II). **Revista da FAE**, v. 19, n. 2, p. 6-21, 2016, p. 11.

<sup>35</sup> AFONSO, José Roberto R.; SERRA, José. Finanças públicas municipais: trajetórias e mitos. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/nov, 1991, p. 48.

durante o regime militar<sup>36</sup>. Logo, as transferências e o rateio de produto devem configurar competência tributária, mas não poderá a arrecadação pautar-se tão somente nelas.

Pautado nesta situação, a reforma tributária provocada pela promulgação da Constituição Federal de 1988 definiu o cooperativismo como um dos pilares do federalismo fiscal brasileiro, de modo que a partilha das receitas tributárias seja eficiente na superação das desigualdades sociais. Assim, a competência de arrecadação do ente deve seguir a necessidade de destinação dos recursos para os contribuintes.

Nos artigos 157 a 159 do texto constitucional, a repartição de receitas tributárias é de 50% da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) e de 25% da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Além disso, também é prevista a repartição da arrecadação do IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, ao Fundo de Participação dos Municípios, e a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste<sup>37</sup>.

Dessa forma, a dinâmica descentralizadora do Estado é composta de diversos elementos: a repartição de fontes de receita ou discriminação pela fonte, que ocorre mediante atribuição de competência privativa ou compartilhada dos entes subnacionais; e a repartição do produto da arrecadação ou discriminação pelo produto, que ocorre pela obrigatoriedade de transferência total ou parcial dos recursos arrecadados de uma unidade a outra, direta ou indiretamente<sup>38</sup>.

O federalismo fiscal brasileiro tem como um de suas grandes características a distribuição de finalidades executivas entre os entes por meio de transferências. Ou seja, não leva exatamente em consideração a efetiva capacidade econômica do ente para cumprir com suas obrigações. Tanto é que o rateio dos recursos é mecanismo próprio do sistema tributário nacional, o qual já entende que a arrecadação própria do ente não é suficiente para plena execução das políticas públicas de sua competência.

As transferências intergovernamentais podem ser automáticas, quando decorrem de obrigação constitucional, ou voluntárias, quando depende de decisão da autoridade política a critérios pouco rígidos. Um caso interessante é o dos fundos constitucionais de financiamento

---

<sup>36</sup> CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma perspectiva comparada. In: BRAGA, Carlos; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. São José: Conceito, 2010, p. 20.

<sup>37</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 02 dez. 2022.

<sup>38</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Royalties de petróleo, minério e energia: Aspectos constitucionais, financeiros e tributários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 248-249.

das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos quais as receitas são fundadas em transferências automáticas, mas sua distribuição é feita por meio de programas de financiamento ao setor produtivo, que devem passar por avaliação para posterior aprovação.

No caso acima, o próprio arcabouço constitucional prevê o caráter econômico de desenvolvimento municipal dos recursos. Assim, não se trata necessariamente de uma transferência de valores para subsidiar os entes na prestação de serviços públicos, mas para fomentar a atividade privada. Trata-se de um misto de transferência automática e transferência voluntária.

Considerando-se o destino dos recursos, a reforma tributária de 1988 aumentou a participação dos municípios nas receitas disponíveis. A demanda de maior autonomia financeira era recorrente entre os agentes políticos dos entes municipais, que passou de 6,5% do PIB, em 1960, para 16,9%, em 1992. Esta dinâmica acabou conseqüentemente reduzindo a disponibilidade de receita dos Estados e da União<sup>39</sup>.

Todavia, é importante destacar que a União não ficou deficiente com o crescimento dos Municípios, mas muito pelo contrário. Nos anos 2000 foram criados diversos programas sociais que aumentaram os gastos federais e, conseqüentemente, foram sendo aumentos os valores disponíveis para o ente. Assim, as contribuições passaram a não ser necessariamente transferidas aos Estados ou Municípios, o que pode ser ilustrado pela Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), criada em 2001.

No ano de 2005, a União detinha 94,22% dos valores decorrentes da CIDE, sendo que os Estados e Municípios ficavam com 4,64% e 1,14, respectivamente. Vale ressaltar que esta contribuição era equivalente a 35,91% de toda a receita tributária brasileira e, na época, cerca de 58,52% do total da arrecadação federal provinha de contribuições<sup>40</sup>.

Outra medida de fortalecimento da União foi a criação do DRU que permite ao governo federal utilizar 20% de todos os tributos federais vinculados de forma livre, sendo que 90% desses recursos são originários de contribuições sociais. O percentual ainda foi aumentado para 30%, aos moldes do artigo 76 dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), após ter sido ainda criado o instituto da desvinculação das receitas para os Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme artigos 76-A e 76-B dos ADCT<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> AFONSO, José Roberto Rodrigues. Aspectos conceituais das relações financeiras intergovernamentais. **Estudos Econômicos, São Paulo**, v.22, n.1, p.5-32, jan/abr,1992, p. 26.

<sup>40</sup> IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Panorama das finanças municipais em 2005. Rio de Janeiro, 2005. **Série Estudos Especiais n. 184**. Disponível em: <http://www.ibam.org.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>. Acesso em: 03 dez. 2022.

<sup>41</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 dez. 2022.

As dificuldades decorrentes ao modelo brasileiro de distribuição de competência tributária são bem sintetizadas por Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

Tal técnica, porém, apresenta como inconveniente o fato óbvio de que a diferença de condições econômicas entre regiões de um mesmo todo faz com que a mesma matéria tributável seja rendosa para um Estado e não o seja para outro. Com efeito, um imposto sobre produção agrícola, por exemplo, não renderá num Estado industrializado e assim por diante<sup>42</sup>.

De igual modo, a mesma situação se arrasta no mecanismo das transferências dentro do federalismo fiscal brasileiro, que foi criado justamente para reconhecer as disparidades regionais e a incapacidade arrecadatória de alguns entes a fim de mitigar o desequilíbrio fiscal entre eles. No entanto, ainda que algumas variáveis como renda e população sejam levadas em conta em alguns fundos, não há uma clareza nos dados e, conseqüentemente, na efetividade dessas medidas.

Dentre as diversas problemáticas que o desequilíbrio do poder fiscal entre os entes federados pode causar, destaca-se a chamada “guerra fiscal”, que consiste na competição, vertical e horizontal, entre os entes federativos por disponibilidade de receita. Tal fenômeno é problemático no sentido que enfraquece o processo democrático em razão da luta entre as forças políticas regionais e a central, e incapacita a União de exercer suas funções coordenadoras para o estímulo à redução das desigualdades sociais e regionais.

Além da falta de instituições adequadas para o fomento ao desenvolvimento municipal, a introdução do Brasil ao mercado internacional também desempenhou papel determinante ao agravamento da “guerra fiscal”. Na lição de Dulci:

A abertura ensejou a condição econômica para a escalada da guerra fiscal, na medida em que atraiu o fluxo crescente de capitais internacionais em busca de oportunidades de investimento no país. Parcela relevante da guerra fiscal tem a ver com a disputa por projetos industriais de origem externa, sendo os mais visíveis os da indústria automobilística.<sup>43</sup>

Assim, a “guerra fiscal” foi fortalecida pela própria dinâmica do Estado brasileiro que, na ausência de instituições adequadas de fomento ao desenvolvimento municipal, não conseguiu contornar as desigualdades intrínsecas ao modelo federalista no país. Diante disso, os estados passaram a promover concessões a empresas multinacionais por meio de incentivos fiscais, o que gerou um grande impacto na dinâmica econômica nacional.

---

<sup>42</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 71.

<sup>43</sup> DULCI, Octávio. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista Sociologia e Política**, n. 18, Jun. 2002, p. 3.

Isso porque, além de gerarem uma evidente desigualdade municipal face aos estados menos industrializado e, conseqüentemente, menos interessantes ao investimento estrangeiro, a medida acabou se tornando uma penalização das empresas nacionais. Se, por um lado, as empresas estrangeiras são beneficiadas pela “guerra fiscal”, os empreendimentos nacionais são as vítimas que, com menos circulação de mercado, são “castigados” com o aumento da carga tributária.

Neste sentido, os incentivos fiscais concentram-se somente em seguimentos e empresas específicos, gerando um desequilíbrio no setor produtivo que é característico do federalismo fiscal brasileiro. Toda esta instabilidade permite aos estados fazer projeções parciais das receitas de impostos para conceder vantagens que os tornam reféns de grandes empresas no território.

O grande problema dessa dinâmica é que somente ganham os estados mais desenvolvidos, que possuem mais poder político e financeiro, o que agrava as desigualdades regionais no país. Na lição de Ricardo Carvalho, tudo isso se deve a ausência de fortes políticas federais de fomento ao desenvolvimento regional<sup>44</sup>.

A matéria desenvolvimentista possui natureza nacional e, por isso, deve ser promovida pelo governo central. Todavia, os estados se veem obrigados a perseguir a instalação de empreendimentos em seus territórios. Neste contexto, apenas estados fortes e com grande capacidade técnica, financeira e estrutural são capazes de obter algum “sucesso”, agravando as desigualdades sociais e regionais.

## 1.6 OS MUNICÍPIOS E SUAS ATRIBUIÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O primeiro rascunho do que se chama de Município surgiu como um conceito para definir o centro administrativo de Roma, que como cidade base de um grande império em expansão, necessitava de um corpo jurídico-civil bem organizado. Isso porque os territórios conquistados passavam a obedecer às leis romanas, como uma espécie de “metrópole”.

Todavia, ainda em Roma, as cidades conquistadas pelos romanos recebiam o status de “municipium” que lhes davam alguns direitos em reflexo ao ordenamento vigente em Roma,

---

<sup>44</sup> CARVALHO, Ricardo Ismael. **Nordeste**: a força da diferença. As dificuldades na cooperação entre os governos estaduais no contexto federativo da Constituição de 1988. Tese de Doutorado em Ciência Política. Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), Universidade Cândido Mendes, 2001, p. 168.



como a eleição de governantes. A governança desses municípios era restrita a uma oligarquia altamente seleta, sendo composta de um colégio formado por até quatro magistrados<sup>45</sup>.

Esta forma de governança romana seria equivalente à ideia moderna de Poder Executivo, sendo que no exercício legiferante existiam os Conselhos Municipais, que elaboravam as leis locais e eram compostos por cidadãos nomeados. Há de se destacar que, na época, apenas homens livres eram considerados cidadãos e, por isso, na Idade Média, foram criados os Conselhos dos Homens Livres, com funções administrativas, policiais, judiciais e, posteriormente, fiscais<sup>46</sup>.

Foi nessa época que surgiu a primeira ideia do que viria a ser um “imposto municipal”. Este tributo era conhecido como “pedido”, uma vez que se tratava de um requerimento feito pelo monarca aos governantes das cidades para a arrecadação de impostos sobre a propriedade de terras e edifícios. A arrecadação, no entanto, não se direcionava aos cofres públicos do ente municipal, mas era transferida ao poder central administrado pelo Rei<sup>47</sup>.

A origem do sistema federativo tripartite surgiu na França e, desde seu início, concedeu direitos aos municípios de gerir e executar funções próprias do interesse local e, em contrapartida, receber ordens e delegações do governo central sobre políticas de interesse geral<sup>48</sup>.

Essa descentralização foi responsável pela criação da representação municipal eletiva como uma base de poder provinciano. Tal dinâmica acabou influenciando outros países europeus a desenvolver a natureza municipal, como a Bélgica, em 1831, que criou a autonomia relativa face aos assuntos locais, e a Áustria, em 1849, que passou a considerar municípios entidades de direito público<sup>49</sup>.

Já município mais contemporâneo é mais diverso e depende da estrutura de cada Estado do qual cada ente faz parte. Assim, pode ter maior ou menor autonomia a depender da forma como dispõe o texto constitucional do governo central. Todavia, independente da forma de estado ou de governos, os municípios, por natureza, tornam-se os principais entes responsáveis pela ordem local<sup>50</sup>.

<sup>45</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 35.

<sup>46</sup> Op. cit. p. 34.

<sup>47</sup> SILVA, José Afonso da. **Elementos do Direito Tributário e Tributos Municipais**. São Paulo: J. Bushatsy, 1978, p. 11.

<sup>48</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 314.

<sup>49</sup> Op. cit. p. 316.

<sup>50</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 36.

Em razão dessa autonomia municipal, seja ela em maior ou menor grau, surgiu a necessidade de descentralização das formas de arrecadação para custeio do aparelho administrativo. Ou seja, não bastava somente a descentralização político-administrativa, sendo necessárias medidas de arrecadamento próprio dos entes municipais para custeio do interesse público local, que se torna evidente ao longo do processo de urbanização.

A ideia dos municípios chegou ao Brasil com a colonização portuguesa, com o conceito tido em Portugal a época. No entanto, não houve grande avanço em relação aos entes locais, uma vez que a política de capitanias hereditárias era altamente centralizadora e dependente do interesse dos donatários.

Já durante o período imperial, a Constituição de 1824 definiu as chamadas províncias, que seriam equivalentes aos estados hoje em dia. Já os municípios, apesar de reconhecidos como “cidades” ou “villas” no texto constitucional, não eram considerados necessariamente entes federativos, mas elementos da divisão territorial do Império<sup>51</sup>.

As “villas” ou “cidades” não possuíam competência para arrecadar suas próprias receitas e eram administradas por Câmaras Municipais, as quais somente poderiam decidir com a anuência do presidente da província, o qual também dependia de negociações com o Imperador<sup>52</sup>.

Com a proclamação da República, em 1889, foi elaborada nova Constituição em 1891, que adotou definitivamente o federalismo como forma de estado. A partir de então, as províncias passaram a ser chamadas de estados, os quais eram responsáveis pela determinação da autonomia dos municípios. Ou seja, cada estado tinha o poder de moldar seus municípios da forma como lhes fosse conveniente. Mas, diferente da Constituição de 1824, na qual o poder de tributar era exclusivo do poder central, os estados passaram a ter competência tributária após a Proclamação da República<sup>53</sup>.

Os municípios só foram contemplados com sua própria competência tributária com a Constituição de 1934, que percebeu que não bastava prever a autonomia administrativa municipal, caso ele não tivesse meios próprios de executar suas políticas e serviços públicos. Assim, ficou a cargo dos municípios o poder de tributar sobre licenças, predial e territorial urbanos, diversões públicas, e cedular sobre a renda de imóveis rurais. Além disso, os entes

---

<sup>51</sup> BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

<sup>52</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 38.

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

municipais foram contemplados com participação no imposto sobre indústria e profissões, de competência dos estados<sup>54</sup>.

A sorte dos municípios regrediu com a decretação do Estado Novo por Getúlio Vargas, que centralizou o Poder Executivo por meio de intervenções federais nos estados e nos municípios. Durante este período a eleição de prefeitos foi suprimida, passando a ser nomeado pelo governador do estado.

Além disso, na Constituição de 1937, os municípios passaram a ter somente função deliberativa, por meio dos vereadores, retornando a sua dependência do governador, o qual era igualmente dependente do presidente. Ou seja, este foi o momento de maior supressão administrativa municipal, sendo considerado por alguns doutrinadores, pior que aquele do Brasil Colônia<sup>55</sup>.

No âmbito tributário, os municípios mantiveram boa parte das suas competências em relação à Constituição de 1934, sendo excluído tão somente o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais. Além disso, o sistema de participações no imposto sobre indústria e profissões, de competência dos estados, foi mantido<sup>56</sup>.

Já em 1946, com a promulgação de uma nova Constituição para por fim a política do Estado Novo, o ideal democrático e equitativo de distribuição dos poderes renasceu. Assim, foram restabelecidas as eleições para prefeitos e vereadores e a autonomia municipal referente aos interesses locais<sup>57</sup>.

Já o imposto sobre indústrias e profissões, antes de competência dos estados com a participação dos municípios, passou a ser de competência exclusiva dos entes municipais. A repartição de receitas tornou-se muito mais complexa, sendo o esquema de cooperação e rateio cada vez mais evidente na manutenção dos municípios.

A repartição de receitas ficou mais complexa a partir dessa Constituição:

i) A tributação pelo imposto sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica teria pelo menos 60% de sua arrecadação dividida entre Estados, DF e Municípios, em proporção com a superfície, população consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal (art. 15, parágrafo 2º); ii) 10% da arrecadação do sobre renda e proventos de

<sup>54</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

<sup>55</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 40.

<sup>56</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 18 out. 2022

<sup>57</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 18 out. 2022

qualquer natureza em partes iguais, excluídas as capitais, devendo ser aplicado pelos Municípios pelo menos metade do valor repassado em benefícios de ordem rural;

iii) 30% do excesso de receita tributária que os Estados arrecadarem nos Municípios que não a capital, exceto o arrecadado com o imposto de exportação; e,

iv) 40% da arrecadação de quaisquer outros impostos criados pela União ou pelos Estados, distribuídos aos respectivos Municípios onde foi realizada a cobrança<sup>58</sup>.

Após, a matéria tributária foi sendo cada vez mais consolidada, culminando na promulgação do Código Tributário Nacional (CTN), em 1966, que orientou a dinâmica do federalismo fiscal na Constituição de 1967. O marco do CTN foi tão grande que ele está vigente até os dias atuais, apesar de ter caído o regime militar e reinstalada a democracia por meio de uma nova Constituição, em 1988.

Cabe ressaltar que, tanto o CTN quanto a Constituição de 1967 foram orientados pela Súmula 69 do STF que, em 1963, definiu que as Constituições Estaduais não poderão limitar o aumento dos tributos municipais<sup>59</sup>. Além disso, em 1965, havia sido criado o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1/12/1965, que era composto por 10% do produto da arrecadação federal do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A Constituição de 1967 absorveu a regulamentação dos FPM prevista no CTN, estabelecendo critérios populacionais para vinculação de coeficiente. Logo, sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve o FPM, os Municípios passaram a ter sua autonomia político-administrativa reafirmada nos art. 18, caput e art. 30, inciso II, de modo que a autonomia financeira tornou-se cada vez mais protegida.

A União manteve sua competência para tributar produtos industrializados, assim como os estados em relação à circulação de mercadorias e adicionaram competência para tributar prestações de serviços de transporte e de comunicação. Assim, além dos impostos de natureza predial e territorial urbano e a transmissão de bens imóveis, os municípios ficaram responsáveis privativamente pela tributação sobre os serviços de qualquer natureza e, posteriormente, da contribuição para custeio da iluminação pública.

Além da arrecadação própria, os municípios passaram a receber repasses e participar de políticas de rateio e transferências, que dá forma ao federalismo fiscal brasileiro.

<sup>58</sup> CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 570-583, 2010, p. 576-577.

<sup>59</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 69**: A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais. Brasília: Imprensa Nacional, 1964, p. 56.

- i) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- ii) 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, parágrafo 4º, III;
- iii) 50% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) licenciados em seus territórios;
- iv) 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);
- v) 22,05% do produto da arrecadação do IR e do IPI, ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
- vi) 25% do IPI recebido pelos Estados, que foram a eles fornecidos pela União proporcionalmente ao valor das suas exportações de produtos industrializados; e,
- vii) 25% das receitas da Cide combustíveis (arts. 149 e 177, parágrafo 4º e 159, parágrafo 4º) recebidas pelos Estados e pelo DF (que recebem 25% da arrecadação total, feita pela União), observada a destinação do art. 177, parágrafo 4º, “c”, da CF/88 (financiamento de programas de infraestrutura de transportes).<sup>60</sup>

Além da competência privativa do ITBI, IPTU e ISSQN, os municípios possuem competências comuns e concorrentes com os outros entes federados. Em relação à primeira, o constituinte visou dar efetividade ao elemento cooperativo do federalismo fiscal ao dispor que leis complementares fixarão normas de instituição de tributos para cooperação entre os entes, em prol do desenvolvimento e do bem-estar nacionais, tais como as taxas e as contribuições de melhoria. Já quanto à segunda, foi ampliado o campo de competência dos municípios no que diz respeito à suplementação de legislação federal ou estadual, no âmbito local.

Desse modo, a evolução da autonomia municipal demonstra que, apesar de os municípios estarem possivelmente em seu melhor momento quanto à arrecadação, verifica-se que a guerra fiscal é desencadeada especialmente pelo ISSQN por ser o tributo de maior complexidade no âmbito municipal e o ICMS, que é o imposto de maior arrecadação do país.

---

<sup>60</sup> CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 570-583, 2010, p. 578.

## 2 O VALOR ADICIONADO FISCAL (VAF)

O valor adicionado fiscal (VAF) trata-se do resultado da distribuição de parcela pertencente aos municípios relativa à receita do produto da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), cuja competência de arrecadação pertence aos Estados, conforme definido pelo artigo 155 da Constituição Federal de 1988, e à tributação incidente na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No presente capítulo, analisaremos a evolução histórica do VAF na legislação brasileira, comparando com o tratamento dispensado ao valor adicionado em diferentes Estados da federação e sua regra de apuração, considerando os critérios de obtenção do Índice de Participação dos Municípios (IPM) e sua importância para o repasse do VAF.

Ainda, analisaremos a importância do VAF para os municípios brasileiros e o impacto da cadeia produtiva do agronegócio para a formação do VAF, demonstrando a importância das declarações de movimentação econômica do setor para a obtenção do cálculo do valor adicionado.

Por fim, prenuncia o papel do *compliance* fiscal para aumentar a transparência e conferir maior eficiência no setor público, como ferramenta aliada do fisco, garantindo um melhor retorno da parcela pertencente aos municípios por meio do VAF.

### 2.1 HISTÓRICO DO VAF

O valor adicionado fiscal foi instituído no Brasil, durante o período do Regime Militar, em razão da necessidade de se adotar um novo sistema tributário, o que já se discutia desde antes de 1964. Questionava-se a possibilidade de substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, o qual era responsável por 65% da arrecadação tributária nacional e recebia fortes críticas do mercado financeiro.<sup>61</sup>

Em vista da necessidade no sistema vigente, criou-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, por meio do Ato Complementar nº 31/1966, contendo previsão de repasse de parte do valor arrecadado aos municípios, sobressaindo a criação de imposto sobre valor adicionado, que consistia no valor associado às mercadorias em decorrência das ações

---

<sup>61</sup> SILVA, Nilber Rodrigues da; COSTA, Claudio Luiz de Oliveira. Acompanhamento e gestão do valor adicionado fiscal em Minas Gerais: algumas considerações sobre a sua eficiência. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 22, n. 1, p. 1-21, 24 maio 2022.

comerciais e era calculado subtraindo a entrada de mercadorias da saída dessas, contribuindo com a elaboração do conceito atual de VAF.<sup>62</sup>

O ICM e o VAF sofreram diversas alterações até resultar na promulgação da Constituição Federal de 1988, trazendo o atual modelo do sistema tributário nacional e a substituição do ICM pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Por sua vez, buscando um referencial teórico no modelo vigente utilizado no estado de Minas Gerais, pode-se classificar o VAF em cinco categorias distintas, sendo elas: VAF – A – Próprio; VAF – A – Crédito Externo; VAF – B – Créditos Próprios; VAF – B – Débitos e VAF – C.

O primeiro tipo, denominado VAF-A-Próprio, elenca as operações e prestações de serviços (entradas e saídas) que as empresas realizam nos territórios dos municípios em que estão sediadas, sendo o tipo mais comum de VAF. Lado outro, o VAF-A-Crédito Externo, apesar de envolver as operações e prestações realizadas pelas empresas, não exige que estas estejam situadas no município em que ocorrem as atividades geradoras do VAF, ou seja, tratam-se das operações realizadas fora do município sede, sendo que muitas vezes as empresas acabam declarando a movimentação como se tivesse sido realizada no município sede, seja por desconhecimento ou pela ausência da obrigatoriedade de apresentação da declaração na maior parte dos casos.<sup>63</sup>

O terceiro tipo, VAF-B-Créditos Próprios, está relacionado com as operações realizadas pelos produtores rurais do município a partir das notas fiscais e autuações fiscais, enquanto o VAF-B-Débitos refere-se aos valores declarados por repartições fazendárias com relação aos produtos adquiridos pelos agropecuaristas.<sup>64</sup>

Por fim, o VAF-C elenca os débitos e os créditos oriundos de decisões judiciais ou de erros nos repasses pelo Estado aos municípios, através do órgão responsável pela apuração (Secretarias de Estado da Fazenda).<sup>65</sup>

Importa ressaltar que a referida terminologia tem como intuito facilitar a identificação das operações geradoras do VAF, todavia, não se trata de uma classificação única para todos os Estados brasileiros, tratando-se de uma opção legislativa do Estado de Minas Gerais.

Outros entes podem adotar tratamento diverso ao VAF, visto que a matéria é regulamentada de forma local por cada um dos estados-membros em relação aos municípios

<sup>62</sup> SILVA, Nilber Rodrigues da; COSTA, Claudio Luiz de Oliveira. Acompanhamento e gestão do valor adicionado fiscal em Minas Gerais: algumas considerações sobre a sua eficiência. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 22, n. 1, p. 1-21, 24 maio 2022.

<sup>63</sup> Op. cit.

<sup>64</sup> Op. cit.

<sup>65</sup> Op. cit.

que compõem a sua base territorial. Essa variedade de legislações permite a adaptação com base na realidade do ente federado, podendo instituir critérios de classificação e de cálculo de participação dos municípios para fins de repasse do VAF.

Nesse aspecto, a título comparativo, a legislação do Estado de São Paulo sobre o tema, Lei Estadual nº 3.201/1981, apesar de não trazer uma diferenciação quanto à nomenclatura atribuída ao VAF com base nas operações realizadas, à semelhança do praticado pelo estado mineiro, traz relevantes critérios utilizados para o cálculo do Índice de Participação dos Municípios – IPM, que será tratado em momento oportuno.

Trazido um conceito que busca a diferenciação e classificação do VAF, com base nas atividades produzidas e nas operações realizadas, passar-se-á análise do critério de apuração e a importância do valor adicionado para o financiamento dos municípios, sendo que para os fins do presente trabalho, utilizaremos como referência o VAF relacionado às atividades agropecuárias, denominado VAF-B segundo a legislação mineira.

## 2.2 CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DO VAF

Primeiramente, verifica-se que para a definição do critério de apuração do Valor Adicionado Fiscal, é imprescindível tratar da repartição de receitas tributárias prevista na Constituição Federal de 1988, especialmente em relação aos valores tributários destinados aos municípios.

Conforme visto no tópico precedente, encontramos disposição relativa ao tema a partir do artigo 157 da Carta Magna<sup>66</sup>, o qual define que serão repartidos entre Estados e Municípios os produtos de arrecadação de imposto instituídos pela União dentro de sua competência. No caso dos Municípios, também restou definido a repartição de parte do valor arrecadado pelos Estados de impostos de sua competência.<sup>67</sup>

Os artigos 158 e 159 da CF/88, que tratam dos valores destinados aos municípios relativos à sua parcela de repartição da receita tributária, contém a base para instituição do Valor Adicionado Fiscal, que posteriormente seria regulamentado por lei específica, vejamos:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:  
[...]

<sup>66</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>67</sup> Op. cit.



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

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

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Art. 159. A União entregará:

[...]

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.<sup>68</sup>

Assim, é possível extrair da previsão constitucional que 25% do imposto sobre operações relativo à circulação de mercadorias – ICMS e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, arrecadados pelos Estados, devem ser destinados aos municípios brasileiros, consoante redação do artigo 158, inciso IV da CF/88.

Com base no percentual de 25%, que será destinado aos municípios, no mínimo, ou 65% (sessenta e cinco por cento), deverão ser creditados na proporção do valor adicionado fiscal nas operações relativas a circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas no território de cada município e até 35% (trinta e cinco por cento), deverá ser creditado de acordo com o que restar disposto em estadual, ou lei federal no caso dos Territórios, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

A Constituição Federal ainda estabeleceu que o valor adicionado deverá ser definido por meio de Lei Complementar, para fins de regulamentação do disposto no artigo 158, parágrafo único, inciso I da Carta Magna, supramencionado.<sup>69</sup>

<sup>68</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>69</sup> Op. cit.

Desta feita, para atender o disposto pela Constituição Cidadã, o VAF passou a ser regulamentado por meio da Lei Complementar nº 63/90, a qual dispõe acerca dos critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios.<sup>70</sup>

A referida Lei Complementar estabelece as regras de cálculo para obtenção do valor adicionado, dispostas no artigo 3º, §§ 1º e 2º da LC 63/90, *in verbis*:

Art. 3º [...]

§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município: (Redação dada pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta. (Incluído pela Lei Complementar nº 123, de 2006)

(...)

§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:

I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;

II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.

[...].

Como se observa, o cálculo do valor adicionado fiscal terá uma fórmula específica, a depender do tipo de tributação a que a empresa está sujeito, isto é, caso a empresa não seja optante pelo Simples Nacional, o VAF será obtido a partir do valor das saídas de mercadorias, somado ao valor das prestações de serviços de transporte e de comunicação, deduzido o valor das entradas de mercadorias e serviços de transporte e de comunicação. Por sua vez, para as empresas optantes pelo Simples Nacional, em razão do caráter simplificado da tributação, o cálculo do VAF será obtido a partir da Receita Bruta de operações com mercadorias e prestações de serviços de transporte e de comunicação, multiplicado por 32% (trinta e dois por cento), conforme estabelecido pela legislação.<sup>71</sup>

<sup>70</sup> BRASIL. **Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>71</sup> MINAS GERAIS. **Cálculo - Noções Básicas:** Valor Adicionado Fiscal – VAF. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos\\_municipais/vaf/nocoes.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/vaf/nocoes.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil). Acesso em: 03 jul. 2022.

O valor adicionado fiscal, portanto, trata-se do proveito econômico obtido a partir de operações realizadas com mercadorias, produtos e prestações de serviços de transportes e comunicação em um mesmo ano civil. No âmbito dos municípios, o VAF representa a diferença apurada entre as saídas e as entradas destas operações nos estabelecimentos situados em seu território<sup>72</sup>, refletindo a sua capacidade de geração de riquezas.

Para a obtenção do Valor Adicionado Fiscal, serão consideradas todas as operações com mercadorias ou produtos que constituam fato gerador do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), desde que caracterizada como mercadorias ou insumos utilizados na produção ou comercialização e as prestações de serviços de transporte e comunicação, bem como as operações imunes, consoante previsto no § 2º, art. 3º, LC 63/90.<sup>73 74</sup>

O cálculo do repasse das quotas-partes dos municípios utiliza o Índice de Participação dos Municípios – IPM, que se trata de um índice de participação de cada município que deve ser aplicado sobre o percentual de repasse do ICMS arrecadado, sendo que cada Estado é responsável por definir os critérios de cálculo para elaboração do IPM/ICMS.<sup>75</sup>

No caso do Estado de Minas Gerais, a título de exemplo, a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS destinada aos municípios é regulada pela Lei Estadual nº 18.030, de 12 de janeiro de 2009, a qual define os critérios de cálculo do IPM, que será obtido a partir da soma dos percentuais indicados:

**Art. 1º** A parcela da receita do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - pertencente aos Municípios, de que trata o § 1º do art. 150 da Constituição do Estado, será distribuída nos percentuais indicados no Anexo I desta Lei, conforme os seguintes critérios:

I - Valor Adicionado Fiscal - VAF -: valor apurado com base nos critérios para cálculo da parcela de que trata o inciso I do § 1º do art. 150 da Constituição do Estado;

<sup>72</sup> MINAS GERAIS. **Cálculo - Noções Básicas**: Valor Adicionado Fiscal – VAF. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos\\_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>73</sup> BRASIL. **Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>74</sup> MINAS GERAIS. **Cálculo - Noções Básicas**: Valor Adicionado Fiscal – VAF. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos\\_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>75</sup> TOCANTINS. **Conselho Especial para Elaboração do Índice de Participação dos Municípios – CEIPM-ICMS**. Secretaria Estadual da Fazenda. Disponível em: <http://www.sefaz2.to.gov.br/>. Acesso em: 15 dez. 2022.

- II - área geográfica: relação percentual entre a área geográfica do Município e a área total do Estado, informadas pelo Instituto de Geociências Aplicadas - IGA -;
- III - população: relação percentual entre a população residente no Município e a população total do Estado, medida segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE -;
- IV - população dos cinquenta Municípios mais populosos: relação percentual entre a população residente em cada um dos cinquenta Municípios mais populosos do Estado e a população total desses Municípios, medida segundo dados do IBGE;
- V - educação;
- VI - produção de alimentos;
- VII - patrimônio cultural: relação percentual entre o Índice de Patrimônio Cultural do Município e o somatório dos índices de todos os Municípios, fornecida pelo Instituto Estadual do Patrimônio Histórico e Artístico - IEPHA -, observado o disposto no Anexo II desta Lei;
- VIII - meio ambiente;
- IX - saúde;
- X - receita própria: relação percentual entre a receita própria do Município, oriunda de tributos de sua competência, e as transferências de recursos federais e estaduais recebidas pelo Município, baseada em dados relativos ao segundo ano civil imediatamente anterior ao do cálculo, fornecidos pelo Tribunal de Contas do Estado;
- XI - cota mínima: parcela a ser distribuída em igual valor para todos os Municípios;
- XII - Municípios mineradores: percentagem média do Imposto Único sobre Minerais - IUM - recebido pelos Municípios mineradores em 1988, com base em índice elaborado pela Secretaria de Estado de Fazenda, demonstrando a efetiva participação de cada um na arrecadação do IUM naquele exercício;
- XIII - recursos hídricos;
- XIV - Municípios sede de estabelecimentos penitenciários;
- XV - esportes;
- XVI - turismo;
- XVII - ICMS solidário;
- XVIII - mínimo per capita (grifo original).<sup>76</sup>

Por sua vez, de modo comparativo, o Estado de São Paulo estabelece critérios diferentes para apuração do IPM em seu território, cabendo especial destaque ao incentivo para os municípios em manterem e preservarem áreas de conservação ambiental, a exemplo de estações ecológicas, reservas biológicas, parques estaduais, reservas florestais e áreas de proteção ambiental, impactando no cálculo do índice de participação. Vejamos:

**Artigo 1º** - Os índices de participação dos municípios no produto de arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão apurados, anualmente, na forma e

<sup>76</sup> MINAS GERAIS. Lei 18.030, de 12 de janeiro de 2009. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/2009/118\\_030\\_2009.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2009/118_030_2009.html). Acesso em: 15 dez. 2022.

prazo estabelecidos pela Secretaria da Fazenda para aplicação no exercício seguinte, com observância dos seguintes critérios: (Redação dada ao artigo pela Lei 8.510, de 29-12-1993; DOE 30-12-1993; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994)

(...)

VI - 0,5% (zero vírgula cinco por cento), em função de espaços territoriais especialmente protegidos existentes em cada município e no Estado, observado o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo; (Redação dada ao inciso pela Lei 17.348, de 12-03-2021; DOE 13-03-2021; Produzindo efeitos para cálculo do índice de participação dos Municípios a partir do ano-base subsequente ao de sua publicação)

[...]

VIII – 0,5% (zero vírgula cinco por cento), em função de espaços territoriais cobertos por vegetação nativa, em áreas situadas fora de unidades de conservação de proteção integral criadas pelo Estado de São Paulo, que correspondam, no exercício anterior, ao mínimo de 30% (trinta por cento) da área total do município, ou em áreas situadas em Áreas de Proteção e Recuperação de Mananciais instituídas por legislação estadual, ou áreas situadas dentro de Área de Preservação Ambiental – APA, independentemente do seu tamanho, excluídas duplicidades de incidência, conforme levantamento efetuado pela Secretaria de Infraestrutura e Meio Ambiente, observado o disposto nos §§ 6º e 7º deste artigo; (Inciso acrescentado pela Lei 17.348, de 12-03-2021; DOE 13-03-2021; Produzindo efeitos para cálculo do índice de participação dos Municípios a partir do ano-base subsequente ao de sua publicação)

[...]

§ 4º - Para os efeitos do inciso VI deste artigo, serão considerados como espaços territoriais especialmente protegidos aqueles enquadrados nas categorias integrantes do Sistema Nacional de Unidades de Conservação – SNUC e instituídos pelo Estado, utilizados com base nos seguintes critérios e pesos: (Redação dada ao parágrafo pela Lei 17.348, de 12-03-2021; DOE 13-03-2021; Produzindo efeitos para cálculo do índice de participação dos Municípios a partir do ano-base subsequente ao de sua publicação)

1. percentual da área de espaços territoriais especialmente protegidos existentes no Município em relação à área municipal total – ponderação 0,30;
2. percentual da área de espaços territoriais especialmente protegidos existentes no Município em relação à área total de espaços territoriais especialmente protegidos no Estado – ponderação 0,70.

[...]

§ 6º - Para os efeitos do inciso VIII deste artigo, considera-se cobertura vegetal nativa as formações florestais e campestres com ocorrência no território paulista, mapeadas pelo Inventário Florestal do Estado de São Paulo, apresentado anualmente no Relatório de Qualidade Ambiental da Secretaria de Infraestrutura e Meio Ambiente, nos termos do artigo 4º, inciso VIII, da Lei nº 9.509, de 20 de março de 1997. (Parágrafo acrescentado pela Lei 17.348, de 12-03-2021; DOE 13-03-2021; Produzindo efeitos para cálculo do índice de participação dos Municípios a partir do ano-base subsequente ao de sua publicação)

[...] (grifo original)<sup>77</sup>.

<sup>77</sup> SÃO PAULO. Lei 3.201, de 23 de dezembro de 1981. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei3201.aspx>. Acesso em: 15 dez. 2022.

Portanto, extrai-se que cada ente possui a discricionariedade de determinar critérios próprios para a apuração do IPM e do cálculo do VAF, com base nas características regionais de cada estado, inclusive, podendo utilizar do repasse de receita do ICMS para incentivar a proteção e conservação ambiental, como é o caso do Estado de São Paulo, ou então, atribuir nomenclatura própria para diferenciar o VAF a partir das operações realizadas, como ocorre no Estado de Minas Gerais.

No âmbito privado, o VA resulta no valor obtido após a dedução de todas as despesas, incluindo o custo de oportunidade, e reflete a capacidade da empresa em gerar riqueza<sup>78</sup>, em outros termos, o valor adicionado consiste na diferença entre as vendas realizadas pela empresa e os custos com os insumos e outros materiais relacionados com as vendas.<sup>79</sup>

Trata-se de uma medida de desempenho importante, principalmente se comparado ao lucro contábil, que não incorpora os custos de oportunidade aos seus resultados, diferentemente do que ocorre com o VAF.<sup>80</sup> Dessa forma, tem-se que o valor adicionado está ligado àquilo que a empresa integra aos insumos e serviços adquiridos de terceiros para desempenho da própria atividade.<sup>81</sup>

De igual modo, para os municípios, o VAF mostra-se importante para expressar o movimento econômico e o potencial para gerar receitas públicas do ente federado, bem como serve de indicador econômico-contábil para o cálculo do repasse de receita do ICMS e do IPI Exportação, realizado pelos Estados aos municípios.<sup>82</sup>

O VAF é apurado pelas Secretarias de Estado da Fazenda, e, no caso de Minas Geras, a partir da Declaração de Movimentação Econômica apresentadas anualmente pelas empresas contribuintes e nos documentos fiscais emitidos pelos produtores rurais.<sup>83</sup> Já em relação ao

<sup>78</sup> ASSAF NETO, A. LIMA, F. G. **Fundamentos de finanças corporativas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

<sup>79</sup> COSENZA, José Paulo. A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado. **Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, Edição Comemorativa, p. 7-29, out. 2003. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/SJWVRLrMSZxpZrvKstVHjFK/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>80</sup> SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

<sup>81</sup> RIBEIRO, M. S. Santos A. A remuneração dos capitais utilizados para financiamento dos ativos de empresas distribuidoras de energia elétrica medida por meio da DVA. **Brazilian Business Review**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 17-30, 2004.

<sup>82</sup> MINAS GERAIS. **Cálculo - Noções Básicas: Valor Adicionado Fiscal – VAF**. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos\\_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>83</sup> MINAS GERAIS. **VAF 2022 (ano-base 2021) – DAMEF elaborada a partir da EFD**. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declaracoes\\_demonstrativos/vaf/](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declaracoes_demonstrativos/vaf/). Acesso em: 03 jul. 2022.

Estado de São Paulo, o VAF é apurado a partir da Declaração para o Índice de Participação dos Municípios – DIPAM.<sup>84</sup>

### 2.3 O PAPEL DO VAF NO FINANCIAMENTO DOS MUNICÍPIOS

Cumprе mencionar que o principal fator que eleva a importância do Valor Adicionado Fiscal para o financiamento dos Municípios é o impacto direto do VAF no importe de repasse de receita dos impostos estaduais de ICMS e de IPI Exportação, uma vez que serve como indicador econômico-contábil para o cálculo deste montante.<sup>85</sup>

A Lei Complementar nº 63/90 define que cabe aos Estados a apuração do valor adicionado fiscal pertencente a cada um dos Municípios e o valor total do Estado, bem como o repasse de tais recursos, que utilizará o índice desta apuração para a entrega das parcelas correspondentes a ser realizada no primeiro dia do ano seguinte ao da apuração. O índice mencionado corresponde à média dos índices obtidos nos dois anos anteriores ao da apuração.<sup>86</sup>

O valor adicionado fiscal, obtido no cálculo realizado pelos Estados, bem como os dados e os índices utilizados para o referido cálculo, serão disponibilizados aos Municípios por meio de publicação no órgão oficial do Estado, até o dia 30 de junho do ano da apuração. Os Prefeitos e as associações municipais possuem competência para impugnar administrativamente os dados e os índices utilizados nos cálculos para obtenção do VAF, no prazo de 30 (trinta) dias corridos a partir da publicação oficial, sendo que os Estados deverão julgar e publicar as referidas impugnações no prazo de 60 (sessenta) dias corridos, também contados a partir da publicação.<sup>87</sup>

Ademais, a LC nº 63/90 permite que os valores arrecadados a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, no percentual de 25% (vinte e cinco por cento), sejam imediatamente destinados aos Municípios, no momento da arrecadação, através de conta de participação na qual todos os Municípios do Estado

<sup>84</sup> SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. **DIPAM - Declaração para o Índice de Participação dos Municípios (IPM)**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/dipam>. Acesso em: 15 dez. 2022.

<sup>85</sup> MINAS GERAIS. **Cálculo - Noções Básicas: Valor Adicionado Fiscal – VAF**. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos\\_municipais/vaf/nocoas.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/vaf/nocoas.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empresa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>86</sup> BRASIL. **Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>87</sup> Op. cit.

correspondente são titulares em conjunto, possibilitando agilidade no acesso dos valores arrecadados com a tributação pelos entes públicos municipais, uma vez que a entrega da parcela correspondente a cada Município deve ser feita até o segundo dia útil de cada semana, por meio de crédito na conta individual do ente federado ou por meio de pagamento em espécie, tendo como base o índice percentual obtido a partir do valor adicionado fiscal.<sup>88</sup>

Todavia, oportuno trazer uma ponderação acerca da natureza do valor adicionado fiscal dentro da legislação brasileira, que para muitos doutrinadores a repartição de receitas tributárias em razão do local em que o tributo fora arrecadado, trata-se de transferência devolutiva, isto é, ao prever os critérios de repartição tributária entre os entes federados como no caso do VAF, o legislador estaria promovendo a devolução de valores arrecadados ao local do fato gerador<sup>89</sup>, com isso, busca-se evitar que ocorram mais de um tributo com a mesma base.

A partir da Constituição Federal de 1988, no entanto, não seria ilogismo ponderar que o legislador constituinte não visava apenas conceder natureza devolutiva ao estabelecer a repartição de receitas tributárias, partindo dos entes federados com maior capacidade de arrecadação para os que possuem menor capacidade neste sentido, como também reduzir os desequilíbrios de receitas, a fim de efetivar a erradicação das desigualdades sociais e regionais, um dos objetivos primordiais do Brasil República e, ainda, garantir que a repartição de receitas leve em consideração a capacidade de geração de riqueza de cada ente.<sup>90</sup>

Neste tocante, apesar de constituir uma importante ferramenta aos Municípios, propiciando uma imediata transferência dos valores devidos em razão da repartição de receitas tributárias, bem como constituir um demonstrativo de movimentação econômica e potencial para gerar receita, há certas críticas ao atual modelo que devem ser mencionado, isso porque, o valor adicionado fiscal pode expor certo desequilíbrio nas transferências partindo como base de um sistema retributivo, o qual favorece Municípios mais desenvolvidos e que, naturalmente, já possuem maior capacidade de arrecadação de tributos de competência própria.<sup>91</sup><sup>92</sup>

<sup>88</sup> BRASIL. **Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>89</sup> PRADO, S.; QUADROS, W.; CAVALCANTI, C. E. **Partilha de recursos na Federação Brasileira**. São Paulo: Fundap, 2003.

<sup>90</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>91</sup> HENG, Yin. Fiscal disparities and the equalization effects of fiscal transfers at the county level in China. **Annals of Economics and Finance**. 9-1, 2008, p. 15–149.

<sup>92</sup> PRADO, SÉRGIO. **Descentralização fiscal e cooperação financeira intergovernamental**. Trabalho elaborado para a fundação EBAP/ K. ADENAUER, 2001. Disponível em:



Acerca do tema, importa mencionar que alguns locais adotam medidas visando melhorias para os municípios que possuem menos capacidade de arrecadação tributária, a exemplo do que é feito no Estado de Minas Gerais, por meio da Lei 18.030/2009, conhecida como a Lei Robin Hood.

Inobstante, nesse sistema, outro desequilíbrio que pode ocorrer é em relação aos Municípios que se beneficiam de setores cujas atividades e movimentação econômica sejam sazonais, de forma que verificariam um aumento na sua capacidade contributiva em determinado período e, conseqüentemente, com o aumento do repasse das receitas tributárias, seriam gastos valores maiores pelo ente público municipal neste mesmo período, o que não se sustentaria nos períodos de menor movimentação, fazendo com que estes Municípios não possuam a capacidade de manter os níveis de serviços pautados em um orçamento maior, reduzindo a qualidade e o número de serviços prestados.<sup>9394</sup>

Lado outro, imperioso considerar a ampla capacidade que o VAF possui em devolver aos municípios brasileiros a riqueza gerada regionalmente, por meio da repartição de receitas, tornando-se ferramenta indispensável para a geração de receitas dos entes e para o financiamento dos serviços públicos, representando melhorias e investimentos, justamente, no local em que ocorre a movimentação econômica geradora da arrecadação tributária.

## 2.4 OS REFLEXOS DA CADEIA PRODUTIVA DO AGRONEGÓCIO NA ECONOMIA BRASILEIRA

A história do agronegócio e do Brasil se fundem, uma vez que a produção agropecuária representa um importante fator de suporte à economia, atuando como meio para o progresso e desenvolvimento, desde a exploração agrícola do pau-brasil até os dias atuais com a expansão para a produção de diversos materiais, que se estendem do setor alimentício até o setor de biocombustíveis, passando por variados ramos que têm como base produtos extraídos a partir do proveito do agronegócio.<sup>95</sup>

---

<http://www.cepam.sp.gov.br/arquivos/artigos/TransferenciasFiscais&FinancMunicipal.pdf> Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>93</sup> MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill, 1989.

<sup>94</sup> GASPARINI, C. E.; COSSIO, A. B. Transferências intergovernamentais. In: MENDES, Marcos (Org.). **Gasto Público Eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: Topbooks, 2006.

<sup>95</sup> RIZZARDO, Arnaldo. 1 – A formação do agronegócio – LXVIII – Agronegócio e Títulos de Crédito. In: RIZZARDO, Arnaldo. **Curso de direito agrário**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2015. Disponível em: <https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/1302633425/curso-de-direito-agrario>. Acesso em: 29 de agosto de 2022.

Inobstante a presença constante de atividades agropecuárias no país, a regulamentação legal acerca da exploração de terras nacionais voltadas para a produção agrícola e pecuária somente ocorreria no período imperial, no ano de 1850, com a Lei nº 601, conhecida como Lei de Terras, considerada como marco do surgimento do direito agrário no Brasil.<sup>96</sup>

Anteriormente à edição do referido diploma legal, enquanto colônia de Portugal, imperava no país o regime sesmarial, tratando-se de concessões de terras nas quais atribuía-se aos concessionários a obrigação de colonizar a terra, constituir moradia habitual e desenvolver cultura permanente. O referido regime vigorou até o ano de 1822, pouco antes da Proclamação da Independência do país, que passou a um período extralegal, sem qualquer ordenação quanto a aquisição de terras e posses, até a criação da Lei de Terras, regulamentada pelo Decreto nº 1.318, de 30 de janeiro de 1854, constituindo avanço na temática.<sup>97</sup>

Todavia, apesar de ser considerada um marco apresentando grandes avanços, principalmente no tocante às normas relacionadas à legitimação de posse, a proteção aos silvícolas, a limitação de acesso às terras rurais por estrangeiros e a proteção às terras em áreas de fronteira, a Lei de Terras não apresentou resultados suficientemente satisfatórios, isto porque, não era capaz de solucionar o problema relacionado com a distribuição de terras que havia se perpetuado com o Brasil colônia e o sistema de concessão de terras que vigorou no país, o qual se mostrava demasiadamente insatisfatório e injusto, fazendo com que grandes porções territoriais se concentrassem em pequenos grupos, favorecidos pela sistemática, resultando na existência de extensas áreas improdutivas e grande quantidade de minifúndios.<sup>98</sup>

A Proclamação da República em 1889 resultou em avanços quanto a regulamentação acerca da aquisição e posse dos imóveis rurais, buscando-se resolver as problemáticas que a Lei de Terras não se mostrou capaz de solucionar. A primeira Constituição republicana tornou-se um marco na questão agrária ao transferir para os Estados as terras devolutas, mantendo sob o domínio da União apenas as áreas para defesa de fronteira, fortificações, construções militares e estradas de ferro, e os terrenos da marinha.<sup>99</sup>

Por sua vez, em 1917, entrou em vigor o Código Civil brasileiro que tratou, de forma expressiva, sobre a propriedade e a posse dos imóveis urbanos e rurais em seus mais diversos aspectos, como os direitos reais sobre coisas alheias, direitos de vizinhança, condomínio e outros, regulamentando, ainda, o que hoje conhecemos como contratos agrários.<sup>100</sup>

<sup>96</sup> MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito Agrário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2015.

<sup>97</sup> Op. cit.

<sup>98</sup> Op. cit.

<sup>99</sup> Op. cit.

<sup>100</sup> Op. cit.

Inobstante, importa mencionar outro projeto normativo que, embora não possuísse abrangência nacional, influenciou outros diplomas legais que viriam a ser confeccionados posteriormente, tratando do Código Rural, cuja aplicação estava limitada ao estado do Rio Grande do Sul. O referido projeto influenciou diretamente na elaboração da Constituição Federal de 1934, que trouxe em sua redação “normas fundamentais de Direito Rural”, previstas no artigo V, XIX, “c”.<sup>101</sup>

O texto constitucional também criou o instituto da usucapião “*pro labore*” e trouxe disposições relativas à colonização e à proteção dos silvícolas e trabalhadores, seguindo-se com a edição de leis extravagantes direcionadas às relações presentes no campo, como o regime de águas e de proteção à fauna e à floresta.<sup>102</sup>

Sucessora da Carta Magna de 1934, a Constituição Federal de 1946 trouxe avanços ainda mais significativos ao ramo agrário, mantendo as normas trazidas no texto predecessor e ampliando o alcance das disposições relativas ao setor rural, inclusive com a criação da desapropriação por interesse social, a qual posteriormente fora adaptada, originando o que atualmente identificamos como reforma agrária.<sup>103</sup>

Sob a égide da Constituição de 1946, houve a criação do Instituto Nacional de Imigração e Colonização (INIC), por meio da Lei Federal nº 2.163/1954, tornando-se a base de criação do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), o instituto iniciou a elaboração de planos de reforma agrária.<sup>104</sup>

Neste cenário de avanços, a Emenda Constitucional nº 10/1964 concedeu autonomia ao ramo do Direito Agrário, inserindo a matéria no rol de competência exclusiva da União para legislar, resultando, pouco após, na promulgação do Estatuto da Terra (Lei Federal nº 4.504/1964), ainda em vigor.<sup>105</sup>

A Carta Magna promulgada em 1988 manteve a competência privativa da União para legislar sobre direito agrário, conferindo função social à terra e elevando o direito de propriedade à condição de direito fundamental. O legislador constitucional também se preocupou em estabelecer política agrícola e fundiária e de reforma agrária, com a posterior criação de lei regulamentadora (Lei Federal nº 8.629/93) para os respectivos dispositivos constitucionais, vejamos:

---

<sup>101</sup> MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito Agrário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2015.

<sup>102</sup> Op. cit.

<sup>103</sup> Op. cit.

<sup>104</sup> Op. cit.

<sup>105</sup> Op. cit.

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

I - os instrumentos creditícios e fiscais;

II - os preços compatíveis com os custos de produção e a garantia de comercialização;

III - o incentivo à pesquisa e à tecnologia;

IV - a assistência técnica e extensão rural;

V - o seguro agrícola;

VI - o cooperativismo;

VII - a eletrificação rural e irrigação;

VIII - a habitação para o trabalhador rural.

§ 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.

§ 2º Serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária.<sup>106</sup>

Conforme redação presente na Constituição Cidadã, a função social da propriedade rural somente é cumprida quando presentes os seguintes requisitos, de forma simultânea: i) o aproveitamento racional e adequado da propriedade; ii) a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; iii) a observância das disposições que regulam as relações de trabalho; e iv) exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.<sup>107</sup>

Ao estabelecer como condição à manutenção da propriedade, o atendimento de uma função social, o legislador busca o bem-estar social coletivo, através da promoção da justiça social, com o uso racional e econômico da terra, bem como uma justa distribuição de terras<sup>108</sup>, o que, como vimos, desde a colonização, representa um problema latente no país, com grandes concentrações de terras, muitas vezes improdutivas, para poucos produtores.

Dessa forma, podemos afirmar que tanto a necessidade de atendimento da função social, quanto as políticas de reforma agrária, ambas previstas constitucionalmente, buscam promover a equidade e amenizar as desigualdades sociais relacionadas ao uso e aproveitamento de terras úteis, destinadas a exploração agropecuária, isto porque, a produção agropecuária trata-se de um setor importante para a economia, principalmente ao se

<sup>106</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>107</sup> Op. cit.

<sup>108</sup> SOARES, Mário Lúcio Quintão. O Direito Agrário na Constituição Brasileira e sua interface com os Direitos Humanos. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, [S.L.], v. 12, n. 23, p. 3-11, 25 maio 2009. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/P.2318-7999.2009v12n23p3>. Acesso em: 05 set. 2022.

considerar o alto nível de produtividade e a diversificação da produção agrícola e pecuárias no país.<sup>109110</sup>

Nesse sentido, o setor agropecuário, em constante processo de expansão iniciado nos anos de 1990, chegando em seu maior nível de crescimento nos anos 2000, principalmente nos anos de 2020 e 2021 quando o PIB agropecuário atingiu um patamar recorde, registrando 27,6% de participação do setor na economia brasileira no primeiro trimestre de 2021.<sup>111</sup>

O referido crescimento do agronegócio no país se deve, principalmente, ao aumento da produtividade e o crescimento das exportações dos produtos obtidos a partir do desenvolvimento agropecuário.<sup>112</sup>

Até a década de 1960, a preocupação central estava voltada a do país, contudo, sem investimentos na modernização da agropecuária, trazendo como resultado diversos problemas sociais e econômicos.<sup>113</sup>

Na década seguinte, o Brasil começou a intensificar o investimento em agricultura, por meio de estímulos de crédito, preços mínimos, pesquisa e extensão favoreciam a modernização e as importações para a industrialização da área. Nesta seara, o incentivo à exportação começa a ganhar força, ao mesmo tempo que se abre o debate acerca do encarecimento dos produtos e o abastecimento do mercado interno frente ao estímulo para exportação, o tema do debate foi amplificado com a criação do Pró-Álcool, programa de incentivo de crédito e preços para a produção de etanol, ocasionando maior preocupação com a aplicação dos recursos produtivos e a produção de alimentos para abastecimento do país.<sup>114</sup>

Ao longo dos anos de 1970, houve um crescimento nos investimentos estatais e privados em insumos básicos e bens de capital, bem como investimentos em infraestrutura, com a finalidade de conceder maior diversidade à indústria brasileira, aumentando a participação do setor industrial no PIB brasileiro mas fazendo decair a participação do setor de agricultura em relação ao mesmo índice, sendo que a agricultura era a responsável por empregar maior percentual de força de trabalho no país se comparado com a indústria, a qual

<sup>109</sup> ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de Agronegócios - Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

<sup>110</sup> ARAÚJO NETO, D. L.; COSTA, E. F. Dimensionamento do PIB do agronegócio em Pernambuco. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 43, n. 4, p. 725-757, 2005.

<sup>111</sup> BRASIL. Coordenação do Núcleo Econômico da Superintendência Técnica da CNA e do CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada) da ESALQ/USP. **PIB do Agronegócio Brasileiro**. Brasília: Confederação de Agricultura e Pecuária do Brasil, 2022.

<sup>112</sup> BARROS, G.S.A.C. **Produtividade e Exportação**: as alavancas do crescimento do agronegócio brasileiro. 2018. Embrapa: Olhares para 2030. Disponível em: [https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset\\_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true](https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true): Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>113</sup> Op. cit.

<sup>114</sup> Op. cit.

não mostrava potencial suficiente para proporcionar melhoria na renda da população, agravando a desigualdade social.<sup>115</sup>

A crise fiscal na década de 1980 e a queda de preços a nível internacional, representaram cortes na política agrícola. Apesar deste cenário desfavorável, a produção agropecuária cresceu substancialmente no período, que também passou a intensificar a exportação de produtos agropecuários, ajudando no crescimento do setor.<sup>116</sup>

Importa mencionar que a exportação de produtos pecuários e agrícolas permite que o setor continue crescendo, isto porque, caso a produção estivesse apenas voltada para o mercado interno, causaria uma massiva derrubada no preço dos produtos, fazendo com que fossem menores que os custos de produção, inviabilizando o crescimento do setor produtivo.<sup>117</sup>

Na década de 1990, o crescimento na produção agrícola e pecuária e os preços estáveis ou decrescentes, proporcionaram grande transferência de renda para a população do país, especialmente às camadas mais pobres, além de representar uma base resistente para a agroindústria.<sup>118</sup>

No ano de 1995, o setor do agronegócio exportava cerca de 7,4% do seu PIB, enquanto o país totalizava a exportação de 6,1% do PIB brasileiro. Por sua vez, no ano de 2018, o agronegócio foi o responsável pela exportação de 25,9% do seu PIB e o Brasil exportou 12,9% do seu respectivo PIB, demonstrando o crescimento mencionado em relação a produção agropecuária.<sup>119</sup>

De igual modo, o Faturamento do País com as Exportações do Agronegócio (FPEA), em moeda nacional, também apresentou considerável crescimento nos últimos 20 anos, passando de R\$ 151 bilhões no ano de 2000 para R\$ 704 bilhões no ano de 2019.<sup>120</sup>

<sup>115</sup> Op. cit.

<sup>116</sup> BARROS, G.S.A.C. **Produtividade e Exportação: as alavancas do crescimento do agronegócio brasileiro**. 2018. Embrapa: Olhares para 2030. Disponível em: [https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset\\_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true](https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true): Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>117</sup> BARROS, G. S. C.; CASTRO, N. R. Exportações do Agronegócio - Faturamento e Taxação Cambial. **Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA)**, Piracicaba, v. 01, n. /, p. 1-8, jan. 2020. Disponível em:

[https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20DO%20AGRONEG%C3%93CIO%20E%28%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA%C3%87%C3%83O%20CAMBIAL\(2\).pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20DO%20AGRONEG%C3%93CIO%20E%28%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA%C3%87%C3%83O%20CAMBIAL(2).pdf). Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>118</sup> BARROS, G.S.A.C. **Produtividade e Exportação: as alavancas do crescimento do agronegócio brasileiro**. 2018. Embrapa: Olhares para 2030. Disponível em: [https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset\\_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true](https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true): Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>119</sup> Op. cit.

<sup>120</sup> BARROS, G. S. C.; CASTRO, N. R. Exportações do Agronegócio - Faturamento e Taxação Cambial. **Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA)**, Piracicaba, v. 01, n. /, p. 1-8, jan. 2020. Disponível

A partir dos dados apresentados, verifica-se incontestemente a importância que a cadeia produtiva do agronegócio desempenha para a economia nacional, impactando na geração de emprego e no desenvolvimento do país. Para além dos reflexos econômicos, necessário destacar que o agronegócio também desempenha papel importante para o financiamento dos entes públicos, por meio da geração de receitas obtidas através da arrecadação tributária e, como consequência, impactando diretamente na formação do VAF.

## 2.5 AS CONTRIBUIÇÕES DO AGRONEGÓCIO PARA A FORMAÇÃO DO VAF

O setor do agronegócio desempenha papel central na economia brasileira, representando alto nível de produtividade, proporcionado tanto pelas características territoriais do país, quanto pela diversidade de produção agrícola e pecuária, que gera produtos variados que são destinados ao uso interno e à exportação.<sup>121122</sup>

Para dimensionar a importância da agropecuária na economia nacional, necessário mencionar que o setor registrou participação recorde de 27,6% no PIB do país no primeiro trimestre de 2021, em razão do aumento da produtividade e o crescimento das exportações dos produtos obtidos a partir do desenvolvimento agropecuário nos últimos anos.<sup>123</sup>

Outro ponto de destaque refere-se ao Faturamento do País com as Exportações do Agronegócio (FPEA), em moeda nacional, que também apresentou considerável crescimento nos últimos 20 anos, representando o montante total de R\$ 704 bilhões no ano de 2019.<sup>124</sup>

Assim, a produção agropecuária é importante para formação do VAF na medida em que envolve a realização de serviços que constituem fato gerador do ICMS e, por isso, sujeitos ao valor adicionado fiscal que será repassado aos municípios, sendo que, como já visto, trata-se de um setor de larga escala em constante crescimento no país.

---

em:

[https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20DO%20AGRONEG%C3%93CIO%20%E2%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA%C3%87%C3%83O%20CAMBIAL\(2\).pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20DO%20AGRONEG%C3%93CIO%20%E2%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA%C3%87%C3%83O%20CAMBIAL(2).pdf). Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>121</sup> ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de Agronegócios. Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

<sup>122</sup> ARAÚJO NETO, D. L.; COSTA, E. F. Dimensionamento do PIB do agronegócio em Pernambuco. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 43, n. 4, p. 725-757, 2005.

<sup>123</sup> BARROS, G.S.A.C. **Produtividade e Exportação: as alavancas do crescimento do agronegócio brasileiro**. 2018. Embrapa: Olhares para 2030. Disponível em: [https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset\\_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geral-do-barros?inheritRedirect=true](https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geral-do-barros?inheritRedirect=true): Acesso em: 05 set. 2022.

<sup>124</sup> BARROS, G. S. C.; CASTRO, N. R. EXPORTAÇÕES DO AGRONEGÓCIO - FATURAMENTO E TAXAÇÃO CAMBIAL. **Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea)**, Piracicaba, v. 01, n. /, p. 1-8, jan. 2020. Unpublished. <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.15012.22409>. Disponível em: [https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20DO%20AGRONEG%C3%93CIO%20%E2%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA%C3%87%C3%83O%20CAMBIAL\(2\).pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20DO%20AGRONEG%C3%93CIO%20%E2%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA%C3%87%C3%83O%20CAMBIAL(2).pdf). Acesso em: 05 set. 2022.

Verifica-se que houve um crescimento do Valor Adicionado, ou valor agregado, do setor agropecuário em 2020, que foi revisto de 2,0% para 3,8%, elevando a base de comparação para a estimativa de 2021.<sup>125</sup>

Importa mencionar que o valor adicionado de uma empresa, trata-se de uma importante medida de desempenho, constituindo o valor desta empresa acima do esperado, oriundo de processos produtivos, prestação de serviços, recursos e das atividades desenvolvidas, existindo uma correlação entre o preço de mercado e o valor adicionado da empresa. Lado outro, se o valor adicionado se manter dentro da expectativa, tem-se que a empresa não agregou valor naquele período, limitando seu valor.<sup>126</sup>

A empresa tensiona criar valor agregado, este que será repassado aos acionistas com a valorização da empresa e aumento de suas ações, sendo resultado do planejamento e adoção de estratégias financeiras que visam maximizar a geração de valor, por este motivo, o valor agregado deve estar acima das expectativas para que possa elevar o retorno econômico.<sup>127</sup> Em outros termos, o retorno obtido para geração de um valor adicionado, deve ser superior aos custos totais da empresa.<sup>128</sup>

No caso do setor agropecuário, estima-se a ocorrência de um crescimento de 2,6% da produção vegetal e de 2,8% para o ano de 2022. No caso da produção animal, explicita que o valor gerado é proporcional ao peso dos animais criados e engordados, dessa forma quanto maior o peso dos animais abatidos, maior o valor associado ao rebanho de animais. Por sua vez, no caso da produção vegetal, os registros de maior crescimento se deram na produção de mandioca e feijão, registrando altas de 3,5% e 4,4% respectivamente, no mesmo período.<sup>129</sup>

Destaca-se, ainda, que a produção agrícola nacional atingiu um valor de R\$ 743,3 bilhões, no ano de 2021, representando um crescimento de 58,6% com relação ao ano de 2020. A área colhida nacional foi de 85,8 milhões de hectares e a produção de cereais, leguminosas e oleaginosas totalizou 254,4 milhões de toneladas, demonstrando que há uma forte presença da produção agrícola em todos os estados do país, dentre os maiores produtores

<sup>125</sup> BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Projeção do valor adicionado do setor agropecuário para 2021 e 2022.** 2021. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/211215\\_nota%2023\\_pib\\_agro.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/211215_nota%2023_pib_agro.pdf). Acesso em: 19 dez. 2022.

<sup>126</sup> ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor.** 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2008.

<sup>127</sup> Op. cit.

<sup>128</sup> KRAUTER, E. **Medidas de avaliação de desempenho financeiro e criação de valor:** um estudo com empresas industriais, 2006. Disponível em: [http://www.car.aedb.br/seget/artigos06/600\\_artigo%20medidas.pdf](http://www.car.aedb.br/seget/artigos06/600_artigo%20medidas.pdf). Acesso em: 19 dez. 2022.

<sup>129</sup> BRASIL. Instituto De Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Projeção do valor adicionado do setor agropecuário para 2021 e 2022.** 2021. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/211215\\_nota%2023\\_pib\\_agro.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/211215_nota%2023_pib_agro.pdf). Acesso em: 19 dez. 2022.



no período estão os estados de Mato Grosso, Rio Grande do Sul, São Paulo, Paraná e Minas Gerais, respectivamente, porém, a produção agrícola está fortemente presente em todos os estados da federação.<sup>130</sup>

A partir de tais informações, resta demonstrado que o setor agropecuário apresenta forte desempenho contribuindo para a economia nacional, sendo assim, os produtos e serviços gerados a partir da produção agropecuária tem o potencial de impactar a formação do valor adicionado fiscal, por meio do VAF-B, como no caso do estado de Minas Gerais, contribuindo para a geração de receita dos municípios, principalmente aqueles pertencentes aos Estados cujo desenvolvimento da agropecuária se faz mais presente, sendo a principal fonte econômica de muitos locais.

As declarações apresentadas pelo setor para a formação do VAF, bem como o empenho dos entes na fiscalização das atividades agropecuárias, de forma a garantir o correto recolhimento tributário que gerará impacto sobre o valor adicionado, é capaz de reverter em uma melhoria no aumento do VAF e incremento dos repasses financeiros do ICMS, beneficiando, principalmente, os municípios em que há predominância da atividade, resultando em investimentos e melhorias locais.

### 2.5.1 As declarações de movimentação econômica

O valor adicionado fiscal – VAF constitui a principal ferramenta para distribuição, entre os municípios, do Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual (ICMS),<sup>131</sup> visando o retorno do tributo arrecadado para o local em que ocorreu a prestação do serviço ou a circulação da mercadoria.

No âmbito municipal, o valor adicionado fiscal representa o valor acrescido a partir das operações de entradas e saídas de mercadorias e/ou prestações de serviços de transporte e de comunicação. O VAF é obtido a partir de Declarações de Movimentação Econômica, como no caso do Estado de Minas Gerais, que são prestadas anualmente pelas empresas responsáveis pelas operações incidentes de ICMS de cada Estado da Federação que, com base

---

<sup>130</sup> IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Produção Agrícola Municipal 2021 - PAM**. 2022. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/66/pam\\_2021\\_v48\\_br\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/66/pam_2021_v48_br_informativo.pdf). Acesso em: 06 jan. 2023.

<sup>131</sup> SILVA, Nilber Rodrigues da; COSTA, Claudio Luiz de Oliveira. Acompanhamento e gestão do valor adicionado fiscal em Minas Gerais: algumas considerações sobre a sua eficiência. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 22, n. 1, p. 1-21, 24 maio 2022. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/171>. Acesso em: 06 jan. 2023.

no IPM, realizará os cálculos do VAF e disponibilizará os dados aos municípios para recebimento da parcela cabível relativo ao ICMS e à tributação incidente na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, oportunizando a impugnação destes valores.<sup>132</sup>

A declaração de movimentação econômica, é um instrumento fundamental para obtenção do VAF, bem como, no âmbito privado, constitui ferramenta complementar de demonstração contábil, na qual se contabiliza o valor adicionado gerado pela empresa em determinado período e o rateio destes valores entre os agentes econômicos.<sup>133</sup>

Ressalta-se que, até o ano de 2007, a demonstração do valor adicionado contábil era voluntária para todas as empresas, passando a ser de divulgação obrigatória para as companhias abertas brasileiras após a edição da Lei n.º 11.638/2007<sup>134</sup>. A ausência de obrigatoriedade da apresentação dessas declarações de movimentação, prejudica o repasse das parcelas do Valor Adicionado Fiscal aos municípios, trazendo consequências negativas para as receitas municipais e para a impugnação dos valores divulgados pelos Estado para repasse, os quais poderiam ser potencializados em caso de obrigatoriedade de apresentação do documento e maior fiscalização das operações tributáveis.

Nesse sentido, se faz necessário a promoção de mudanças e a adoção de meios que possibilitem que o VAF atinja sua capacidade de arrecadação e devolução das receitas fiscais para o local em que está sendo realizada as operações, sendo uma dessas medidas, a instituição da obrigatoriedade de apresentação das declarações de movimentação econômica<sup>135</sup> e o aumento da fiscalização por parte dos entes federados, o que, no entanto, pode-se mostrar inviável, considerando a falta de recursos humanos e financeiros disponíveis aos municípios para potencializar a fiscalização, favorecendo a adoção de meios alternativos, como os que serão analisados nesse trabalho.

O setor agropecuário, em razão do seu alto índice de crescimento e da presença em todos os Estados do país, possuindo grandes produtores em diversos locais, é fundamental

---

<sup>132</sup> Op. cit.

<sup>133</sup> COSENZA, José Paulo. A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado. **Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, Edição Comemorativa, p. 7-29, out. 2003. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/SJWVRLrMSZxpZrvKstVHjFK/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>134</sup> LONDERO, Paola Richter; STANZANI, Lívia Maria Lopes; SANTOS, Arioaldo dos. Uma análise da contribuição econômica e social das cooperativas agropecuárias brasileiras pela Demonstração do Valor Adicionado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade: REPeC**, Brasília, v. 13, n. 3, p. 291-309, set. 2019. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/2149/1540>. Acesso em: 06 jan. 2023.

<sup>135</sup> SILVA, Nilber Rodrigues da; COSTA, Claudio Luiz de Oliveira. Acompanhamento e gestão do valor adicionado fiscal em Minas Gerais: algumas considerações sobre a sua eficiência. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 22, n. 1, p. 1-21, 24 maio 2022. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/171>. Acesso em: 06 jan. 2023.

para a formação do VAF e aumentos das receitas públicas municipais, sendo imprescindível que se disponha de ferramentas que aumentem a adesão às declarações de movimentação econômica e que garantam a conformidade com as normas tributárias e contábeis, o que pode ser obtido pela implementação de programas de *compliance*, não apenas no setor privado, mas também na seara pública, com vistas a possibilitar maior eficiência na arrecadação tributária e como ferramenta de controle financeiro.

Neste sentido, no capítulo 3 será abordada o estado atual da teoria geral do *compliance* e sua aplicação no âmbito da administração pública, notadamente no campo tributário e fiscal. Já no capítulo 4 será debatido como a aplicação do *compliance* tributário pode contribuir para a melhora da arrecadação e do relacionamento do contribuinte do VAF com o fisco e os reflexos desta atuação para a melhoria da arrecadação dos municípios, impactando no fortalecimento de sua autonomia constitucionalmente estabelecida por meio do Federalismo decorrente da Constituição de 1988.

### 3 O COMPLIANCE COMO TÉCNICA DE CONTROLE FINANCEIRO

O termo *compliance* é o substantivo decorrente do verbo inglês *to comply*, que pode ser traduzido como “obedecer a uma regra ou ordem” ou “se adequar a padrões específicos”<sup>136</sup>. Logo, na sua definição mais clássica, o *compliance* compreende-se como uma dinâmica de adequação das condutas aos procedimentos previstos em diretrizes normativas.

Este instituto se dá por meio da criação de programas de *compliance* ou também chamados de programas de integridade, que consistem basicamente na adoção de políticas de prevenção contra crimes e infrações de cunho administrativo, financeiro e econômico por meio da implementação de mecanismos de controle interno e comunicações externas, orientados por diretrizes regulatórias<sup>137</sup>.

#### 3.1 O SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DO COMPLIANCE

O *compliance* surgiu associado aos ideais de otimização da governança corporativa nos Estados Unidos a partir do final dos anos 1950, que foi uma década marcada pelo ambiente empresarial majoritariamente familiar, a ausência de conhecimento técnico dos acionistas e a falta de independência dos conselhos de administração<sup>138</sup>.

Os escândalos de *Lockheed* e *Watergate* foram fatores determinantes para provocar um olhar mais atento à necessidade de desenvolvimento de diretrizes regulatórias que promovessem maior transparência na atuação administrativa e maior rigidez na prestação de contas dos administradores.

O escândalo das propinas de *Lockheed* ocorreu entre o final da década de 1950 e a década de 1970 e consistia na conclusão do Senado estadunidense de que a empresa aeronáutica *Lockheed* se fazia valer da corrupção e do suborno de agentes públicos de 15

<sup>136</sup> COMPLY. In: Oxford learner’s dictionary. Oxford: Oxford University Press, 2023. Disponível em: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/comply?q=comply>. Acesso em 02 jan. 2023.

<sup>137</sup> DINIZ, Eduardo Saad. A criminalidade empresarial e a cultura de compliance. **Revista Eletrônica de Direito Penal**, p. 112-120, ano 2, v. 2, n. 2, dez. 2014, p. 115-116.

<sup>138</sup> ALMEIDA, Luiz Eduardo de. Governança corporativa. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otavio (Coord.). **Manual de compliance**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 5-6.

países, tais como Arábia Saudita, Alemanha Ocidental, Itália, Japão, Holanda, dentre outros, para alavancar as vendas de suas aeronaves<sup>139</sup>.

Já o caso de *Watergate*, ocorrido em 1972, consistiu na invasão ilegal ao Comitê do Partido Democrata norte-americano para obtenção de documentos, vídeos e fotografias confidenciais da campanha eleitoral de George McGovern. A ação foi orquestrada e anuída pelo então presidente e opositor, Richard Nixon, que se vinculava ao Partido Republicano. Encarado como uma ameaça à democracia estadunidense, o caso foi levado à Suprema Corte dos Estados Unidos, que determinou a abertura de um processo de *impeachment*, que não se concretizou devido à renúncia de Nixon, em 09 de agosto de 1974<sup>140</sup>.

Como resposta aos escândalos de corrupção, foi promulgado o *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), em 1977, que se tratou de uma emenda ao *US Code*, que é o compilado de leis federais do Congresso dos Estados Unidos. Nele, foram previstas medidas de responsabilização civil e criminal de pessoas físicas e jurídicas pela prática de suborno no Poder Público doméstico e estrangeiro, além da previsão de um sistema de controle interno coeso e instrumentos de promoção de transparência contábil e uniformização das normas internacionais de combate à corrupção<sup>141</sup>.

Os reflexos desse diploma começaram a repercutir quase que imediatamente, quando a *Securities Exchange Commission* (SEC), que é a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos, homologou a decisão da bolsa de Nova York para exigir a constituição de comitês de auditoria interna compostos exclusivamente por membros externos das corporações<sup>142</sup>. No ano seguinte, em 1978, a SEC editou também a *Ethics in Government Act* (EGA), que consolidou a ética e a probidade pública no país<sup>143</sup>.

Os dispositivos introduzidos pelos norte-americanos reverberaram no Reino Unido, com a elaboração do Relatório *Cadbury*, em 1992. Este documento definiu as responsabilidades e direitos dos administradores quanto à prestação de contas, à transparência

<sup>139</sup> YUSTE, Juan González. La Lockheed se declara culpable de sobornos a funcionarios japoneses. *El País*, 3 jun. 1979. Disponível em: [https://elpais.com/diario/1979/06/03/ultima/297208803\\_850215.html](https://elpais.com/diario/1979/06/03/ultima/297208803_850215.html). Acesso em: 02 jan. 2023

<sup>140</sup> PESTANA, Marcio. **Lei Anticorrupção**: exame sistematizado da Lei nº 12.846/2013. Barueri: Manole, 2016, p. 5.

<sup>141</sup> CARVALHO, Paulo Roberto Galvão de. Legislação anticorrupção no mundo: análise comparativa entre a Lei Anticorrupção brasileira, o Foreign Corrupt Act e o Bribery Act do Reino Unido. In: SOUZA, Jorge Munhoz de; QUEIROZ, Ronaldo de Pinheiro. **Lei Anticorrupção e temas de compliance**. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 40.

<sup>142</sup> SEC - Securities and Exchange Commission. **Background information**: auditor independence. Washington: SEC, 2000. Disponível em: <https://www.sec.gov/news/extra/audback.htm>. Acesso em: 02 jan. 2023.

<sup>143</sup> Op cit.

e ao fortalecimento dos canais de comunicação entre os diversos agentes do mercado, sejam eles públicos ou privados<sup>144</sup>.

Apesar dos avanços normativos e a introdução do *compliance* na comunidade internacional, a transição da década de 1990 para os anos 2000 foi marcada de escândalos de fraudes contábeis bilionárias nos Estados Unidos. Dentre eles, destacam-se os escândalos da Enron, que superestimou seu valor de mercado em US\$ 1 bilhão e teve sua receita desviada, em valores não dimensionados, por ex-administradores; da WorldCom, que foi à falência em razão de uma errônea superestimativa de lucro de US\$ 7,2 bilhões; da Adelphia Communications, em razão da ocultação de US\$ 2,3 bilhões em passivos e desvios de US\$ 1 bilhão por ex-administradores; da Qwest, que maquiou sua receita no valor fictício de US\$ 1,2 bilhão; da Xerox, que fraudou US\$ 6,4 bilhões em receitas e US\$ 1,4 bilhões em lucros; e da Merck, que estimou US\$ 12,4 bilhões de receita em razão de uma contagem duplicada ilegal<sup>145</sup>.

Esses escândalos foram um marco para as discussões sobre o *compliance* para além da governança corporativa. Ou seja, para além das relações público-privadas ou públicas. Trata-se de fraude privada em oposição à corrupção pública, que fez com que o Congresso dos Estados Unidos promulgasse o diploma mais importante dos mercados de capitais, a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX).

Essa lei visa à proteção dos investidores, aprimorando a precisão e a confiabilidade das informações publicadas pelas companhias, com a intenção de prevenir fraudes e impactos financeiros negativos. Sua repercussão foi global, podendo ser percebida até mesmo no Brasil, em razão da sua aplicabilidade às bolsas de valores estadunidenses com operações no estrangeiro, bem como das ações de empresas estrangeiras negociadas no mercado norte-americano, fenômeno este conhecido como *American Depositary Receipt* (ADR)<sup>146</sup>.

Com o aparato consuetudinário e legal já criado sobre o sistema de governança corporativa diante da rápida circulação de capitação no mercado global, os Estados e as organizações intergovernamentais trataram de criar diretrizes específicas para o *compliance* em seus países membros. Neste cenário, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) define o *compliance* e o seu oposto, o *noncompliance*:

---

<sup>144</sup> UNIVERSITY OF CAMBRIDGE; Judge Business School. **The Cadbury Report** archive. Cambridge: University of Cambridge. Disponível em: <http://cadbury.cjbs.archios.info/report>. Acesso em: 2 jan. 2023.

<sup>145</sup> REUTERS. Conheça os recentes escândalos do mundo corporativo nos EUA. **Notícias UOL**, 09 jul. 2002. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/inter/reuters/2002/07/09/ult27u23854.jhtm>. Acesso em: 02 jan. 2023.

<sup>146</sup> POLIZEL, Caio. **Governança corporativa na Educação Superior**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 17.

[...] *compliance* é um estado comportamental em um tempo, situação e lugar específicos que se conformam (total ou parcialmente) com diretivas comportamentais, como aquelas incorporadas em leis, normas sociais e políticas organizacionais. Logicamente, então, definimos o *noncompliance* como um estado comportamental que não se conforma às diretivas comportamentais<sup>147</sup>.

Além da OCDE, a Organização Internacional para a Padronização (ISO) possui um importante papel na formalização das diretrizes de *compliance* a nível mundial por meio da edição de normas técnicas, sendo a mais relevante delas a norma ISO 19600:2014. Esta norma teve como base a norma técnica australiana AS 8306, que valia somente no território daquele país. Todavia, por iniciativa da própria comissão australiana na ISO, foi rascunhado o projeto da norma ISO/PC 270 – “Gerenciamento de Conformidade” a nível global, o que foi acolhido<sup>148</sup>.

Dessa forma, após as competentes reuniões, em dezembro de 2014, a ISO publicou a norma técnica ISO 19600:2014 – *Standard Compliance Management*. Na lição de Costa e Garcia<sup>149</sup>: “A ISO 19600:2014 destina-se a auxiliar as empresas a melhorar e expandir a abordagem existente para gerenciamento da conformidade, e pode ser aplicada como um ‘plug-in’ adaptável ao Sistema de Gestão da empresa, e assim gerir as questões de *compliance*”<sup>149</sup>.

No escopo da ISO 19600:2014, a cultura da integridade se configura como princípio norteador do sucesso, manutenção financeira e sustentabilidade das organizações. Este documento foca no alinhamento dos sistemas de gestão corporativa às diretrizes internacionais de *compliance*, que devem ser construídas a partir do comprometimento das normas internas das corporações e entidades com as normas jurídicas públicas presente nos ordenamentos legais domésticos e internacionais.

A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) realizou a tradução para o português da ISO 19600:2014. Nela, o *compliance* foi definido como “um conjunto de mecanismos tendentes ao cumprimento de normas legais e regulamentares, a prevenir, detectar e sanar todo e qualquer desvio ou não cumprimento que ocorra”<sup>150</sup>.

<sup>147</sup> OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Principles of corporate governance**. Paris: OCDE, 2004, p. 11.

<sup>148</sup> BLEKER, Sylvie; HORTENSIUS, Dick. ISO 19600: the development of a global standard on compliance management. **Revista Business Compliance**, v. 2, p. 1-12, 2014, p. 2.

<sup>149</sup> COSTA, Daniel Gobbi; GARCIA, Francisco P.R. A Norma ISO 19600:2014 – A implementação de um padrão global para o Gerenciamento da Conformidade (Compliance). **Revista Banas Qualidade**, São Paulo, v. 281, p. 33 – 38, 2015, p. 34.

<sup>150</sup> ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ISO 19600:2014: Sistema de Gestão de Compliance**. Rio de Janeiro: ABNT, 2014, p. 3.

Apesar da norma técnica da ISO ter sido o grande marco global das diretrizes de gestão do *compliance*, o Brasil já havia incorporado o instituto no ordenamento jurídico nacional. Isso porque, em 1º de agosto de 2013, foi promulgada a Lei nº 12.486 (Lei Anticorrupção), que teve como base o FCPA, a Convenção Interamericana Contra a Corrupção da OEA de 1996, promulgada pelo Decreto nº 4.410, de 7 de outubro de 2002, a Convenção da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais da OCDE, por meio do Decreto nº 3.678, de 30 de novembro de 2000, e a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção de 2003, por meio do Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

Essa foi a primeira lei federal que, apesar de não mencionar o termo expressamente no texto legal, tratou especificamente do *compliance*. Neste diploma, focou-se tão somente no aspecto público do *compliance* face à Administração Pública com o intuito de evitar o cometimento de crimes contra o erário e a principiologia administrativa.

Em 2015, a Controladoria Geral da União (CGU) publicou guia para esclarecer o conceito de Programa de Integridade em consonância com a Lei nº 12.846/2013 e apresentar diretrizes para construção e aperfeiçoamento desses programas nas empresas privadas. Este documento foi baseado na definição de programa de integridade mencionado no art. 41 do Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015, que o definia como:

[...] conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira<sup>151</sup>.

No Brasil, as únicas outras menções ao termo *compliance* no ordenamento jurídico se deram no art. 9º, §4º da Lei nº 13/303/2016 (Lei das Estatais) e no art. 6º da Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da CGU. Já o termo programa de integridade foi mencionado no Decreto nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal.

Vale ressaltar que o Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015 foi revogado pelo Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022, que conceitua os programas de integridade como:

Art. 56. Para fins do disposto neste Decreto, programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de

<sup>151</sup> CGU - Controladoria-Geral da União. **Programa de Integridade**: diretrizes para empresas privadas. Brasília: CGU, 2015, p. 6.



irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com objetivo de:

- I - prevenir, detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira; e
- II - fomentar e manter uma cultura de integridade no ambiente organizacional.

Parágrafo único. O programa de integridade deve ser estruturado, aplicado e atualizado de acordo com as características e os riscos atuais das atividades de cada pessoa jurídica, a qual, por sua vez, deve garantir o constante aprimoramento e a adaptação do referido programa, visando garantir sua efetividade<sup>152</sup>.

A Ação Penal 470 (Caso do Mensalão) e a Operação Lava Jato, além de outras operações que ganharam o destaque na mídia nacional escancararam as necessidades de mudança no comportamento ético das corporações. Além da Lei Anticorrupção e a Lei das Estatais, o sistema de *compliance* foi marcado no sistema financeiro nacional por meio das Resoluções nº 4.553/2017 e nº 4.595/2017, ambas do Conselho Monetário Nacional (CNM). Nestes dispositivos foi disposta a obrigatoriedade dos programas de integridade nas instituições financeiras, bem como a exigência de supervisão sobre os riscos de conformidade.

### 3.2 A EXPANSÃO DO *COMPLIANCE* PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Apesar de o *compliance* ter sido originado para adequar empresas privadas à legislação, conforme já demonstrado, o primeiro sinal de incorporação das práticas de integridade na Administração Pública se deu por meio de regulamentações de natureza criminal. Ou seja, a prevenção de fraudes e riscos contábeis e financeiros das grandes empresas somente foi projetada para os entes públicos no que tange às suas contratações, políticas e serviços.

Os escândalos de corrupção e o vazamento de dados fraudulentos de grandes corporações intensificaram a busca por mecanismos confiáveis e transparentes que visassem à garantia da ética<sup>153</sup>. No entanto, o *compliance* foi se tornando cada vez mais abrangente em face da ampliação do papel sancionador do Estado e da preocupação dos agentes econômicos com as elevadas sanções aplicadas.

<sup>152</sup> BRASIL. **Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022:** Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm). Acesso em 02 de jan. 2023.

<sup>153</sup> CAVALARI, Ana Paula França. O compliance digital como tecnologia de gestão. In: OLIVEIRA, Claudia Sobreiro de; OLIVEIRA, Fabiana. (Coords.). **Elas na advocacia**. Porto Alegre: OAB/RS, 2020, p. 40-41.

O *compliance* surge com o contorno de disciplinar e de se fazer cumprir normas legais, sejam políticas, de empresa privada, de instituição ou órgão público. Surge também com o objetivo de evitar, detectar e, como antídoto a qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer<sup>154</sup>.

Nesse sentido, os programas de integridade passaram a se relacionar com os esforços de regulação estatal para manter a entidade pública adequada à legislação e suas políticas, deixando de lado seu caráter iminentemente criminal referente às práticas de corrupção. Desse modo, surge o *compliance* público baseado nos ideias da governança pública.

A governança pública surgiu a partir dos escândalos de corrupção que chocaram o mundo ao longo das últimas décadas. Isso porque, na maioria das vezes, o aspecto financeiro dos crimes cometidos era composto por dinheiro público, o que acendeu um alerta vermelho, ou também chamado de *red flag*, nas grandes organizações internacionais.

Os programas dessas organizações, tais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI), visavam à promoção da boa governança. Logo, assim como o *compliance*, o tema da governança passou a receber um enfoque maior a partir do início da década de 2000 no cenário internacional.

Em 2001, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) publicou um texto sobre boa governança no setor público<sup>155</sup>. No mesmo sentido, em 2003, a *Australian National Audit Office*, divulgou um manual de como melhorar as práticas de governança no setor público, no qual foram ratificados os princípios dispostos pelo texto da IFAC, somando a eles: a liderança, o compromisso e a integração<sup>156</sup>.

No Brasil, a temática foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio por meio da publicação da Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001, que alterou a Lei nº 6.404/76 (sociedades por ações), trazendo dispositivos sobre a redução de riscos ao investidor minoritário e a garantia da sua participação na gestão empresarial. Pouco tempo depois, em 2002, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) publicou recomendações sobre governança<sup>157</sup>.

<sup>154</sup> SOUZA, Silvia Regina; MACIEL-LIMA, Sandra; LUPI, André Lipp Pinto Basto. Aplicabilidade do compliance na Administração Pública em face ao momento político atual brasileiro. Percurso – **Anais do I Congresso Ibero-Americano de Direito Empresarial e Cidadania**. v. 1, n.º. 24, Curitiba, 2018, p.14.

<sup>155</sup> FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. **Governance in the public sector**: a governing body. Nova Iorque: IFAC, 2001. Disponível em: <https://forum.ibgp.net.br/p-ifac-2001/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>156</sup> AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. **Public sector governance**: strengthening performance through good governance. Sydney: ANAO, 2003. Disponível em <https://catalogue.nla.gov.au/Record/7424331>. Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>157</sup> COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro: Governo do Brasil, 2002. Disponível em <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2023.

Ou seja, o interesse pela temática da governança surgiu com mais força na esfera privada em relação às grandes empresas, somente sendo estendida à Administração Pública depois de algum tempo, quando passou a ser trabalhada a tese de que a ideia de governança deveria partir do próprio setor público.

Tal como próprio conceito de *compliance*, a governança pública originou-se da governança corporativa, que pode ser definida como o conjunto de relações ergonômicas de uma empresa, na qual estão envolvidos os administradores, o conselho de administração, os acionistas e demais partes interessadas<sup>158</sup>. Para o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC):

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade<sup>159</sup>.

Conforme já explanado, a Lei nº 13/303/2016 (Lei das Estatais) é a única menção legal do termo *compliance* no ordenamento jurídico brasileiro e, portanto, celebra um marco do *compliance* público no país. Este diploma trouxe a boa governança como um dos pilares da Administração Pública, em todas as suas esferas de governo.

Sabendo que a governança deriva do termo “governo”, várias podem ser as interpretações utilizadas. Todavia, no que tange ao presente trabalho, entende-se como boa governança a aplicação dos princípios da transparência (*disclosure*), da conformidade com as normas (*compliance*), da prestação de contas (*accountability*) e da equidade (*fairness*) no setor público<sup>160</sup>. Ou seja, trata-se da observação das normas de boa conduta para a Administração Pública, bem com o respeito às medidas adotadas pelas leis para otimização do funcionalismo público visando o combate à improbidade administrativa, à corrupção e outras irregularidades.

<sup>158</sup> OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **Principles of corporate governance**. Paris: OCDE, 2004, p. 12.

<sup>159</sup> IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015, p. 20.

<sup>160</sup> FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. **Governance in the public sector: a governing body**. Nova Iorque: IFAC, 2001. Disponível em: <https://forum.ibgp.net.br/p-ifac-2001/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

Nesse sentido, a Lei das Estatais, em seu art. 1º, §7º<sup>161</sup>, definiu importantes orientações de como proceder sob a ótica da boa governança na Administração Pública:

Art. 1º. [...]

§ 7º Na participação em sociedade empresarial em que a empresa pública, a sociedade de economia mista e suas subsidiárias não detenham o controle acionário, essas deverão adotar, no dever de fiscalizar, práticas de governança e controle proporcionais à relevância, à materialidade e aos riscos do negócio do qual são partícipes, considerando, para esse fim:

I - documentos e informações estratégicos do negócio e demais relatórios e informações produzidos por força de acordo de acionistas e de Lei considerados essenciais para a defesa de seus interesses na sociedade empresarial investida;

II - relatório de execução do orçamento e de realização de investimentos programados pela sociedade, inclusive quanto ao alinhamento dos custos orçados e dos realizados com os custos de mercado;

III - informe sobre execução da política de transações com partes relacionadas;

IV - análise das condições de alavancagem financeira da sociedade;

V - avaliação de inversões financeiras e de processos relevantes de alienação de bens móveis e imóveis da sociedade;

VI - relatório de risco das contratações para execução de obras, fornecimento de bens e prestação de serviços relevantes para os interesses da investidora;

VII - informe sobre execução de projetos relevantes para os interesses da investidora;

VIII - relatório de cumprimento, nos negócios da sociedade, de condicionantes socioambientais estabelecidas pelos órgãos ambientais;

IX - avaliação das necessidades de novos aportes na sociedade e dos possíveis riscos de redução da rentabilidade esperada do negócio;

X - qualquer outro relatório, documento ou informação produzido pela sociedade empresarial investida considerado relevante para o cumprimento do comando constante do caput.

Desse modo, pode-se verificar que a boa governança no setor público, que é o princípio fundador das técnicas de *compliance* público, diz respeito a um conjunto de mecanismos e instrumentos práticos de controle, fiscalização e concretização de políticas públicas e serviços públicos.

Os pressupostos da boa governança são as bases fundamentais dos princípios do art. 37 da Constituição Federal, que prevê que a Administração rege-se pela legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência<sup>162</sup>. Todavia, os gestores tendem a não

<sup>161</sup> BRASIL. **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016**: Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm) Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>162</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 27 fev. 2023.

observar a principiologia administrativa de forma eficiente, momento em que o *compliance* mostra-se como uma ótima ferramenta de auditoria.

É com foco na auditoria, seja por controle interno ou externo, que a Administração Pública pode basear-se no *compliance* para fazer a gestão de riscos. Neste sentido, o art. 1º da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1 dispõe que órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança<sup>163</sup>.

Em 1985, foi criado o COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) nos Estados Unidos, o qual foi criado com o objetivo de estabelecer medidas de melhoria das estratégias e dos relatórios financeiros por meio da otimização do controle interno e da governança corporativa nas empresas norte-americanas. Em 1992, a referida organização publicou o guia “Internal Control - Integrated Framework”, conhecido como COSO-IC.

No referido documento, o risco é definido como “a possibilidade de ocorrência de um evento que possa afetar o alcance dos objetivos”<sup>164</sup>, enquanto que o controle interno é conceituado como um “processo projetado e implementado pelos gestores para mitigar riscos e alcançar objetivos”<sup>165</sup>. Ou seja, para o COSO-IC, o controle interno é um método de gestão e redução de riscos, com vistas ao alcance dos objetivos.

Já em 2004, o COSO publicou o COSO-ERM (Enterprise Risk Management) que trouxe marcos teóricos e conceituais sobre a gestão de riscos e são considerados referência até os dias atuais. De acordo com o referido documento, a gestão de riscos é um processo que atinge toda a organização, colocado em prática pela alta administração da entidade, pelos gestores e demais colaboradores, que deve ser aplicado no estabelecimento das estratégias de identificação de possíveis eventos que possam afetar a instituição, de modo a evita-los ou, ao menos, gerenciá-los de modo a mantê-los dentro do que é razoável perante os objetivos da entidade<sup>166</sup>.

A Lei das Estatais também é um grande marco da gestão de riscos na Administração Pública, uma vez que determina que devem ser observadas as regras de governança corporativa. Nos termos da Lei Sarbanes-Oxley, que foi a referência para quase toda

<sup>163</sup> CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO; MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016**. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947> Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>164</sup> COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control – Integrated Framework**. Disponível em <https://egrove.olemiss.edu> Acesso em 27 fev. 2023, p. 23.

<sup>165</sup> Op. cit. p. 1.

<sup>166</sup> Op. cit. p. 23.

legislação de *compliance* e gestão de riscos nos EUA e no Brasil, as empresas públicas brasileiras passaram a entender que a identificação, a mitigação e o controle dos riscos devem ser base de quaisquer políticas institucionais.

Verifica-se assim que a gestão de riscos é uma prática essencial para o mercado concorrencial, o que parece estar muito associado à iniciativa privada. Isso porque os serviços públicos foram tradicionalmente concebidos como atividades alheias à livre iniciativa e, conseqüentemente, à concorrência.

[...] o serviço público foi percebido por muito tempo como um serviço pertencente, por sua natureza e por força de lei, a um contexto monopolístico, em cujo âmbito deve ser prestado gratuitamente ou mediante uma tarifa uniforme e equânime, [...] pressupondo-se que a Administração ou seu concessionário prestaria o melhor serviço pelo melhor preço<sup>167</sup>.

Ou seja, em regra, o serviço público pressupõe apenas um prestador: o Estado, por meio de si próprio ou de suas autarquias, sociedades, empresas e fundações, o que impossibilita a competição mercadológica. No máximo, os serviços públicos poderão ser exercidos por legatários ou delegados do Poder Público. Todavia, ainda sim, a titularidade do serviço é exclusiva do ente estatal.

Contudo, o fato de não haver concorrência mercadológica na prestação de serviços públicos e na elaboração de políticas públicas, não quer dizer que a gestão de riscos não tem espaço na Administração Pública. Considerando que o risco é a possibilidade de ocorrência de algum evento que possa afetar o alcance dos objetivos da entidade, é plenamente possível que ele se alinhe ao *compliance*.

Isso porque a titularidade e regulação exclusiva dos serviços públicos não impede que a Administração se atente aos princípios e elementos da livre iniciativa e da concorrência, de modo que a somatória entre os dois aspectos formam uma base sólida para a concretização dos objetivos da República.

A gestão de riscos é um importante aspecto do *compliance* público que deixa claro que este não se trata tão somente da conformidade com as normas. Até porque, neste caso, ele seria sinônimo de legalidade, que já consiste em um princípio da Administração Pública, além

---

<sup>167</sup> RANCI, Pippo. Concorrenza e servizi pubblici nella costituzione. In: DELLA CANANEA, Giacinto; NAPOLITANO, Giulio. **Per una nuova costituzione econômica**. Bolonha: Mulino, 1998, p. 34.

de ser um imperativo inquestionável. O *compliance* pressupõe, além de um legalismo vazio, um fator ético no agir administrativo<sup>168</sup>.

O *compliance* público constitui parte elementar do conceito de integridade a partir da interpretação dos princípios administrativos. Dessa forma, para alguns pensadores, o *compliance* público, diferentemente do privado, constitui uma obrigação, na medida em que representa um dever<sup>169</sup>. Todavia, os programas de integridade devem ser eficientes, de modo que sua existência vazia consiste em mera ficção jurídica<sup>170</sup>.

É neste cenário que se compreende que o *compliance* é, acima de tudo, um sistema voltado à gestão de riscos, que visa evitar a materialização obstáculos aos objetivos em níveis acima do desejável. Assim, quando se fala em Administração Pública, a gestão de riscos é um mandamento constitucional em zelo da cidadania e da dignidade da pessoa humana, reforçando seu caráter essencial.

### 3.2.1 Práticas públicas de *due diligence*

Apesar de a cultura organizacional de cada entidade possuir características próprias, os programas de *compliance* possuem elementos que são considerados indispensáveis aos seus setores de atuação, bem como estrutura e tamanho. Para cada autor, estes elementos podem variar de nomenclatura e de quantidade, todavia, considerar-se-ão elementos essenciais ao *compliance* para fins desta dissertação aqueles definidos pelo grupo Legal Ethics Compliance, que são: i) suporte de alta direção; ii) avaliação de riscos; iii) código de conduta e políticas de compliance; iv) controle interno; v) treinamento e comunicação; vi) canais de denúncia; vii) investigações internas; viii) *due diligence*; e ix) auditoria e monitoramento<sup>171</sup>.

No presente tópico, focaremos no *due diligence*, que consiste na avaliação prévia à contratação para compreender de forma abrangente a estrutura societária e situação financeira do terceiro, assim como para levantar o histórico dos potenciais agentes e outros parceiros comerciais, com o intuito de atestar se estes possuem histórico de práticas comerciais

<sup>168</sup> NETO, Giuseppe Giamundo; DOURADO, Guilherme Afonso; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. Compliance na administração pública. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otávio. **Manual de compliance**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 646.

<sup>169</sup> ALMEIDA, Luiz Eduardo de. Compliance público e compliance privado: semelhanças e diferenças. In: NOHARA, Irene Patrícia; PEREIRA, Flávio de Leão Bastos (Coord.). **Governança, compliance e cidadania**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 132.

<sup>170</sup> BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho. Compliance. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otávio. **Manual de compliance**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 41.

<sup>171</sup> SERPA, Alexandre; SIBILLE, Daniel. **Os pilares do programa de compliance: uma breve discussão**. São Paulo: LEC Editora, 2020, p. 3.

antiéticas ou que, de outra forma, poderão expor a empresa a um negócio inaceitável ou que envolva riscos legais<sup>172</sup>.

Ou seja, o *due diligence* consiste no meio utilizado para que seja possível a análise e avaliação dos riscos de possíveis parcerias que possam trazer consequências negativas aos objetivos da entidade. Tal processo será promovido por meio do pilar da auditoria e monitoramento, que verificará a funcionalidade dos negócios realizados e a eficácia do sistema de *compliance*.

Quando em Administração Pública, o *due diligence* parece se encaixar perfeitamente na necessidade de zelo pela coisa pública ao apurar informações de terceiros para saber qual é o tamanho dos riscos de contratação. Tal aspecto já é verificado, quando do provimento de cargos por concurso público diante dos antecedentes criminais.

Todavia, o referido instituto implica mais do que o legalismo vazio, assim como qualquer outro aspecto do *compliance*. No *due diligence*, devem ocorrer processos de auditoria formais e sistematizados para identificar riscos e oportunidades. Na esfera privada, esta ferramenta é muito utilizada nos processos de fusão, cisão e aquisição de empresas. Já na esfera pública, o referido instituto parece ser aplicado em diversos aspectos da atuação estatal, inclusive na tributação.

Ora, se a avaliação prévia implica na realização do diagnóstico de terceiro face à empresa, poderá ser considerado esta a Administração e aquele, o contribuinte. O trabalho preventivo é uma forma eficaz de minimizar possíveis danos e riscos ao ente público, por meio do estabelecimento de padrões éticos de arrecadação.

O *due diligence* foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 11.129/22, que dispôs sobre a investigação preliminar no caso de eventual ocorrência de ato lesivo à administração pública federal.

Art. 3º. [...]

§ 3º Na investigação preliminar, serão praticados os atos necessários à elucidação dos fatos sob apuração, compreendidas todas as diligências admitidas em lei, notadamente:

I - proposição à autoridade instauradora da suspensão cautelar dos efeitos do ato ou do processo objeto da investigação;

II - solicitação de atuação de especialistas com conhecimentos técnicos ou operacionais, de órgãos e entidades públicos ou de outras organizações, para auxiliar na análise da matéria sob exame;

III - solicitação de informações bancárias sobre movimentação de recursos públicos, ainda que sigilosas, nesta hipótese, em sede de compartilhamento do sigilo com órgãos de controle;

---

<sup>172</sup> Op. cit. p. 16.



IV - requisição, por meio da autoridade competente, do compartilhamento de informações tributárias da pessoa jurídica investigada, conforme previsto no inciso II do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional;

V - solicitação, ao órgão de representação judicial ou equivalente dos órgãos ou das entidades lesadas, das medidas judiciais necessárias para a investigação e para o processamento dos atos lesivos, inclusive de busca e apreensão, no Brasil ou no exterior; ou

VI - solicitação de documentos ou informações a pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, nacionais ou estrangeiras, ou a organizações públicas internacionais.

[...] <sup>173</sup>

Assim, por meio de *due diligence*, a Administração Pública é capaz de averiguar as condições prévias de quaisquer terceiros que possam gerar risco ao erário e à integridade do ente. Logo, é possível usar esta ferramenta para minimizar os riscos e, além disso, verificar as melhores oportunidades e técnicas compatíveis aos objetivos do ente.

### 3.3 O COMPLIANCE APLICADO À MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para além dos escândalos financeiros e contábeis das grandes corporações e da corrupção de agentes públicos, uma grande preocupação dos governos atuais diz respeito à redução dos índices de evasão fiscal e inadimplemento das obrigações tributárias, uma vez que tal situação pode afetar o funcionamento adequado do aparelho estatal.

Neste contexto, dada a necessária criação de políticas fiscais capazes de identificar os mecanismos para a promoção do regular cumprimento da legislação tributária, surgiu o *compliance* fiscal ou *compliance* tributário. Este ideal parte do princípio de que o Fisco deve buscar evitar o comportamento de *noncompliance*, ou seja, inadequação com as regras tributárias, que causa o inadimplemento, que gera graves consequências ao erário e aos cidadãos.

O comportamento dos contribuintes no cumprimento das obrigações de natureza fiscal é um fenômeno altamente complexo e multidimensional. Isso porque ele pode ser analisado por diversas perspectivas, além de ser influenciado por fatores variáveis, como: disposição e confiança perante as organizações públicas, a percepção de justiça sobre o tributo cobrado, a

---

<sup>173</sup> BRASIL. **Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022**:Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm) Acesso em: 27 fev. 2023.

alteridade socio-normativa de cada comunidade, e o poder coercitivo de penalidade em caso de descumprimento da obrigação tributária<sup>174</sup>.

As relações jurídico-tributárias são compostas pelo vínculo entre a administração fiscal e os contribuintes sob o fundo de uma hipótese de incidência, que traz critérios necessários à sua concretização prática. Todavia, apesar de parecer simples, a regra matriz da incidência tributária é complexa, o que dificulta o adimplemento pelos contribuintes e também a administração da arrecadação pela autoridade fiscal.

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias da América Latina, além de uma das mais complexas, o que causa um grande impacto na harmonia entre contribuintes e autoridade fiscal<sup>175</sup>. Além disso, o fato de o sistema tributário nacional apresentar uma estrutura infraconstitucional altamente complexa e uma postura repressiva e não cooperativa entre a Administração e os contribuintes, fazem com o que seja necessária uma mudança na transparência e na troca de informações.

Este é o contexto em que fica evidente a necessidade de aplicação do *compliance*, antes somente associado à corrupção e às fraudes contábeis, à matriz tributária. Todavia, esta ideia não se iniciou no Brasil e foi provocada pela crise financeira de 2008, que substituiu o Consenso de Washington pelo Consenso de Londres, de modo a incluir os países em desenvolvimento nas discussões da liderança mundial<sup>176</sup>.

É neste cenário pós-crise, no qual foi reorganizada as relações jurídicas com foco na cooperação que surgiu o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), criado em 2010 e incorporado no *HIRE Act*, que tratou de um pacote de políticas destinadas à resolução da recessão econômica de 2008 a partir de melhor planejamento e monitoramento da arrecadação e dos incentivos fiscais<sup>177</sup>.

Este diploma teve uma repercussão mundial, tendo sido publicada uma Declaração Conjunta pelos Estados Unidos, França, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido, visando à adoção de uma abordagem comum de aplicação do FATCA por meio de sistemas informatizados e automáticos de intercâmbio de informações<sup>178</sup>.

<sup>174</sup> FRANZONI, Luigi Alberto. **Tax evasion and tax compliance**. 1998. Disponível em: <http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022, p. 52-53.

<sup>175</sup> MUTTI, Diego. A carga tributária no Brasil é alta comparada à de outros países?. **Politize!**. 2017. Disponível em: <https://www.politize.com.br/carga-tributaria-brasileira-e-alta/>. Acesso em: 02 jan. 2023.

<sup>176</sup> FARIA, José Eduardo. **O Estado e o Direito Depois da Crise**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 21- 22.

<sup>177</sup> US GOVERNMENT PRINTING OFFICE. **Congressional Bills**. House Bill. 111Th CONGRESS. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-111publ147/html/PLAW-111publ147.htm> . Acesso em 03 jan. 2023.

<sup>178</sup> US DEPARTMENT OF TREASURY. **Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and implement FATCA**. Disponível em: <http://www.treasury.gov/resource->

De igual modo, nas reuniões do G20, do qual o Brasil é membro, passaram a adotar o Common Reporting Standard (CRS), de 2014, que consiste em um acordo de padronização de intercâmbio de informações tributárias da OCDE, e que foi baseado no FATCA<sup>179</sup>. Após esta regulamentação, apesar da dificuldade de incorporação das normas ao ordenamento jurídico nacional, foram criados alguns programas de integridade fiscal no país.

O *compliance* cooperativo teve seus primeiros esforços por meio do programa Operador Econômico Autorizado (OEA), fruto da Instrução Normativa nº 1.598/2015 de autoria da Receita Federal. Nele estavam previstos que qualquer interveniente nas operações de comércio exterior que voluntariamente aderisse ao programa receberia uma certificação, que facilitaria os procedimentos aduaneiros e prevê benefícios nas contratações e concessões<sup>180</sup>.

Também de autoria da Receita Federal, foi editada a Portaria nº 641/2015, que criou o programa Acompanhamento de Maiores Contribuintes (AMC), por meio do qual os auditores fiscais realizariam reuniões com contribuintes que possuem participação significativa na arrecadação para alertá-los das situações de não conformidade com a legislação tributária, o que gerou um resultado de R\$27,52 bilhões em 2018<sup>181</sup>.

Outras grandes iniciativas de *compliance* tributário no Brasil foram materializadas pelos programas “Pró-conformidade” da Receita Federal e o “Nos conformes” do governo do Estado de São Paulo. O programa federal foi divulgado por meio da Consulta Pública nº 04/2018, que visava promover boas práticas e evitar desvios de conduta a fim de fazer-se valer a legislação tributária, todavia, nunca foi concretizado<sup>182</sup>.

Já o programa estadual de São Paulo foi resultado da Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018, que definiu os princípios que regem o relacionamento entre os contribuintes e o Fisco, propondo um ambiente de confiança recíproca. O projeto teve grande inspiração no

---

center/taxpolicy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Communique-Model-Agreement-to-Implement-FATCA-7-25-2012.pdf . Acesso em: 03 jan. 2023.

<sup>179</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 58-82, p. 59-60.

<sup>180</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 1.598/2015**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/programa-brasileiro-de-operador-economico-autorizado-oea-facilita-acordos-de-reconhecimento-mutuo>. Acesso em: 03 jan. 2023.

<sup>181</sup> BRASIL. ANFIP - **Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/receita-federal-recuperou-mais-de-r-186-bilhoes-em-2018>. Acesso em: 03 jan. 2023.

<sup>182</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Exposição de Motivos da Consulta Pública n. 4/2018**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consultapublica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-proconformidade>. Acesso em: 03 jan. 2023.

“Pró-conformidade” da Receita Federal e criou mecanismos de classificação dos contribuintes do ICMS de acordo com sua adequação à legislação tributária<sup>183</sup>.

Trata-se de um programa de integridade que promove a harmonia entre a autoridade fiscal e os contribuintes, tanto na esfera particular quanto na esfera concorrencial. Para isso, o projeto estima os bons pagadores e reprime os maus, dos quais poderá exigir o adimplemento de obrigações principais e acessórias de forma antecipada, revogando seus incentivos fiscais. Todavia, é importante mencionar que não serão punidos os contribuintes que figurem partes em processos administrativos ou judiciais sobre os créditos tributários, já que o STF veda a aplicação de sanções políticas em matéria tributária<sup>184</sup>.

Conforme dados da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, o programa, o programa proporcionou a arrecadação de mais de R\$3 bilhões até julho de 2020, com a participação de mais de 35.000 contribuintes. Contudo, muitos se critica em relação a dinâmica adotada no Brasil de classificar contribuintes como bons ou maus pagadores, já que a criação de regimes especiais e meios coercitivos indiretos para o recebimento do ICMS podem ser consideradas sanções políticas.

### 3.3.1 Atuação por indução tributária

Por meio da Emenda Constitucional nº 19/98, foi incluído o princípio da eficiência no caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988. De início, tal medida foi alvo de muito debate legislativo em razão das várias interpretações possíveis do termo. Todavia, a conceituação mais aceita é de que a eficiência jurídica é um dever do administrador de agir em conformidade com a legalidade, de modo a promover a boa governança<sup>185</sup>.

A legalidade, por sua vez, foi colocada em crise por conta da falta de confiança da população no processo legislativo. Para Gustavo Binenbojm, existem cinco motivos para a crise da legalidade. O primeiro deles é a inflação legislativa, que banalizou o poder legal e abalou os ideais de certeza e segurança jurídicas. O segundo é redução da importância da lei, percebendo-se que ela é insuficiente para garantir a justiça e a liberdade. O terceiro é o efetivo abandono da lei como manifestação maior da vontade popular, com a ascensão do

<sup>183</sup> SÃO PAULO. **Lei Complementar n. 1.320, de 6 abril de 2018**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 02 jan. 2023.

<sup>184</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Sanções políticas**. Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2011, p. 116.

<sup>185</sup> AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. O princípio da eficiência no direito administrativo. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 5, mar./abr./maio 2006, p. 4. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=97>. Acesso em 28 fev. 2023.

constitucionalismo. O quarto é a criação de diversos atos infralegais que regulamentam a atuação administrativa. E o quinto motivo é a influência e a pressão exercida pelo Executivo no Legislativo, abalando o ideal de independência e separação dos poderes<sup>186</sup>.

Todos os motivos elencados levaram a um cenário de absoluto desprestígio da lei e do próprio legislador, gerando grandes impasses na atuação estatal. No que tange à tributação, todas essas razões tiveram que ser levadas em conta a fim de estabelecer uma efetividade na arrecadação. Ou seja, a Administração tributária teve de ponderar os custos administrativos para seu funcionamento operacional de fiscalização, arrecadação e cobrança.

Assim, a fim de atender o maior número de finalidades possíveis e agir de forma eficiente, o Fisco desenvolveu meios de transferir os custos administrativos para o contribuinte. Todavia, esta transferência gerou um novo custo de conformidade, além do pagamento do tributo e seus acréscimos.

Em teoria, o suporte dos custos de fiscalização e arrecadação tributárias pelos contribuintes geram benefícios, como a denúncia espontânea, que é um importante pilar do *compliance*. Contudo, na maioria das vezes, os contribuintes não enxergam qualquer privilégio na transferência de custos administrativos, haja vista que o pagamento dos tributos se torna mais oneroso<sup>187</sup>.

Diante desse cenário de falta de estímulo para o adimplemento das obrigações tributárias e a dramaticidade das sanções em caso de inadimplemento, surge a indução tributária como um método investigativo de eficiência da autonomia financeira do Estado. A atuação estatal engloba tanto o setor privado quanto o público, implicando uma atividade econômica em sentido amplo. Quando no setor privado, a atuação estatal leva o nome de intervenção, a qual está atrelada ao domínio econômico de um determinado território<sup>188</sup>.

Para Luis Moncada, o Estado pode agir de três formas na intervenção econômica: i) por absorção ou participação; ii) por direção; ou iii) por indução<sup>189</sup>. Na primeira, atua como se empresário fosse, ou seja, cria monopólio sobre determinados bens e serviços e concorre com a iniciativa privada. Tal intervenção é conhecida como direta no domínio econômico e ocorre por meio das estatais. Na segunda, a intervenção se dá por meio de normas, que criam

<sup>186</sup> BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 132.

<sup>187</sup> BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001, p. 162.

<sup>188</sup> GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: Interpretação e crítica. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 91.

<sup>189</sup> MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 37.

imperativos tanto para as estatais, quanto para a iniciativa privada. Já na terceira, o Estado intervém no domínio econômico estimulando ou desestimulando condutas. Nas duas últimas a intervenção conhecida como indireta<sup>190</sup>.

Por indução, a atuação estatal se materializa por meio da criação de normas com caráter persuasivo, de modo que as sanções podem possuir caráter incentivador. Esta forma de intervenção objetiva estimular o agente econômico a adotar a conduta desejável, de forma não obrigatória, como aquelas de direção. Nas normas indutoras, o sujeito pondera os benefícios e malefícios de suas condutas.

As normas indutoras existem em todo o ordenamento jurídico, mas são muito comuns em matéria tributária. Isso porque não é possível que as normas tributárias tenham natureza diretiva, já que é pressuposto da liberdade individual dos contribuintes incorrer ou não no fato gerador<sup>191</sup>.

Nesta linha, a relação jurídico-tributária só nascerá quando a conduta espontânea do agente incidir em hipótese legal. Até mesmo porque se o contribuinte fosse obrigado a incidir no fato gerador, a tributação teria caráter confiscatório.

Diante da necessidade de indução da norma tributária, este aspecto também atinge aqueles tributos de finalidade extrafiscal, podendo onerar ou desonerar os contribuintes com base no comportamento. No caso da oneração imposto de importação, verifica-se uma indução negativa. Ou seja, não se proíbe a importação, mas torna-a tão onerosa que se torna quase impraticável<sup>192</sup>.

Cabe destacar que, apesar das normas tributárias serem indutoras, não necessariamente os tributos tem caráter indutor, exceto quando se trata daqueles de finalidade extrafiscal. Mas convém ressaltar a dinâmica que a atuação por indução causa na relação entre o Fisco e os contribuintes e intermediários.

Na via indutora, o não pagamento dos impostos implicam dois tipos de sanção: pecuniária (multa) e criminal (crimes contra a ordem tributária). Vale destacar que o inadimplemento tributário não possui natureza essencialmente penal e somente será considerado crime o que estiver disposto em diploma penal específico.

As normas tributárias preveem que a sanção pelo não pagamento possui duplo caráter: repressivo e preventivo. Por um lado, retribui o descumprimento da lei e, por outro, visa

---

<sup>190</sup> Op. cit. p. 38.

<sup>191</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 304.

<sup>192</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e crítica**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 132.

garantir a tutela sobre a arrecadação. Todavia, a utilização do *enforcement* como regra na punição dos contribuintes afeta a confiança destes no Estado e, assim, a atuação por indução pode acarretar o crescimento do *tax gap* e dificultar a conformidade cooperativa.

### 3.3.2 *Tax gap* e *compliance* cooperativo

A razão pela qual os cidadãos cumprem ou não com suas obrigações tributárias é uma das maiores questões enfrentadas pelo Fisco. Diante disso, é importante ao ente tributante conhecer o comportamento do contribuinte para que consiga implementar programas efetivos de conformidade cooperativa.

A doutrina possui diversas teorias acerca do comportamento do contribuinte, todavia, se destaca o modelo *Slippery Slope*, que parte do conceito de que o clima tributário em uma sociedade pode variar de forma antagônica ou sinérgica. Na primeira forma, a relação entre os contribuintes e as autoridades fiscais pode ser de embate um contra o outro. Já na segunda, o fisco e os contribuintes atuam juntos<sup>193</sup>.

Partindo deste pressuposto, o modelo pressupõe que o adimplemento das obrigações tributárias pode ser elevado a partir de dois mecanismos: o poder e a confiança. O poder da autoridade tributária consiste em uma ferramenta de imposição e está ligado à capacidade dos contribuintes de perceber que podem ser punidos por seu comportamento ilegal. Por sua vez, a confiança entende que os contribuintes devem perceber o Fisco como um bem-feitor em prol da coletividade, de modo que os recursos irão retornar à sociedade por meio dos serviços públicos<sup>194</sup>.

Na prática, poder e confiança podem influenciar um ao outro, uma vez que o aumento das auditorias e multas de forma deliberada pode mitigar a confiança do contribuinte. Assim, o poder deve ser exercido com muito cuidado, de modo a deixar clara a sua finalidade de combate a fraudes e corrupção para que não afaste a confiança na sua integridade. De igual modo, o aumento na confiança pode gerar incremento no poder, pois o trabalho do Fisco fica facilitado quando tem o apoio da população<sup>195</sup>.

Sabendo sobre o comportamento dos contribuintes, é importante manter em mente que a função da Administração Tributária é essencialmente lançar e cobrar tributos nos

<sup>193</sup> KIRCHLER, Erich. **The economic psychology of tax behaviour**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007, p. 3.

<sup>194</sup> KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. **Journal of Economic psychology**, v. 29, n. 2, p. 210-225, 2008, p. 216.

<sup>195</sup> Op. cit. p. 217.

moldes legais. É neste contexto que surgem as lacunas fiscais, ou também chamadas de *tax gap*, que consistem na diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação real<sup>196</sup>.

A redução da lacuna fiscal é um dos maiores desafios do fisco e, em outras palavras, decorre diretamente de um comportamento de *non-compliance* por parte do contribuinte face à legislação tributária. Este é um resultado do poder fiscal que desestimula o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, ou seja, o modelo de fiscalização com foco na punição não tem se mostrado eficiente<sup>197</sup>.

E isso pode estar diretamente ligado à limitação de recursos e ao desequilíbrio de informações disponíveis ao Fisco em relação ao contribuinte. Dessa forma, é necessário um regime de conformidade tributária que puna o contribuinte que caminha em desacordo com a legislação e beneficie aquele que cumpre com suas obrigações tributárias<sup>198</sup>.

O poder coercitivo é aquele que permite coibir a evasão fiscal e estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por meio de fiscalização. Este é possivelmente o movimento mais comum do Fisco na busca pelo adimplemento por parte dos contribuintes<sup>199</sup>. Contudo, de acordo com Almeida<sup>200</sup>, as auditorias tradicionais não são suficientes para uma efetiva conformidade fiscal.

Considerando assim esta histórica relação conflituosa entre o Fisco e os contribuintes, surge a necessidade de se fazer uma transição para um modelo de conformidade cooperativa, também chamada de *cooperative compliance*. Todavia, conforme já demonstrado, não trata de tarefa simples, já que o equilíbrio entre o poder e a confiança precisa partir de um programa de integridade eficaz e capaz de inverter a dinâmica fiscal.

Basicamente, a Administração tributária usa de estruturas legais para obter informações. No entanto, a obtenção de dados também pode partir de iniciativa dos próprios contribuintes, que devem ser encorajados a se envolver com o Fisco sob a ótica da cooperação e da confiança. Ou seja, as partes devem ir além de seus meros papéis imperativos de pagador (contribuinte) e arrecadador (Fisco). É neste sentido que, em 2008, a OCDE criou o conceito

<sup>196</sup> ARC - Association of Revenue and Customs. **Tax transparency: tax gap**, p. 1. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussionpaper.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>197</sup> VENTRY JR., Dennis J. Cooperative tax regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, pp. 433 – 49, n. 2, dez. 2008, p. 435.

<sup>198</sup> Op. cit. p. 445.

<sup>199</sup> CASTRO, L.; SCARTASCINI, C. Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 116, 2013, p. 3.

<sup>200</sup> ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 58-82, 2017, p. 78.



de Relacionamento Aprimorado ou *enhanced relationship*, o qual visa a colaboração em detrimento do confronto<sup>201</sup>.

Foi somente em 2013 que a OCDE passou a adotar o termo *cooperative compliance*, com o intuito de evitar dúvidas quando ao seu conceito e trazer um foco no gerenciamento de riscos. Isso porque o termo *enhanced relationship* poderia gerar um mal entendido em relação ao princípio da igualdade<sup>202</sup>.

É importante mencionar também que a crescente complexidade nas relações de mercado, tecnologia e tributos, deu uma natureza tripartite na dinâmica fiscal. Esta relação é ilustrada pelas empresas especializadas em consultorias tributárias, escritórios de advocacia e de contabilidade que ajudam seus clientes a compreenderem a complexidade da legislação tributária e a cumprirem os processos internos de gestão de risco da governança corporativa.

Dentro do *compliance* cooperativo, o Fisco espera que, além das informações obrigatórias, os contribuintes divulguem dados que possam mitigar a incerteza ou imprevisibilidade da arrecadação tributária. Já do ponto de vista dos contribuintes, essa dinâmica deve partir da compreensão do sistema tributário e da necessidade da conformidade.

Dessa forma, a conformidade cooperativa está baseada no relacionamento colaborativo sob uma perspectiva de confiança. De modo geral, o *cooperative compliance* não demanda a necessidade de alteração legislativa, mas na criação de uma estratégia ética por parte da Administração para engajar os servidores públicos e os contribuintes.

O maior desafio na resolução do *tax gap* e da implantação de programa de conformidade cooperativa é a mudança de cultura comportamental tanto dos contribuintes quanto do Fisco. De acordo com a OCDE, é fundamental que o Fisco alinhe-se a uma metodologia de resolução de conflito, enquanto que os contribuintes e intermediários se atentem ao controle tributário para construir uma confiança no sistema<sup>203</sup>.

Na estratégia do *compliance* cooperativo, cada categoria de contribuinte deve ter uma atenção específica, devendo a resposta do Fisco deve ser baseada no comportamento do tal contribuinte. Aquele comportamento que for compatível com a legislação deve ser apoiado pelo Fisco para melhorar a confiança, sendo que aqueles incompatíveis, poderão exigir o uso de punição. Portanto, em resumo, o Fisco deve objetivar a cooperação sempre que possível, e utilizar a força da lei (*enforcement*), somente se necessário.

---

<sup>201</sup> SIMONE, L.; SANSING, R. C.; SEIDMAN, J. K. When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial?. **The Accounting Review**, v. 88, n. 6, p. 1971-1991, 2013, p. 1980.

<sup>202</sup> Op. cit. p. 1981.

<sup>203</sup> OCDE - Organização para a cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **Cooperative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OCDE, 2013.

### 3.4 O COMPLIANCE NA COBRANÇA DO ICMS

As normas buscam fundamentar sua validade em outras hierarquicamente superiores dentro de determinado sistema jurídico, razão pela qual se pode afirmar que a Constituição é o diploma que dá coerência e unidade ao ordenamento pátrio<sup>204</sup>. Dito isso, o art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”<sup>205</sup>.

Dessa forma, o ICMS é um tributo peculiar, no sentido de que possui caráter nacional, apesar de ser de competência dos Estados e Distrito Federal. Isso porque a Carta Magna apenas dispõe sobre a hipótese de incidência e a competência tributária, sem instituir, de fato, o ICMS.

O ICMS é um imposto de caráter nacional, como irá se demonstrar. Contudo, como a competência para sua instituição não é do governo central, mas dos governos estaduais, há um ingente esforço no ordenamento para uniformizar a sua incidência. Não é possível analisar o ICMS, sob qualquer de seus aspectos, sem ter em mente esse primado. É por essa razão que seu estudo deve iniciar pela forma peculiar, como é disciplinado na Constituição, ou seja, como foi traçado o seu perfil pelo legislador constitucional<sup>206</sup>.

Ou seja, a primeira diretriz normativa sobre o ICMS se refere à sua materialidade, de modo que o fato gerador somente surgirá quando ocorrer circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e do serviço de comunicação. O legislador constituinte ainda previu que o referido imposto seria regido pelo princípio da não cumulatividade, que significa que o tributo cobrado na operação anterior será compensado com o valor devido na operação subsequente por meio de dedução ou abatimento.

Além disso, no caso de isenção ou não incidência do ICMS, não haverá direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior, anulando este último, salvo disposição legal em contrário. O ICMS também pode ser seletivo quanto à sua essencialidade, de modo

<sup>204</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. **Incidência do ICMS nas operações de importação**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 15.

<sup>205</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

<sup>206</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. **Incidência do ICMS nas operações de importação**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 15-16.

que suas alíquotas podem variar de acordo com o grau de relevância de cada serviço ou mercadoria.

A regulamentação definitiva do ICMS somente surgiu oito anos depois da promulgação da Constituição Federal de 1988, por meio da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir). Antes disso, conforme disposto no art. 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o ICMS era regulamentado de forma transitória pelo Convênio ICM 66, de 18 de dezembro de 1988, celebrado sob a égide da Lei Complementar nº 24/75.

A Lei Kandir, em seu art. 4º, deixou claro que o contribuinte do imposto é aquele que realiza operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, evidenciando a necessidade do critério da habitualidade, ou seja, aquele que incide na hipótese do ICMS em volume alto suficiente para caracterizar natureza comercial<sup>207</sup>.

Somente excetuam-se à regra acima, os casos que tratem de importação; destinatário de serviço prestado no exterior ou que lá se tenha iniciado; aquisição em licitação de mercadorias, bens apreendidos ou abandonados; aquisição de lubrificantes, combustíveis líquidos, e gasosos de petróleo ou energia elétrica de outro Estado, se não forem destinados a comercialização ou industrialização<sup>208</sup>.

Ao considerar a matéria tributária, a Constituição Federal estabeleceu diversos princípios e regras que disciplinam a atuação estatal e o poder de tributar. Dentro do sistema constitucional, existem normas mais ou menos relevantes a depender de seu caráter axiológico. Dentre eles, um dos mais importantes para que se faça compreender a cobrança do ICMS e como seria possível implantar políticas de integridade a ela, é o princípio da lealdade federativa.

O princípio da lealdade federativa, também chamado de princípio da conduta federativa amistosa é, na verdade, um subprincípio do pacto federativo. Apesar de sua enorme relevância, a Constituição Federal de 1988 não trouxe dispositivo expresso sobre ele, fazendo com que os estudos acerca do tema ainda sejam pouco trabalhados no Brasil.

Este princípio impõe condutas transparentes nas relações institucionais entre os entes federados, exatamente para manter a unidade da Federação. Assim, por exemplo, em função deste princípio, a União não pode buscar diálogo apenas com alguns Estados-membros (os de orientação político-partidária favorável), em ordem a compelir os demais (os de orientação opositora) a aderirem ao entendimento a que tiverem chegado. Melhor explicitando, a

---

<sup>207</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**: Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 27 fev. 2023.

<sup>208</sup> Op. cit.

União não pode adotar o maquiavélico comportamento de ‘dividir para conquistar’ (‘divide et impera’), ou seja, buscar acordo apenas com alguns Estados-membros, colocando os demais sob coação de ingresso<sup>209</sup>.

Assim, o princípio da lealdade federativa determina que as normas sejam transparentes entre os entes federados, devendo a União ser a mediadora do diálogo igualitário entre eles. Na lição de Patrícia Lamarão, este princípio funciona como uma espécie de cláusula geral na relação entre os entes, servindo como a base hipotética de outros princípios.

Na Constituição Federal de 1988 não há um dispositivo expresso que faça referência ao princípio da lealdade federativa. Trata-se de um princípio implícito segundo o qual a União nas suas relações com os Estados e Municípios, e estes entre si, devem adotar condutas de fidelidade para a efetiva manutenção do pacto federativo. Este princípio impõe normas de conduta nas relações institucionais entre os entes federados sem as quais não se poderia manter a unidade da federação. Exerce verdadeira função de cláusula geral que permeia a relação entre os entes federativos e, embora não escrito, funciona como substrato axiológico para outros princípios expressos na Carta Política (como, por exemplo, ao princípio federativo e ao princípio da autonomia — arts. 1º e 18/CF, respectivamente) e, como princípio constitucional, mesmo que implícito, não carece de eficácia normativa aferida através da análise sistêmica do texto constitucional.<sup>210</sup>

Desse modo, percebe-se que o princípio da lealdade federativa se faz presente na execução das competências tributárias de cada ente, no sentido de que os efeitos de regulação jurídica de determinado tributo não estão limitados ao ente tributante, sendo necessário ponderar os interesses dos demais entes.

Como se sabe, *a priori*, o produto da arrecadação é integralmente usufruído pelo ente competente pela criação, fiscalização e arrecadação de determinado tributo, o qual servirá para a consecução de seus propósitos constitucionais. Todavia, buscando promover um o desenvolvimento regional, o art. 43 da Constituição federal, prevê a repartição de receitas tributárias<sup>211</sup>.

A preservação do princípio da lealdade federativa é o que veda a denominada guerra fiscal, que nasce a partir da competição entre os entes pela arrecadação, conforme já trabalhado no primeiro capítulo deste trabalho. A insegurança jurídica diante deste princípio é o que abala a relação entre contribuinte e Fisco, contribuindo para uma cultura de atuação

<sup>209</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 29.

<sup>210</sup> LAMARÃO, Patrícia. **O princípio da lealdade federativa como cláusula geral nas relações federativas**. Disponível em: <http://www.osconstitucionalistas.com.br/o-principio-da-lealdadefederativa-como-clausula-geral-nas-relacoes-federativas>. Acesso em: 28 fev. 2023.

<sup>211</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 01 mar. 2023.

punitiva do Estado, que acaba resultando em altos índices de evasão fiscal, aumento do *tax gap* e dificuldade na implantação do *compliance* cooperativo.

A questão é que, diante de todo o poder regulador econômico do ICMS, este tributo é alvo de grande competitividade. Só em 2022, o ICMS foi responsável por 80% de toda receita tributária dos Estados<sup>212</sup>. Logo, existe uma grande dificuldade na criação de programas de integridade que consigam alterar a cultura competitiva pelos recursos provenientes de sua arrecadação.

Conforme ensina Ricardo Villas Bôas Cueva<sup>213</sup>, o *compliance*, quando compreendido no sentido de conformidade, cumprimento e integridade, é um instrumento de governança corporativa que visa garantir que as políticas públicas sejam implantadas com maior eficiência. Pois bem, em 2000, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, os municípios tiveram de mudar o olhar sobre as receitas públicas, uma vez que foi imposto a eles o equilíbrio das contas públicas e a extinção dos déficits crônicos, que eram absorvidos pela União.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos<sup>214</sup>.

Assim, se os municípios pretendem ofertar um bom governo aos cidadãos, precisam arrecadar os recursos necessários. Neste cenário que podemos enveredar para as administrações tributárias municipais as regras de *compliance* para potencializar as formas de arrecadação, de modo que não fiquem dependentes somente dos repasses estadual e federal.

A responsabilidade fiscal pressupõe o equilíbrio das contas públicas. Ou seja, de um lado, o município precisa distribuir as receitas de forma adequada para prevenir riscos e corrigir desvios, e de outro, a arrecadação dessas receitas deve ser capaz de manter o aparelho estatal.

<sup>212</sup> CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de arrecadação dos tributos estaduais**. Brasília, jan. de 2023. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais> Acesso em: 02 mar. 2023.

<sup>213</sup> CUEVA, Ricardo Villas Bôas. Funções e Finalidades dos Programas de *Compliance*. In: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). **Compliance: Perspectivas e desafio dos programas de conformidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 53.

<sup>214</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 27 fev. 2023.

Os atos de administração tributária são discricionários e não podem ser executados de maneira arbitrária, mas somente vinculados a critérios legais, técnicos e objetivos, que os torne imparciais e impessoais. Assim, o *compliance* atuará junto à Administração no tocante à fiscalização e à arrecadação do ICMS, implantando procedimentos e ferramentas que verifiquem o cumprimento das obrigações tributárias, tendo como principal função coordenar e aplicar as normas fiscais.

#### **4 AGRONEGÓCIO, COMPLIANCE E AUTONOMIA MUNICIPAL**

A partir da importância do agronegócio para o país, mostra-se necessária a busca por ferramentas com enfoque nas contribuições do ICMS, considerando que o referido tributo estadual viabiliza os critérios de apuração do VAF, este que é um importante componente das receitas municipais. Neste contexto, o *compliance* constitui um mecanismo eficaz na adequação às normas e à gestão de riscos ao longo do processo tributário.

O maior controle sobre as relações jurídico-tributárias influenciam diretamente na autonomia financeira dos municípios. Assim, o presente capítulo se propõe a analisar a formação da cadeia produtiva do agronegócio, buscando entender melhor os processos que a compõem, as ações de integridade adotadas no âmbito do MAPA e o *compliance* fiscal nas

declarações de movimentação econômica. Além disso, também serão trabalhadas as teorias da Nova Economia Institucional e dos Custos de Transação, de modo a proporcionar uma melhor compreensão sobre a eficácia do VAF no fortalecimento da autonomia financeira municipal.

#### 4.1 A CADEIA PRODUTIVA DO AGRONEGÓCIO

O agronegócio é visto como um dos setores que mais podem se beneficiar da implementação do *compliance*, o que pode gerar benefícios não apenas para a própria produção e economia nacional, como também na arrecadação tributário do setor.

Inserto neste cenário de evolução, importa mencionar que o próprio conceito de agronegócio sofreu modificações ao longo do tempo, em razão dos avanços tecnológicos que mudaram drasticamente o setor produtivo. Neste sentido, pode-se definir o agronegócio como um conjunto de atividades voltadas para a elaboração de produtos agroindustriais, iniciando com a produção de bens e insumos para, enfim, se obter o produto que será destinado ao consumidor.<sup>215</sup>

Assim, o agronegócio engloba não apenas a produção agrícola ou pecuária em si, como também a produção de bens e insumos a serem utilizados no processo de criação destes produtos de base agropecuária.<sup>216</sup> Pode-se afirmar que o setor do agronegócio é composto por quatro segmentos, sendo eles os insumos, a produção agropecuária primária, a agroindústria e os serviços.<sup>217</sup>

O setor abrange uma cadeia de processos interligados, cujo objetivo principal consiste em ofertar os produtos obtidos a partir da transformação de insumos, incluindo todas as ações necessárias para a obtenção da matéria final. Por sua vez, estes processos compõem sistemas maiores e menores, sendo que o sistema maior representa o que chamamos de agronegócio.<sup>218</sup>

Trata-se, portanto, da relação comercial e industrial que envolve a cadeia produtiva agrícola e pecuária, em outros termos, o agronegócio refere-se ao conjunto de negócios relacionados a agropecuária, incluindo-se neste somatório as operações de distribuição, processamento e de suprimentos de produtos dos setores de plantação e criação de animais.<sup>219</sup>

<sup>215</sup> BATALHA, M. O. **Recursos Humanos para o Agronegócio Brasileiro**. Brasília: CNPq, 2000.

<sup>216</sup> VERDOLIN, D. R.; ALVES, A. F. Responsabilidade social: perspectivas para o agronegócio. **Organizações rurais agroindustriais**, v. 7, n. 1, p. 103-113, 2005.

<sup>217</sup> CEPEA (São Paulo). **PIB Agro-Brasil: Relatório PIB Agro-Brasil**. 2017.

<sup>218</sup> CASTRO, A.M.G.; PAEZ, M.L.A.; GOMES, G.C.; CABRAL, J.R. Priorização de demandas da clientela de P&D em agropecuária. **Revista de Administração**. vol.31. n. 2, abril/junho de 1996.

<sup>219</sup> RIZZARDO, Arnaldo. 1 – A formação do agronegócio – LXVIII – Agronegócio e Títulos de Crédito. In: RIZZARDO, Arnaldo. **Curso de direito agrário**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais, 2015.

Assim, o agronegócio abrange toda a cadeia produtiva e seus componentes, incluindo as instituições de apoio, como é o caso das instituições financeiras de crédito e dos setores de pesquisa e de desenvolvimento que visam melhorar a qualidade da produção agrícola e pecuária, a partir de técnicas de melhoramento, somados, estes fatores tornam possíveis a transformação dos insumos em produtos comerciais.<sup>220221</sup>

Neste contexto, podemos conceituar a cadeia produtiva no agronegócio como sendo a sucessão de operações de transformação, o conjunto de relações comerciais e financeiras e de ações econômicas articuladas<sup>222</sup>, isto é, a cadeia produtiva contempla todas as etapas pelas quais o insumo passa até se tornar o produto final, sendo que estas operações estão interligadas propiciando a cooperação entre os envolvidos nas diversas etapas da produção agropecuária, de forma que também faz com que os produtores possam se beneficiar da formação desta rede de negócios.<sup>223</sup>

As etapas presentes nas cadeias de produção são interdependentes, estando intrinsecamente ligadas, assim somente é possível realizar a operação seguinte, se a anterior houver sido concluída.<sup>224</sup> Ademais, estes sistemas produtivos trazem uma ampla visão de todas as etapas, possibilitando a rápida detecção de problemas assim como torna intuitivo o processo de solução de intempéries e aprimoramento da produção.<sup>225</sup>

As operações realizadas dentro da cadeia de produção devem ter seu desempenho orientado a partir de critérios referenciais valorativos, tais como competitividade, eficiência, qualidade e/ou equidade.<sup>226</sup>

Necessário destacar que a cadeia produtiva utilizada em determinado processo de produção é que determinará a estrutura de custos da produção, isto é, os custos para produzir determinado produto podem variar a depender da cadeia produtiva empregada, não havendo uma única estrutura de custos válida para todos os tipos de produção.<sup>227</sup>

---

Disponível em: <https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/1302633425/curso-de-direito-agrario>. Acesso em: 29 de agosto de 2022.

<sup>220</sup> ARAÚJO, N. B.; WEDEKIN, I.; PINAZZA, J. L. **O agronegócio brasileiro**. São Paulo: Agroceres, 1990.

<sup>221</sup> DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. **A concept of agribusiness**. Cambridge: Harvard University Press, 1957.

<sup>222</sup> MORVAN, Y. **Fondements d'économie industrielle**. Paris: Economica, 1988.

<sup>223</sup> BATALHA, M. **Gestão Agroindustrial**. São Paulo: Atlas, 1997.

<sup>224</sup> Op. cit.

<sup>225</sup> SILVA, L. C. da. **Cadeia Produtiva de Produtos Agrícolas**. Universidade Federal do Espírito Santo: Departamento de Engenharia Rural. Boletim Técnico: MS: 01/05 em 21/04/2005. Disponível em: <http://www.agais.com/manuscript/ms0105.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2022.

<sup>226</sup> CASTRO, A.M.G.; PAEZ, M.L.A.; GOMES, G.C.; CABRAL, J.R. Priorização de demandas da clientela de P&D em agropecuária. **Revista de Administração**. vol.31. n. 2, abril/junho de 1996.

<sup>227</sup> GASQUES, et al **Desempenho e crescimento do agronegócio no Brasil**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2004.



Em um panorama geral, a estrutura da cadeia de produção no agronegócio pode ser dividida em 5 (cinco) etapas básicas que tornam o sistema comercialmente viável, são elas: insumos, produção, processamento, distribuição e consumidor final.<sup>228</sup>

A etapa de insumos consiste, basicamente, no fornecimento de insumos para que o produtor rural possa dar início a etapa de produção. Neste contexto, podem ser considerados insumos, todos os materiais necessários para produzir mercadorias ou serviços, trata-se da matéria-prima do bem, tais como máquinas, tecnologias, rações para animais e semelhantes.<sup>229</sup>

Na segunda etapa, tem-se o início da transformação dos insumos no produto que será comercializado. Em sequência à etapa de produção, o processamento consiste na transformação final dos “*commodities*” em produto final, apto ao consumo. Na etapa de distribuição, os produtos finais são encaminhados aos distribuidores e atacadistas para envio aos varejistas que será responsável pela chegada dos produtos ao consumidor final.<sup>230</sup>

Inobstante, cumpre ressaltar que diversos fatores e características intrínsecas aos produtos agropecuários faz com que sejam necessários diferentes arranjos e regramento próprio, inclusive com a adoção de modelo de negócios que leve em conta tanto o produto que se deseja produzir, quanto a região de produção, bem como as necessidades do produtor e dos demais agentes envolvidos, a fim de delinear uma produção eficiente com alto nível de competitividade.<sup>231</sup>

Partindo deste contexto, tem-se que as cadeias produtivas tornam-se primordiais para a evolução do agronegócio, isto porque, através delas podem ser estabelecidas metas que visam a melhoria da produção, a gestão de técnicas voltadas para o controle de qualidade e a promoção de inovações no setor.<sup>232</sup>

Portanto, apesar de ser possível apresentar etapas gerais que podem ser definidas na forma citada, a cadeia produtiva não necessariamente será a mesma para todos os processos de produção no agronegócio, devendo-se adequar as particularidades e necessidades locais, do produto, do produtor e do destinatário final. Ainda, há que se considerar as regulamentações

---

<sup>228</sup> SILVA, L. C. da. **Cadeia Produtiva de Produtos Agrícolas**. Universidade Federal do Espírito Santo: Departamento de Engenharia Rural. Boletim Técnico: MS: 01/05 em 21/04/2005. Disponível em: <http://www.agais.com/manuscript/ms0105.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2022.

<sup>229</sup> Op. cit.

<sup>230</sup> Op. cit.

<sup>231</sup> AZEVEDO, Paulo Furquim de. Nova economia institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura. **Agricultura em São Paulo**. São Paulo, v. 47, t. 1, p. 33-52, 2000.

<sup>232</sup> SILVA, L. C. da. **Cadeia Produtiva de Produtos Agrícolas**. Universidade Federal do Espírito Santo: Departamento de Engenharia Rural. Boletim Técnico: MS: 01/05 em 21/04/2005. Disponível em: <http://www.agais.com/manuscript/ms0105.pdf>. Acesso em: 29 ago. 2022.

inerentes a produção de determinados produtos, que poderá afetar as etapas da cadeia produtiva.<sup>233</sup>

Por isso, verifica-se a importância de adotar programas de integridade na cadeia produtiva agropecuária, visando a inserção dos diversos componentes que atuam na produção do bem, de maneira que, ao estabelecer padrões éticos que devem ser observados por toda a cadeia produtiva, faz com que seja possível a mitigação de riscos, concedendo aos agentes maior facilidade na resolução de problemas e, ainda, potencializa o crescimento do setor, com o ajustamento as normas e regulamentos internos e externos.

Em vista disso, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e outros setores públicos ligados ao agronegócio têm buscado medidas visando incentivar a implementação de programas de integridade no meio agropecuário, como será demonstrado.

#### 4.2 O MAPA E AS INICIATIVAS DE INTEGRIDADE

A implantação de um plano de integridade dentro do MAPA teve como ponto de partida um caso emblemático que expôs publicamente situação de práticas ilegais envolvendo servidores da pasta. No ano de 2017, a Polícia Federal deflagrou a Operação “Carne Fraca”, a qual expôs o esquema de corrupção existente entre fiscais do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e frigoríficos brasileiros para fraudar os controles sanitários no país.<sup>234</sup>

Dentre os envolvidos, destacam-se algumas das principais empresas do setor que foram acusadas de praticar diversas irregularidades, como fraudes para ocultar o uso de carne vencida, utilizar substâncias não permitidas na composição dos produtos, alteração da validade nas embalagens, esquema de corrupção entre os frigoríficos e fiscais do MAPA visando acelerar a liberação de produtos, oferecimento de suborno para evitar fechamento de unidades frigoríficas e substituição de carne de peru por soja em salsichas enviadas para a merenda escolar.<sup>235</sup>

Outra irregularidade apontada, trata-se da cumplicidade entre os servidores públicos responsáveis pela fiscalização do setor e as empresas na saída de lotes infectados com

<sup>233</sup> AZEVEDO, Paulo Furquim de. Nova economia institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura. **Agricultura em São Paulo**. São Paulo, v. 47, t. 1, p. 33-52, 2000.

<sup>234</sup> HERMIDA, Xosé; MARTÍN, María. Operação Carne Fraca: o esquema podre que ronda os frigoríficos no brasil. **El País**. São Paulo/Rio de Janeiro. 25 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/24/politica/1490391912\\_181027.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/24/politica/1490391912_181027.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>235</sup> MENDONÇA, Heloísa. De que JBS e BRF são acusadas? Comer carne é seguro? Entenda a operação da PF. **El País**. São Paulo. 21 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490036745\\_907943.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490036745_907943.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

salmonela e em como os fiscais corruptos se desfaziam dos outros servidores que cumpriam com suas obrigações.<sup>236</sup> Destaca-se que, a operação somente teve início a partir de denúncias de servidores da pasta, que não estavam envolvidos no esquema descoberto, no ano de 2015, responsáveis por identificar e perseguir as irregularidades perpetradas pelos frigoríficos, tornando-se alvos, dos demais fiscais e das próprias empresas.<sup>237</sup>

Ao todo, 33 servidores públicos lotados no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento foram investigados e afastados do cargo em razão da operação, àqueles que ocupavam cargo de chefia foram exonerados e tiveram seu acesso aos sistemas do órgão bloqueados. Os 21 estabelecimentos frigoríficos investigados tiveram sua produção e exportação de produtos suspensa, também foram realizadas análises dos produtos provenientes dos estabelecimentos envolvidos no esquema, sendo que do total de 762 amostras coletadas, 98,68% não apresentaram qualquer irregularidade.<sup>238</sup>

A operação deflagrada teve grande projeção no cenário nacional e internacional, resultando em diversas medidas restritivas impostas ao país em relação a importação dos produtos frigoríficos. Países como União Europeia, China, Coreia do Sul e Chile, suspenderam temporariamente a importação de carne brasileira, bem como promoveram um aumento na fiscalização destes produtos.<sup>239</sup>

Em vista disto, preocupados com os casos de corrupção e com o fito de prevenir a ocorrência de práticas ilegais no setor, assim como diante dos reflexos negativos que a repercussão da Operação Carne Fraca gerou para o mercado de carne brasileiro, afetando a importação dos produtos e a própria economia, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento brasileiro entendeu pela necessidade de criação de um Programa de Integridade, o que foi realizado por meio da Portaria nº 705, de 07 de abril de 2017, tratando-se de mecanismo estendido às empresas que possuem relação com o referido Ministério, a fim de alcançar maior efetividade na implantação das medidas.<sup>240</sup>

<sup>236</sup> HERMIDA, Xosé; MARTÍN, María. Operação Carne Fraca: o esquema podre que ronda os frigoríficos no Brasil. **El País**. São Paulo/Rio de Janeiro. 25 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/24/politica/1490391912\\_181027.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/24/politica/1490391912_181027.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>237</sup> Op. cit.

<sup>238</sup> BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Operação Carne Fraca: Balanço da Operação no âmbito do Ministério da Agricultura**, 2017.

<sup>239</sup> AGÊNCIAS. União Europeia, China, Coreia do Sul e Chile barram importação de carne do Brasil. **El País**. São Paulo, p. 1-1. 20 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490022015\\_967541.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490022015_967541.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>240</sup> BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 705, de 07 de abril de 2017**. Brasília, DF, Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20162075/do1-2017-04-12-portaria-n-705-de-7-de-abril-de-2017--20161997](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20162075/do1-2017-04-12-portaria-n-705-de-7-de-abril-de-2017--20161997). Acesso em: 10 jul. 2022.

O Programa de Integridade, implantado através da Portaria do MAPA, objetivava a criação e o aprimoramento das ferramentas voltadas à prevenção, identificação e correção de fraudes e outras irregularidades, ademais, o referido programa foi importante para atender aos anseios do mercado que reivindicava maior transparência e segurança no setor, principalmente para a retomada da boa imagem no mercado externo e perante os consumidores, após sofrer diversas sanções.<sup>241</sup>

Dentre os mecanismos implementados, podemos citar a criação de normas e procedimentos para os pedidos de acesso à informação do sistema de “Serviço de Informação ao Cidadão (SIC)”; a criação do Comitê de Governança, Riscos e Controle; a regulamentação de procedimentos para a consulta sobre a existência de conflito de interesses e para a formalização de pedido de autorização para o exercício de atividade privada em relação aos servidores; a aprovação do regimento interno da Comissão de Ética; o estabelecimento de fluxo interno para o tratamento de denúncias; a instituição da Política de Gestão de Riscos e Controles Internos (PGRCI); a elaboração do próprio Plano de Integridade; a instituição do Selo Agro+ Integridade e a publicação do código de conduta dos agentes públicos da pasta.<sup>242</sup>

Todavia, para que a implementação dessas medidas fosse efetiva, reportava-se necessário que as empresas e instituições privadas também aderissem ao plano proposto, projetando os objetivos de integridade, maior transparência, fortalecimento da ética e reprovação de práticas que pudessem antagonizar com as condutas propostas, também no âmbito privado e não apenas no órgão público, isto porque, a criação de uma mentalidade voltada a gestão de integridade, trata-se de ferramenta fundamental que visa garantir uma boa governança corporativa, concedendo às atividades desenvolvidas maior grau de legitimidade, confiabilidade e eficiência.<sup>243</sup>

Assim, buscando estimular o setor privado na adesão de práticas voltadas a uma atuação íntegra, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento criou o Selo Agro+ Integridade, por meio da Portaria nº 2.462, de 12 de dezembro de 2017, buscando premiar as empresas do ramo do agronegócio que, reconhecidamente, desenvolvam Boas Práticas de gestão de integridade, ética e sustentabilidade e, também: i) estimular a implementação de

<sup>241</sup> AGÊNCIAS. União Europeia, China, Coreia do Sul e Chile barram importação de carne do Brasil. **El País**. São Paulo, p. 1-1. 20 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490022015\\_967541.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490022015_967541.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>242</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 705, de 07 de abril de 2017**. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20162075/do1-2017-04-12-portaria-n-705-de-7-de-abril-de-2017--20161997](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20162075/do1-2017-04-12-portaria-n-705-de-7-de-abril-de-2017--20161997). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>243</sup> CGU - Controladoria-Geral da União. **Manual de Responsabilização Administrativa de Pessoas Jurídicas**. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União, 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44487>. Acesso em: 10 jul. 2022.

programas de integridade, ética e de sustentabilidade, em seu amplo espectro, qual seja: econômico, social e ambiental; ii) conscientizar empresas do agronegócio sobre seu relevante papel no enfrentamento às práticas concorrenciais corruptas e antiéticas; iii) reconhecer práticas de integridade, ética e sustentabilidade em empresas do agronegócio no mercado nacional, no relacionamento entre si e com o setor público; e iv) mitigar riscos de ocorrência de fraudes e corrupção nas relações entre o setor público e as empresas do agronegócio.<sup>244</sup>

O referido Selo possui validade anual e é conferido às empresas do setor participantes do processo de seleção que comprovarem o atendimento aos requisitos de habilitação propostos pela Portaria, dentro dos enfoques relacionados à práticas anticorrupção, trabalhista, sustentabilidade e exigências setoriais, e aos critérios de avaliação, quais sejam, o cumprimento de ações sustentáveis de Boas Práticas Agrícolas, demonstração de controle dos níveis de resíduos e contaminantes conforme legislação nacional vigente e grau de alinhamento e potencial contribuição do Programa de Sustentabilidade com identificação das Metas laboradas associadas aos dezessete Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 (ONU).<sup>245</sup>

No âmbito das práticas voltadas à “anticorrupção”, o documento propõe que as empresas concorrentes ao Selo Agro+ Integridade, devem comprovar o atendimento aos seguintes requisitos de habilitação: i) Programa de *Compliance* da empresa; ii) Código de Ética ou de Conduta aprovado, com comprovação de sua divulgação interna e externa à empresa; iii) Canal de Denúncia Efetivo, com a respectiva discriminação detalhada de seu local de disponibilização na rede mundial de computadores, a forma operacional de funcionamento e dados de desempenho, visando a comprovação da efetividade do canal; iv) realização de treinamento de dirigentes e empregados nos temas relacionados ao programa de *Compliance* aprovado ou relativos ao Código de Ética ou Conduta; v) comprovar ser signatária do Pacto Empresarial pela Integridade e contra a Corrupção, promovido pelo Instituto *Ethos*; e vi) não constar na Lista de estabelecimentos que incorreram em adulteração ou falsificação comprovadas em processos com trânsito em julgado no âmbito administrativo, gerenciada pela Secretaria de Defesa Agropecuária - SDA/MAPA, nos últimos 24 (vinte e quatro) meses.<sup>246</sup>

---

<sup>244</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 2.462, de 12 de dezembro de 2017**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/arquivos-compliance/portaria-2462-2017-mapa-o-selo-agro-integridade>. Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>245</sup> Op. cit.

<sup>246</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 2.462, de 12 de dezembro de 2017**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/arquivos-compliance/portaria-2462-2017-mapa-o-selo-agro-integridade>. Acesso em: 10 jul. 2022.

No enfoque “trabalhista”, a norma define que as empresas somente serão habilitadas mediante a comprovação de não constar da Lista Suja do Trabalho Escravo ou Análogo ao Escravo previsto na legislação vigente do Ministério do Trabalho e comprovar não possui qualquer infração trabalhista relacionada ao trabalho infantil.<sup>247</sup>

Por sua vez, o enfoque “sustentabilidade” exige que as empresas participantes comprovem não terem sido condenadas por crimes ambientais e a inexistência de infrações junto a Área de Fiscalização Agropecuária. Por fim, quanto as “exigências setoriais” voltadas às Empresas do Setor de Algodão, resta determinado que estas devem apresentar relatório de sustentabilidade com certificação ABR/BC.<sup>248</sup>

O reconhecimento das boas práticas de integridade e sustentabilidade das empresas agropecuárias por meio da premiação com o Selo Agro+ Integridade, além de incentivar a adoção dessas boas práticas, também proporciona ampla divulgação através dos meios de comunicação e publicidade do MAPA e possibilidade de utilização, pelas empresas, do Selo em seus produtos,<sup>249</sup> conferindo maior confiabilidade aos produtos e aumentando o alcance destas empresas.

Inobstante a criação do Plano de Integridade da pasta, por meio da Portaria nº 705/2017, o MAPA também elaborou o Código de Conduta para os Agentes Públicos do Ministério, através da Portaria nº 249, de 22 de fevereiro de 2018, com ampla divulgação entre os componentes da pasta, cujos objetivos se destacam: i) tornar explícitos os princípios e normas de condutas éticas a serem observados pelos agentes públicos do MAPA; ii) reduzir a subjetividade das interpretações sobre os princípios e normas éticas; iii) fortalecer os valores institucionais do MAPA através do elevado padrão de conduta ética e profissional; iv) preservar a reputação dos agentes públicos e a imagem da Instituição; v) evitar a ocorrência de situações que possam gerar conflitos envolvendo interesses públicos e privados; e vi) possibilitar o prévio e pronto esclarecimento de dúvidas quanto à correção ética de condutas específicas.<sup>250</sup>

Outro ponto importante trazido pela referida norma, trata-se dos princípios e valores éticos norteadores da conduta dos profissionais que compõem a equipe ministerial, destacando-se o seguinte:

---

<sup>247</sup> Op. cit.

<sup>248</sup> Op. cit.

<sup>249</sup> Op. cit.

<sup>250</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 249, de 22 de fevereiro de 2018.** Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/comissao-de-etica/arquivos/PORTARIAN249DE22DEFEVEREIRODE2018PORTARIAN249DE22DEFEVEREIRODE2018DOUImprensaNacional.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

[...]

I - o interesse público e a preservação do patrimônio público;

II - a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade, a economicidade e a ciência;

III - a honestidade, a dignidade, o decoro, o zelo, a probidade, o respeito à hierarquia, a dedicação, a cortesia, a assiduidade e a presteza;

IV - a dignidade da pessoa humana, a cooperação, a criatividade e o orgulho profissional;

V - a independência, a objetividade, a imparcialidade, a acessibilidade, a credibilidade, a efetividade, a modernidade e a probidade;

VI - a responsabilidade socioambiental;

VII - a integridade e transparência, assegurando a preservação da informação sigilosa;

VIII - a competência e o desenvolvimento profissional; e

IX - o respeito à diversidade político-partidária, religiosa, ideológica e de gênero.

[...] <sup>251</sup>

Na mesma esteira, foram criadas as normas e procedimentos para o Fluxo de Pedidos de Acesso à Informação do Sistema de Informação ao Cidadão – SIC, pela Portaria nº 1434, de 03 de julho de 2017<sup>252</sup>, e Nova Composição e Novo Regimento Interno da Comissão de Ética do MAPA<sup>253</sup>, por meio das Portarias nº 1.680 e 1.687, de 24 de julho de 2017.<sup>254</sup>

Na tentativa de estimular a adoção de padrões de integridade também no âmbito privado, pelas empresas do ramo do agronegócio, o MAPA editou a Portaria nº 877, de 06 de junho de 2018, estipulando que os editais de licitação e os contratos firmados a partir destes, de ordem das Unidades Gestoras do MAPA, tanto em Brasília-DF quanto nos Estados, deveriam prever prazo para implantação de Programas de Integridade pelas empresas nos contratos com valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).<sup>255</sup>

De igual modo, objetivando impulsionar o setor privado a promover políticas anticorrupção e adotar programas de integridade, combate e prevenção de fraudes, a Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior elaborou, na mesma época das medidas promovidas pelo MAPA, a Resolução nº 88, de 10 de novembro de 2017, a qual condiciona o apoio oficial brasileiro à exportação à assinatura, pelas empresas exportadoras,

<sup>251</sup> Op. cit.

<sup>252</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 1.434, de 03 de julho de 2017**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/aceso-a-informacao/servico-informacao-cidadao-sic/itens-relacionados/portaria-1434-fluxo-da-informacao.pdf/view>. Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>253</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 1.680, de 24 de julho de 2017**. Brasília, DF.

<sup>254</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 1.687, de 24 de julho de 2017**. Brasília, DF.

<sup>255</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 877, de 06 de junho de 2018**. Brasília, DF.

de Declaração de Compromisso do Exportador, em atendimento aos compromissos assumidos pelo Brasil como parte da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais.<sup>256</sup>

O Plano de Integridade proposto pelo MAPA tornou-se o primeiro plano de esfera ministerial no país, a estar alinhado aos eixos do “Programa de Fomento à Integridade do Governo Federal (Profip)”, do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU), vindo a ser ratificado com a criação da política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, proposta pelo Governo Federal, por meio do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017.<sup>257</sup>

Neste cenário de adequações, visando priorizar ações voltadas para maior integridade, ética e transparência no serviço público, no ano de 2019, foi criado o Programa MAPA ÍNTEGRO, aprovado pela Portaria Ministerial nº 60, de 10 de abril de 2019.<sup>258</sup> A criação deste programa remete ao momento no qual a pasta iniciou o projeto-piloto das ações no âmbito do PROFIP, sendo convidado a participar da cerimônia de assinatura da Portaria CGU nº 1.089, de abril de 2018, que estabeleceu orientações para que os Órgãos e Entidades da Administração Pública Federal (direta, autárquica e fundacional) adotassem procedimentos de estruturação, execução e monitoramento dos seus Programas de Integridade, com vistas a demonstrar o estágio em que se encontravam.<sup>259</sup>

A referida Portaria da CGU dividiu as ações de integridade em três partes, sendo a primeira delas a implantação de programa de integridade no âmbito de cada órgão participante do projeto, com a respectiva designação da unidade responsável pelas ações.<sup>260</sup>

A segunda parte das ações previstas, refere-se a aprovação do Plano de Integridade, que deveria conter, obrigatoriamente, os seguintes itens: i) a promoção da ética e de regras de conduta para servidores, observado o disposto no Decreto nº 1.171/1994, no Decreto nº 6.029/2007, e na Resolução nº 10/2008, da Comissão de Ética Pública - CEP; bem como do

<sup>256</sup> BRASIL. Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior. **Resolução nº 88, de 10 de novembro de 2017**. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/resolucoes-camex-e-outros-normativos/58-resolucoes-da-camex/1945-resolucao-n-88-de-10-de-novembro-de-2017#:~:text=Condiciona%20o%20apoio%20oficial%20brasileiro,Estrangeiros%20em%20Transa%C3%A7%C3%B5es%20Comerciais%20Internacionais>. Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>257</sup> BRASIL. **Decreto nº 9203, de 22 de novembro de 2017**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>258</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 60, de 10 de abril de 2019**. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/71091600](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/71091600). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>259</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Programa MAPA ÍNTEGRO**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/conheca-o-programa-mapa-integro>. Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>260</sup> Op. cit.



tratamento de conflitos de interesses e nepotismo; ii) a promoção da transparência ativa e do acesso à informação; iii) tratamento de denúncias, observado o disposto na Lei nº 13.460/2017, regulamentada pelo Decreto nº 9.492/2018, no Decreto nº 10.153/2019, e na Portaria CGU nº 581/2021; iv) a verificação do funcionamento de controles internos e do cumprimento de recomendações de auditoria; e v) o fortalecimento de procedimentos de apuração disciplinar de servidores e implementação de fluxos de responsabilização de Pessoas Jurídicas.<sup>261</sup>

Por fim, a terceira fase trata da implementação das ações de mapeamento, tratamento e monitoramento dos riscos à integridade no âmbito de cada órgão. Consoante visto anteriormente, no âmbito do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o Programa de Integridade da pasta fora instituído em 2017, por meio da Portaria nº 705, percorrendo todas as fases iniciais previstas no Programa de Fomento à Integridade Pública (PROFIP) da CGU.<sup>262</sup>

No ano de 2019, em razão da Portaria nº 60/2019, o Programa de Integridade do MAPA passou a ser denominado “PROGRAMA MAPA ÍNTEGRO”, passando por adequações para aprimoramento dos mecanismos de prevenção, detecção e remediação de fraudes, irregularidades e desvios de conduta. A referida norma, ainda criou o Núcleo de Gestão da Integridade NGI/MAPA, constituindo uma instância estratégica e de supervisão das ações de integridade.<sup>263</sup>

O Núcleo foi o responsável pela aprovação da versão atualizada do Plano de Integridade do MAPA 2019-2022 com ações de curto, médio e longo prazo, as quais devem ser efetivadas em conjunto com a política de gestão de riscos ministerial,<sup>264</sup> tendo como missão o desenvolvimento sustentável da agropecuária, a segurança e a competitividade destes produtos.<sup>265</sup>

---

<sup>261</sup> Op. cit.

<sup>262</sup> Op. cit.

<sup>263</sup> Op. cit.

<sup>264</sup> BRASIL. **Plano de Integridade**: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA. Brasília-DF, Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/arquivos-compliance/PlanodeIntegridadeMAPA20192022.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>265</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Programa MAPA ÍNTEGRO**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/conheca-o-programa-mapa-integro>. Acesso em: 10 jul. 2022.

O plano de integridade estabelece marcos fundamentais na construção dos 6 requisitos pétreos da política de integridade.<sup>266</sup> Destacando-se a seguinte previsão contida no documento ministerial e divididas por setores e competências:<sup>267</sup>

**I - No âmbito da OUVIDORIA:**

Criação do Grupo de Tratamento de Denúncias Sensíveis (GTD) - Portaria MAPA Nº 1.879, de 1º de setembro de 2017;

Canal de denúncias específico para denúncias de corrupção em empresas fiscalizadas - Portaria MAPA nº 1.370, de 20 de agosto de 2018;

Instituição da Comissão Permanente de Avaliação de Documentos Sigilosos (CPADS) - Portaria MAPA nº 264, de 19 de novembro de 2019.

**II - No âmbito das ações de TRANSPARÊNCIA e COMUNICAÇÃO SOCIAL:**

Cartilha ‘Não é Brinde - É corrupção’ utilizadas nas ações de capacitação junto aos Auditores-Fiscais Agropecuários e seus contrapartes nas Empresas SIF fiscalizadas, nos principais Estados da Federação.

Estabelecimento de normas e procedimentos para o Fluxo de Pedidos de Acesso à Informação – Portaria MAPA nº 147, de 23 de abril de 2020.

Regulamentação dos procedimentos relativos ao acesso e tratamento de informações e documentos no âmbito do MAPA - Portaria MAPA nº 34, de 10 de março de 2021.

**III - No âmbito da COMISSÃO DE ÉTICA:**

Código de Conduta do Agente Público do MAPA - Portaria MAPA nº 249, de 22 de fevereiro de 2018;

Nova composição e Regimento Interno da Comissão de Ética do MAPA - Portaria nº 1.687, de 25 de julho de 2017 publicada no Boletim de Pessoal e de Serviços Extraordinário nº 98, de 27 de julho de 2017);

Normatização e implementação do Fluxo de Consulta e Pedido de Autorização para casos de Conflito de Interesse - Portaria MAPA nº 1.543, de 14 de julho de 2017;

Aprovação dos Fluxogramas e Declarações de Prevenção e Reação à Prática do Nepotismo - Portaria MAPA nº 155, de 26 de maio de 2021;

Normatização sobre a Destinação de Brindes e Presentes Percíveis recebidos por agentes do MAPA - Portaria MAPA nº 284, de 13 de agosto de 2020;

Normatização e implementação do Termo de Compromisso para Atividade Agropecuária Privada para agentes do MAPA que atuam em áreas de fiscalização - Portaria MAPA nº 289, de 26 de agosto de 2020.

**IV - No âmbito da CORREGEDORIA:**

Regulamentação sobre o Termo de Ajuste de Conduta para os casos de PAD de menor potencial ofensivo – Portaria MAPA nº 80, de 27 de abril de 2019.

Regulamentação dos Núcleos Permanentes Disciplinares - NPD's no âmbito do MAPA – Portaria MAPA nº 181, de 6 de setembro de 2019.

Regulamentação da Atividade Correcional no Sistema de Correição do Poder Executivo Federal de que trata o Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005 - Instrução Normativa nº 14, de 14 de novembro de 2018.

<sup>266</sup> BRASIL. **Plano de Integridade**: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA. Brasília-DF, Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/arquivos-compliance/PlanodeIntegridadeMAPA20192022.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>267</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Programa MAPA ÍNTEGRO**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/conheca-o-programa-mapa-integro>. Acesso em: 10 jul. 2022.

Delegação de competências ao Corregedor-Geral do MAPA sobre Processos Administrativos de Responsabilização de Pessoa Jurídica e Processos de Investigações Preliminares - Portaria MAPA nº 343, de 29 de outubro de 2020.

**V - No âmbito do CONTROLE INTERNO:**

Estratégia de Supervisão das Ações de Auditoria Interna - Portaria MAPA nº 1.983, de 08 de setembro de 2017;

Definição dos métodos e práticas de Acompanhamento e Diligências do TCU e CGU no MAPA - Portaria MAPA nº 924, de 21 de junho de 2018;

Avaliação de Conformidade de Atos de Gestão da Alta Administração Pública - Portaria MAPA nº 1.674, de 03 de outubro de 2018.

**VI - No âmbito externo do PROGRAMA DE INTEGRIDADE:**

Criação do SELO DE INTEGRIDADE DO MAPA (MAIS INTEGRIDADE), em 2018, com o objetivo de fomentar, reconhecer e premiar as empresas e, posteriormente também, as cooperativas do Agronegócio que adotam medidas anticorrupção, responsabilidade social e sustentabilidade ambiental;

Instituição do Cadastro “AGROÍNTEGRO” destinado a reconhecer ações iniciais efetivas de empresas e cooperativas agropecuárias que demonstrem a implementação de práticas de integridade, ética e transparência - Portaria MAPA nº 1.429, de 22 de junho de 2020;

Normatização sobre a necessidade de que as Empresas Prestadoras de Serviço do MAPA, em contratos acima de R\$ 5 milhões, demonstrassem ter implementado ações de integridade na empresa - Portaria MAPA nº 877, de 6 de junho de 2018 (grifo original).

Inobstante, também fora elaborado Guia de Apoio ao Mapeamento de Riscos para a Integridade, aprovado pela Portaria MAPA nº 324, de 5 de outubro de 2020, consistindo o documento em um instrumento de apoio aos servidores de três áreas relevantes, sendo elas Licitações e Contratos, Transferências Voluntárias e Fiscalização Agropecuária.<sup>268</sup>

Diante do exposto, observa-se o esforço crescente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento na implantação e busca pela efetividade de um programa de integridade, realizado a partir da constatação de fraudes no setor, constituindo importante marco referencial na adoção de medidas similares nos órgãos governamentais, bem como no estímulo ao setor privado em aderir práticas voltadas a uma gestão íntegra.

#### 4.3 COMPLIANCE FISCAL NAS DECLARAÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO ECONÔMICA

O *compliance* fiscal trata-se de uma importante ferramenta de prevenção e mitigação de riscos e fraudes, que torna possível a potencialização da arrecadação tributária atrelada ao crescimento econômico da empresa, diminuindo a ocorrência de inconsistências na gestão

<sup>268</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Programa MAPA ÍNTEGRO**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/conheca-o-programa-mapa-integro>. Acesso em: 10 jul. 2022.

empresarial ao colocar em prática o plano de negócios e trazendo outros benefícios, não apenas para a empresa aplicadora, como também para todos os envolvidos, direta e indiretamente.

Isso porque, o *compliance* tributário busca a conformidade com as leis e normas vigentes da Administração Tributária e o encaixe com as normas de contabilidade, fazendo com que a arrecadação tributária esteja dentro dos parâmetros normativos adequados, evitando descumprimentos da legislação e afastando as penalidades para os casos de descumprimento, o que permite alcançar o objetivo da justiça fiscal.<sup>269</sup>

A imposição de obrigações tributárias deve considerar a possibilidade do seu descumprimento, que pode ser ocasionado tanto pelo desconhecimento do comando normativo como pelo próprio ímpeto de contrariar a conduta legal.<sup>270</sup> Este é o caso das declarações de movimentação econômica que, apesar de constituir uma ferramenta primordial para o cálculo do VAF, somente é de apresentação obrigatória para as companhias abertas brasileiras, o que se tornou possível por meio da Lei n.º 11.638/2007<sup>271</sup>.

É fato que a ausência de obrigatoriedade da apresentação dessas declarações impactam diretamente o repasse das parcelas do VAF, o que gerar consequências negativas para as receitas municipais e para a impugnação dos valores divulgados pelos Estados para repasse.

Por estes motivos, se faz necessária a promoção de mudanças e a adoção de meios que possibilitem que o VAF atinja sua capacidade de arrecadação e devolução das receitas fiscais para o local em que estão sendo realizadas as operações tributáveis, o que favorece a introdução de programas de integridade como meio eficiente para evitar a evasão fiscal e práticas de corrupção que afetam diretamente na arrecadação tributária.

A implantação do *compliance* fiscal também evita a ocorrência de prejuízos financeiros à própria empresa, que terá que arcar com as sanções decorrentes dos descumprimentos legais que podem ocorrer.

Dessa forma, o uso das ações de integridade aplicadas ao sistema tributário impacta diretamente a formação do VAF, demonstrando que é de interesse dos entes públicos o estímulo à adoção do *compliance*, não apenas para prevenir a corrupção interna entre os agentes do fisco, como também para potencializar a arrecadação dos tributos.

---

<sup>269</sup> GARCÍA, Borja Pareja. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. **Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)**, Espanha, n. 12, p.152- 165, 2018.

<sup>270</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

<sup>271</sup> LONDERO, Paola Richter; STANZANI, Livia Maria Lopes; SANTOS, Arioaldo dos. Uma análise da contribuição econômica e social das cooperativas agropecuárias brasileiras pela Demonstração do Valor Adicionado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade: REPeC**, Brasília, v. 13, n. 3, p. 291-309, set. 2019. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/2149/1540>. Acesso em: 06 jan. 2023.

A partir dessa premissa, o Brasil, enquanto signatário da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, editou a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, denominada Lei Anticorrupção, prevendo medidas para responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos de corrupção em face da Administração Pública.<sup>272 273</sup>

Os órgãos da Administração Pública têm buscado adotar medidas que incentivem a instituição de programas de *compliance* no âmbito privado por meio da exigência de implementação destes programas nos contratos que envolvam a entes públicos, à exemplo do que restou determinado pela Portaria 877/2018, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, a qual determina que as empresas participantes de editais de licitação e para os contratos a serem firmados com órgãos do Poder Público vinculados ao MAPA, nos Estados e no Distrito Federal, cujos valores sejam superiores a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), devem prever prazo para implantação de Programas de Integridade.<sup>274</sup>

Outra norma de destaque no setor agropecuário que visa incentivar a adoção de programas de *compliance*, trata-se da Resolução nº 88, de 10 de novembro de 2017, de ordem da Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior, condicionando o apoio oficial brasileiro às exportações à assinatura, pelas empresas exportadoras, de Declaração de Compromisso do Exportador, em atendimento aos compromissos assumidos pelo Brasil como parte da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais.<sup>275</sup>

Ao implementar os programas de integridade dentro dos órgãos públicos, tem-se que também se incentiva a adoção de sistemas com a mesma finalidade na esfera privada, como é o caso do Plano de Integridade proposto pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que tornou-se o primeiro plano de esfera ministerial no país, a estar alinhado aos eixos do “Programa de Fomento à Integridade do Governo Federal (Profip)”, do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU), vindo a ser ratificado com a criação da política de governança da administração pública federal direta, autárquica e

---

<sup>272</sup> DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TJDF. **Lei Anticorrupção**. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/lei-anticorruptao>. Acesso em: 14 dez. 2022.

<sup>273</sup> BRASIL. Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013. **Lei Anticorrupção**. Brasília-DF, Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm). Acesso em: 14 dez. 2022.

<sup>274</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 877, de 06 de junho de 2018**. Brasília, DF.

<sup>275</sup> BRASIL. Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior. **Resolução nº 88, de 10 de novembro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/resolucoes-camex-e-outros-normativos/58-resolucoes-da-camex/1945-resolucao-n-88-de-10-de-novembro-de-2017#:~:text=Condiciona%20o%20apoio%20oficial%20brasileiro,Estrangeiros%20em%20Transa%C3%A7%C3%B5es%20Comerciais%20Internacionais>. Acesso em: 10 jul. 2022.

fundacional, proposta pelo Governo Federal, por meio do Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017.<sup>276</sup>

A adoção de iniciativas de *compliance* fiscal pelos órgãos públicos também interfere diretamente na arrecadação tributária, consistindo no maior controle pelo fisco sobre os valores de repasse do VAF, permitindo que os municípios identifiquem se os valores do cálculo estão adequados e se há operações que acabaram sendo desconsiderados no processo de arrecadação do ICMS, mas que importam para o cálculo do VAF, por exemplo.

Assim, ao se exigir a aplicação de um *compliance* fiscal, além de conferir maior transparência aos atos praticados e a conformidade com as leis e regulamentações vigentes, também busca a maior efetividade de cumprimento das obrigações tributárias e a garantia de transparência e empoderamento do município em relação aos processos de repasses do VAF, o que implica em uma arrecadação melhor condizente com a capacidade produtiva de cada ente federativo, impactando no financiamento dos municípios.

No caso do Valor Adicionado Fiscal, diante da dificuldade de obtenção de dados que permitam aos municípios maior clareza em relação aos valores apurados e, até mesmo, sua impugnação, pode-se concluir que a exigência de um *compliance* tributário aboliria o campo das incertezas que atualmente predomina estes valores de arrecadação,<sup>277</sup> demonstrando benefícios tanto para o fisco como também para as empresas, já que permitiria uma melhor aplicação do planejamento, a partir de dados concretos sobre a capacidade de produção e arrecadação, aumentando a sua produtividade e eficiência, bem como garantiria à adequação às normas vigentes, impedindo a ocorrência de fraudes e descumprimentos legais, evitando prejuízos financeiros aos envolvidos.<sup>278</sup>

#### 4.4 NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL E A TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO

Primeiramente, importa mencionar a existência de duas linhas principais relacionadas à teoria econômica, que se dividem em Teoria Econômica Clássica e Nova Economia Institucional – NEI. A primeira está direcionada à otimização da destinação de recursos para a composição de organizações econômicas. Por sua vez, a segunda linha refere-se a disposição

<sup>276</sup> BRASIL. Decreto nº 9203, de 22 de novembro de 2017. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 10 jul. 2022.

<sup>277</sup> AZEVEDO, Paulo Furquim de. Nova economia institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura. **Agricultura em São Paulo**. São Paulo, v. 47, t. 1, p. 33-52, 2000.

<sup>278</sup> GARCÍA, Borja Pareja. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. **Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)**, Espanha, n. 12, p.152- 165, 2018.

de transações econômicas a partir de uma análise de comportamento dos agentes envolvidos, ultrapassando o objeto central da teoria clássica.<sup>279</sup>

Segundo a Nova Economia, os processos de negociação entre indivíduos e grupos de pessoas são os responsáveis pela formação de instituições dentro da sociedade, criando uma limitação ao comportamento humano e reduzindo os custos de transação, podendo-se definir esses como os custos potenciais de rompimento de acordos, estabelecidos com a finalidade de realizar empreendimentos em conjunto.<sup>280</sup>

Os princípios, a partir dos quais surgem proposições econômicas, podem remontar à origem das instituições, bem como em todas as influências que acometem ou se impõem perante os processos econômicos. Portanto, a tese principal da teoria reflete em torno das instituições, adotando a definição de que essas imporiam limites ao comportamento humano que são usados para reduzir os custos de transação.<sup>281</sup>

Tais mecanismos são capazes de criar uma restrição ao comportamento humano, intervindo no desenvolvimento da sociedade, isso porque, reduzem os custos de transação praticadas pelos indivíduos em uma economia de mercado. Dessa maneira, uma sociedade suficientemente desenvolvida, conseguiria construir melhor esses mecanismos institucionais.<sup>282</sup>

Neste sentido, importa citar que o principal ramo da Nova Economia Institucional – NEI, trata-se da Teoria dos Custos de Transação – TCT, sendo que, nesse caso, os custos de transação assumem papel importante na economia e desenvolvimento da sociedade. A teoria tem dois eixos principais de comportamento, tratando-se do comportamento oportunista dos agentes econômicos e a racionalidade limitada. Também insere, como elemento de transação, a incerteza, a frequência e a especificidade de ativos.<sup>283</sup>

A racionalidade limitada e a especificidade dos ativos influem positivamente no comportamento adotado pelos agentes econômicos pautados na premissa do momento, na medida em que, quanto maiores as especificidades dos ativos, menores se tornam as

<sup>279</sup> FARINA, E. M.M.Q. Competitividade e Coordenação de Sistemas Agroindustriais: um ensaio conceitual. **Gestão & Produção**, v.6, n.3, p. 147-161, dez. 1999.

<sup>280</sup> BUENO, Newton Paulo. Possíveis Contribuições da Nova Economia Institucional à Pesquisa em História Econômica Brasileira: uma releitura das três obras clássicas sobre o período colonial. **Est. Econ.**, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 777-804, Outubro-Dezembro de 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/HV3KNQLjcgJ4gPWf3XvfBzD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 13 jul. 2022.

<sup>281</sup> Op. cit.

<sup>282</sup> Op. cit.

<sup>283</sup> SILVA, Adilson Aderito da; BRITO, Eliane Pereira Zamith. Incerteza, racionalidade limitada e comportamento oportunista: um estudo na indústria brasileira. **Ram. Revista de Administração Mackenzie**, [s.l.], v. 14, n. 1, p.176-201, fev. 2013. Fap UNIFESP (SciELO). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/s1678-69712013000100008>. Acesso em: 13 jul. 2022.

possibilidades de reaproveitamento do investimento, fazendo com que seja desejável a continuidade do relacionamento, constituindo verdadeiro objetivo nas ações de oportunidade.<sup>284</sup>

Com base nas premissas expostas, pode-se afirmar que, a partir da influência exercida pela racionalidade limitada e o comportamento oportunista sobre os elementos das transações e os seus custos, constitui motivo suficiente para embasar a dispensa das tratativas dos programas de *compliance*.

#### 4.4.1 O equacionamento dos Custos de Transação

Estabelecido o conceito de *compliance* e da teoria que envolve os custos de transação, importa delinear a existência de uma intersecção entre estes dois pontos e entender como eles se relacionam dentro de uma perspectiva voltada para a aplicação no setor do agronegócio.

Pode-se dizer que o *compliance*, enquanto um sistema de aperfeiçoamento de instrumentos já existentes para prevenção e combate da corrupção no sistema corporativo, ou seja, um “sistema de processo e políticas desenvolvidas para garantir a conformidade das ações de uma organização à ética, às regras internas, às leis e às regulações”<sup>285</sup>, protege o valor da empresa.

Nesse sentido, dentro do agronegócio, deve-se partir da premissa que a cadeia produtiva do meio agrícola possui características diferenciadas que lhe são inerentes e afetam as partes envolvidas, criando a necessidade de um arranjo institucional próprio para potencializar a eficiência da produção. Em vista disso, a organização de um sistema próprio que difere do sistema de preços e que leve em consideração as particularidades do setor, se torna relevante na medida em que consiste em um fator decisivo para elevar a produtividade e competitividade no ramo.<sup>286</sup>

O estímulo à instituição de programas de *compliance*, que visam a instituição de condutas preventivas, de reconhecimento e de intervenção visando alinhar a conduta com base em padrões de integridade e ética, têm se mostrado capazes de infirmar melhorias diretas nos

<sup>284</sup> SILVA, Adilson Aderito da; BRITO, Eliane Pereira Zamith. Incerteza, racionalidade limitada e comportamento oportunista: um estudo na indústria brasileira. **Ram. Revista de Administração Mackenzie**, [s.l.], v. 14, n. 1, p.176-201, fev. 2013. Fap UNIFESP (SciELO). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/s1678-69712013000100008>. Acesso em: 13 jul. 2022.

<sup>285</sup> BRASIL. ITI – Instituto Nacional de Tecnologia da Informação. **Programa de Integridade e Compliance**. Brasília: Governo Federal, 2018. Disponível em: [https://www.gov.br/iti/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/Programa\\_de\\_Integridade\\_e\\_Compliance\\_\\_\\_Assinado\\_1.pdf](https://www.gov.br/iti/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/Programa_de_Integridade_e_Compliance___Assinado_1.pdf). Acesso em: 16 maio 2022.

<sup>286</sup> AZEVEDO, Paulo Furquim de. Nova economia institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura. **Agricultura em São Paulo**. São Paulo, v. 47, t. 1, p. 33-52, 2000.



esforços voltados ao crescimento eficiente e competitivo da área, se adequando à visão de criar um sistema próprio que corresponda às características inerentes ao setor.

Com base nisso, há que se mencionar que o incentivo promovido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento têm contribuído efetivamente para acelerar o processo de adoção de padrões de integridade pelas empresas do ramo agroindustrial, como é o caso da exigência de implantação de Programas de Integridade pelas empresas participantes de editais de licitação cujos contratos ultrapassem o valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

287

Outra medida importante objetivando estimular o setor privado a promover políticas anticorrupção e adotar programas de *compliance*, trata-se do condicionamento do apoio oficial brasileiro à exportação à assinatura, pelas empresas exportadoras, de Declaração de Compromisso do Exportador, em atendimento aos compromissos assumidos pelo Brasil como parte da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais.<sup>288</sup>

Dessa forma, ao investir em programas de *compliance*, os produtores agropecuários acabam se beneficiando com o aumento da eficiência e competitividade, resultando na diminuição dos custos de transação, uma vez que o sistema é capaz de identificar e prevenir comportamentos de risco e corrigir condutas que colocam em risco a produção. Outrossim, ao reduzir os custos de transação, conseqüentemente o setor pode investir em tecnologias e em outras melhorias que impactam diretamente na produção.

#### 4.5 A EFICÁCIA DO VAF NO FORTALECIMENTO DA AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS

Como visto, a popularização do *compliance* está fundada na crescente necessidade de maior transparência nos processos produtivos e financeiros na seara corporativa, impulsionados pela exposição de práticas de corrupção em alguns dos principais setores econômicos que afetaram investidores e consumidores internacionalmente. Diante disso,

<sup>287</sup> BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 877, de 06 de junho de 2018**. Brasília, DF.

<sup>288</sup> BRASIL. Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior. **Resolução nº 88, de 10 de novembro de 2017**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/resolucoes-camex-e-outros-normativos/58-resolucoes-da-camex/1945-resolucao-n-88-de-10-de-novembro-de-2017#:~:text=Condiciona%20o%20apoio%20oficial%20brasileiro,Estrangeiros%20em%20Transa%C3%A7%C3%B5es%20Comerciais%20Internacionais>. Acesso em: 10 jul. 2022.

ferramentas que permitam maior clareza e segurança nas movimentações empresariais, assumem o protagonismo, tornando-se fator essencial ao crescimento institucional.

Nesta seara, as demonstrações de valor adicionado constituem um importante componente que permite evidenciar a riqueza gerada pela empresa e a sua distribuição, em determinado período, àqueles que contribuíram para o seu crescimento.<sup>289</sup>

No âmbito público, por sua vez, o valor adicionado fiscal propicia a transferência dos valores a partir da repartição de receitas tributárias, proporcionando a devolução de valores arrecadados, por meio dos impostos de competência estadual, ao local em que o serviço fora efetivamente prestado.<sup>290</sup>

A aderência aos programas de integridade tem a capacidade de otimizar a arrecadação destes recursos, que constituem parte essencial da receita dos municípios brasileiros, tornando possível o custeio de diversos serviços e a promoção de políticas públicas, impactando toda a sociedade que se beneficia com a justiça fiscal, bem como eleva o crescimento e desenvolvimento econômico local, atraindo mais investimento. A adequação às normas tributárias e contábeis, aliados à prevenção e ao combate à corrupção nesse meio, eleva a arrecadação de tributos, uma vez que evita a ocorrência de fraudes e se pauta nos números reais de produção, evitando a ocorrência de desvios ou arrecadações incompletas.<sup>291</sup>

Por tais motivos, torna-se desejável o crescimento da adoção das práticas de governança corporativa e *compliance* também na esfera do agronegócio, visto que o Brasil é grande produtor agropecuário, sendo este um grande fator de suporte da economia nacional.<sup>292</sup>

Todavia, apesar do crescente incentivo pelos órgãos públicos juntamente com os benefícios que o sistema representa também para as empresas, a instituição efetiva de programas de *compliance* pelo setor agropecuário ainda encontra óbices e desafios, considerando a própria natureza do ramo.

Na área industrial e em outros ambientes corporativos, é possível encontrar a aplicação de práticas de governança e programas de integridade com maior habitualidade, visto que a organização destes espaços e seus desafios de atuação, os levam a preocupar-se em promover

---

<sup>289</sup> Ribeiro, M. D. S. & Santos, A. D. A remuneração dos capitais utilizados para financiamento dos ativos de empresas distribuidoras de energia elétrica medida por meio da DVA. **Brazilian Business Review**, p. 17-30. 2004.

<sup>290</sup> PRADO, S.; QUADROS, W.; CAVALCANTI, C. E. **Partilha de recursos na federação brasileira**. São Paulo: Fundap, 2003.

<sup>291</sup> GARCÍA, Borja Pareja. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. **Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)**, Espanha, n. 12, p.152- 165, 2018.

<sup>292</sup> RIZZARDO, Arnaldo. 1 – A formação do agronegócio – LXVIII – Agronegócio e Títulos de Crédito. In: RIZZARDO, Arnaldo. **Curso de direito agrário**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2015. Disponível em: <https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/1302633425/curso-de-direito-agrario>. Acesso em: 29 ago. 2022.

um ambiente voltado à adequação ética e a probidade das relações, que frequentemente envolve o trato com terceiros.<sup>293</sup>

Fatores estes que nem sempre estão presentes no ramo agropecuário, em que se fazem presentes grande quantidade de empresas de organização familiar, dificultando a propagação do emprego de programas de *compliance*, uma vez que não há a percepção da necessidade de implantação de um sistema que tem como base a prevenção de riscos à corrupção e fraude, exigindo a necessidade de um critério simplificado de atuação.<sup>294</sup>

De igual modo, devemos destacar que a implantação de programas nessa linha exige um custo das empresas envolvidas, relativos à contratação de pessoas especializadas ou a especialização do pessoal existente; a adequação da empresa ao sistema de *compliance* e o emprego do tempo necessário para tais alterações; em se tratando do *compliance* tributário há ainda que se considerar o elevado nível de dificuldade e esforço que devem ser empregados aos cálculos e adequação total das normas de direito tributário e normas contábeis.<sup>295</sup>

Assim, importa incentivar a implementação às práticas de integridade no setor do agronegócio, visto que trata-se de ferramenta capaz de contribuir com a elevação da arrecadação tributária e evitar a ocorrência de práticas lesivas, no entanto, deve-se levar em conta as necessidades e características do setor, buscando alternativas simplificadas para redução dos custos, de maneira que a implantação de programas de *compliance* se torne menos onerosa ao produtor rural.

Imperioso considerar ainda que o *compliance* constitui forte aliado do fisco, que não possui contingente suficiente para fiscalização de todas as unidades agropecuárias existentes em território nacional, fazendo com que a adoção de programas de integridade se torne desejável também do ponto de vista fiscalizatório, concedendo maior autonomia ao ente também em relação ao Estado, responsável pela elaboração dos cálculos de repasse do VAF.

A partir desta premissa, torna-se importante incentivar a implementação de programas voltados ao *compliance* fiscal na esfera pública, constituindo meio importante para garantir maior eficiência fiscal e potencializar a arrecadação tributária, principalmente se pensado a partir da ótica dos repasses da parcela da receita do produto de arrecadação do ICMS pertencentes aos municípios.

---

<sup>293</sup> SELHORST, Fabio DUPONT, Fábria, ARAUJO, Maria Ticiania. Desafios para a implementação de programas de compliance no Brasil. In: CUEVA, Ricardo Villas Boas; FRAZÃO, Ana (Coord.). **Compliance: perspectivas e desafios dos programas de conformidade**. Belo Horizonte: Forum, 2018. p.219-231.

<sup>294</sup> Op. cit.

<sup>295</sup> SANDFORD, Cedric. Administrative and Compliance Costs of Taxation. In: Association Fiscale Internationale. **Cahiers de Droit Fiscal International**. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

Assim, através do incentivo adequado à adoção de programas de governança e integridade, como a exigência de implantação de planos de integridade pelos órgãos públicos, pode-se potencializar o setor agropecuário, aumentando a eficiência e melhorando as relações negociais, resultando, também, numa afetação positiva no produto de arrecadação tributária dos entes federados, principalmente no que concerne às declarações de movimentação econômica do agronegócio na formação do VAF,<sup>296</sup> trazendo maior transparência quanto à capacidade contributiva, que permite à empresa avaliar e melhorar seu desempenho, e com relação aos serviços efetivamente prestados que contribuem para a formação do VAF, possibilitando aos municípios proceder com a defesa e avaliação de medidas para potencializar o desenvolvimento local em seu território e planejar a aplicação dos recursos obtidos com maior segurança.<sup>297</sup>

Ademais, o *compliance* fiscal torna-se aliado importante do fisco, tornando-se desejável sua implantação também no setor público, com vistas a potencializar a arrecadação tributária e constituir ferramenta de empoderamento do município, permitindo melhor planejamento econômico, principalmente no que concerne à repartição de receitas tributárias que possuem o viés de devolver a riqueza gerada ao local em que a atividade foi efetivamente realizada, permitindo o fortalecimento da arrecadação fiscal e o financiamento de políticas públicas pelo ente.

## CONCLUSÃO

O setor agropecuário brasileiro desempenha papel fundamental na formação do VAF, devido a sua alta produtividade e presença em todas as localidades do país, tornando-se desejável o incentivo à adoção de mecanismos capazes de melhorar a capacidade de gerar receitas públicas. De igual modo, os repasses gerados pela movimentação de

---

<sup>296</sup> AZEVEDO, Paulo Furquim de. Nova economia institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura. **Agricultura em São Paulo**. São Paulo, v. 47, t. 1, p. 33-52, 2000.

<sup>297</sup> GARCÍA, Borja Pareja. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. **Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)**, Espanha, n. 12, p.152- 165, 2018.

empreendimentos rurais são mecanismos de retorno local dos tributos arrecadados, cuja competência é atribuída aos Estados.

O aumento da arrecadação tributária e a melhoria nos valores adicionados são importantes não apenas do ponto de vista do setor público, mas também do privado. Isso porque, a melhoria na capacidade de geração de receitas acarretará na aplicação de recursos em melhorias da infraestrutura local, o que pode impulsionar maior potencial investidor. Neste sentido, fica evidente a capacidade do VAF de devolver aos entes municipais a riqueza gerada em seu território, possibilitando o financiamento dos serviços públicos no local em que ocorreu a movimentação econômica.

Assim, o incentivo dos entes públicos à implementação de planos de integridade no âmbito privado é positivo na medida em que potencializa o crescimento do setor agropecuário. Este fator proporciona maior eficiência aos processos produtivos e melhorias nas relações interempresariais. Logo, os programas de *compliance* tem o potencial de impactar positivamente a arrecadação tributária, elevando as receitas e conferindo maior transparência ao processo contributivo.

A criação de iniciativas de integridade possibilita aos municípios maior controle acerca dos valores de repasse do VAF, melhor planejamento quanto ao investimento das receitas públicas, e maior eficiência na fiscalização dos empreendimentos. É neste cenário em que nasce a necessidade de vinculação da Administração Pública às ferramentas de *compliance*, em especial no que tange à matéria tributária.

O *compliance* fiscal, não apenas no âmbito privado, como também dentro dos órgãos da Administração Pública, garante eficiência aos processos de arrecadação e empoderamento do município nos repasses do VAF, refletindo nos valores que irão gerar uma receita condizente com a capacidade para geração de riqueza que cada município possui. Assim, com base nas operações e serviços desenvolvidos em seu território, é possível exercer um controle sobre as lacunas fiscais, ou também chamadas *tax gaps*.

Apesar de o *compliance* ter sido originado para adequar empresas privadas à legislação, é plenamente possível aplicar os seus conceitos ao setor público, em especial no que tange à gestão de riscos. No aspecto tributário, é justamente a gestão de risco que parece ser a melhor ferramenta de controle dos entes sobre os *tax gaps* e a dinâmica jurídico-tributária, sob a ótica da boa governança.

Por meio da pesquisa, foi possível perceber que a gestão de riscos é justamente o maior triunfo das práticas públicas de *compliance*, afastando a ideia errônea e generalista de que os programas de integridade atendem somente à política de adequação de condutas às

normas. Tal ideia parte de um legalismo vazio, que não parece acrescentar no debate sobre a otimização dos repasses do VAF decorrentes do agronegócio, já que o reconhecimento e a observação da legislação é fundamento inegociável à Administração.

Um dos pilares do *compliance* é o *due diligence*, que consiste em uma avaliação prévia dos riscos e, até mesmo, possíveis benefícios, tendo em vista os objetivos de determinada entidade. Ao projetar estes conceitos para o Fisco, mostra-se adequado que o ente tributante busque maneiras de aprimorar sua relação com os contribuintes e intermediários, por meio de uma dinâmica colaborativa.

Esta colaboração dá origem ao *cooperative compliance*, que se baseia nos preceitos da boa governança, de modo a possibilitar as melhores diretrizes de aprimoramento do comportamento de todas as partes envolvidas no cerco jurídico-tributário. Todavia, o *due diligence* é pouquíssimo praticado no Brasil, até mesmo dentro da esfera privada.

Isso tende a gerar um ambiente propício a altos níveis de evasão fiscal, bem como de desconformidade com a legislação tributária. O caráter indutor das normas tributárias tende a dar um grande enfoque nas práticas de *enforcement*, gerando graves abalos na confiança das demais partes no Fisco.

É justamente na resolução da problemática cultura que se criou nas relações tributárias, que o *compliance* fiscal surge como uma proposta de maior otimização dos processos de cobrança, arrecadação e até mesmo, de repasses das verbas incidentes. É neste contexto que, levando em conta a grandiosidade do agronegócio, mostra-se necessária uma melhor gestão das declarações de movimentação econômica para potencializar o VAF e, conseqüentemente, a autonomia financeira dos entes municipais.

O uso do poder pela Administração Tributária, que contribui para a manutenção de uma relação frágil entre o Fisco, os contribuintes e os intermediários, parece ter de esperar o fracasso de suas políticas arrecadatórias, de modo a ser quase que esperável os comportamentos de *noncompliance*. Este é o caso das declarações de movimentação econômica que, apesar de constituírem ferramenta essencial para o cálculo do VAF do agronegócio, somente são obrigatórias às companhias de capital aberto.

É justamente na ausência de obrigatoriedade e na falta de confiança dos contribuintes e intermediários no Fisco, que as lacunas geradas na administração das declarações de movimentação econômica, geram impactos negativos aos potenciais beneficiários dos repasses. Sabendo que os recursos do VAF direcionam-se aos municípios nos quais ocorreu o fato gerador do ICMS, o modelo federativo brasileiro não consegue se concretizar, de fato.

Desse modo, mostra-se necessária a promoção de reformas e mudanças na cultura dos repasses do VAF decorrente do agronegócio, de modo a possibilitar que ele seja usado na sua capacidade máxima de arrecadação. Até porque o aumento na arrecadação acarretará no aumento do retorno das receitas aos municípios geradores de riquezas, o que será benéfico não só ao erário, mas também a toda coletividade por meio da elaboração de políticas públicas eficientes e a prestação adequada dos serviços públicos.

No cenário jurídico-tributário que envolve a competitividade pelo ICMS, a nobre intenção retributiva do VAF não consegue se concretizar de forma adequada, em razão da crise da matriz-tributária brasileira e do comportamento das partes envolvidas. É nesta ocasião que ficam evidentes as condições favoráveis à introdução de programas de integridade como meio eficiente de fortalecimento da autonomia financeira dos municípios.

À título de exemplo, o MAPA formulou o primeiro plano de esfera ministerial no país a estar alinhado aos eixos do “Programa de Fomento à Integridade do Governo Federal (Profip)” da CGU, que deu origem a um complexo e eficiente programa de integridade. Além disso, visando estimular a adoção de programas de integridade também na iniciativa privada, o órgão estendeu a obrigatoriedade da implantação de *compliance* às empresas participantes de editais de licitação nos valores que superam a marca de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

Cabe ainda o destaque à iniciativa semelhante adotada pela Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior ao condicionar o apoio oficial do país às exportações do ramo agropecuário à adoção de planos de integridade pelas empresas exportadoras.

A partir dos exemplos analisados, ficou evidente a possibilidade de instituir o *compliance* dentro dos entes públicos, em uma perspectiva voltada à arrecadação fiscal aplicada ao VAF, visando trazer melhorias às receitas municipais. De igual modo, há a possibilidade de incentivar a adoção de ações de integridade das empresas privadas enquanto requisito de participação em contratos e licitações, o que irá conceder maior eficiência na arrecadação tributária ao estabelecer a conformidade com as normas e mitigar as lacunas fiscais.

Portanto, mostra-se adequado que a Administração Tributária, tanto estadual quanto municipal, utilize-se de um plano de *compliance* a fim de estimular as partes envolvidas na relação jurídico-tributária a estabelecer uma dinâmica colaborativa nos processos fiscais. A realização de *due diligence* nos locais onde se domicíliam possíveis emissores de declarações de movimentação econômica parece essencial ao objetivo de maior arrecadação do ICMS para aprimorar os critérios de apuração do VAF.

A criação de um programa de integridade acerca do tema favorecerá a consciência do poder do VAF enquanto ferramenta de fortalecimento da autonomia financeira dos municípios, em especial aqueles que dependem do agronegócio para sua prosperidade econômica. Sabendo da abrangência e força do agronegócio no Brasil, é urgente que seja provocada mudança institucional na política tributária que versa sobre o tema.



## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues. Aspectos conceituais das relações financeiras intergovernamentais. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v.22, n.1, p.5-32, jan/abr,1992.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SERRA, José. Finanças públicas municipais: trajetórias e mitos. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/nov, 1991.

AGÊNCIAS. União Europeia, China, Coreia do Sul e Chile barram importação de carne do Brasil. **El País**. São Paulo, p. 1-1. 20 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490022015\\_967541.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490022015_967541.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 58-82.

ALMEIDA, Luiz Eduardo de. Compliance público e compliance privado: semelhanças e diferenças. In: NOHARA, Irene Patrícia; PEREIRA, Flávio de Leão Bastos (Coord.). **Governança, compliance e cidadania**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ALMEIDA, Luiz Eduardo de. Governança corporativa. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otavio (Coord.). **Manual de Compliance**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. O princípio da eficiência no direito administrativo. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, n. 5, mar./abr./maio 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=97>. Acesso em 28 fev. 2023.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO NETO, D. L.; COSTA, E. F. Dimensionamento do PIB do agronegócio em Pernambuco. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 43, n. 4, p. 725-757, 2005.

ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de Agronegócios: contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, N. B; WEDEKIN, 1.; PINAZZA, J. L. **O agronegócio brasileiro**. São Paulo: Agroceres, 1990.

ARRETCHE, M. **Democracia, Federalismo e Centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.

ASSAF NETO, A. LIMA, F. G. **Fundamentos de finanças corporativas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2008.

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ISO 19600:2014**: Sistema de Gestão de Compliance. Rio de Janeiro: ABNT, 2014.

ARC - Association of Revenue and Customs. **Tax transparency**: tax gap. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussionpaper.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2023.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. **Public sector governance better practice guide**. Sydney: ANAO, 2003. Disponível em <https://catalogue.nla.gov.au/Record/7424331> Acesso em: 27 mar. 2023.

AZEVEDO, Paulo Furquim de. **Nova economia institucional**: referencial geral e aplicações para a agricultura. Agricultura em São Paulo. São Paulo, v. 47, t. 1, p. 33-52, 2000.

BARACHO, José Alfredo de Oliveria. **O princípio de subsidiariedade**: conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARROS, G. S. A. C. **Produtividade e Exportação**: as alavancas do crescimento do agronegócio brasileiro. 2018. Embrapa: Olhares para 2030. Disponível em: [https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset\\_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true](https://www.embrapa.br/olhares-para-2030/artigo/-/asset_publisher/SNN1QE9zUPS2/content/geraldo-barros?inheritRedirect=true): Acesso em: 05 set. 2022.

BARROS, G. S. C.; CASTRO, N. R. Exportações do Agronegócio - Faturamento e Taxação Cambial. **Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (Cepea)**, Piracicaba, v. 01, n. /, p. 1-8, jan. 2020. Unpublished. <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.15012.22409>. Disponível em: [https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20D O%20AGRONEG%C3%93CIO%20%E2%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA% C3%87%C3%83O%20CAMBIAL\(2\).pdf](https://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/EXPORTA%C3%87%C3%95ES%20D O%20AGRONEG%C3%93CIO%20%E2%80%93%20FATURAMENTO%20E%20TAXA% C3%87%C3%83O%20CAMBIAL(2).pdf). Acesso em: 05 set. 2022.

BATALHA, M. **Gestão Agroindustrial**. São Paulo: Atlas, 1997.

BATALHA, M. O. **Recursos Humanos para o Agronegócio Brasileiro**. Brasília: CNPq. 2000.

BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho. Compliance. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otávio. **Manual de compliance**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BLEKER, Sylvie; HORTENSIUS, Dick. ISO 19600: the development of a global standard on compliance management. **Revista Business Compliance**, v. 2, p. 1-12, 2014.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

BOTHE, Michael. Federalismo – Um conceito em transformação histórica. In: FUNDAÇÃO KONRAD ADANAUER-STIFTUNG. **O federalismo na Alemanha**. Tradução: S. C. Sperber. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer-Stiftung, 1995, pp. 3-14.

BRASIL. **ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/receita-federal-recuperou-mais-de-r-186-bilhoes-em-2018>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. **Ato Institucional nº 5**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ait/ait-05-68.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ait/ait-05-68.htm). Acesso em: 08 set. 2022.

BRASIL. CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada) da ESALQ/USP. **PIB Agro-Brasil: Relatório PIB Agro-Brasil**. 2017.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Programa de Integridade: diretrizes para empresas privadas**. Brasília: CGU, 2015.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de Responsabilização Administrativa de Pessoas Jurídicas**. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. maio 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/44487>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Coordenação do Núcleo Econômico da Superintendência Técnica da CNA e do CEPEA (Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada) da ESALQ/USP. **PIB do Agronegócio Brasileiro**. Brasília: Confederação de Agricultura e Pecuária do Brasil, 2022.

BRASIL. **Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889**: Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais. Disponível em <https://legislacao.presidencia.gov.br>. Acesso em: 03 set. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022**: Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm). Acesso em 02 de jan. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Distrito Federal e Territórios. TJDF. **Lei Anticorrupção**. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/direito-facil/edicao-semanal/lei-anticorruptao>. Acesso em: 14 dez. 2022.

BRASIL. Estado de Minas Gerais. Secretaria de Estado da Fazenda. **VAF 2022** (ano-base 2021) – DAMEF elaborada a partir da EFD. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declaracoes\\_demonstrativos/vaf/](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/declaracoes_demonstrativos/vaf/). Acesso em: 03 jul. 2022.

BRASIL. IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal. **Panorama das finanças municipais em 2005**. Rio de Janeiro, 2005. (Série Estudos Especiais n. 184). Disponível em: <http://www.ibam.org.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>. Acesso em: 03 dez. 2022.

BRASIL. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Projeção do valor adicionado do setor agropecuário para 2021 e 2022**. 2021. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/211215\\_nota%2023\\_pib\\_agro.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/211215_nota%2023_pib_agro.pdf). Acesso em: 19 dez. 2022.

BRASIL. ITI - Instituto Nacional de Tecnologia da Informação. **Programa de integridade e compliance**. Brasília: Governo Federal, 2018. Disponível em: [https://www.gov.br/iti/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/Programa\\_de\\_Integridade\\_e\\_Compliance\\_\\_\\_Assinado\\_1.pdf](https://www.gov.br/iti/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/Programa_de_Integridade_e_Compliance___Assinado_1.pdf). Acesso em: 14 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm). Acesso em: 03 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) Acesso em: 27 fev. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**: Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm) Acesso em: 27 fev. 2023

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013. **Lei Anticorrupção**. Brasília-DF, Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm). Acesso em: 14 dez. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016**: Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm) Acesso em 27 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Operação Carne Fraca** - Balanço da Operação no âmbito do Ministério da Agricultura. Maio, 2017.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Plano de Integridade**. Brasília-DF, Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/arquivos-compliance/PlanodeIntegridadeMAPA20192022.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 705, de 07 de abril de 2017**. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20162075/do1-2017-04-12-portaria-n-705-de-7-de-abril-de-2017--20161997](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/20162075/do1-2017-04-12-portaria-n-705-de-7-de-abril-de-2017--20161997). Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 60, de 10 de abril de 2019**. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/71091600](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/71091600). Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 249, de 22 de fevereiro de 2018**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/acao-a-informacao/institucional/comissao-de-etica/arquivos/PORTARIAN249DE22DEFEVEREIRODE2018PORTARIAN249DE22DEFEVEREIRODE2018DOUImprensaNacional.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 877, de 06 de junho de 2018**. Brasília, DF.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 1.434, de 03 de julho de 2017**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/acao-a-informacao/servico-informacao-cidadao-sic/itens-relacionados/portaria-1434-fluxo-da-informacao.pdf/view>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 1.680, de 24 de julho de 2017**. Brasília, DF.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 1.687, de 24 de julho de 2017**. Brasília, DF.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Portaria nº 2.462, de 12 de dezembro de 2017**. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/arquivos-compliance/portaria-2462-2017-mapa-o-selo-agro-integridade>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Programa MAPA ÍNTEGRO**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/integridade/conheca-o-programa-mapa-integro>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Exposição de Motivos da Consulta Pública n. 4/2018**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consultapublica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-proconformidade>. Acesso em: 03 jan. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 1.598/2015**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/programa-brasileiro-de-operador-economico-autorizado-oea-facilita-acordos-de-reconhecimento-mutuo>. Acesso em: 03 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior. **Resolução nº 88, de 10 de novembro de 2017**. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/resolucoes-camex-e-outros-normativos/58-resolucoes-da-camex/1945-resolucao-n-88-de-10-de-novembro-de-2017#:~:text=Condiciona%20o%20apoio%20oficial%20brasileiro,Estrangeiros%20em%20Transa%C3%A7%C3%B5es%20Comerciais%20Internacionais>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 69**. A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais. Brasília: Imprensa Nacional, 1964.

BUENO, Newton Paulo. Possíveis Contribuições da Nova Economia Institucional à Pesquisa em História Econômica Brasileira: uma releitura das três obras clássicas sobre o período colonial. **Est. Econ.**, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 777-804, Outubro-Dezembro de 2004. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ee/a/HV3KNQLjcgJ4gPWf3XvfBzD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 13 jul. 2022.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CÂMARA, Maria Helena Ferreira da. O conceito moderno de federação. **Revista de Informação Legislativa**, v. 18, n. 71, p. 23-42, jul./set. 1983.

CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 570-583, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

CARVALHO, José Murilo. El federalismo brasileño: perspectiva histórica. In: Chávez, Alicia Hernández. (Coord.). **¿Hacia un nuevo federalismo?** Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1996.

CARVALHO, Paulo Roberto Galvão de. Legislação anticorrupção no mundo: análise comparativa entre a Lei Anticorrupção brasileira, o Foreign Corrupt Act e o Bribery Act do Reino Unido. In: SOUZA, Jorge Munhoz de; QUEIROZ, Ronaldo de Pinheiro. **Lei Anticorrupção e temas de compliance**. Salvador: Juspodivm, 2017.

CARVALHO, Ricardo Ismael. **Nordeste**: a força da diferença. As dificuldades na cooperação entre os governos estaduais no contexto federativo da Constituição de 1988. Tese de Doutorado em Ciência Política. Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), Universidade Cândido Mendes, 2001.

CASTRO, A.M.G.; PAEZ, M.L.A.; GOMES, G.C.; CABRAL, J.R. Priorização de demandas da clientela de P&D em agropecuária. **Revista de Administração**. v. 31. n. 2, abril/junho de 1996.

CASTRO, L.; SCARTASCINI, C. Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 116, 2013.

CAVALARI, Ana Paula França. O compliance digital como tecnologia de gestão. In: OLIVEIRA, Claudia Sobreiro de; OLIVEIRA, Fabiana. (Coords.). **Elas na advocacia**. Porto Alegre: OAB/RS, 2020.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro: Governo do Brasil, 2002. Disponível em <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/deciso/es/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em 27 fev. 2023.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal Control – Integrated Framework**. Disponível em: <https://grove.olemiss.edu>. Acesso em: 27 fev. 2023.

COMPLY. In: **Oxford learner's dictionary**. Oxford: Oxford University Press, 2023. Disponível em: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/comply?q=comply>. Acesso em: 02 jan. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. **Boletim de arrecadação dos tributos estaduais**, Brasília, jan. de 2023. Disponível em <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 02 mar. 2023.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: BRAGA, Carlos; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo Fiscal**: questões contemporâneas. São José: Conceito, 2010.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO; MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Instrução Normativa Conjunta nº 01, de 10 de maio de 2016**. Disponível em <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>. Acesso em 27 fev. 2023.

COSENZA, José Paulo. A EFICÁCIA INFORMATIVA DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO. **Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, Edição Comemorativa, p. 7-29, out. 2003. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/SJWVRLrMSZxpZrvKstVHjFK/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 03 jul. 2022.

COSTA, Daniel Gobbi; GARCIA, Francisco P.R. A Norma ISO 19600:2014 – A implementação de um padrão global para o Gerenciamento da Conformidade (Compliance). **Revista Banas Qualidade**, São Paulo, v. 281, p. 33 – 38, 2015.

CUEVA, Ricardo Villas Bôas. Funções e Finalidades dos Programas de *Compliance*. In: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; FRAZÃO, Ana (Coord.). **Compliance: Perspectivas e desafio dos programas de conformidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. **A concept of agribusiness**. Cambridge: Harvard University Press, 1957.

DINIZ, Eduardo Saad. A criminalidade empresarial e a cultura de compliance. **Revista Eletrônica de Direito Penal**, p. 112-120, ano 2, v. 2, n. 2, dez. 2014.

DOLHNIKOFF, M. **O Pacto Imperial: origens do federalismo no Brasil**. São Paulo: Globo, 2005.

DRAIBE, S. **Rumos e metamorfoses: estado e industrialização no Brasil: 1930/1960**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1985.

DULCI, Octávio. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista Sociologia e Política**, n. 18, Jun. 2002.

FARIA, José Eduardo. **O Estado e o direito depois da crise**. São Paulo: Saraiva, 2011.

FARINA, E. M.M.Q. Competitividade e Coordenação de Sistemas Agroindustriais: um ensaio conceitual. **Gestão & Produção**, v.6, n.3, p. 147-161, dez. 1999.

FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. **Governance in the public sector: a governing body**. Nova Iorque: IFAC, 2001. Disponível em: <https://forum.ibgp.net.br/p-ifac-2001/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FIORI, José Luís. Federalismo e reforma tributária. In: AFFONSO, Rui de Brito; BARROS SILVA, Pedro L. **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995.

FRANZONI, Luigi Alberto. **Tax evasion and tax compliance**. 1998. Disponível em: <http://encyclo.findlaw.com/6020book.pdf>. Acesso em: 20 out. 2022



GARCÍA, Borja Pareja. El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales. **Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)**, Espanha, n. 12, p.152-165, 2018.

GASPARINI, C. E.; COSSIO, A. B. Transferências intergovernamentais. In: MENDES, Marcos (Org.). **Gasto Público Eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: Topbooks, 2006.

GASQUES, et al **Desempenho e crescimento do agronegócio no Brasil**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. **Sanções políticas: crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GROPALLI, Alessandro. **Doutrina do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1953.

HENG, Yin. Fiscal disparities and the equalization effects of fiscal transfers at the county level in China. **Annals of Economics and Finance**. 9-1, 2008, p. 115–149. Disponível em: <http://aeconf.com/Articles/May2008/aef090106.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2022.

HERMIDA, Xosé; MARTÍN, María. Operação Carne Fraca: o esquema podre que ronda os frigoríficos no brasil. **El País**. São Paulo/Rio de Janeiro. 25 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/24/politica/1490391912\\_181027.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/24/politica/1490391912_181027.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro, 2003.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produção Agrícola Municipal 2021 - PAM**. p. 1-12. 2022. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/66/pam\\_2021\\_v48\\_br\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/66/pam_2021_v48_br_informativo.pdf). Acesso em: 06 jan. 2023.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.

KIRCHLER, Erich. **The economic psychology of tax behaviour**. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. **Journal of Economic psychology**, v. 29, n. 2, p. 210-225, 2008.

KRAUTER, E. **Medidas de avaliação de desempenho financeiro e criação de valor: um estudo com empresas industriais**. 2006. Disponível em: [http://www.car.aedb.br/seget/artigos06/600\\_artigo%20medidas.pdf](http://www.car.aedb.br/seget/artigos06/600_artigo%20medidas.pdf). Acesso em: 19 dez. 2022.

LAMARÃO, Patrícia. **O princípio da lealdade federativa como cláusula geral nas relações federativas**. Disponível em: <http://www.osconstitucionalistas.com.br/o-principio-da-lealdadefederativa-como-clausula-geral-nas-relacoes-federativas>. Acesso em: 28 fev. 2023.

LONDERO, Paola Richter; STANZANI, Livia Maria Lopes; SANTOS, Ariovaldo dos. Uma análise da contribuição econômica e social das cooperativas agropecuárias brasileiras pela Demonstração do Valor Adicionado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade: REPeC**, Brasília, v. 13, n. 3, p. 291-309, set. 2019. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/2149/1540>. Acesso em: 06 jan. 2023.

LOPREATO, Francisco Luiz C. Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 31, n. 1 (74), p. 1-41, janeiro-abril 2022.

MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito Agrário Brasileiro** [livro eletrônico]. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MENDONÇA, Heloísa. De que JBS e BRF são acusadas? Comer carne é seguro? Entenda a operação da PF. **El País**. São Paulo. 21 mar. 2017. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490036745\\_907943.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/03/20/politica/1490036745_907943.html). Acesso em: 10 jul. 2022.

MINAS GERAIS. **Cálculo - Noções Básicas: Valor Adicionado Fiscal – VAF**. Secretaria de Estado da Fazenda. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos\\_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empr esa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/assuntos_municipais/vaf/nocoos.html#:~:text=O%20VAF%20consiste%20no%20valor,empr esa%2C%20num%20determinado%20ano%20civil). Acesso em: 03 jul. 2022.

MINAS GERAIS. **Lei 18.030, de 12 de janeiro de 2009**. Belo Horizonte, MG. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/2009/118030\\_2009.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2009/118030_2009.html). Acesso em: 15 dez. 2022.

MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

MORVAN, Y. **Fondements d'économie industrielle**. Paris: Economica, 1988.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B; **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw-Hill, 1989.

MUTTI, Diego. A carga tributária no Brasil é alta comparada à de outros países?. **Politize!**. 2017. Disponível em: <https://www.politize.com.br/carga-tributaria-brasileira-e-alta/>. Acesso em: 02 jan. 2023.

NETO, Giuseppe Giamundo; DOURADO, Guilherme Afonso; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich. Compliance na administração pública. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otávio. **Manual de compliance**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

NUNES LEAL, V. **Coronelismo, enxada e voto**: o município e o regime representativo no Brasil. São Paulo: Cia das Letras, 2012.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Reforma tributária de 1966 e acumulação de capital no Brasil**. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. São Paulo: RT, 2015.

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **Cooperative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OCDE, 2013.

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **Principles of corporate governance**. Paris: OCDE, 2004.

PESTANA, Marcio. **Lei Anticorrupção**: exame sistematizado da Lei nº 12.846/2013. Barueri: Manole, 2016.

PRADO, S.; QUADROS, W.; CAVALCANTI, C. E. **Partilha de recursos na federação brasileira**. São Paulo: Fundap, 2003.

PRADO, SÉRGIO. **Descentralização Fiscal e Cooperação Financeira Intergovernamental**. Trabalho elaborado para a fundação EBAP/ K. ADENAUER, 2001. Disponível em: <http://www.cepam.sp.gov.br/arquivos/artigos/TransferenciasFiscais&FinancMunicipal.pdf> Acesso em: 03 jul. 2022.

RANCI, Pippo. Concorrenza e servizi pubblici nella costituzione. In: DELLA CANANEA, Giacinto; NAPOLITANO, Giulio. **Per una nuova costituzione econômica**. Bolonha: Mulino, 1998.

RIBEIRO FILHO, João Costa. **União Europeia**: federação ou confederação?. Dissertação de Mestrado em Direito. Recife: Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2003.

RIBEIRO, A. SANTOS, M. S. A remuneração dos capitais utilizados para financiamento dos ativos de empresas distribuidoras de energia elétrica medida por meio da DVA. **Brazilian Business Review**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 17-30, 2004. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1230/123017748002.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2022.

RIZZARDO, Arnaldo. 1 – A formação do agronegócio – LXVIII – Agronegócio e Títulos de Crédito. In: RIZZARDO, Arnaldo. **Curso de direito agrário**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2015. Disponível em: <https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/1302633425/curso-de-direito-agrario>. Acesso em: 29 de agosto de 2022.

SANDFORD, Cedric. **Administrative and compliance costs of taxation**. In: Association Fiscale Internationale. Cahiers de Droit Fiscal International. Rotterdam, Holanda: Kluwer Law, 1989.

SANTOS, A. **Demonstração do valor adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas, 2003.

SÃO PAULO. **DIPAM** - Declaração para o Índice de Participação dos Municípios (IPM). Secretaria da Fazenda e Planejamento. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/dipam>. Acesso em: 15 dez. 2022.

SÃO PAULO. **Lei 3.201, de 23 de dezembro de 1981**. São Paulo, SP. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei3201.aspx>. Acesso em: 15 dez. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Royalties de petróleo, minério e energia**: aspectos constitucionais, financeiros e tributários. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SELHORST, Fabio DUPONT, Fábila, ARAUJO, Maria Ticiania. Desafios para a implementação de programas de compliance no Brasil. In: CUEVA, Ricardo Villas Boas; FRAZÃO, Ana (Coord.). **Compliance**: perspectivas e desafios dos programas de conformidade. Belo Horizonte: Forum, 2018.

SERPA, Alexandre; SIBILLE, Daniel. **Os pilares do programa de compliance**: uma breve discussão. São Paulo: LEC Editora, 2020.

SILVA, Adilson Aderito da; BRITO, Eliane Pereira Zamith. Incerteza, racionalidade limitada e comportamento oportunista: um estudo na indústria brasileira. **Ram. Revista de Administração Mackenzie**, [s.l.], v. 14, n. 1, p.176-201, fev. 2013. Fap UNIFESP (SciELO). Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/s1678-69712013000100008>. Acesso em: 13 jul. 2022.

SILVA, José Afonso da. **Elementos do Direito Tributário e tributos municipais**. São Paulo: J. Bushatsy, 1978.

SILVA, L. C. da. **Cadeia Produtiva de Produtos Agrícolas**. Universidade Federal do Espírito Santo: Departamento de Engenharia Rural. Boletim Técnico: MS: 01/05 em 21/04/2005. Disponível em: <http://www.agais.com/manuscript/ms0105.pdf>. Acesso em: 29 de agosto de 2022.

SILVA, Maria Manuela Magalhães e ALVES, Dora Resende. **Noções de Direito Constitucional e Ciência Política**. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.

SILVA, Nilber Rodrigues da; COSTA, Claudio Luiz de Oliveira. Acompanhamento e gestão do valor adicionado fiscal em Minas Gerais: algumas considerações sobre a sua eficiência. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 22, n. 1, p. 1-21, 24 maio 2022. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/171>. Acesso em: 06 jan. 2023.

SIMONE, L.; SANSING, R. C.; SEIDMAN, J. K. When are enhanced relationship tax compliance programs mutually beneficial?. **The Accounting Review**, v. 88, n. 6, p. 1971-1991, 2013.

SOARES, Márcia M.; MACHADO, José Angelo. **Federalismo e políticas públicas**. Brasília: Enap, 2018.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. O Direito Agrário na Constituição Brasileira e sua interface com os Direitos Humanos. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, [S.L.], v. 12, n. 23, p. 3-11, 25 maio 2009. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. <http://dx.doi.org/10.5752/p.2318-7999.2009v12n23p3>. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/P.2318-7999.2009v12n23p3>. Acesso em: 05 set. 2022.

SOUZA, Silvia Regina; MACIEL-LIMA, Sandra; LUPI, André Lipp Pinto Basto. Aplicabilidade do compliance na Administração Pública em face ao momento político atual brasileiro. Percurso – **Anais do I Congresso Ibero-Americano de Direito Empresarial e Cidadania**, v. 1, n.º. 24, Curitiba, 2018.

TARIFA, Marcelo Resquetti; RIPPEL, Ricardo. Planejamento e desenvolvimento brasileiro: análise histórica sob a perspectiva tributária inserida nos Planos Nacionais de Desenvolvimento (Pnds I e II). **Revista da FAE**, v. 19, n. 2, p. 6-21, 2016.

TAVARES, José. **Estudos jurídico-políticos: Federalismo e União Europeia, eleições, partidos políticos e cidadãos eleitores**. Lisboa: UAL, 1996.

TOCANTINS. **Conselho Especial para Elaboração do Índice de Participação dos Municípios** – CEIPM-ICMS. Secretaria Estadual da Fazenda. Disponível em: <http://www.sefaz2.to.gov.br/>. Acesso em: 15 dez. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012.

VENTRY JR., Dennis J. Cooperative tax regulation. **Connecticut Law Review**, v. 41, pp. 433 – 49, n. 2, dez. 2008.

VERDOLIN, D. R.; ALVES, A. F. Responsabilidade social: perspectivas para o agronegócio. **Organizações rurais agroindustriais**, v. 7, n. 1, p. 103-113, 2005.