



# CUSTOS NO SERVIÇO PÚBLICO – UM MODELO APLICADO AO CUSTEIO DOS PROCESSOS JUDICIAIS

Por  
Hipólito Gadelha Remígio

Dissertação apresentada ao Mestrado em Contabilidade

Professor Orientador: Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

Brasília, dezembro de 2002

## DADOS PARA CATALOGAÇÃO

**Autor:** Remígio, Hipólito Gadelha

**Título:** Custos no serviço público – um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais

**Instituição:** Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB, UFPB, UFPE e UFRN

**Áreas de Pesquisa:** Direito Tributário, Direito Financeiro, Direito Processual Civil, Contabilidade de Custos, Contabilidade Pública, Custos no Setor Público, Teoria da Contabilidade, Finanças Públicas.

## HOMENAGEM

A todos aqueles que, com desprendimento e coragem, construíram a obra-prima das finanças públicas brasileiras, o SIAFI, seja definindo suas estruturas contábeis, seja desenvolvendo o modelo do Sistema, a minha mais profunda admiração, posto que não puseram seus olhos sobre a enormidade do desafio que estava diante deles, mas foram movidos pelo ideal de unificar a contabilidade pública em um único padrão, um único banco de dados, acessível em tempo real em qualquer lugar do país.

É certo que serei injusto em não arrolar todos os nomes (em especial os analistas e programadores do SERPRO) porém não posso deixar de citar alguns dos responsáveis pelo desenvolvimento do SIAFI com os quais tive a honra de trabalhar e que me serviram de modelo de profissionais, não apenas pela dedicação incansável aos objetivos a que se propuseram, mas também, pelo caráter e por seu amor à coisa pública. Entres estes cito:

Isaltino Alves da Cruz

Carlos de Andrade Duarte

Carlos Pullen Parente

Wanderley Saldanha

Heloísa Teixeira Saito

João Carlos Pereira das Neves

Wander Luiz

Pedro Pullen Parente

Domingos Poubel de Castro

Rainer Weiprecht

# DEDICATÓRIA

A Cibele.

Foi muito mais que a companheira da vida:

- incentivou-me nos momentos em que pensei em desistir,
- abriu mão de nossos projetos comuns para que pudesse eu dedicar-me a este trabalho;
- sofreu minha ausência nas horas dedicadas à pesquisa;
- negou-se a si mesma, procurando substituir-me em todos os afazeres possíveis, para que tivesse eu tempo para chegar a este final.

A Pollyana.

Filha que tanto sofreu minha falta de atenção mas que não deixa de sorrir sempre que me vê, enchendo meu coração da alegria de ser seu pai.

## AGRADECIMENTOS

Nenhum agradecimento pode ser comparado ao que me cabe render a Deus, não apenas por ter a todos nós criado, na pessoa de nossos pais, Adão e Eva, mas por permitir que, a cada dia, tenhamos em nós um coração batendo, e um cérebro capaz de raciocinar, amar e produzir. Tudo isto é maravilhoso, porém, nem sempre estamos atentos para a grande vantagem de todas essas bênçãos.

Não posso, aqui, deixar de citar, ainda, o sacrifício feito por Jesus, naquela cruz há 2.000 anos, meio pelo qual o próprio Deus, na forma humana, recebeu sobre si a condenação das nossas imperfeições, oferecendo-se, assim, como substituto para garantir a todos os que desejarem a vida eterna a ser concedida no dia de seu glorioso retorno a esta terra.

A propósito, a morte de Jesus tem forte paralelo com esta pesquisa: a vida eterna oferecida à raça humana é o maior serviço público já concedido na história da terra; a morte de Jesus é o custo que o próprio Deus pagou por nós.

Na esfera humana, minha gratidão dirige-se, primeiramente, a meus pais, pois deixaram dois únicos legados, suficientes para chegar até aqui: o ensino sobre os princípios morais de vida e a convicção de que seira pela dedicação à instrução escolar que poderia tornar-me um profissional de êxito e útil à sociedade brasileira.

Não posso deixar de agradecer, também, o empenho de todos aqueles que, por amor ao desenvolvimento acadêmico e à contabilidade, tornaram possível a existência deste mestrado. Seria injusto deixar de citar aqui, entre outros, o nome dos professores Jorge Katsumi e de meu orientador, César Tibúrcio. Não esqueço, também, da dedicação demonstrada pelos demais mestres.

O senso de justiça não me permite esquecer da ajuda que recebi de meus

colegas de mestrado. Quantos exemplos vi entre eles de dedicação a auxiliar os demais (inclusive a mim) nos momentos de dificuldades. Vêm à lembrança, entre outros e a título de exemplo, os nomes de Antônio Augusto, Marcos, Alex, Renilda. Mas minha gratidão estende-se a todos pelo companheirismo e altruísmo demonstrados.

Finalmente, não posso negar a ajuda que recebi dos diversos níveis da chefia do Senado, na forma de compreensão pelo tempo que me dediquei ao mestrado, em detrimento de meus misteres institucionais. Cito aqui, entre outros, José Francisco Carvalho, Airton Dantas de Sousa, Cleide Cruz, Dr. Agaciel da Silva Maia (meus superiores hierárquicos, na cadeia funcional) e os Senadores Amir Lando (Presidente da Comissão de Fiscalização e Controle, na qual sou lotado) e Ramez Tebet (Presidente do Senado).

## RESUMO

O fluxo de financiamento público no mundo globalizado tem exigido dos governos um permanente empenho no sentido de estabelecer e cumprir metas fiscais que permitam a manutenção do valor real da moeda, como condição para os investimentos externos. O constante aumento da demanda por serviços públicos sem um crescimento da receita que a acompanhe impõe ao Estado medidas de ampliação das fontes de recursos e redução nos gastos de modo a não ser afetado o comprometimento das metas fiscais. Um dos mecanismos que está à disposição do Poder Público para a busca desses dois ideais é a construção de sistemas de custos que, por sinal, já vem sendo exigido na legislação brasileira desde 1964. Por meio do custeio dos serviços torna-se possível à Administração Pública verificar desperdícios e avaliar as relações entre custo e benefício das diversas alternativas de políticas públicas que estão à disposição, permitindo que os bens públicos possam ser produzidos com menor custo e maior eficiência e eficácia. Do lado da receita, o custo pode servir de parâmetro para a cobrança de serviços que são oferecidos em troca de remuneração por parte do interessado. Exemplo disso é o processo judicial: a atual receita auferida pelo Poder Judiciário não cobre mais que 1,5% do total de suas despesas. Com vistas a prover o serviço público de instrumental necessário para permitir o desenvolvimento de um sistema dessa natureza, procedeu-se nessa pesquisa ao estudo das variáveis envolvidas no processo de despesa e as fórmulas que permitem a transformação dessas em custos. Numa segunda etapa, buscou-se apresentar mecanismos que permitissem a alocação desses custos aos processos judiciais, por meio do método ABC.

## **ABSTRACT**

The flow of public financing in the world of globalization has demanded a permanent effort from the governments in order to establish and to accomplish fiscal goals that enable the maintenance of the real value of the currency, as a factor for external investments. The constant increase in the demand for public services without the equivalent growth of the public revenues imposes on the State the need to make use of measures that increase the sources of income and reduce expenditures, in such a way that the fiscal stability goals are not affected. One of the instruments available to the Public Sector in order to reach these goals is the construction of cost systems which, by the way, have already been mandatorily established by Brazilian legislation since 1964. Through the financing of the services it becomes possible for the Public Administration to verify waste and to evaluate the cost-benefit ratio of the several alternative public policies available. This allows the public goods to be provided with lower costs and greater efficiency and effectiveness. On the revenue side, the cost can serve as a parameter for the charging of services which are offered in exchange for payment on the part of the beneficiary. An example of that is the Judicial Process. The current income obtained by the Judiciary Branch doesn't cover more than 1.5% of the total expenditures. With respect to providing the public service with the necessary instruments to allow the development of a system of that nature, the variables involved in the expenditure process and the formulae that enable the association of those to the respective costs were studied in this research. In a second stage, instruments were demonstrated in order to make the allocation of those costs to the Judicial Process possible, through the ABC method.

# SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E DA PESQUISA</b>	<b>1</b>
1.1. Apresentação da pesquisa e do problema	1
1.2. Especificação do Problema	5
1.3. Objetivos	8
1.4. Relevância do Estudo	9
1.5. Referencial Teórico	12
1.6. Metodologia	14
1.7. Limitações do método	16
1.8. Estrutura da dissertação	18
<b>CAPÍTULO II</b>	<b>20</b>
<b>A RELEVÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO DE NOVOS MODELOS DE FINANCIAMENTO DO SETOR PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE ESTABILIDADE FISCAL</b>	
<b>CAPÍTULO III</b>	<b>28</b>
<b>PRINCÍPIOS TEÓRICOS QUE DEVEM NORTEAR A DECISÃO GOVERNAMENTAL SOBRE FORMAS DE FINANCIAMENTO TRIBUTÁRIO DO SETOR PÚBLICO</b>	
3.1. Princípios teóricos da tributação	28
3.2. Avaliação do atual modelo de financiamento de serviços por meio de taxas, à luz dos princípios teóricos da tributação	35
3.3. O atual modelo de estabelecimento de valores das taxas de serviços jurisdicionais	38
<b>CAPÍTULO IV</b>	<b>44</b>
<b>EXIGÊNCIAS LEGAIS DE APLICAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO</b>	
4.1. Histórico da legislação impositiva de custeamento	44
4.2. Tendências legislativas brasileiras	53
4.3. O exemplo português	54
<b>CAPÍTULO V</b>	<b>56</b>

<b>A ATUAL ESTRUTURA DE FINANCIAMENTO DO SETOR PÚBLICO FEDERAL BRASILEIRO E EM ESPECIAL DO PODER JUDICIÁRIO – UM ESPAÇO PARA A UTILIZAÇÃO DOS CUSTOS COM INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL</b>	
5.1. A atual estrutura de financiamento do setor público federal	56
5.2. A participação das taxas no financiamento público federal	61
5.3. Participação das taxas judiciárias no total das taxas decorrentes da prestação de serviços públicos	63
5.4. Participação das receitas judiciais no financiamento do Poder Judiciário Federal brasileiro	66
5.5. Modelo de fixação de preços dos serviços judiciários no Brasil	69
<b>CAPÍTULO VI</b>	72
<b>A APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO EM GERAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL E DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO</b>	
<b>CAPÍTULO VII</b>	79
<b>DA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA UM SISTEMA DE CUSTOS – ENFRENTANDO AS QUESTÕES RELATIVAS À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO</b>	
7.1. A relevância do princípio da competência	80
7.2. O funcionamento da contabilidade pública	82
7.3. O posicionamento da doutrina contábil sobre receita, despesa e sobre o princípio da competência	87
7.4. O posicionamento da doutrina contábil sobre os regimes adotados na contabilidade pública	92
7.5. Adaptação do princípio da competência a um sistema de custos no setor público	103
<b>CAPÍTULO VIII</b>	107
<b>CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE CUSTOS DO</b>	

<b>PROCESSO JUDICIAL</b>	
8.1. Características gerais de um sistema de controle de custos eficaz	107
8.2. Classificação de sistemas de custos e de operações de produção e sua aplicação ao processo judicial	108
8.3. Abordagem técnica para definição de um sistema de custos do processo judicial	110
8.4. A definição de recursos para efeito de custeio por atividades na Justiça Federal	115
8.5. Os conceitos de atividade na lei orçamentária, na contabilidade custos e no Direito Processual	122
8.6. Definição das atividades e dos centros de custos na Justiça Federal	128
8.7. O emprego da mão-de-obra direta no Processo Judicial	135
8.8. O emprego dos materiais diretos no Processo Judicial	138
8.9. Necessidade de se definir a imputação ao Processo Judicial dos custos fixos e indiretos	141
<b>CONCLUSÃO</b>	144
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	149

# LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> <b>RECEITAS DO GOVERNO FEDERAL ENTRE 1995 E 2000</b>	<b>60</b>
<b>Tabela 2</b> <b>RECEITAS DE TAXAS DO GOVERNO FEDERAL ENTRE 1995 E 2000</b>	<b>63</b>
<b>Tabela 3</b> <b>TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS ARRECADADAS DE 1995 A 2000</b>	<b>64</b>
<b>Tabela 4</b> <b>DESPESAS EXECUTADAS POR PODER, ENTRE 1995 E 2000</b>	<b>66</b>
<b>Tabela 5</b> <b>CONFRONTO ENTRE RECEITAS E DESPESAS DO PODER JUDICIÁRIO FEDERAL, ENTRE 1995 E 2000</b>	<b>69</b>
<b>Tabela 6</b> <b>BALANCETE DAS CONTAS DE DESPESAS CORRENTES DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001</b>	<b>117</b>
<b>Tabela 7</b> <b>BALANCETE AJUSTADO DAS CONTAS DE DESPESAS CORRENTES DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001</b>	<b>119</b>
<b>Tabela 8</b> <b>DETALHAMENTO DAS CONTAS DE OBRIGAÇÕES PATRONAIS E ENCARGOS DO BALANCETE AJUSTADO DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001</b>	<b>120</b>
<b>Tabela 9</b> <b>BALANCETE DAS CONTAS DE DESPESA DE CAPITAL DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001</b>	<b>121</b>
<b>Tabela 10</b> <b>ORÇAMENTO DO JUDICIÁRIO FEDERAL PARA 2001</b>	<b>123</b>
<b>Tabela 11</b> <b>DESPESAS DE PESSOAL DO JUDICIÁRIO FEDERAL PARA 2001</b>	<b>136</b>
<b>Tabela 12</b> <b>DESPESAS DE SERVIÇOS DE TERCEIROS DO JUDICIÁRIO FEDERAL PARA 2001</b>	<b>141</b>

## **LISTA DE GRÁFICOS**

<b>GRÁFICO 1</b> <b>CONFRONTO ENTRE RECEITAS E DESPESAS DO PODER JUDICIÁRIO</b> <b>ENTRE 1995 E 2000</b>	<b>67</b>
<b>GRÁFICO 2</b> <b>ESQUEMA DE CUSTEIO POR ATIVIDADES</b>	<b>113</b>
<b>GRÁFICO 3</b> <b>ESQUEMA AMPLIADO DO CUSTEIO POR ATIVIDADES</b>	<b>115</b>

# I. CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA E DA PESQUISA

## 1.1. Apresentação da pesquisa e do problema

*Basicamente, a finalidade do Estado é a realização do bem comum ... um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais.*

Com as palavras acima, HARADA (1999:26) inicia sua obra “Direito Financeiro e Tributário”, elevando o Estado a instrumento propulsor das mais diversas faculdades humanas. Para tanto, continua,

*... o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública. Algumas dessas necessidades são de natureza essencial, isto é, cabe ao Estado sua realização de forma direta e exclusiva, por exemplo, aquelas concernentes à segurança pública, à prestação jurisdicional etc.*

Para o cumprimento de seu mister, o Estado antigo mantinha-se por meio do serviço gratuito de seus súditos e do apossamento de despojos de guerra. Já o Estado moderno, na dicção de BALEEIRO (1968:18), substituiu esses processos pelo regime da despesa pública, que consiste no pagamento de dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum. Daí a atividade financeira do Estado, visando à busca do dinheiro e a sua aplicação para a consecução das

necessidades públicas, consiste “em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ...” BALLEIRO (1968:18).

Esta carência de recursos financeiros e a expectativa da sociedade quanto aos serviços que o Estado promete prestar constitui a razão de ser de diversas correntes de estudo que vão desde a economia do setor público, passando pelo direito tributário e financeiro, configurando o objeto essencial das ciências das finanças, como salienta BALLEIRO (1968:23):

*O objeto precípua e clássico da Ciência das Finanças é o estudo da atividade fiscal, vale dizer – aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio da rede de serviços públicos.*

O termo “fiscal” vem grifado no texto original exatamente pelo fato de que o jurista a ele alude como o “objeto precípua” da Ciência das Finanças, e não como o único objeto.

Acrescenta, portanto, a essa alusão a idéia de que se insere, ainda, em seu escopo a utilização do instrumental financeiro para provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, como a repressão à inflação, a luta contra o desemprego, a restauração da prosperidade, a proteção à indústria nacional, a promoção do desenvolvimento econômico, a nivelção das fortunas e a correção de iniquidades na distribuição da renda nacional, entre outros objetivos.

Por isso é que BALLEIRO (1968:24) aponta a Ciência das Finanças como “orientadora ou informante da Política Financeira, ou, simplesmente, da Política, para fins extrafiscais”.

Pode-se dizer, então, que a Ciência das Finanças, além da função fiscal de

“obter e aplicar recursos públicos” contempla outras tantas de natureza eminentemente extrafiscal, nas quais age como orientadora do processo decisório sobre a política de gasto e de definição das formas de financiamento, além de contribuir na produção de informações úteis à orientação do exercício do poder.

Modernamente, porém, observa-se que a mera teoria que compõe a Ciência das Finanças sozinha não detém instrumentos suficientes para promover o cumprimento eficiente de seu papel.

Se ela se propõe a orientar as políticas públicas (de receita e despesa) e a suprir a economia com informações oriundas das consolidações de dados originados na atividade financeira pública, não tem ela, em si mesma, instrumentos apropriados a formular informações que levem em consideração o custeio dos serviços públicos, matéria de que tanto se necessitaria para se direcionar a tomada de decisão por parte do Estado.

A modernidade impõe uma revisão nas práticas de administração financeira pública, para que se possa sair da tendência formalista (que tem conduzido as diversas esferas de governo) para um setor público voltado à obtenção de resultados.

Ao se falar em “impor” está-se levando em consideração não apenas a quebra de paradigmas no âmbito da teoria geral da administração, mas também na ascensão que o termo “eficiência” sofreu no âmbito constitucional, quando da aprovação da emenda nº 19, de 4 de junho de 1998, que, ao alterar o texto do *caput* do art. 37, inseriu a eficiência no rol de princípios basilares de toda a administração pública federal, estadual e municipal, ao lado dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

Esta busca da eficiência exige que se mescle a teoria geral das finanças

públicas (na qual se incorporam as regras de direito financeiro e tributário e as de contabilidade) com os métodos de custeio propostos pela Contabilidade de Custos, a fim de que resulte desta combinação um modelo de informação gerencial que seja capaz de permitir a avaliação das diferentes aplicações dos recursos públicos, de modo a dar condições a uma correta avaliação das relações entre o custo e o benefício observado nos serviços que estão sendo oferecidos à comunidade.

Para tanto, como se vai observar no decorrer deste trabalho, há abundante normatização jurídica que exige a implantação de sistemática de custos destinada precipuamente aos gastos com os serviços públicos, porém, sem vincular com a obtenção de receitas.

Nada obsta, no entanto, que a aplicação das técnicas de custeamento sobre as despesas públicas seja utilizada como parâmetro de formulação de políticas de definição dos valores de receitas governamentais; ao contrário, há receitas (e este é o caso das que se classificam como taxa e como preço público) cuja arrecadação poderia estar atrelada ao custo correspondente ao serviço oferecido pelo Estado ao cidadão. Exemplo disto seriam os serviços de prestação jurisdicional.

Em face do exposto acima, pretende-se, nesta pesquisa, aprofundar-se em questões como:

- na utilidade do custeio do serviço público como instrumento de política fiscal (tanto sobre a receita como sobre a despesa);
- na exigibilidade legal da implantação de metodologia de custeamento;
- na aplicabilidade jurídica do custo do serviço como critério para definição de valores de receitas;
- no exame da atual estrutura de financiamento do setor público, em

especial, do Poder Judiciário

- nas características que devem nortear um modelo de informações baseado em custos no setor público.

## **1.2. Especificação do problema**

### **1.2.1. Critérios para definição da forma de financiamento das ações públicas**

Um dos grandes dilemas vivenciados pelos atuais elaboradores de políticas é definir a sistemática de financiamento de cada tipo de ação pública.

Os doutrinadores de finanças públicas, a exemplo de REZENDE (2001:169), lecionam a imperiosa necessidade de que a tributação (que corresponde a mais de noventa por cento da receita pública) seja pautada sob a égide da equidade, como princípio inafastável.

Entende-se por equidade tributária o ato de se dar um mesmo tratamento, em termos de contribuição, aos indivíduos considerados iguais, e um tratamento desigualmente justo aos chamados desiguais, a partir do estabelecimento de critérios de aferição da desigualdade e de aplicação da desigualdade impositiva.

Os dois critérios propostos por REZENDE (2001:169), com vistas à solução desse problema são:

- a) o **do benefício** – de acordo com este critério dever-se-ia atribuir a cada indivíduo um ônus equivalente aos benefícios que ele usufrui dos programas

governamentais; e

- b) o **da capacidade de contribuição** – que defende que o ônus tributário seja repartido em função das respectivas capacidades individuais (econômicas) de contribuição.

Na prática o que se verifica em todos os entes políticos é a combinação dos dois critérios, cada um aplicável às situações que mantêm com ele maior afinidade. Exemplificando, no caso da própria universidade pública federal brasileira, a maior parte da manutenção dos serviços educacionais é financiada por receitas arrecadadas pela União, especialmente na forma de imposto sobre a renda e proventos e sobre os produtos industrializados. Estes dois impostos são os que melhor refletem o **critério da capacidade de contribuição**. Em geral, são contribuintes do imposto de renda os que percebem renda acima de seis salários mínimos; de forma progressiva, transferem parte de sua renda e seus proventos para o setor público federal, que então utiliza tais recursos para o custeio do ensino universitário federal. A mesma universidade, porém, ao abrir inscrições para o exame vestibular, cobra dos interessados em dele participar uma taxa de fiscalização que reflete plenamente o **critério do benefício**.

Essa mesma dicotomia é observada frequentemente em todo o setor público: vários serviços são financiados pelo rateio entre os diversos componentes econômicos da sociedade e uns tantos outros o são apenas pelas pessoas físicas ou jurídicas interessadas em receber o benefício daquele serviço público. O primeiro questionamento que surge, portanto, é *que fundamento deve basear a decisão sobre o critério a ser observado no financiamento de cada ação de governo?*

Eis aí uma questão de difícil solução, pois procura tornar objetiva uma discussão sobre **justiça fiscal**, que permite uma resposta distinta na consciência particular de cada indivíduo. Nem por isso deixa de existirem parâmetros

científicos que contribuem para uma tomada de decisão.

A segunda pergunta a ser respondida é *dado que se opte pelo critério do benefício, como calcular-se o montante deste benefício, para que se possa obter do beneficiário uma receita justa?*

### 1.2.2. O financiamento do processo judicial

Igualmente às demais ações de governo, aplicam-se as duas questões acima levantadas à produção do serviço público denominado de prestação jurisdicional, que corresponde ao dever do Estado de por à disposição da sociedade um órgão julgador destinado a declarar o direito diante de litígios de natureza jurídica entre as pessoas. O governo teve e tem que se deparar a cada instante com a problemática sobre a forma de financiar o serviço jurisdicional, sem o qual inexistiria o Estado de Direito.

Atualmente o financiamento é misto: pretende-se, inicialmente, que o interessado no processo arque com seus custos, porém, cobra-se dele um montante absolutamente insuficiente para fazer face às necessidades do Poder Judiciário, o que impõe a maior parte do custeio sobre a totalidade da sociedade. A atual sistemática<sup>1</sup> – de cobrança de valores fixos para cada etapa processual – permite que os processos judiciais que produzem grandes custos para o setor público sejam taxados praticamente pelo mesmo valor de um outro de baixo custo.

Ocorre, porém, que a implantação de qualquer mecanismo de imposição de pagamento dos custos ao Estado pelos interessados no processo exigiria, como condição *sine qua non*, o desenvolvimento e a implantação de um **sistema de custeio** que alocasse os atuais gastos do Poder Judiciário aos diversos

---

<sup>1</sup> A atual sistemática de custas do processo judicial é tratada no item 3.3 adiante.

processos que nele tramitam.

Obviamente estes gastos vão sofrer todo um tratamento, especialmente para se obter uma segregação entre aqueles que são e os que não são identificados com o processo judicial individualmente considerado.

## **1.3. Objetivos**

### **1.3.1. Geral**

Pesquisar a aplicabilidade de métodos de custeio ao serviço público, examinando, ainda, seus aspectos jurídicos, econômicos, administrativos e contábeis, direcionando para a caracterização de um modelo destinado à produção de informações sobre os custos dos processos judiciais que tramitam no âmbito da Justiça Federal.

### **1.3.2. Específicos**

- a) analisar se o atual modelo de financiamento do processo no âmbito da Justiça Federal é condizente com os conceitos de justiça fiscal;
- b) examinar a qualidade da informação utilizada pelos administradores da Justiça Federal e o papel desta informação para efeito de *accountability*;
- c) verificar como se processa, atualmente, o sistema de despesas da Justiça Federal;
- d) avaliar as vantagens e utilidades para a Administração Pública da implantação de um sistema de custeio do processo judicial, confrontando-as

com os custos de informação;

- e) examinar os elementos da despesa que deveriam ser alocados aos processos judiciais, justificando as exclusões.

#### **1.4. Relevância do estudo**

A relevância desta matéria é, em suma, tratada no capítulo II, em que se apresentam as vantagens do sistema de custeio no serviço público como instrumental apto a auxiliar o Estado na formulação de políticas de arrecadação e de gasto público.

Igualmente é abordada, no capítulo IV, a relevância sobre o aspecto jurídico, uma vez que o ordenamento legal brasileiro há muito exige que se apliquem métodos de custeio de seus serviços, como se poder verificar naquele capítulo.

Sucintamente esta obrigatoriedade legal, que confere relevância à matéria, teve seu início em 1964, quando foi imposto ao poder público, pela célebre Lei nº 4.320 (que estatui normas gerais para a elaboração execução e acompanhamento dos orçamentos públicos), o dever de se apurarem os custos industriais dos serviços públicos.

O conceito de custos, no período de tramitação do projeto de lei que deu origem àquela norma (década de 50) abrangia fundamentalmente a produção industrial. Ainda não se discutia, no âmbito brasileiro, o custeio de serviços. Por isso mesmo é que a Lei 4.320 refere-se a “custos industriais”.

O desenvolvimento do setor de serviços na economia aliado ao forte

crescimento da concorrência passou a exigir também das empresas estatais uma especial atenção à contabilidade gerencial, notadamente no que tange à formulação do custeio dos serviços produzidos.

De 1964 para os dias atuais, portanto, o conceito de custos passou a incluir as mais diversas atividades humanas, chegando até mesmo ao comércio, setor que, por natureza, aparentava a negação ou rejeição ao custo.

A administração pública, em todos os níveis, porém, não acompanhou a revolução ocorrida na contabilidade gerencial. Acostumada a somente agir por exigência legal (quando o faz), paralisou-se no tempo e somente manteve sistema de custos nas empresas industriais.

Excepcionalmente verificaram-se entidades públicas como o Banco do Brasil, a Caixa Econômica e a Empresa de Correios e Telégrafos que pressentiram a necessidade de apuração de custos como instrumento indispensável à produção de lucro e à sua própria sobrevivência. O mesmo, infelizmente, não ocorreu com a Administração Direta, com as autarquias e com as fundações públicas. Não tendo incorporado o conceito de “indústria de serviços” estes setores do Poder Público mantiveram suas metodologias contábeis arraigadas à contabilidade financeira até o final do Século XX.

O grande salto verificado nas finanças públicas federais – a criação de um sistema único integrado de administração financeira e orçamentária (o SIAFI) – não se destinou a dotar a administração de recursos informativos que acompanhassem a respectiva evolução do pensamento administrativo-financeiro público. O SIAFI, a despeito de ter a virtude de constituir-se em um sistema que contabiliza e consolida em tempo real toda a atividade financeira e orçamentária de todos os órgãos e entidades públicas federais da Administração Direta, Autárquica e Fundacional é um sistema voltado fundamentalmente à contabilidade financeira. Seu próprio módulo de contabilidade gerencial

constitui-se de um mecanismo de consolidações e reclassificações de saldos contábeis a partir de uma infinidade de critérios que permitem espectro de pesquisas amplo e inesgotável. Não tem, porém, o condão de mesclar dados financeiros com outros capazes de oferecer medida de eficiência e eficácia

Sob o aspecto de informações gerenciais, os administradores públicos mantiveram-se insensíveis ao processo que se desenrolou no decorrer da década de 80 e que se fortaleceu na seguinte, caracterizado pela escassez de crédito internacional e pelas elevadas taxas de juros internos. Tal cenário passou a exigir do gestor público contenção de gastos e decisões no sentido de procurar as melhores alocações para os recursos públicos, que demonstravam-se cada vez mais escassos à frente da crescente demanda.

Este estado de coisas foi, inclusive, visualizado no âmbito da Constituição Federal de 1988, que tornou obrigatória, para cada ano, a elaboração de uma lei preparatória para a formulação da proposta orçamentária – a lei de diretrizes orçamentárias. Dela devem constar, entre outras matérias, as metas e prioridades para o exercício seguinte.

Quando a Constituição Federal refere-se às prioridades, nisto está implícito, primeiro, que não há recursos suficientes para fazer face às diversas necessidades públicas (pois é vedada a emissão de moeda para financiamento do poder público); segundo, que a Administração Pública deve tomar decisões para definir prioridades. Ora, o mínimo de que se necessita para se tomarem decisões de alocação de recursos é a análise da relação entre o custo e o benefício que será verificado entre as diversas opções de que se dispõe para a escolha.

Essa teoria, porém, nos doze primeiros anos de vigência da Constituição (de 1988 a 2000) não chegou a sensibilizar a Administração, uma vez que o peso da influência política sobre a alocação de recursos públicos tem, via de regra, predominado sobre as recomendações de natureza técnica.

Houve, porém, alguns técnicos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, ao elaborarem o anteprojeto apresentado ao Congresso Nacional como PLP 18/99 (que veio a se tornar na Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000), incluíram no conteúdo daquela proposta, entre outros, três dispositivos que tornam imperiosa a apuração dos custos, como será demonstrado.

A partir desses preceitos pode-se verificar que foi imposto à Administração Pública não apenas o dever de implantar um sistema de custos dos serviços, mas que este sirva de critério para o estabelecimento das prioridades e que sejam seus resultados avaliados pela respectiva corte de controle de contas públicas. Até agora, porém, não se têm verificado ações concretas nesse sentido, especialmente no âmbito do Poder Judiciário.

Daí a relevância do presente trabalho.

## **1.5. Referencial teórico**

A bibliografia nacional não tem devotado atenção ao estudo dos custos do processo judicial nem mesmo à formação de preços no âmbito do Poder Judiciário.

No Brasil, pouco tem sido escrito sobre custos no serviço público, ressalva feita a uma monografia publicada como texto para discussão pela Escola Nacional de Administração Pública, ALONSO (1998), algumas outras publicadas nos volumes de divulgação das monografias premiadas pela Secretaria do Tesouro Nacional em concurso por ela anualmente promovido e ainda os artigos apresentados em congressos de contabilidade.

Cuidou-se, inclusive, de procurar-se obter referência bibliográfica nos Estados Unidos da América sobre custos no setor público judicial, no que também não se obteve sucesso. Em visita a duas das maiores cortes judiciais do Estado de Maryland, procurou-se obter material sobre a matéria e entrevistar os responsáveis pelo setor financeiro.

Naquela oportunidade constatou-se que, naquele país, assim como no Brasil, os emolumentos processuais eram impostos à parte derrotada no processo (o que parece ser a imputação mais justa), ainda que adiantados pela parte que ajuíza a ação.

A diferença entre o sistema brasileiro e o norte-americano é que os emolumentos aqui considerados são os previstos em uma tabela determinada em lei, sem conexão com os custos reais do processo, uma vez que o total da receita da Justiça não cobre nem dois por cento do total desembolsado pelo Estado para mantê-la.<sup>2</sup>

Na sistemática estadunidense também não é apurado o custo do processo, porém a diferença está no fato de que, concluído o julgamento de uma causa, o juiz **arbitra** um custo para o processo que deverá ser pago pela parte derrotada.

Sem dúvida, o mecanismo norte-americano torna mais justo o financiamento dos gastos do setor público com a oferta de serviços jurisdicionais. Porém, assim como no Brasil, incorre na falta de um critério científico que permita uma apuração real do peso que deve ser imposto a quem tenha dado causa àquela prestação de serviço.

Em visita à Corte de Justiça de Portugal, observou-se que a sistemática adotada por aquele país aproxima-se significativamente da brasileira, porém a tabela de emolumentos<sup>3</sup> apresenta valores bastante mais elevados do que os

---

<sup>2</sup> Ver gráfico 1, no item 5.4

<sup>3</sup> Anexa ao Decreto-lei n° 224-A/96, de 26 de novembro de 1996

cobrados no Brasil. Além disto, há forte ênfase no pagamento das custas indispensáveis ao início do processo, calculadas não sobre o custo que será exigido do Poder Judiciário, mas sim, como parcela do “valor da causa”, conforme preconiza o art. 5º, número 3 do Decreto-Lei que estabelece o Código de Custas Judiciais: “As custas são calculadas pelo valor do pedido inicial, ainda que este venha a ser reduzido por iniciativa do autor ou do tribunal.”

O que se abstrai, então, do exposto acima, é que não se tem verificado, seja no Brasil seja nos Estados Unidos ou em Portugal, esforço para construção de um referencial teórico para a aplicação de um modelo de custeio específico para o processo judicial.

## **1.6. Metodologia**

### **1.6.1. Tipo de pesquisa, quanto aos fins**

Utilizando-se da tipologia apresentada por VERGARA (2002:47), pode-se classificar a pesquisa como um misto entre a investigação exploratória e a intervencionista.

**Exploratória**, no sentido de que se pretendeu atingir uma área “na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”; neste tipo de pesquisa não se comportam obrigatoriamente hipóteses, porém, como sugere a Autora, elas poderão surgir durante ou ao final da pesquisa.

O estudo tem também o caráter **intervencionista**, na medida em que se propõe a interferir na realidade, elaborando e sugerindo um modelo útil e

praticável para custeio dos processos.

### **1.6.2. Tipo de pesquisa, quanto aos meios, e coleta de dados**

Quanto aos meios, ainda sob a orientação de VERGARA (2000:47), a presente pesquisa volveu-se em três vertentes: de campo, bibliográfica e documental.

**Bibliográfica**, no que se refere a um breve estudo de teoria das finanças públicas no sentido de se conhecerem com maior profundidade os pontos positivos e negativos dos critérios do benefício e da capacidade de contribuição para tomada de decisão sobre o financiamento do serviço público jurisdicional. Também pretendeu-se, na pesquisa bibliográfica, estudar o atual sistema de contabilidade pública adotado pelo Governo Federal (que tem caráter eminentemente financeiro) para que se possa conhecer com profundidade o volume de informações de que já se dispõe para, a partir delas, derivar-se para um sistema de custeio.

Caracterizou-se, ainda, como **documental**, na medida em se trabalhou com registros contábeis e com o sistema de acompanhamento processual atualmente utilizado pela Justiça Federal. O primeiro é o SIAFI (Sistema de Administração Financeira do Governo Federal), o segundo é um sistema próprio do Poder Judiciário.

### **1.6.3. Fonte de pesquisa do Capítulo VIII**

O Capítulo VIII, no qual se delineiam as características de um sistema de custo para o setor público, é baseado em seis fontes distintas: a) entrevistas

realizadas com diversos setores da Seção Judiciária Federal do DF; b) consultas ao Sistema de Administração Financeira do Governo Federal; c) consultas ao Sistema de Acompanhamento Processual da Justiça Federal; d) revisão bibliográfica relativa ao direito processual civil; e) doutrina sobre a contabilidade de custos; e f) doutrina sobre contabilidade pública.

### **1.7. Limitações do método**

A grande limitação do método parte do objetivo de sua aplicação: conhecer as características de um modelo de custeio do processo que permita o desenvolvimento de sistemas destinado a servir de fonte de informações para a tomada de decisão sobre a imputação à parte derrotada na ação do dever de ressarcir o erário no montante daquele custo.

Ocorre, porém, que, como, em geral, os métodos de custeio passam por uma alocação com base em rateios, esses rateios nem sempre espelham objetivamente a realidade; ou seja, não há forma de custeio aplicável ao caso que seja suficientemente objetiva, a ponto de não se cometerem **desvios**.

No modelo com o formato que será proposto, os referidos **desvios** caracterizarão, na verdade, injustiça com quem estiver pagando mais do que aquilo que seria justo se adotado outro critério de rateio.

Se de um lado é difícil alcançar-se um critério efetivamente justo, maior dificuldade, ainda, encontra-se em procurar-se propor o esboço de um sistema de custos que não seja oneroso para a Justiça. Isto também impõe certas generalizações que, sem dúvida, tomarão por objetivas situações que são absolutamente individuais.

Exemplo disso é a elaboração da sentença do processo, como parte do

custo deste. No processo, o ato processual chamado sentença, a rigor, é fruto exclusivo do trabalho do Juiz. É, portanto, o custo da justiça com este magistrado que deve ser alocado ao processo. Daí surgem vários questionamentos.

Primeiro, sobre quais as despesas da Justiça com o Juiz devem compor o custo do processo.

Definido o que é o custo com o Juiz, surge o segundo conjunto de questionamentos, desta feita, quanto ao critério de absorção daquele custo pelo processo: horas trabalhadas na elaboração da sentença, número de páginas componentes da sentença?

Na prática, não é de se esperar que um magistrado, responsável por elevado número de processos como são os brasileiros, dedique-se a controlar o número de horas expendidas com cada processo.

Também não se apresenta completamente justa a alocação do custo do Juiz aos processos a partir do número de páginas produzidas, primeiro porque nada impede, como no caso das ações do FGTS, que diversas sentenças sejam verdadeiras cópias adaptadas de uns para outros processos exatamente iguais no pedido e na causa (alterando-se apenas o Autor e os valores), o que traria grande produção em número de páginas e pouca dedicação de tempo do Juiz ao processo.

Segundo, porque é muito comum que sentenças de mesmo tamanho tenham exigido dedicação de tempo por parte do magistrado absolutamente distinta uma da outra, em face da necessidade de pesquisa dentro e fora do processo. Processos com milhares de páginas podem concluir-se com sentenças menores que outros pequenos, tendo, contudo, exigido do magistrado uma enorme dedicação de tempo para estudo.

Os casos acima citados vêm, apenas, servir de prova das dificuldades que serão enfrentadas nas tomadas de decisão para elaboração do modelo, mormente diante do fato de que o resultado obtido pode futuramente servir ao embasamento da cobrança de emolumentos judiciários.

## **1.8. Estrutura da dissertação**

A pesquisa é composta da seguinte estrutura:

- **Aspectos conceituais** – onde se trata da relevância do desenvolvimento de novos modelos de financiamento do setor público, dos princípios teóricos que devem nortear a decisão governamental sobre formas de financiamento do setor público e dos aspectos jurídicos da contabilidade de custos no setor público – abordados nos seguintes capítulos:
  - II – a relevância do desenvolvimento de novos modelos de financiamento do setor público,
  - III – princípios teóricos que devem nortear a decisão governamental sobre formas de financiamento do setor público via aumento de tributos e sua aplicação ao custeio do poder judiciário federal,
  - IV – exigências legais de aplicação de custos no setor público;
- **Situação atual** – destinado a trabalhar a atual estrutura de financiamento do setor público federal brasileiro e em especial do poder judiciário, as utilidades práticas da apuração de custos no setor público como instrumento de política fiscal e a atual sistemática de contabilização das despesas públicas e suas deficiências como instrumento de produção de informações para a

tomada de decisão – com os seguintes capítulos:

V – a atual estrutura de financiamento do setor público federal brasileiro e em especial do poder judiciário – um espaço para a utilização dos custos com instrumento de política fiscal,

VI - a apuração de custos no setor público em geral como instrumento de política fiscal e de medição de desempenho,

VII - da contabilidade pública para um sistema de custos – enfrentando as questões relativas à aplicação do princípio da competência no setor público;

- **Características de um sistema de custos do processo judicial** – que permita individualizar os custos de cada processo, objeto do capítulo VIII (de mesmo título); e

- **Conclusões**, entre as quais, a aplicabilidade do modelo à realidade do serviço público federal, como base para a definição dos valores cobrados por processo e que servem de base ao sistema de planejamento do Governo Federal.

## CAPÍTULO II

### A RELEVÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO DE NOVOS MODELOS DE FINANCIAMENTO DO SETOR PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE ESTABILIDADE FISCAL

Ao sistematizar as formas de financiamento do setor público, RIANI (1997:103) aponta quatro fontes básicas: “emissão de moeda, lançamento de títulos públicos, empréstimos bancários (interno e externo) e tributação.”

Este tema toma especial relevância no momento presente, já que os Estados do Século XXI caracterizam-se por forte nível de endividamento em relação aos respectivos PIB (BRUM, 1998:521), quando comparados com os índices observados nas décadas anteriores à de 1970 (VAZANO, 1996:259 a 267).

O endividamento externo resulta em elevação nas taxas de juros estabelecidas com intuito de atrair capitais estrangeiros para suprir as necessidades de moeda internacionalmente aceita, com vistas ao cumprimento dos serviços da dívida.

Já o endividamento público interno, resultante de gastos governamentais em volumes superiores aos das receitas, o chamado **desequilíbrio fiscal**, produz **efeito inflacionário**, pois exige expansão da base monetária.

A conseqüência automática deste endividamento, no ensino de SIMONSEN e CYSNE (1995:525),

*é que o déficit real do setor público terá que ser coberto pelo aumento real da base monetária mais a arrecadação do imposto inflacionário. Se o primeiro não for suficiente para cobrir todo o*

*déficit público, os preços terão que subir continuamente para que as contas reais do Governo fechem via arrecadação do imposto inflacionário.*

O financiamento público via expansão da base monetária tem sido veementemente combatido, no âmbito brasileiro, fundamentalmente por uma política monetária austera, de manutenção de elevadas taxas de juros do setor público, o que tem mantido igualmente altas das as taxas incidentes sobre os empréstimos bancários ao setor privado.

O que se verifica, portanto, é um permanente cuidado do Governo em manter baixos os índices de inflação, para o que tem lançado mão continuamente de instrumentos de política econômica, tais como: 1) a manutenção das taxas de juros em patamares elevados e, 2) a busca do equilíbrio entre receitas e despesas.

Estes remédios têm sido prescritos pela teoria econômica desde o final da 1ª Grande Guerra Mundial, período em que se verificou elevação nos índices inflacionários em níveis tais que tendiam a comprometer o futuro do capitalismo.

Talvez por essa razão KEYNES (1985:291), referindo-se a Lênin, tenha afirmado que:

*Lênin, segundo se diz, declarou que a melhor maneira de destruir o sistema capitalista é desmoralizar a moeda. Por um contínuo processo de inflação, os governos podem confiscar, de modo secreto e despercebido, parte importante da riqueza de seus cidadãos. Com este método, eles não apenas confiscam, mas confiscam arbitrariamente; e, enquanto o processo empobrece a muitos, de fato enriquece a alguns.*

Para se compreender o que KEYNES pretendia atingir é relevante examinar-se, o cenário econômico em que desenvolveu suas pesquisas: a Europa passava pela recessão que se seguiu à 1ª Grande Guerra Mundial e os Estados Unidos sofriam os efeitos da grande depressão causada pela falência de inúmeras de suas instituições financeiras.

Até aquela oportunidade, dominava o pensamento econômico capitalista o modelo clássico, com fortes idéias liberais, que pregavam a intervenção mínima do Estado na condução da atividade econômica, crendo que a renda nacional seria decorrente apenas das variáveis do mercado que compunham a oferta agregada: capital, trabalho e tecnologia (MANKIWI, 1997:190), fatores que se mantiveram inalterados no período anterior e concomitante com a recessão.

Se esses fatores não se alteraram, concluiu KEYNES, não teriam sido determinantes do declínio na renda e no nível de emprego nos Estados Unidos. Observou, portanto, que a renda e o emprego decorriam também e fundamentalmente da demanda agregada.

O deslocamento positivo da curva de demanda agregada, por sua vez, determinaria, conforme MANKIWI (1997:191), as variações na renda nacional, que constituem fundamento e objetivo de um sistema econômico. No entanto, este deslocamento, como enfatiza o economista, não pode ser acompanhado da elevação do nível de preços da economia (inflação), pois isto poderia significar elevação formal no nível de renda com queda real deste índice.

A inflação tem, portanto, não apenas a capacidade de afugentar investimentos mas também de deteriorar a credibilidade em uma moeda e em uma economia. Seu efeito sobre os mais pobres e sobre as perspectivas de crescimento econômico é relatado pelo próprio Governo Federal brasileiro, no artigo de VASANO (1996:268), constante da obra “A Economia Brasileira em Perspectiva - 1996” publicada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada –

IPEA, na qual o autor alerta para uma urgente necessidade de combater a pobreza e reverter o quadro social brasileiro, e continua:

*Assim, a pobreza limita o crescimento econômico possível e, na medida em que esta limitação reduz a receita pública potencial, fica prejudicado o próprio esforço de combate à pobreza, posto que gastos incompatíveis com o nível de recursos disponíveis acabam por gerar inflação. Esta, a par de castigar mais os mais pobres, inibe o investimento e o crescimento, facilitador – via criação de empregos – da redução da pobreza e do equilíbrio do orçamento público. É este intrincado e bem conhecido círculo vicioso que precisa ser quebrado pela política governamental.*

As taxas de juros elevadas, se, por um lado, constituem remédio para a inflação, carregam consigo, por outro lado, o poder de produzir crescimento exponencial no estoque da dívida, exigindo que cada vez mais se carregem recursos orçamentários para o pagamento do serviço da dívida, em detrimento das necessidades reais da sociedade.

Já o equilíbrio fiscal, além de ser instrumento de combate direto à inflação, evita a ampliação do endividamento. O desequilíbrio, ao contrário, produz elevação do estoque de dívida em escala geométrica, em face da incidência das elevadas taxas de juros.

Observa-se, portanto, que o desequilíbrio fiscal é duplamente pernicioso: produz significativo impacto inflacionário e, elevando a dívida, contribui para futura recessão.

Estes efeitos têm, inclusive, alçado o equilíbrio fiscal ao nível de **condição**, tanto para a concessão de empréstimos por parte de organismos internacionais, em especial o FMI, quanto para o aporte de recursos por parte de

investidores privados.

O próprio KEYNES (1985:323) já alertava para tal necessidade ao tratar dos objetivos da política nacional inglesa:

*Os objetivos da política nacional, voltados para enfrentar esta emergência, deveriam consistir, primeiramente, em melhorar nossa balança comercial, e secundariamente em **igualar a receita fiscal** com as despesas correntes normais do orçamento por métodos que aumentassem, ao invés de diminuir, a produção, e que, portanto, **elevasse a renda nacional e as receitas fiscais**, ao mesmo tempo em que se respeitassem os princípios de justiça social.*

A preocupação com o equilíbrio fiscal não se restringe à teoria econômica, aos organismos de crédito e aos investidores. A formação da Comunidade Econômica Européia tomou como pressuposto da adoção de moeda única a correção de déficits orçamentários excessivos, conforme se verifica no art. 104 do Tratado da União Européia, regulamentado por várias resoluções, a partir da de nº 3605/93, de 22 de novembro de 1993.

Mais recentemente, verificou-se esta atenção na Resolução do Conselho Europeu, sem número, de 17 de julho de 1997, relativa ao “Pacto de Estabilidade e Crescimento”, preparatória para a implantação da moeda comum:

### **Os Estados-membros**

1. *Comprometem-se a respeitar o objectivo orçamental e a médio prazo de assegurar situações próximas do equilíbrio ou excedentárias, estabelecido nos seus programas de estabilidade ou de convergência e a tomar as medidas de*

*correção orçamental que considerarem necessárias para alcançar os objectivos dos respectivos programas de estabilidade e convergência, sempre que possuam informações que indiquem a existência ou a probabilidade de afastamentos significativos desses objetivos;*

2. ....

3. *Comprometem-se a tomar as medidas de correção orçamental que considerem necessárias para alcançar os objectivos dos seus programas de estabilidade ou de convergência logo que recebem um pré-aviso sob a forma de recomendação do Conselho...*

4. *Lançarão sem demora as medidas de correção orçamental que considerem necessárias logo que recebam informações que indiquem o risco de um défice excessivo;*

Esta mesma Resolução prevê um sistema de permanente vigilância pelo Conselho Europeu da existência de qualquer défice em percentual superior a três por cento do PIB de cada Estado-membro.

Tal determinação impõe aos Governantes a necessidade de elaboração de políticas económicas capazes de gerar mais receitas ou reduzir gastos em setores de menor prioridade, em razão da natural escassez dos recursos públicos e da impossibilidade de financiamento via emissão de euros.

Neste mesmo sentido foram expedidas as Resoluções 1466/97 e 1467/97 do Conselho da União Europeia, com vistas à implementação de procedimentos

de acompanhamento das metas fiscais pela Comunidade e da adoção de ajustes orçamentários, para o caso da ocorrência de déficit fiscal.

Os ajustes orçamentários destinados a reduzir ou eliminar déficits somente admitem um dos dois mecanismos de combate: **elevação das receitas** ou **redução dos gastos**.

A elevação de receitas exigiria que o governo lançasse mão de uma das quatro fontes clássicas de financiamento do setor público (emissão de moeda, colocação títulos públicos, tomada de empréstimos e tributação) arroladas por RIANI (1997:103); verifica, porém, o autor que “a experiência tem mostrado que a **tributação** tem sido e deve ser a principal fonte de financiamento dos gastos governamentais.”

Se, por um lado, a elevação de receitas via tributação carrega consigo, além dos custos políticos, a necessidade de se observarem critérios de justiça e equidade, a segunda exige escolha sobre quais os setores da atividade pública serão considerados como de baixa prioridade para efeito de redução de aplicações de recursos.

Uma solução intermediária seria a busca de novas alternativas de financiamento por meio da recomposição dos valores das taxas incidentes sobre os bens públicos<sup>4</sup> de modo a fazê-las refletir uma correta restituição ao Estado pelos valores por ele aplicados naquela finalidade específica.

Historicamente tem sido dada pouca atenção aos gastos públicos, sob a idéia de que seriam improdutivos, na ótica dos processos de alocação, distribuição e estabilização da economia, de acordo como FELELLINI (1994:61). Mais recentemente, continua o Autor, passaram os economistas a investigar como mais atenção os gastos públicos “dando origem a exaustiva

---

<sup>4</sup> “Bens públicos” é a expressão utilizada pela teoria econômica para fazer referência aos serviços públicos.

teoria da natureza dos bens públicos e técnicas de avaliação de projetos e programação-orçamentação.”

Tudo isto leva à conclusão de que, com vistas à manutenção da estabilidade fiscal e dada a elevada carga tributária aplicada atualmente no Brasil, devem-se procurar novas fontes de financiamento das atividades governamentais, como, por exemplo, a remuneração por prestação de serviços que, por sua natureza, concedam benefícios de forma individualizada.

Na prática, a implementação dessa alternativa exigiria:

- a) a segregação dos serviços públicos, em razão de sua natureza, entre aqueles que oferecem benefícios individuais (que passariam a ser objeto de remuneração pelo usuário) e os demais;
- b) o estabelecimento de sistema de custos de modo a servir de parâmetro para cobrança de taxas.

Contudo, a definição de novas formas de financiamento do setor público exige que se tomem decisões sobre as alternativas de impacto da carga tributária sobre os contribuintes, o que traz à baila a discussão sobre as alternativas de efeitos da imposição tributária sobre a economia pessoal dos contribuintes, o que constitui o chamado estudo sobre os princípios teóricos da tributação, sobre os quais trata o capítulo que se segue.

## CAPÍTULO III

# PRINCÍPIOS TEÓRICOS QUE DEVEM NORTEAR A DECISÃO GOVERNAMENTAL SOBRE FORMAS DE FINANCIAMENTO TRIBUTÁRIO DO SETOR PÚBLICO

### 3.1. Princípios teóricos da tributação

#### 3.1.1. Tributo como mecanismo de distribuição de renda

Uma das mais difíceis tarefas em um sistema econômico e jurídico público é a constituição de um sistema tributário justo e que procure não interferir negativamente na economia, a fim de que esta cumpra seu ideal de benefícios sociais. Este anelo não pode, porém, prescindir da intervenção do Estado por meio do processo de tributação, o que impõe a adoção de um sistema jurídico-tributário.

Conforme RIANI (1997: 105), espera-se que um sistema tributário siga quatro pontos básicos:

- *o de se obterem receitas para financiar os serviços públicos;*
- *cada indivíduo deveria ser taxado de acordo com sua habilidade para pagar;*
- *os tributos devem ser universais, impostos sem distinção a indivíduos ou situações similares;*
- *os tributos deveriam ser escolhidos de forma a minimizar sua interferência no sistema de mercado, a fim de não torná-lo mais*

*ineficiente.*

A obra de Keynes, se bem que voltada ao ideal do pleno emprego e ao controle inflacionário, adentra nesta questão da justiça social recomendando, na busca da elevação do consumo ao mais alto nível anterior ao inflacionário, para o que recomenda a utilização do sistema tributário como mecanismo de redistribuição de renda. Comentando este ponto da obra de Keynes, DILLARD (1989:299), acrescenta que

*Aumentar a capacidade de consumo significa aumentar a propensão a consumir de maneira que se consuma mais a níveis dados de um rendimento nacional. A principal sugestão de Keynes a esse respeito consiste em lançar mão dos impostos progressivos para redistribuir o rendimento total dos indivíduos com escassa propensão a consumir (os ricos) e aqueles que têm uma elevada propensão a consumir (os operários) e elevar assim a propensão média a consumir da comunidade.*

Obviamente o propósito de Keynes era sugerir que sobre os detentores de riquezas incidissem níveis de tributos em volumes superiores aos aplicados àqueles mais pobres, para com isto o Estado promover uma política de redistribuição de renda.

### **3.1.2. Efeitos negativos da carga tributária**

Ao passo que Keynes recomenda a utilização dos tributos como mecanismo de redistribuição de renda, alerta para os efeitos da tributação na

forma de impostos sobre os próprios fundamentos ou objetivos da política econômica.

Visto que um dos pilares de suas idéias era exatamente que o crescimento econômico (entenda-se, elevação na renda e no nível de emprego) decorreria, entre outras variáveis, da elevação da demanda agregada, observou Keynes, como explica MANKIWI (1997:195) que “uma redução de impostos ... aumenta imediatamente a renda disponível”, fazendo com que a despesa agregada impulsiona o nível da atividade econômica.

Conclusões dessa natureza levam os economistas a recomendarem a não-elevação da carga tributária na forma de impostos, em face de seu efeito negativo sobre os agregados macroeconômicos.

### **3.1.3. Equidade**

A receita tributária, porém, não se pauta exclusivamente sobre este princípio, pois alguns outros também merecem ser atendidos. A teoria econômica recomenda, por exemplo, que a tributação subordine-se ao princípio da **equidade**. Não indica, porém, uma fórmula padrão para definir como se deve aplicá-la, conforme ensina FELELLINI (1994:55): “Nenhum critério singular e imutável de equidade pode ser oferecido pela teoria econômica. Como vimos, não se conseguiu desenvolver, até agora, uma metodologia de comparação interpessoal de valores e satisfações.”

Continua o autor lecionando que o que se pode fazer é um debate político sobre a questão, o qual envolverá necessariamente a definição dos grupos entre os quais se procura uma melhor distribuição de renda e, em seguida, a discussão sobre como deverão incidir sobre estas classes os tributos, sempre na busca de

tornar a renda disponível (ou seja, a renda bruta, subtraída dos tributos) “menos desigual”.

#### **3.1.4. Neutralidade**

Um sistema tributário deve procurar interferir o mínimo nas decisões de mercado a serem tomadas pelos usuários ou consumidores, de modo a não criar tendências especiais na economia.

Na prática, o que se verifica é que “todos os impostos induzem alterações no comportamento dos agentes econômicos para evitar ou limitar o pagamento dos impostos” (WONNACOTT e WONNACOTT, 1994:107). Continuam os autores observando que “É impossível criar um imposto completamente neutro. Portanto, o objetivo básico de um sistema tributário deve ser mais modesto: deve ter a neutralidade como uma meta ...” para “minimizar a interferência no mercado”.

A neutralidade é, por natureza, um ideal praticamente impossível, porque onde quer que o Governo procure tributar, obrigatoriamente estará desestimulando a atividade econômica tributada e recomendando a busca de alternativas.

Isto se pôde verificar, por exemplo, em relação a um tributo aparentemente neutro, como parecia ser a CPMF: já que afetaria com mesma alíquota todas as movimentações bancárias, supunha-se que seria neutro. De fato não foi, pois, em razão de ser cumulativo, incidiu, sobre cada etapa do processo produtivo, fazendo com que as empresas que não produzissem elevados volumes relativos de suas matérias primas tivessem que pagar por insumos onerados com a CPMF na cadeia produtiva passada.

Outro fato que retirou a pretensa neutralidade da CPMF foi que ela veio a

afetar sensivelmente as empresas que tinham seus lucros atrelados essencialmente ao volume de giro com baixa margem de lucro.

### **3.1.5. Capacidade de pagamento**

Segundo RIANI (1997:107), o princípio da capacidade de pagamento compreende a distribuição do “ônus da tributação entre os indivíduos na sociedade de acordo com a sua habilidade de pagamento, medida usualmente pelo nível de renda”.

Para o autor, tal princípio tem como vantagens

*permitir que determinada pauta de serviços públicos seja oferecida à sociedade sem que haja exclusão ou discriminação, entre indivíduos, quanto a seu uso e benefícios; segundo, ele se torna um princípio mais justo à medida que o sacrifício individual é feito na mesma proporção e de acordo com a habilidade de pagamento de cada um.*

É desse princípio que nasce o da progressividade, que recomenda a imposição de cargas tributárias mais elevadas sobre contribuintes que tenham maior renda ou maior disponibilidade patrimonial.

Entre várias classificações dos tributos, uma delas segrega-os em diretos (que incidem, em regra sobre o patrimônio ou a renda) e os indiretos - sobre bens e serviços adquiridos (RIANI, 1997:107).

Os tributos diretos, por natureza, permitem, com muito maior facilidade, a aplicação do princípio da capacidade de pagamento. Os indiretos, somente em determinadas situações são adequados ao princípio.

Quando, por exemplo, pessoas de diferentes poderes aquisitivos adquirem o mesmo bem de consumo, junto ao preço pago está embutido uma única carga tributária percentual que onerará todos os consumidores sem levar em conta a capacidade de pagamento.

Somente em situações específicas se poderiam criar mecanismos de aplicação do princípio ao comércio de bens e serviços como ocorre na diferenciação da carga tributária entre veículos populares e luxuosos, bem como entre produtos de maior ou menor necessidade.

Via de regra, a fórmula de cálculo dos tributos indiretos é a aplicação: a) de alíquotas sobre o valor da operação, é a tributação *ad valorem*, ou b) de um valor monetário definido para cada unidade comercializada, ao que se chama de tributação específica ou unitária.

Uma vez que a tributação na forma de impostos indiretos incide, independentemente da fórmula utilizada, em mesma carga tributária sobre contribuintes com diferentes rendas, conclui-se que a proporção entre o tributo pago na aquisição de um bem e a renda do contribuinte apresentará variação inversamente proporcional a esta renda, ou seja, quanto maior a renda, menor a carga tributária relativa e vice-versa.

Esta constatação demonstra que os tributos indiretos desatendem, em sua própria essência, ao princípio da capacidade de pagamento, pois a carga tributária relativa será sempre decrescente, pela compra de um bem, na medida em que se eleve a renda do contribuinte.

Outra forma de desatenção ao princípio da capacidade de pagamento é a aplicação de alíquotas idênticas sobre rendas distintas, o que vem a ser chamado pela doutrina econômico-tributária de proporcionalidade.

É exemplo da aplicação da proporcionalidade a contribuição provisória

sobre a movimentação financeira – CPMF, que faz incidir alíquota única sobre toda e qualquer movimentação bancária, independentemente da renda ou dos valores movimentados.

A rigor, se sobre um contribuinte detentor de elevada capacidade de pagamento incide (como é o caso) uma alíquota de 0,38% e sobre um outro com baixa renda aplica-se a mesma alíquota, o Estado deixa de tributar o que sobeja do primeiro, tendo que compensar a necessidade de receita subtraindo do segundo montante que talvez lhe seja parte da sobrevivência.

Essa forma de incidência da CPMF é, inclusive, a inspiração para o chamado imposto único, que, pelo próprio fato de ser único e de não considerar a capacidade de pagamento, feriria o princípio constitucional insculpido no art. 145, parágrafo 2º, que reza que, sempre que possível, os impostos levarão em consideração a capacidade econômica do contribuinte.

### **3.1.6. Princípio do benefício**

Uma forma de se tributar em busca do ideal de justiça diametralmente oposta à vinculação com a capacidade de pagamento é a vinculação do montante do tributo com a medida do benefício que o contribuinte alcançará em contrapartida com o seu desembolso.

Conforme RIANI (1998:105) este princípio “estabelece que cada indivíduo na sociedade pagará um tributo de acordo com o montante de benefícios que ele recebe.” Ou seja, quem recebe muitos benefícios do poder público deve pagar mais do que quem pouco recebe.

Aparentemente parece injusto tal parâmetro, pois se apenas ele vier a nortear a política tributária, ver-se-iam, provavelmente, os componentes das

classes economicamente mais desfavorecidas a ter que pagar maior volume de tributos do que os demais, em razão de serem eles os mais freqüentes usuários dos sistemas de saúde e educação públicos.

Se é indiscutível que a aplicação deste princípio com o abandono dos demais constituiria notória injustiça fiscal, é também claro que, em certas situações, ele é aplicado exatamente para remunerar o Poder Público por destinações de seus recursos a atividades que não deveriam ser financiadas por toda a sociedade.

E é exatamente por isso que explica RIANI (1997:106) que “Algumas pessoas argumentam que este princípio é mais justo porque evitaria a situação na qual um indivíduo pagaria indiretamente pelo benefício de outra pessoa”.

Um substancial exemplo dessa realidade é a taxa de embarque nos aeroportos brasileiros. Com esta receita, o Governo mantém a infraestrutura aeroportuária. Paga, portanto, pela manutenção desse serviço público exatamente quem dele se beneficia, não recaindo, portanto, o ônus de sua prestação sobre os demais contribuintes.

### **3.2. Avaliação do atual modelo de financiamento de serviços por meio de taxas, à luz dos princípios teóricos da tributação**

*“... quando o tributo tem por fato gerador uma prevista atuação do Estado, específica, divisível, pessoal, imediata ou mediata, em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado a fato do Estado, que, por exercer atuação específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado ou ressarcido.”*

Com estas palavras, COÊLHO (1999:398) elucida as características de serviços que devem ser financiados pela espécie tributária chamada taxa: uma atuação estatal em favor do contribuinte, divisível e pessoal; semelhante ao conceito constitucional de taxa. COELHO inova, porém, ao chamar a atenção para os aspectos finalísticos das taxas: remunerar ou ressarcir o Estado pelo serviço prestado. Recomenda, portanto, não se falar em “capacidade contributiva ou econômica” para que o Estado cobre taxa, mas sim, em as pessoas “que receberam ou vão receber do Estado algo que lhes é inerente e pessoal, ressarcirem-no pelo esforço despendido em razão delas”.

Neste mesmo sentido caminham renomados doutrinadores do direito tributário. NEVES DA SILVA (1994:345), comentando a má utilização das taxas como forma de “preencher claros financeiros do erário público” (*sic*), condena a prática de abuso na instituição dessa espécie tributária em valores superiores aos devidos, recomendando que se deve submetê-la “ao regramento legal e buscar uma real retribuição das despesas decorrentes de atividades especiais desenvolvidas pelas respectivas administrações.”

O termo aqui utilizado deixa ainda mais claro o parâmetro que se deve levar em consideração na formulação de valor da taxa: uma real retribuição das despesas decorrentes da atividade prestada. Ou seja, não pode o Estado arrecadar com a taxa mais do que “as despesas decorrentes”, pois se assim o fizesse, obviamente, estaria violado o próprio princípio da equivalência que deve prevalecer no estabelecimento de taxas, no ensino de BALEEIRO (1991:328).

Da mesma forma que COÊLHO, NEVES DA SILVA (1994:347) repete que se excluem dos princípios tributários que instruem a instituição de taxas o “da capacidade contributiva e do não-confisco, pela própria natureza dessa exação – indenizatória –, o que leva a sua não submissão”.

É, então, por causa da própria essência da taxa (indenizatória, retributiva)

que a Constituição Federal de 1988, repetindo o preceito já insculpido no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), impede a criação de taxas que tenham base de cálculo idêntica à dos impostos (art. 145, parágrafo 2º). Isto ocorre porque, se os impostos são tributos cujo fato gerador corresponde a uma situação independente de qualquer atuação estatal específica relativa ao contribuinte, logicamente sua base de cálculo não pode ter qualquer relacionamento com o valor de serviço, e, conseqüentemente, a taxa (se instituída com base de cálculo apartada do serviço prestado) poderia alcançar valores que superassem o verdadeiro custo que o Estado tivesse com a respectiva prestação.

Tanto é assim que, pela teoria econômica, a taxa é um “fenômeno de escambo” (NEVES DA SILVA, 1994:348); já pela teoria política, seria a “distribuição do custo de um serviço público especial e divisível”; sob a ótica financeira, seria “destinação especial do produto da arrecadação”.

Do ponto de vista internacional, o conceito contraprestacional da taxa data do século XVIII, a partir do desenvolvimento da teoria econômica de Adam Smith, como ensina BALEEIRO (1991:327). Complementa o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal que

*Forma-se, assim, a noção clássica da taxa como processo de repartição duma despesa pública, pra fim especial, exclusivamente entre aqueles que se beneficiarem dela ou deram motivo a que ela se fizesse. É o que se lê invariavelmente nos autores não só os clássicos, mas também os contemporâneos, que não divergem sobre esse ponto fundamental, embora se separem acerca de outros pontos ...*

A visão do caráter retributivo da taxa chegou até a inspirar idéias de que a

taxa não seria nem mesmo receita pública, como cita BALEEIRO (1991:329), ao comentar os grandes financistas italianos: “Einaudi, nos últimos anos, resolveu eliminar a taxa como categoria de receita.”.

Há, porém, quem defenda posições distintas das citadas acima. HARARA (1999:212), interpretando o dispositivo constitucional que impede que as taxas contenham em sua base de cálculo valores utilizados para servirem à instituição de impostos, propugna pela formulação do valor da taxa com base em relações de custo e benefício: “A inclusão na base de cálculo de elementos estranhos que nada têm a ver com a relação custo/benefício descaracteriza a exação como taxa.”

Ao lado disto, defende HARARA (1999:213), porém, que, instituída uma taxa, deve-se desprezar a origem econômica de seu cálculo, para, a partir de então, fazer com que seja preocupação do Estado a prestação do serviço e não a arrecadação: “Ainda que, no plano pré-jurídico, quando o legislador está para criar a taxa, a idéia de contraprestação tenha motivado sua instituição legal, tal noção deve desaparecer assim que introduzida no ordenamento jurídico.”

### **3.3. O atual modelo de estabelecimento de valores das taxas de serviços jurisdicionais**

No Brasil, o atual modelo de estabelecimento de valores das custas a serem pagas em decorrência dos serviços jurisdicionais federais provém da Lei Nº 9.289, de 4 de julho de 1996 (Lei de Custas Judiciais). Quanto à Justiça estadual, cada unidade da federação rege as taxas relativas à matéria, em legislação própria.

A Lei estabelece, como anexo, uma tabela de emolumentos para o ajuizamento de ações e para a interposição de recursos, além de alguns outros passos processuais que, em decorrência do critério legislativo, foram pinçados como tendentes a gerar custos significativos para o Poder Público, a exemplo dos recursos dependentes de instrumento<sup>5</sup>, que se sujeitam ao pagamento das despesas de traslado

De acordo com o art. 14 daquela Lei, os procedimentos para o pagamento das custas e contribuições devidas nos feitos e nos recursos que se processam nos próprios autos efetua-se da forma seguinte:

1º) o autor ou requerente paga metade das custas e contribuições tabeladas, por ocasião da distribuição do feito, ou, não havendo distribuição, logo após o despacho da inicial;

2º) aquele que recorrer da sentença pagará a outra metade das custas, dentro do prazo de cinco dias, sob pena de deserção;

3º) não havendo recurso, e cumprindo o vencido desde logo a sentença, reembolsará ao vencedor as custas e contribuições por este adiantadas, ficando obrigado ao pagamento da segunda metade, como previsto no item anterior;

4º) se o vencido, embora não recorrendo da sentença, oferecer defesa à sua execução, ou embaraçar seu cumprimento, deverá pagar a outra metade, no prazo marcado pelo juiz, não excedente de três dias, sob pena de não ter apreciada sua defesa ou impugnação.

Na busca da prática da justiça fiscal, são isentos do pagamento de custas, em conformidade com o Art. 4º da referida Lei de Custas:

a) a União, os Estados, os Municípios, os Territórios Federais, o Distrito

---

<sup>5</sup> São os recursos que formam fisicamente um processo próprio, separado, portanto, do original, ainda que a ele referentes e que podem alterar decisão anteriormente tomada.

Federal e as respectivas autarquias e fundações;

b) os que provarem insuficiência de recursos e os beneficiários da assistência judiciária gratuita;

c) o Ministério Público;

d) os autores nas ações populares, nas ações civis públicas e nas ações coletivas de que trata o Código de Defesa do Consumidor, ressalvada a hipótese de litigância de má-fé.

A Lei de Custas isenta, ainda, de pagamento de custas as partes em processos de habeas corpus, habeas data, além da reconvenção<sup>6</sup> e dos embargos à execução.

Já para as ações penais, as custas são pagas ao final pelo réu, se condenado, consoante o artigo sétimo.

Para situações especiais, a Lei de Custas prevê tratamento próprio como ocorre nos seguintes casos:

- o abandono ou desistência do feito ou a existência de transação que lhe ponha termo, em qualquer fase do processo, não dispensa o pagamento das custas e contribuições já exigíveis, nem dá direito a restituição;
- a admissão de assistente, o litisconsorte ativo voluntário e de oponente exige prévio pagamento de importância igual à paga até o momento pelo autor;
- nas ações em que o valor estimado for inferior ao da liquidação, a parte não pode prosseguir na execução sem efetuar o pagamento da diferença de custas e contribuições, recalculadas de acordo com a

---

<sup>6</sup> Procedimento por meio do qual o réu requer seja revertida a ação tornando réu o Autor do processo.

importância a final apurada ou resultante da condenação definitiva;

- as custas e contribuições serão reembolsadas a final pelo vencido, ainda que seja uma das entidades isentas, ou pelas partes, na proporção de seus quinhões, nos processos divisórios e demarcatórios, ou suportadas por quem tiver dado causa ao procedimento judicial;
- nos recursos, o pagamento efetuado por um recorrente não aproveita aos demais, salvo se representados pelo mesmo advogado.

Um caso especialmente tratado pela Lei nº 9.289/96 é a indenização de transporte a ser paga aos oficiais de justiça, na execução de serviço externo, assim entendidas, as atividades exercidas no cumprimento das diligências fora das dependências dos Tribunais Regionais Federais ou das Seções Judiciárias em que os Oficiais de Justiça estejam lotados. Em tais situações, determina o dispositivo legal que o Conselho da Justiça Federal fixará os critérios e o percentual correspondente.

Por fim, prevê o art. 16 que, extinto o processo, se a parte responsável pelas custas, devidamente intimada, não as pagar dentro de quinze dias, o Diretor da Secretaria encaminhará os elementos necessários à Procuradoria da Fazenda Nacional, para sua inscrição como dívida ativa da União.

Em decorrência da Lei de Custas, são editadas normas de adequação pelos Tribunais Regionais Federais, que especificam valores e critérios e atualizam as tabelas de emolumentos.

O que fica evidenciado desta sistemática é que o pagamento de emolumentos ao Poder Judiciário não leva em consideração o custo real dos diversos serviços prestados, mas sim a aplicação da tabela legal atualizada, para algumas das situações previstas.

Disso se conclui que não importa, por exemplo, quantos petições sejam

elaboradas no decorrer do processo e quantos atos processuais possam ocorrer em seu desenvolvimento.

A principal tabela que detalha a Lei de Custas, a relativa às custas das ações cíveis em geral, prevê a cobrança pelo ajuizamento da ação em um valor atrelado ao valor da causa (1% deste), independente, portanto, do custo que o processo promoverá em razão de sua tramitação.

A tabela prevê, ainda, valores mínimos e máximos que serão cobrados como custas, que correspondem, atualmente, R\$ 10,64 e 1.915,38, respectivamente.

Dado que a natureza jurídica das custas é de taxa, o que se deduz é que o critério utilizado para seu cálculo (1% do valor da causa), desatende ao princípio do benefício que deve nortear a cobrança dessa espécie tributária, pois permite as seguintes inconsistências:

- a) cobrança de emolumento fixo em R\$ 1.915,38, para todas as ações de valor superior a R\$ 191.538,00, independentemente do valor da causa e do custo dado ao serviço público;
- b) nas ações de valores inferiores a R\$ 191.538,00, cobrança de percentual de 1% sobre o valor da causa, independentemente do custo proporcionado.

Observa-se que a tabela não permite a aplicação do princípio da equidade ou da capacidade de pagamento, pois, o beneficiário de uma ação que lhe conceda milhões de reais terá que pagar o mesmo que o de uma ação de R\$ 191.538,00. Muito menos contempla a Lei o critério do benefício, pois independentemente do número de atos processuais que tomarem lugar no desenvolvimento do processo (salvo aqueles especificamente apontados nas tabelas), o custo será o mesmo para processos complexos e para os de simples

tramitação.

No entanto, a aplicação do princípio do benefício exigiria que o Estado produzisse informação sobre o custo incorrido no processo, o que desde 1964 vem sendo perseguido pela legislação financeira, apesar de ineficaz em seus efeitos concretos.

No capítulo que se segue, vê-se explanada a série de normas que impõem o desenvolvimento de apuração de custos e seus efeitos práticos na administração pública brasileira.

## **CAPÍTULO IV**

### **EXIGÊNCIAS LEGAIS DE APLICAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

#### **4.1. Histórico da legislação impositiva de custeamento**

A primeira determinação legislativa no sentido de obrigar a administração pública brasileira a calcular seus custos data de março de 1964, quando da edição da Lei nº 4.320, destinada a estatuir normas sobre a elaboração e execução do orçamento público, bem como sobre os demonstrativos contábeis do Poder Público, nos âmbitos federal, estadual e municipal.

Dispôs seu art. 85 que:

*Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, e determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

A norma tem sentido dúbio, uma vez que, ao passo que se destina aos serviços de contabilidade pública, exige que estes sejam “organizados de forma a permitirem ... a determinação dos custos dos serviços industriais”, aparentemente significando que se aplicariam apenas no caso de indústrias. No entanto, a expressão “serviços industriais” lança luz sobre uma visão mais ampla, permitindo uma interpretação extensiva, visto que está indicada a própria

razão de ser da exigência ao se impor que os serviços de contabilidade, como resultado, proporcionem “a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”.

A literatura pátria em comento do texto acima em nada acrescenta a sua interpretação. A título de exemplo, CRUZ *et al* (1999:124), ao passo que entendem que

*Deve a atividade contábil ser planejada por meio de um sistema de plano de contas de forma tal que sua estruturação seja efetuada de acordo com os fundamentos dessa lei, dos princípios fundamentais da contabilidade geralmente aceitos e necessidades da administração.*

em nada explicam o que significaria a esta atividade contábil a implantação de um sistema de custos.

Neste ponto, restringem-se, a mencionar que este planejamento da atividade contábil deve visar ao conhecimento da composição patrimonial e dos resultados do exercício, além “dos custos dos serviços, das receitas obtidas, das despesas realizadas e dos resultados econômicos e financeiros”.

Quanto à aplicação desta norma, não se registrou qualquer avanço da contabilidade pública até 1967 destinado a seu cumprimento por parte do Governo Federal.

Em 25 de fevereiro de 1967 ocorreu a segunda tentativa de exigir a implantação de sistemas de custos no serviço público: foi editado o Decreto-Lei nº 200, que dispôs sobre a organização da Administração Federal e estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa.

Entre essas diretrizes, observa-se no art. 14 a busca da eficiência no

Governo, ao estabelecer que

*Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.*

Obviamente o confronto custo *versus* risco a que se refere a norma somente poderia ser avaliado desde que se implantasse um modelo de cálculo deste custo. No mesmo sentido é definido (no parágrafo 3º do art. 30 da mesma norma) que

*Art. 30. ....*

*Parágrafo 3º. É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da Administração.*

É, porém, no art. 79 que está a mais clara imposição de apuração de custos no setor público, *in verbis*:

*Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.*

Apesar da clareza do Decreto-Lei, não foi promovida qualquer forma de cumprimento da exigência.

Em 1986, na oportunidade em que foi criada a conta única do Tesouro Nacional no Branco do Brasil, a contabilidade pública foi objeto de amplas alterações, com o surgimento do Plano de Contas Único e da Tabela de eventos, em razão do Decreto 93.892, de 23 de dezembro de 1986.

Este mesmo instrumento, editado como regulamentação da Lei nº 4.320/64 e do Decreto-Lei 200/67, estabeleceu uma série de normas de contabilidade pública a serem aplicadas à Administração Direta, às autarquias e às Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Entre os dispositivos deste Decreto, verifica-se o art. 137 que reza:

*Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.*

O que se observa é que simplesmente foi repetido quase que literalmente o texto do art. 79 do Decreto-Lei 200/67, sem, contudo, produzir qualquer efeito prático no âmbito da Administração federal.

Naquela oportunidade (e isto se manteve até 1998), todas as dotações orçamentárias eram constituídas apenas de ações tipificadas como projetos ou atividades. Daí por que forçoso é concluir-se que, quando o Decreto 93.872/86 determinou a apuração dos custos dos projetos e atividades, estava imposta ao Estado a obrigação de apurar os custos de todos os serviços públicos.

O texto, portanto, serviu apenas para afastar as dúvidas hermenêuticas quanto à aplicabilidade do custeio apenas a serviços classificáveis como industriais ou a todos os serviços públicos, já que projetos e atividades eram as duas categorias em que se classificavam todas as dotações constantes das leis orçamentárias.

As tentativas de determinar a implantação de sistemas de custeio na administração federal não terminaram aí.

Em maio de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, cujo art. 4º reza:

*Art 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §*

*2º do art. 165 da Constituição e:*

*I - disporá também sobre:*

*e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;*

Esta lei de diretrizes orçamentárias, prevista na Constituição Federal (art. 165, parágrafo 2º), tramita no Poder Legislativo no primeiro semestre de cada ano e tem como principal função servir como instrumento de orientação à elaboração e à execução da lei orçamentária anual, que é constituída a cada segundo semestre.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, então, determinou que cada lei de diretrizes orçamentárias contivesse normas relativas à avaliação dos resultados dos programas públicos, para o que exigiu houvesse também, em cada LDO, normas sobre o controle de custos.

O segundo dispositivo da LRF sobre a matéria é o artigo 50, constante de capítulo destinado a tratar “da transparência, controle e fiscalização”, e preconiza que:

***Art 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas observará as seguintes:***

.....

***§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.***

O último texto da LRF sobre custos no serviço público, inserido na seção “da fiscalização da gestão fiscal” pelos Tribunais de Contas, determina que:

*Art. 59. ....*

*§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constarem:*

*V - fatos que comprometem os **custos ou os resultados dos programas** ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.*

Na prática, nenhum dos dispositivos acima teve a capacidade de tirar o Setor Público da inércia sobre a matéria de custos no serviço público.

Até a Lei de Responsabilidade Fiscal, com todo o seu condão de lei complementar, foi ineficaz neste propósito. Determinou que as leis de diretrizes orçamentárias estabelecessem normas sobre controle de custos, porém o que se verificou na prática foi a absoluta desconsideração com a ordem, quando da elaboração das duas LDO que se seguiram ao ano de publicação da LRF.

Tratando “das diretrizes para a elaboração dos orçamentos da União e suas alteração” (capítulo III), o art. 22 da LDO para 2002 (Lei nº 10.266, de 24 de julho de 2001) determina que

*Art. 22. Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação de recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais será feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.*

No anexo desta Lei que trata da “relação das informações complementares

ao projeto de lei orçamentária de 2002” é arrolada entre as informações que o Poder Executivo deve encaminhar ao Congresso juntamente com o projeto de LOA o

*III – detalhamento dos principais custos unitários médios utilizados na elaboração dos orçamentos, para os principais serviços e investimentos, justificando os valores adotados.*

Esta exigência, que há anos vem constando das diversas LDO e que obriga o Executivo a encaminhar (até 31 de agosto de cada ano) com o projeto de lei orçamentária um quadro de detalhamento de custos unitários médios utilizados para calcular o valor das dotações propostas é anualmente cumprida, sem, contudo, se promover uma sistemática de custeio desses serviços.

Para o orçamento de 2000, a título de exemplo, foram utilizados os seguintes custos unitários médios dos alunos de graduação:

Em mil reais

Universidade Federal de Minas Gerais	11,5
Universidade Federal da Paraíba	9,7
Universidade Federal do Paraná	8,7
Universidade de Brasília	16,3

Fonte: Anexo ao Projeto de Lei de Orçamento Federal para o exercício financeiro de 2000

A metodologia de cálculo deste custo unitário médio resume-se na aplicação da seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{C.U.M.} = \frac{\sum \text{das dotações destinadas ao funcionamento geral da entidade}}{\text{...}}$$

## Número de alunos da entidade

Esta metodologia não se atém a calcular o custo unitário dos alunos por curso, nem o custo final aplicado à conclusão do curso, além de não segregar as dotações destinadas a atividades meio e atividades fins, para, com isso, aloca-se ao produto final.

Uma vez que se utilizam indiscriminadamente as dotações gerais de cada Universidade para calcular-se o custo médio da graduação, gera-se profunda distorção com as demais atividades promovidas pela instituição e que são objeto de dotações próprias dentro das quais não se computam, por exemplo, as despesas com o quadro de pessoal, posto que todo ele já se vê incluso nas dotações que se inseriram no cálculo do custo médio por aluno da graduação.

Um exemplo gritante destas distorções é a avaliação feita por esta mesma fórmula para os cursos da pós-graduação da UnB. De acordo com o mesmo demonstrativo apresentado ao Congresso, cada aluno da pós-graduação da Universidade de Brasília custaria em média ao Estado apenas 13 reais ao ano, um valor correspondente a menos de um milésimo do custo do aluno da graduação.

No caso da LDO para 2002, é exigido naquele mesmo anexo que seja informado ao Congresso o “custo médio por beneficiário, por unidade orçamentária, por órgão e por Poder, dos gastos com assistência médica e odontológica, auxílio alimentação e refeição e assistência pré-escolar.”

Na mesma linha, o projeto de LDO para 2003, prevê, as mesmas exigências, com significativa alteração no texto do art. 22, cuja redação passou a definir a exigência de um sistema de custos como forma de avaliar os benefícios dos programas orçamentários para a sociedade:

*Art. 22. Além de observar as demais diretrizes estabelecidas*

*nesta Lei, a programação orçamentária considerará os benefícios para a sociedade a partir da avaliação sistemática do desempenho dos programas de governo e seus respectivos custos.*

Em síntese, normas que exijam a implantação de sistemas de custeio na Administração Pública estão presentes no ordenamento jurídico pátrio desde 1964. O que, porém, se verifica é que, na realidade, não se as têm colocado em prática.

O mecanismo é determinado na LRF, para que as LDO contemplem o controle de custos. O que se precisa fazer, então, é desenvolver uma sistemática de custeio, como bem ensina MILESKI (2000:11), quando do comentário sobre o inciso I, alínea *e* do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece que a LDO contenha normas “relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. Propugna MILESKI que

*Se deve a LDO dispor sobre o controle de custo, obviamente, deve o ente estatal dispor de um sistema de apuração de custos para poder, efetivamente, controlá-los. Não há dúvidas sobre a necessidade de se conhecer (sic) os custos das operações estatais, posto que sem o conhecimento dos custos que compõem determinado serviço não é possível realizar o mandamento da segunda parte desta alínea, que é a avaliação de resultados.*

## **4.2. Tendências legislativas brasileiras**

A Constituição Federal de 1988 previu, em seus artigos 163 e 165, parágrafo 9º, que seria objeto de lei complementar a matéria de finanças pública e relativa a normas de administração financeira e patrimonial do setor público.

O tema então ascendido ao *status* de lei complementar foi, e continua até a presente data, tratado na já referida Lei nº 4.320/64, que vigorará até a entrada em vigor da nova lei complementar.

Com esta finalidade foi apresentado o Projeto de Lei nº 135, que, após vasta discussão com o Poder Executivo e com o quadro técnico do Congresso, deu origem ao substitutivo atualmente em tramitação.

Deste substitutivo, consta o art. 128, cujo teor concentra-se nos objetivos que devem nortear a atividade contábil pública, entre os quais se insere o de assegurar

*I – a manutenção dos controles necessários ao conhecimento da situação e da composição patrimonial do órgão ou da entidade governamental e informar sobre:*

.....

*d) o custo das ações e atividades governamentais de qualquer natureza desenvolvidas pela entidade governamental;*

Constata-se, portanto, a tendência de manter a obrigatoriedade de que o sistema contábil contemple a formulação de custos dos serviços públicos, apesar

da inércia até então verificada.

### **4.3. O exemplo português**

No caso de Portugal, a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro de 1990) prevê em seu art. 14º, nº 1, que

*O sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão.<sup>7</sup>*

Neste mesmo sentido o Decreto-lei nº 155/92, de 28 de julho de 1992, em seu nº 16 estabelece o dever de os serviços e os órgãos “organizar contabilidade analítica como instrumento de gestão.”

Em razão destas normas, foi instituído em Portugal, em setembro de 1997, o Plano Oficial de Contabilidade Pública, que enfatiza a relevância de uma contabilidade voltada à finalidade de fornecimento de informações. É o que se verifica na exposição de motivos, em trechos como o que se segue:

*3 – Na verdade, se o principal e quase único objectivo da contabilidade pública tradicional – demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais – não pode deixar de se considerar intrínseco a qualquer sistema de contabilidade pública de um Estado democrático, a disponibilidade de informação contabilística aparece como absolutamente essencial para*

---

<sup>7</sup> Contabilidade analítica é forma utilizada em Portugal para referir-se ao que se chama no Brasil de

*permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos das relações financeiras do Estado.*

Se, por um lado a exposição de motivos, expressa essa preocupação com a eficiência e eficácia, cuja aferição exigiria um sistema de custos, por outro lado, o conteúdo do Plano Oficial de Contabilidade Pública, ainda que minucioso, é silente em relação a qualquer sistema de custo no setor público, apesar de prevê a existência de contas de custos (as da classe 6).

O que ocorre no caso português é que as contas constantes do grupo ou classe de custos são meramente destinadas ao registro dos valores aplicados no serviço público pela respectiva entidade, não se constituindo em meio de cálculo de custo de unidade de serviço, que poderia contribuir para a avaliação de eficiência e de eficácia a que se propõe o referido plano implantado em 1997.

A desenvolvimento de metodologia de informação contábil tem contado antes de tudo com a iniciativa da comunidade académica, em especial, de José Rui de Almeida e de João Baptista de Costa Carvalho. Este último, inclusive, defendeu na Universidade de Zaragoza em 1996 tese de doutorado sob o título “Propuesta de um modelo de información contable para las Universidades y su aplicación en Portugal”, que serviu de base à obra “Temas de Contabilidade Pública” elaborada em conjunto com outros dois autores.

## CAPÍTULO V

### A ATUAL ESTRUTURA DE FINANCIAMENTO DO SETOR PÚBLICO FEDERAL BRASILEIRO E EM ESPECIAL DO PODER JUDICIÁRIO – UM ESPAÇO PARA A UTILIZAÇÃO DOS CUSTOS COM INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL

#### 5.1. A atual estrutura de financiamento do setor público federal

Para fins de utilidade da informação orçamentária e contábil à análise macroeconômica, a Lei que rege a elaboração e execução do orçamento público do Brasil, a Lei nº 4.320/64, estabeleceu a obrigatória classificação das receitas e despesas públicas em duas categorias: correntes e de capital.

Conforme leciona GIACOMONI (2001:134)

*Quando da descrição do critério econômico de classificação da despesa, viu-se que as contas Despesas Correntes e Despesas de Capital correspondem, no âmbito do setor governamental, às variáveis macroeconômicas consumo e investimento. Associar Receitas e Despesas Correntes e Receitas e Despesas de Capital evidencia a origem dos recursos que financiam o consumo e o investimento públicos, inclusive os valores que, apurados como superávit (ou déficit) do Orçamento Corrente, irão (ou não) engrossar a poupança governamental e viabilizar os investimentos.*

As receitas correntes e de capital são, por força daquela mesma lei, subdivididas em fontes e estas em rubricas, que, por sua vez se segregam por

alíneas e subalíneas. Estas codificações, verificadas nas leis orçamentárias desde 1995, são, por sua vez, aplicadas na formação das contas contábeis que registram a execução das receitas, nos sistemas de contabilidade pública, e servem, conseqüentemente à elaboração dos balanços anuais, de onde foram extraídos os dados constantes da tabela 1, inserida mais adiante neste mesmo capítulo.

Conforme se pode verificar, seguindo a tendência mundial, o financiamento corrente da União compõe-se, fundamentalmente, da cobrança de tributos, assim entendidos como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”, de acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional.

Nesta categoria se enquadram os **impostos**, as **taxas** e as **contribuições de melhoria**, de acordo com o art. 4º do mesmo Código. Ao lado dessas três espécies, a Constituição Federal estabeleceu, ainda, o **empréstimo compulsório** e as **contribuições especiais**.

Os impostos, definidos no CTN como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (art. 16) têm a significativa virtude de decorrer de fato em relação ao qual não há, por parte do Poder Público, qualquer contraprestação específica relativa ao contribuinte.

São, portanto, por natureza, receitas não vinculadas a qualquer finalidade, daí por que seus recursos são utilizados para fazer face à manutenção da máquina pública em geral. Por isso mesmo, a própria Constituição Federal de 1988, acompanhando as anteriores e a doutrina tributária internacionalmente aceita, proíbe a vinculação da receita dos impostos a órgão, a fundo ou a despesa (CF, art. 167, IV), ressalvadas exceções previstas nesse mesmo inciso, em

especial a transferência de parte da receita para Estados e Municípios, na forma de Fundo de Participação de Estados e Municípios, que exige a entrega pela União aos demais entes da Federação de 47% do produto da arrecadação do principal imposto (de renda) e de 57% do segundo maior imposto na ordem de arrecadação, o incidente sobre produtos industrializados (art. 159 da Constituição).

Diferentemente deles, as taxas são devidas, em conformidade com o art. 148, II, da Constituição, em decorrência de uma atividade do Estado relativa: a) ao exercício do poder de polícia, ou, b) à utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis. Ou seja, para arrecadar uma taxa, o Estado tem que obrigatoriamente oferecer um serviço público. É nessa categoria que se enquadram as receitas do Poder Judiciário decorrentes da prestação dos serviços jurisdicionais.

Igualmente as contribuições de melhoria exigem do Estado uma atuação: no caso, a edificação de obra pública que produza agregação de valor a imóvel privado. É digno de nota que este tributo não tem sido utilizado pelo Governo Federal nos últimos dez anos.

Também não tem o governo lançado mão, no mesmo período, do instituto do empréstimo compulsório pois se reveste de duas características inibidoras: a) por preceito constitucional somente pode ser instituído para fazer em face de despesas com guerra, calamidade ou investimento urgente de relevante interesse nacional (ou seja, afora essas hipóteses não há permissão legal para sua instituição), e b) tem natureza de empréstimo, portanto exige devolução.

A última oportunidade em que foi cobrado data de 1990, na chamada retenção dos cruzados novos, ocasião em que não se utilizou a nomenclatura oficial em face de não se enquadrar nas três hipóteses previstas na Lei Maior.

A última das espécies tributárias, atribuída apenas à União, são as contribuições especiais, distinguidas, em conformidade com o art. 149 da Carta Magna, em três subespécies: a) contribuições sociais, b) de intervenção no domínio econômico, e c) de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A terceira dessas subespécies não é cobrada pelo Estado, pois destina-se à manutenção dos sistemas sindicais e de fiscalização, entidades paraestatais.

Já as contribuições de intervenção no domínio econômico passaram a ter maior relevância a partir de 2002, quando da aprovação da Emenda Constitucional nº 33/2001, que estabeleceu normas sobre a cobrança dessa subespécie.

Quanto às contribuições sociais, em razão de terem fatos geradores também independentes de qualquer atuação estatal específica relativamente aos contribuintes (em vários casos, os mesmos fatos geradores do imposto de renda) e em face de não haver obrigação, por parte do Poder Público federal, de distribuir qualquer parcela da arrecadação, têm sido objeto especial atenção pela União, que tem promovido aumento de alíquotas (a exemplo da contribuição social sobre o lucro) e criação de novas categorias (como a contribuição provisória sobre a movimentação financeira - CPMF).

Como se pode observar na tabela 1, estas receitas, que correspondiam a 29,8 bilhões de reais em 1995 (portanto, 59,5% do somatório da receita de impostos), alcançaram em 2000 a marca de 140,3 bilhões, ou seja, 166,1% da arrecadação total de impostos.

Esta análise deve, ainda, levar em conta que parte significativa da arrecadação dos impostos é transferida para Estados e Municípios, o que faz com que a receita líquida disponível para o Governo Federal decorrente de impostos se torne ainda menor, o que faz com que a relação entre contribuições

e impostos seja bem mais favorável às primeiras.

A tabela 1 abaixo revela, ainda, o crescente aumento da arrecadação das contribuições. Tendo-se elevado de 29,8 bilhões de reais em 1995 para 140,3 bilhões em 2000, aumentou em 110,5 bilhões, ou seja, teve crescimento nominal de 370,5%, fato que mais contribuiu para um crescimento nominal da receita corrente em 199,0%, passando de 87,8 bilhões em 1995 para 262,7 em 2000.

Neste mesmo período, a receita de impostos passou de 50,4 bilhões para 85,8, evidenciando aumento de nominal de 70,3%.

Conforme se verifica, as contribuições, que respondiam por 34% das receitas correntes em 1995 saltaram para 53,4% em 2000, tornado-se, assim, a mais importante fonte de receitas da União.

Na análise da tabela 1, é relevante, ainda, chamar-se atenção para a segregação dos valores em receitas correntes e receitas de capital. As primeiras destacam-se por constituírem fontes permanentes de financiamento do setor público, ressalvadas situações extraordinárias como a provisoriedade formal da CPMF; a contrário senso, as receitas de capital se revestem de caráter momentâneo, por natureza, não repetitivo, como a venda de ativos e a efetivação de operações de crédito, seja por meio da emissão de títulos ou da contratação de empréstimos.

**Tabela 1**  
**RECEITAS DO GOVERNO FEDERAL ENTRE 1995 E 2000**

Código	Discriminação	Em milhões de reais					
		1995	1996	1997	1998	1999	2000
4.0.0.0.0.00.00	RECEITA TOTAL	200.160,4	245.266,4	416.106,7	509.756,3	607.533,1	651.976,3
4.1.0.0.0.00.00	RECEITAS CORRENTES	87.846,4	110.609,0	179.461,6	205.568,2	224.333,6	262.671,9
4.1.1.0.0.00.00	RECEITA TRIBUTARIA	50.405,4	56.750,4	62.310,4	71.981,4	79.882,7	85.818,2
4.1.1.1.0.00.00	impostos	50.089,1	56.347,3	61.734,3	70.876,6	78.932,8	84.487,9
4.1.1.2.0.00.00	taxas	316,3	403,1	576,1	1.104,8	949,9	1.330,2

4.1.2.0.0.00.00	RECEITA DE CONTRIBUICOES <sup>8</sup>	29.824,8	43.242,2	92.886,3	93.886,9	114.018,5	140.313,2
4.1.3.0.0.00.00	RECEITA PATRIMONIAL	327,4	361,9	5.500,3	13.859,2	9.277,6	11.841,0
4.1.4.0.0.00.00	RECEITA AGROPECUARIA	0,0	0,1	58,2	45,0	38,3	27,8
4.1.5.0.0.00.00	RECEITA INDUSTRIAL	0,5	0,3	156,6	229,8	302,7	424,1
4.1.6.0.0.00.00	RECEITA DE SERVICOS	3.183,8	4.010,7	7.259,6	9.224,2	11.588,1	14.430,9
4.1.7.0.0.00.00	TRANSFERENCIAS CORRENTES	1.356,0	92,6	197,0	157,6	107,1	96,7
4.1.8.0.0.00.00	REC.CORRENTES A CLASSIFICAR			395,0	648,5	359,5	202,7
4.1.9.0.0.00.00	OUTRAS RECEITAS CORRENTES	2.748,6	6.150,9	10.698,3	15.535,5	8.759,2	9.517,3
<b>4.2.0.0.00.00</b>	<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>115.013,7</b>	<b>137.945,5</b>	<b>240.372,8</b>	<b>308.678,8</b>	<b>388.736,2</b>	<b>398.805,1</b>
4.2.1.0.0.00.00	OPERACOES DE CREDITO	105.011,4	130.783,9	226.742,9	287.577,9	356.341,8	348.726,2
4.2.2.0.0.00.00	ALIENACAO DE BENS	319,2	104,3	4.523,0	5.197,5	2.091,5	15.002,7
4.2.3.0.0.00.00	AMORTIZACOES	3.535,4	3.537,0	4.804,2	5.644,3	12.759,4	12.599,2
4.2.4.0.0.00.00	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	201,6	1,0	36,4	47,6	24,1	28,9
4.2.5.0.0.00.00	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	5.946,1	3.519,3	4.252,4	10.181,1	17.516,6	22.448,0
4.2.8.0.0.00.00	REC.DE CAPITAL A CLASSIFICAR			13,8	30,4	2,9	0,1
<b>4.9.0.0.00.00</b>	<b>* DEDUCOES DA RECEITA</b>	<b>-2.699,7</b>	<b>-3.288,1</b>	<b>-3.727,7</b>	<b>-4.490,7</b>	<b>-5.536,7</b>	<b>-9.500,7</b>

FONTE: Balanços Gerais da União de 1995 a 2000, publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

NOTA: Os códigos apresentados na tabela acima são utilizados na elaboração da lei orçamentária anual, na contabilidade pública federal e nos Balanços Gerais da União.

Fundamental, ainda, ressaltar que o elevado valor das operações de crédito, tanto quando comparado com o total da receita de capital quanto com o total geral da receita, deve-se ao fato de que a quase totalidade de sua arrecadação corresponde à rolagem da dívida pública vencida em cada período. Isto leva à orçamentação e conseqüente contabilização de maiores valores quanto menores forem os prazos de vencimento das obrigações a serem roladas, o que torna o montantes constantes nas leis orçamentárias meros componentes formais inaptos às avaliações econômicas.

## 5.2. A participação das taxas no financiamento público federal

Conforme se verifica na tabela 1, dentre as fontes que compõem as receitas correntes encontram-se as taxas, decorrentes, como já citado, do exercício do poder de polícia da utilização efetiva ou potencial de serviços

<sup>8</sup> Sob a ótica do Direito, as contribuições são espécies do gênero tributo (COÊLHO, 1997:9); apesar disto, são classificadas, para efeitos de orçamento e de contabilidade pública como fonte distinta da tributária, 1.1, por

públicos.

Na estrutura de financiamento do Poder Público federal brasileiro, tem sido percentualmente pequena a participação dessa espécie tributária. Dados extraídos dos Balanços Gerais da União apontam para uma arrecadação que evoluiu de 316,3 milhões de reais em 1995 para 1,33 bilhão em 2000, correspondentes, respectivamente, a 0,6% e 1,65% da receita tributária.

Comparadas essas arrecadações com o total da receita corrente, observa-se que a participação das taxas passou de 0,4% em 1995 para 0,5% em 2000. Não se pode, porém, deixar de levar em consideração a substancial elevação tanto nominal como real da arrecadação de taxas de 1995 a 2000 (de 316,3 para 1,33) correspondentes a um incremento nominal de 320,5%, em cinco anos, ao passo que o total da receita corrente cresceu nominalmente apenas 199,0% no mesmo período.

Essa elevação deu-se fundamentalmente em razão da criação das taxas de fiscalização criadas juntamente com o surgimento das agências reguladoras e fiscalizadoras, em especial a ANATEL e a ANEEL, responsáveis, respectivamente, pela arrecadação de 598,6 e 179,7 milhões de reais no exercício financeiro de 2000, o que corresponde a 58,5% das taxas arrecadadas naquele ano.

De acordo com o que se pode observar na tabela 2, em 1995 as receitas de taxas eram compostas 39,7% pelas decorrentes do exercício do poder de polícia e o restante, 60,3%, pela prestação de serviços públicos.

A criação das agências reguladoras fez com que esta realidade se alterasse de tal forma que, em 2000, 78,6% das taxas decorressem do exercício do poder de polícia, fazendo a participação relativa das taxas por prestação de serviços no

---

força do art. 11 da Lei n°. 4.320/64 (GIACOMONI, 2001:136).

total cair para 21,4%.

Apesar dessa queda relativa, o que se observa é uma elevação na receita de taxas decorrentes de serviços prestados pela União, que passou de 190,6 milhões de reais em 1995 para 284,1 em 2000, o que representa um aumento nominal de 49%, no período.

**Tabela 2**  
**RECEITAS DE TAXAS DO GOVERNO FEDERAL ENTRE 1995 E 2000**

Código	Discriminação	Em milhões de reais					
		1995	1996	1997	1998	1999	2000
4.1.1.0.0.00.00	RECEITA TRIBUTARIA	50.405,4	56.750,4	62.310,4	71.981,4	79.882,7	85.818,2
4.1.1.1.0.00.00	IMPOSTOS	50.089,1	56.347,3	61.734,3	70.876,6	78.932,8	84.487,9
4.1.1.2.0.00.00	TAXAS	316,3	403,1	576,1	1.104,8	949,9	1.330,2
4.1.1.2.1.00.00	TAXAS P/EXERC PODER DE POLICIA	125,7	179,4	245,6	895,3	678,2	1.046,2
4.1.1.2.2.00.00	TAXAS P/PRESTACAO DE SERVICOS	190,6	223,7	330,5	209,6	271,7	284,1

FONTE: Balanços Gerais da União de 1995 a 2000, publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

Os Balanços Gerais da União relativos ao período acima permitem desdobramento dos números acima apresentados, de modo a se evidenciarem as origens das taxas formadoras dos totais por prestação de serviços públicos.

### **5.3. Participação das taxas judiciárias no total das taxas decorrentes da prestação de serviços públicos**

Conforme já mencionado, as taxas pela prestação de serviços públicos elevaram-se nominalmente de 190,6 milhões de reais em 1995 para 284,1 em

2000, portanto 49%. A partir dos dados obtidos dos Balanços Gerais da União, constantes da tabela 3 abaixo, pode-se observar que esta evolução teve a seguinte composição:

**Tabela 3**  
**TAXAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS ARRECADADAS DE 1995 A 2000**

<b>Código Contábil</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
4.1.1.2.2.01.00 EMOLUMENTOS CONSULARES	0,0	0,0	36,4	36,3	56,0	61,4
<b>4.1.1.2.2.02.00 EMOLUMENTOS JUSTICA DO DF</b>	<b>1,1</b>	<b>0,4</b>	<b>0,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,6</b>	<b>0,7</b>
4.1.1.2.2.03.00 TAXAS DO DEPTO.POLICIA FEDERAL	0,4	4,6	10,0	0,7	0,0	0,0
<b>4.1.1.2.2.06.00(*) TAXA JUDICIARIA DA JUSTICA DF</b>	<b>0,1</b>	<b>1,9</b>	<b>-1,7</b>	<b>0,1</b>	<b>0,0</b>	<b>0,0</b>
<b>4.1.1.2.2.07.00(*) CUSTAS DA JUSTICA DO DF</b>	<b>1,4</b>	<b>2,0</b>	<b>2,6</b>	<b>2,9</b>	<b>2,9</b>	<b>3,0</b>
<b>4.1.1.2.2.08.00(*) CUSTAS JUDICIAIS</b>	<b>61,7</b>	<b>82,8</b>	<b>97,3</b>	<b>112,6</b>	<b>121,6</b>	<b>136,9</b>
4.1.1.2.2.09.00(*) PENSOES MILITARES	124,6	130,7	146,1	0,0		
4.1.1.2.2.10.00(*) MONTEPIO CIVIL	1,4	1,2	1,3	1,3	1,3	1,6
4.1.1.2.2.11.00(**) TX UTIL. SISTEMA INT.COM.EXTER.						9,2
4.1.1.2.2.12.00(*) TAXAS P/CERTIDOES QUITACAO CLT	0,0	0,0	0,0	0,0		
4.1.1.2.2.15.00(*) TAXA MILITAR	0,0	0,0	1,8	2,0	1,9	2,3
4.1.1.2.2.19.00(*) TAXA CLASSIF.PRODUTOS VEGETAIS	0,0	0,0	32,5	42,0	12,9	5,5
4.1.1.2.2.21.00 TAXAS SERVICOS CADASTRO INCRA	0,0	0,0	3,7	11,1	14,7	5,7
4.1.1.2.2.34.00 EMOLUM. EXERCICIO PROFISSIONAL	0,0	0,0	0,1	0,1	1,4	
4.1.1.2.2.99.00(**) OUTRAS TAXAS					58,4	57,8
<b>Total</b>	<b>190,6</b>	<b>223,7</b>	<b>330,5</b>	<b>209,6</b>	<b>271,7</b>	<b>284,1</b>
<b>Total excluídas as pensões militares</b>	<b>66,0</b>	<b>93,0</b>	<b>184,4</b>	<b>209,5</b>	<b>271,7</b>	<b>284,1</b>
Judiciárias	<b>64,3</b>	<b>87,1</b>	<b>98,6</b>	<b>116,1</b>	<b>125,0</b>	<b>140,6</b>
% sobre o total das taxas, excluídas as pensões militares	97,3	93,7	53,5	55,4	46,0	49,5

FONTE: Balanços Gerais da União de 1995 a 2000, publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

(\*) Estas receitas estão aqui referidas com os códigos contábeis utilizados nos Balanços de 1995 a 1998 apesar de terem recebido outros códigos a partir de 1999 e 2000

(\*\*) Receitas com códigos que somente passaram a existir a partir de 1999.

No quadro acima observa-se que a elevação da arrecadação total das taxas por prestação de serviços públicos foi, na realidade, bastante superior àqueles 49%, pois até 1997 estavam sendo indevidamente orçadas e contabilizadas entre elas as contribuições dos militares para os planos de seguro público. Subtraídas, então, essas receitas do total, verificar-se-ia uma arrecadação dessas taxas na ordem de apenas 66,0 milhões de reais, em 1995, que, comparados com os 284,1 milhões de reais observados em 2000 apontam para uma elevação nominal de

330,5% no espaço de cinco anos.

Este percentual, bastante superior à elevação do total das receitas correntes do governo federal naquele período (199,0%) reflete com clareza a tendência do setor público de fazer crescer a remuneração a ser paga pelos beneficiários de serviços públicos, sem sacrifício adicional a toda a sociedade. Observe-se, como já relatado, que no mesmo período a receita tributária cresceu 70,3%, dentro da qual se encontram os tributos, que sofreram aumento nominal de 68,7%.

Acompanhando o substancial crescimento percentual no tempo (330,5%), a participação relativa das taxas pela prestação de serviços (excluídas as contribuições para pensões militares) no total das **receitas correntes** saltou de 0,08% em 1995 para 0,11% em 2000. Se comparadas com as **receitas tributárias**, esses percentuais passam de 0,13% em 1995 para 0,33% em 2000, evidenciando a significativa evolução relativa de sua arrecadação naquele período.

Entre as taxas por prestação de serviços encontram-se as relativas a serviços jurisdicionais, distribuídas por quatro rubricas distintas, assinaladas com grifo na tabela 3, das quais, três são arrecadadas pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, que por força constitucional, compõem o Poder Judiciário federal. A outra rubrica, “custas judiciais” é arrecadada pelos demais órgãos do Judiciário da União, e constituem a remuneração paga pelos usuários da Justiça em razão da prestação de serviços jurisdicionais, e representam, em média, nos anos de 1995 a 2000, 96,9% do total das receitas judiciárias.

Essas últimas totalizaram, em 1995, 64,3 milhões de reais, saltando para 140,6 em 2000, verificando-se, portanto, um aumento nominal da ordem de 118,8% naquele período.

Ainda excluindo-se as pensões militares, observa-se que a participação relativa dessas receitas judiciárias no total das taxas por prestação de serviços caiu de 97,3 para 49,5%, o que se deve não a uma redução das receitas judiciárias, posto que se elevaram em 118% no período, mas à ampliação do rol dos fatos jurídicos genéricos que ensejam a cobrança dessa espécie de tributos.

Tal fato espelha uma alteração na visão governamental sobre o financiamento do setor público que passou a olhar com mais atenção para a cobrança pela prestação de serviços.

#### **5.4. Participação das receitas judiciais no financiamento do Poder Judiciário Federal brasileiro**

Apesar do crescimento da ordem de 118,8% na arrecadação das receitas judiciárias entre 1995 e 2000, em todos esses exercícios o montante arrecadado tem-se apresentado como inexpressivo quando comparado com os dispêndios realizados pelo Poder Judiciário federal.

A tabela 4 abaixo demonstra a evolução das despesas do Governo com os três poderes, no período acima referido, com o detalhamento dos gastos do Judiciário federal entre as diversas especializações em que se subdivide.

**Tabela 4**  
DESPESAS EXECUTADAS POR PODER, ENTRE 1995 E 2000

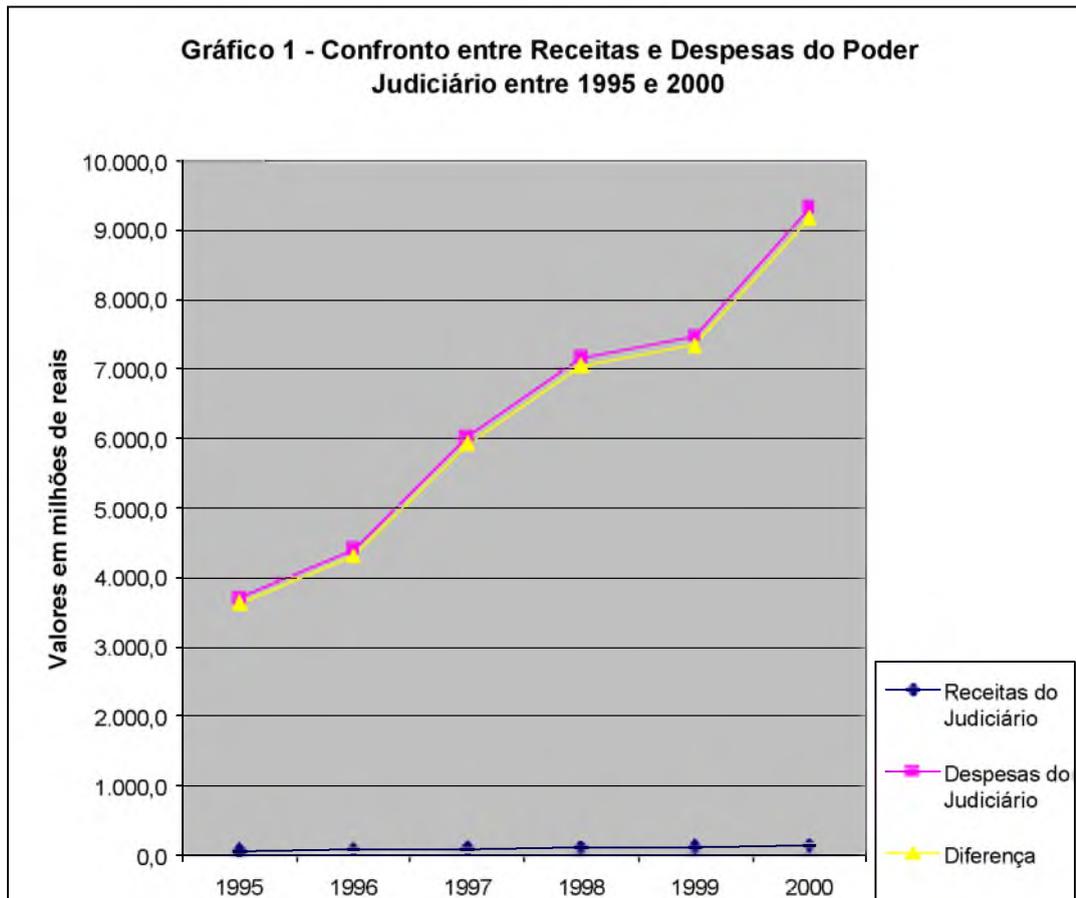
Poder/Órgão	1995	1996	1997	1998	1999	2000
<b>PODER LEGISLATIVO</b>						
Subtotal	1.544	1.797	2.134	2.197	2.406	2.454
<b>PODER JUDICIARIO</b>						
Supremo Tribunal Federal	60	93	69	92	105	128
Superior Tribunal de Justiça	123	149	195	235	251	288
Justiça Federal	904	995	1.744	1.807	2.006	2.685

Justiça Militar	61	63	84	99	94	119
Justiça Eleitoral	474	825	908	1.221	1.117	1.409
Justiça do Trabalho	1.895	2.097	2.799	3.422	3.559	4.260
Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	174	178	229	293	338	426
<b>Subtotal</b>	<b>3.691</b>	<b>4.403</b>	<b>6.028</b>	<b>7.170</b>	<b>7.470</b>	<b>9.315</b>
<b>PODER EXECUTIVO</b>						
<b>Subtotal</b>	<b>102.284</b>	<b>116.191</b>	<b>130.382</b>	<b>140.073</b>	<b>153.618</b>	<b>177.605</b>
<b>OUTROS ENCARGOS</b>						
<b>Subtotal</b>	<b>135.434</b>	<b>166.838</b>	<b>252.523</b>	<b>346.352</b>	<b>425.041</b>	<b>427.008</b>
<b>TOTAL</b>	<b>242.959</b>	<b>289.227</b>	<b>391.067</b>	<b>495.791</b>	<b>588.539</b>	<b>616.383</b>
<b>% do judiciário no total</b>	<b>2,78</b>	<b>2,98</b>	<b>3,49</b>	<b>3,80</b>	<b>3,61</b>	<b>3,88</b>

FONTE: Internet, site da Secretaria de Orçamento Federal

NOTA: O percentual da despesa do Poder Judiciário sobre o total foi calculado com a subtração dos valores de juros, amortização e refinanciamento da dívida, utilizando-se, portanto, os dados aplicáveis ao conceito de resultado primário.

O confronto entre a receita oriunda de cobrança de emolumentos pelos órgãos jurisdicionais e a despesa por eles efetuada evidenciado no gráfico 1 demonstra a disparidade entre dispêndios e ingressos financeiros, o que aponta para uma lacuna que pode, em parte, ser preenchida por uma política tributária que se volte, no caso do processo judicial, ao critério do benefício, em lugar do financiamento do Judiciário via impostos.



A comparação percentual revela, além do abismo entre custo e autofinanciamento do Judiciário, que tal discrepância não mantém comportamento uniforme de ano para ano, porém a arrecadação passou de 1,74% das despesas em 1995 e 1,98% em 1996 para 1,51% em 2000, quando comparada com as despesas dos respectivos exercícios financeiros, conforme evidencia a tabela 5.

**Tabela 5****CONFRONTO ENTRE RECEITAS E DESPESAS DO PODER JUDICIÁRIO FEDERAL, ENTRE 1995 E 2000**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Receitas do Judiciário	64,3	87,1	98,6	116,1	125,0	140,6
Despesas do Judiciário	3.690,9	4.400,1	6.028,1	7.169,6	7.470,2	9.314,9
% despesa / receita	1,74	1,98	1,64	1,62	1,67	1,51
% despesa / despesa de 1995		19,22	63,32	94,25	102,40	152,38
% receita / receita de 1995		35,53	53,45	80,70	94,54	118,83

FONTE: Balanços Gerais da União de 1995 a 2000, publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Sistema de Administração financeira do Governo Federal – SIAFI.

O que se conclui deste quadro é a existência de uma crescente discrepância entre a receita e a despesa, pois, enquanto a receita tem-se elevado em 2000 em 118,83% em relação a 1995, a despesa cresceu, no mesmo período em 152,38%, em termos nominais. Neste mesmo intervalo, as despesas do Poder Legislativo passaram de 1,54 para 2,45 bilhões de reais, portanto cresceram em 58,92% e do Executivo, de 102,3 para 177,6, o que representa um percentual de 73,6% em comparação com o total verificado em 1995.

Vê-se, portanto, que o Poder Judiciário, além de ter estar em crescimento de despesas, não tem alavancado suas receitas em mesma proporção, motivo que, em não sendo contornado, conduzirá a uma ampliação do abismo entre a arrecadação e a despesa.

## **5.5. Modelo de fixação de preços dos serviços judiciários no Brasil**

Seguindo a corrente portuguesa<sup>9</sup>, com algumas distinções, o governo federal brasileiro adotou o sistema de definição e cobrança de custas processuais em razão de tabelamento estabelecido em lei, conforme já mencionado.

<sup>9</sup> No direito português, segundo COSTA (2002:30), as custas iniciais dos processos civis são calculadas como percentual do valor da causa expresso no documento de petição inicial do processo, conforme preceitua o art. 5º, 3, do Código de Custas Judiciais de Portugal: “As custas são calculadas pelo valor do pedido inicial, ainda que este venha a ser reduzido por iniciativa do autor ou do tribunal.”

O modelo decorre da conjunção do princípio tributário da legalidade (que alcança não apenas a instituição mas também a fixação de alíquotas de tributos, sejam *ad valorem* ou específicas) com a conceituação dos emolumentos judiciais como tributo da espécie taxa.

É o que se depreende do art. 12 da Lei nº 9.289, que reza que “A unidade utilizada para o cálculo das custas previstas nesta Lei é a mesma utilizada para os débitos de natureza fiscal, considerando-se o valor fixado no primeiro dia do mês”.

Esta unidade de medida é exatamente a tabela que a ela vem anexada, aplicável, a cada caso, de acordo com regras estabelecida nos artigos seguintes àquele, como , a título de exemplo, o 14, *in verbis*:

*Art. 14. O pagamento das custas e contribuições devidas nos feitos e nos recursos que se processam nos próprios autos efetua-se da forma seguinte:*

*I - o autor ou requerente pagará metade das custas e contribuições **tabeladas**, por ocasião da distribuição do feito, ou, não havendo distribuição, logo após o despacho da inicial;*

Não feriria o princípio da legalidade, porém, o estabelecimento, em lei, de dispositivos que permitissem uma indenização ao poder público pelo serviço prestado calculada em face dos custos incorridos para a produção do deslinde jurisdicional; ao contrário, promoveria um sensível acréscimo de receita que poderia elevar consideravelmente aquela relação receita/despesa do Poder Judiciário acima citada.

A Tabela 5 revela que, em tese<sup>10</sup>, a receita chegou a financiar 1,98% da

---

<sup>10</sup> A expressão “em tese” foi utilizada na presente oportunidade em razão de três fatores: a) parte da despesa ali

despesa em 1996, percentual este que vem decrescendo a ponto de alcançar a marca de 1,51%, em 2000, apresentando, ainda, uma tendência de manter-se em declínio.

---

contida corresponde a precatórios judiciais, que, por natureza, não seriam nunca objeto de ressarcimento indenizatório pois constitui objeto de condenação contra o Estado; b) parte das despesas são relativas a investimentos (obras e materiais permanentes) que, como despesas, não são inicialmente passíveis de inclusão como custos (senão, por meio da depreciação); c) parte das receitas, em conformidade com o art. 2º da Lei Complementar nº 79, é destinada ao Fundo Penitenciário Nacional – FUNPEN.

## CAPÍTULO VI

### A APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO EM GERAL COMO INSTRUMENTO DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

*Se são necessários e tecnicamente viáveis, então por que os custos nunca foram apurados no serviço público?*

*As razões são em parte culturais e em parte econômicas. ... o fundamental no serviço público é o cumprimento da lei. Cumprindo a lei, o serviço público é eficaz e ponto final. 'Eficiência é um conceito privado', portanto, estranho ao setor público. Esse vem sendo o paradigma do setor público. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços.*<sup>11</sup>

Fundamentalmente, há duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas úteis a servir como instrumento de política fiscal de estabilização: primeira, a adoção dos custos como critério para a formação de valores de taxas (no sentido de espécie tributária) e de receitas de prestação de serviços, como já mencionado nos capítulos anteriores; segunda, a redução de despesas e a conseqüente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Analisando essa segunda utilidade, ALONSO (1999:39) aponta o

---

<sup>11</sup> ALONSO (1999:46).

esgotamento do **modelo de gestão tradicional ou burocrático** da administração pública brasileira e estrangeira, por enfatizar “os controles formais e o estrito cumprimento das leis” e o surgimento de correntes em defesa de um **modelo de gestão de resultados**, preocupado com a “melhoria do desempenho”.

Para que os resultados e energias da administração pública estejam orientados para resultado, ALONSO (1999) indica a necessidade de que “... que o perfil dos gerentes e os sistemas de informações estejam totalmente alinhados com esta orientação.” enfatiza, ainda, que

*Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: **os custos**.*

Quando ALONSO se refere a custos, obviamente não estará excluindo as demais formas de avaliação do setor público, notadamente o grande universo de indicadores de desempenho que têm sido desenvolvidos, especialmente, pela Corte de Contas federal, o Tribunal de Contas da União.

Este mesmo Tribunal tem, porém, utilizado os custos como um dos principais indicadores de desempenho (no, caso, do tipo indicador de eficiência), dado que revela o quanto o Estado tem que gastar para a produção de cada unidade de serviço.

Para tanto, há que se fazer “contabilidade de custos”, com vistas à obtenção destes custos unitários, como ensina VANDERBECK (2001:28):

*Uma das funções da contabilidade de custos é a determinação*

*acurada do custo de manufatura de uma unidade do produto. O conhecimento do custo unitário ajuda a gestão a planejar e controlar as operações e tomar decisões ...*

Com estas palavras, VANDERBECK (2001:28) consegue resumir a principal função da obtenção de custo unitário de um produto – planejar e controlar as operações, contribuindo para a tomada de decisões. Ainda que esta tomada de decisões, no âmbito em que está inserido o texto, refira-se a marketing, não é menos importante, no meio governamental, a mesma informação, para as tomadas de decisão sobre custo de oportunidade ou sobre a melhor alocação de recursos públicos, de modo a tornar mais eficiente a administração pública.

Igualmente LIMA e CASTRO (2000:181) salientam a necessidade que o setor público tem de “um sistema que permita verificar os resultados obtidos com a utilização dos recursos financeiros, humanos, materiais e institucionais empregados, bem como os custos unitários dos produtos/serviços oferecidos pela máquina pública ao cidadão.”

Analisando a utilidade dos custos sobre as despesas, ao comentar o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, MILESKI (2000:12), ensina que “O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício.”

De acordo com MILESKI, para que a economicidade possa ser tratada como sinônimo de custo-benefício, e para que se possa fiscalizar e apurar a economicidade constitui condição indispensável o conhecimento de suas variáveis, ou seja, dos componentes de custos dos serviços públicos.

Na revista oficial da Escola Nacional de Administração Pública – órgão oficial de treinamento funcional dos gestores públicos do Poder Executivo – foi publicado em 1999 um artigo denominado “Custos no Serviço Público”, de autoria de Marcos Alonso; a publicação contribuiu sensivelmente para acender a discussão sobre a matéria no âmbito da administração pública.

Nesse texto ALONSO (1999:43), relembra que

*... a crise fiscal do Estado e a exposição dos mercados domésticos à competição internacional impuseram a necessidade de que a reforma do Estado privilegiasse a qualidade do gasto público. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. A melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultado e o custo para obtê-los.*

Conforme ainda o citado artigo, na Administração Federal, se a medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática ou inadequada, muito pior, ainda, é a situação no que se refere à medição de custos, em razão da falta de cultura neste particular.

Para provar esta realidade, ALONSO (1999: 43) apresenta uma série de questões para as quais não se tem, atualmente, resposta na administração, como, entre outras, “Quanto custa uma aula?”, “Quanto custa determinado serviço de saúde?”, “Quanto custam as auditorias governamentais?”, “Quais atividades

agregam valor aos processos de trabalho governamentais?”, e “Qual o impacto em termos de custos nas mudanças organizacionais propostas ou implementadas?”.

Ainda segundo ALONSO (1999:44), se não há medida de custos não se pode medir a eficiência, pois esta define-se como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. Entende, ainda, que “Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência.” e que esta falta de indicadores de desempenho é, por si só, forte indicação de ineficiência do governo.

LIMA e CASTRO (2000:182) chamam a atenção para a pretensão da atual administração de “superar o sistema burocrático tradicional e voltar-se para a eficiência e eficácia das ações públicas”, para o que recomendam a adoção do lema “*fazer mais, retirando menos recursos do contribuinte* como sugeriu Al Gore, atual Vice-Presidente dos Estados Unidos<sup>12</sup>, que preside o programa de Reforma do Estado do Governo Federal Norte-americano, denominado *National Performance Review*.”

Entusiasta na defesa da mensuração de indicadores, ALONSO (1999:44) apresenta oito motivos para a implantação de medidas de desempenho, que se resumem em:

- a) promover a redução de custos com melhoria da qualidade;
- b) instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário do serviço público;
- c) guiar a avaliação do impacto efetivo das decisões tomadas;
- d) evidenciar a percepção da melhoria de desempenho, para servir de fator

---

<sup>12</sup> Al Gore foi Vice-Presidente dos Estados Unidos até 2000, ano de edição da obra de LIMA e CASTRO que a ele faz referência.

- de motivação;
- e) promover a mudança de cultura organizacional, introduzindo a dimensão de *accountability* e de *value of money*;
  - f) subsidiar o processo orçamentário; e
  - g) servir de parâmetro para a competição administrada em unidades prestadoras de serviços similares.

Para ALONSO (1999:45), os custos, porém, não podem comprometer a qualidade, mas devem, sim, ser utilizados com instrumento desta qualidade. Assevera, portanto, que

*... não é possível se falar seriamente em qualidade sem se falar em custos. A adoção de sistema de custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade. Há melhoria na qualidade dos serviços prestados quando a administração pública consegue prover os mesmos serviços, em quantidade e qualidade a custos menores.*

Ou seja, no setor público, o critério relevante não é o da rentabilidade, mas sim, a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres) que pode ser útil para orientar a administração pública em ações de melhorias em processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão e outras formas de prestar o mesmo serviço.

Na defesa da aplicação de custos no setor público, ALONSO (1999:45) conclui, ainda, que sua apuração e sua divulgação exerceriam papel de “poderosos instrumentos de **controle social**”, por permitir aos usuários e à auditoria a avaliação de eficiência dos serviços prestados.

Salienta, ainda ALONO (1999:47 e 48), a utilidade dos custos como instrumento de detalhamento do planejamento estratégico e seletividade de cortes orçamentários, quando da necessidade de se tomarem decisões de redução nos gastos públicos. Neste sentido, lembra que, quando se depende de limitações orçamentárias “ao invés de reduções seletivas e focalizadas, é-se forçado a adotar reduções (lineares horizontais) e outras abordagens radicais.” Aponta como causa para decisões não fundamentadas em seletividade o fato de os gerentes de nível superior não terem uma idéia de “quais partes do processo agregam mais valor aos produtos e serviços e quais as que agregam menos.”

A lei de responsabilidade fiscal veio acentuar a necessidade de se computarem custos pois criou (art. 9º) um mecanismo de limitação de empenhos sempre que se verificar frustração de receita. Esta limitação de empenho deverá ser feita, como preceitua o art. 4º daquela norma, em conformidade com os critérios que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias aplicável ao respectivo exercício financeiro.

Surge aqui, porém, uma questão: como formular critérios úteis ao processo decisório sem que se conheçam as relações entre custos e benefícios dos diversos serviços, se não se fizer um eficaz sistema de custos?

## CAPÍTULO VII

### DA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA UM SISTEMA DE CUSTOS – ENFRENTANDO AS QUESTÕES RELATIVAS À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

Independentemente do método de custeio que se deseja adotar, o primeiro pressuposto de um sistema de custos é exatamente atribuir ao objeto de custeio os recursos que realmente nele tenham sido aplicados. Esta tarefa exige o conhecimento apurado do **momento** em que se considera efetivada tal aplicação.

Esta preocupação inspirou BRIMSON (1991:46) a defender o método de custeio ABC sob o argumento de que ele registra os custos no tempo exato em que eles ocorrem e não quando deveriam ocorrer ou poderiam ter ocorrido.

A atenção ao **momento** em que ocorrem os fatos contábeis, entre eles, os custos, tem na teoria da contabilidade uma versão que corresponde ao **princípio da competência**. Por sua natureza absolutamente complexa, a aplicação deste princípio gera inúmeras dúvidas, como bem reconhece o próprio Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução 774/94:

*O Princípio da COMPETÊNCIA é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a COMPETÊNCIA o Princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas.*

## 7.1. A relevância do princípio da competência

Da mesma forma que a própria Lei das Sociedades por ações, todos os demais normativos contábeis impõem com absoluta inafastabilidade a adoção do princípio da competência. A razão de ser disto, é óbvio, reside no fato de que a evidenciação dos resultados e efeitos patrimoniais promovida pelos demonstrativos contábeis estaria deficiente caso não se observassem as conseqüências dos fatos no momento em que eles ocorrem.

Na contabilidade pública, assim como na contabilidade comercial, o princípio da competência assume especial relevância, mormente as repetidas manifestações de seu descumprimento, defendidas pelos mais diversos setores acadêmicos nacionais que entendem não ser ele plenamente aplicável ao exercício da contabilidade governamental, como se demonstrará no correr deste capítulo.

O assunto passou a assumir especial relevância após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), cujo parágrafo 2º do art. 4º exige que seja demonstrado no anexo de metas fiscais a ser incluído na Lei de Diretrizes Orçamentárias (de cunho anual) a:

*III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;*

Esta “evolução do patrimônio líquido” não teria sentido sem a aplicação do princípio da competência.

Entende-se por princípio da competência o dever que se impõe ao

profissional de contabilidade de, na apuração do resultado econômico de cada entidade, levar em consideração todas as despesas e receitas incorridas no período a que se referem as demonstrações, independentemente das datas dos respectivos fluxos de caixa.

Nos termos da resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade, de 29 de dezembro de 1993, este princípio determina que “as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.”

A tônica do princípio encontra-se em reconhecer (e, portanto, registrar) as receitas e despesas quando da ocorrência do fato gerador e não do efeito sobre as disponibilidades financeiras.

Tal princípio revela a própria razão de ser da contabilidade, de prover os usuários de demonstrativos financeiros com informações que ajudarão a tomar decisões, como revela o Relatório do Grupo de Estudos sobre os Objetivos dos Demonstrativos Financeiros produzido pelo American Institute of Certified Public Accountants.<sup>13</sup>

Impossível, portanto, à contabilidade produzir informações úteis à tomada de decisão se não se cercar de metodologia capaz de criar informações verídicas, para o que constitui condição *sine qua non* a atenção ao princípio da competência, vez que, em última análise, corresponde a um dos requisitos para se alcançar o que se denomina no mundo jurídico de “verdade real”.

Na prática da contabilidade pública federal brasileira, porém, o que se verifica é um enorme abismo sobre a matéria da competência existente entre as três principais fontes do conhecimento contábil: os doutrinadores da

---

<sup>13</sup> AICPA – *Objectives of Financial Statements* – outubro de 1973.

contabilidade pública, os aplicadores desta e a teoria da contabilidade.

Cada um dos três defende posições divergentes das dos demais.

Verifica-se, porém, que é somente na teoria da contabilidade que se encontra um caminho seguro para se prosseguir na busca da verdade real e que os escritores da contabilidade pública, em sua maioria, não estão atentos aos ditames do princípio, como se verá evidenciado no desenvolvimento deste capítulo.

## **7.2. O funcionamento da contabilidade pública**

### 7.2.1. Âmbito de aplicação da contabilidade pública

Inicialmente cumpre destacar o âmbito de atuação da contabilidade pública: por força da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estão obrigados a se submeter às normas de contabilidade pública os órgãos e entidades da administração direta dos três poderes, as autarquias e as fundações públicas, nas esferas federal, estadual e municipal.

### 7.2.2. O orçamento público

Em conformidade com a Lei acima referida, no que foi convalidada pela Constituição Federal, toda a atividade financeira pública está limitada aos ditames de uma lei orçamentária de periodicidade anual, na qual são previstas as receitas e fixadas as despesas para o respectivo exercício financeiro.

Um ponto que merece ser destacado é o fato de que, até o advento da

Constituição Federal de 1988, prevalecia o conceito da Lei nº 4.320/64 que mencionava a autorização para a receita e não uma mera previsão, ao que se denominava de princípio da anualidade tributária; a Constituição transformou este conceito, determinando que a receita fosse apenas prevista e não mais sujeita a autorização.

No âmbito tributário, a Lei Maior limitou o poder de tributar dos entes públicos, mantendo a obrigação de se cobrar tributo apenas a partir do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o tenha instituído ou majorado (art. 150, III, b).

Certo é que nada impede, atualmente, que a administração pública aufera qualquer receita sem autorização orçamentária, o que amplia o nível de liberdade de ação conferido ao administrador.

A propósito, o art. 57 da Lei nº 4.320/64 obriga a contabilização de receitas auferidas sem previsão orçamentária como se estivesse ali prevista.

Quanto à despesa, somente pode ser realizada nas exatas fronteiras postas pela lei orçamentária anual, sem que se permita qualquer desvio, excetuadas as situações imprevisíveis e urgentes (como guerras, calamidades e comoções internas). Para tais casos, prevê a Lei Maior que os gastos necessários poderão ser autorizados mediante a edição de medidas provisórias, que, tendo força de lei, incluem as dotações devidas no escopo da própria lei orçamentária, de imediato, o que permite ao governo a ação instantânea para o combate aos efeitos dos sinistros.

### 7.2.3. Os planos de contas e os lançamentos contábeis do setor público

Desde que a Lei nº 4.320/64 introduziu a obrigatoriedade de levantamento de quatro demonstrativos distintos (balanço patrimonial, balanço financeiro,

balanço orçamentário e demonstração das variações patrimoniais), a doutrina contábil passou a ensinar (e com muita propriedade) que os planos de contas do setor público deveriam conter uma segregação de contas em grupos – que passaram a ser chamados de sistemas de contas – a saber: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Conseqüentemente, lançamentos efetuados em uma conta constante de um destes sistemas exigiriam contrapartida dentro do mesmo sistema, o que os tornava hermeticamente fechados.

Na esfera federal<sup>14</sup>, o plano de contas distribui as contas em seis grandes grupos<sup>15</sup>, que em nada se confundem com os quatro sistemas: 1 – Ativo, 2 – Passivo, 3 – Despesas, 4 – Receitas, 5 – Resultado de Exercício Diminutivo, e 6 – Resultado de Exercício Aumentativo.

O ativo e passivo, além de se subdividirem em grupos semelhantes aos estabelecidos na Lei das Sociedades por Ações, possuem, ainda, os grupos 1.9 e 2.9 (ativo compensado e passivo compensado) nos quais estão presentes as contas dos sistemas orçamentário e de compensação, desnecessários ao deslinde das questões aqui postas, pois os grandes problemas relativos ao princípio da competência encontram-se exatamente fora destes dois sistemas.

Em linhas gerais, o sistema financeiro é composto: a) da parte do ativo correspondente às disponibilidades financeiras e aos créditos a receber; b) da parte do passivo relativa aos valores a pagar no curto prazo; c) de todas as contas chamadas de despesa e receita.

Também, grosso modo, o sistema patrimonial é formado: a) pelas contas do ativo não abrangidas pelo sistema financeiro (estoques, realizável a longo

---

<sup>14</sup> Todos os dados que se seguem referentes a formas de contabilização aqui apresentados foram objeto de pesquisa no SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal

<sup>15</sup> Tecnicamente, os 6 grupos são designados no SIAFI como “classes”.

prazo, permanente); b) pelas contas do passivo exigível a longo prazo; c) pelo patrimônio líquido; e d) pelas contas de resultado diminutivo e aumentativo do exercício (grupos 5 e 6). Estas últimas, apesar de serem receitas e despesas no sentido da teoria da contabilidade, formam, como já se mencionou acima, grupos distintos do 3 (despesas) e do 4 (receitas), uma vez que estes limitam-se a registrar, respectivamente, os dispêndios previstos na lei orçamentária e os embolsos financeiros de igual natureza.

Em termos de estrutura gráfica do plano de contas, portanto, observa-se uma significativa diferença entre a disposição das contas de resultado na contabilidade geral e na contabilidade pública, uma vez que, nesta última, as contas de resultado devedoras estão segregadas nos grupos 3 – Despesas e 5 – Resultado de Exercício Diminutivo, enquanto as credoras, nos grupos 4 – Receitas e 6 – Resultado de Exercício Aumentativo.

Acresce-se a esta constatação o fato de que nem tudo o que é contabilizado como despesa de fato o é, assim como ocorre, também, quanto à receita.

É bem verdade que, quando se trata de fatos modificativos, tanto na contabilidade geral como na pública, a forma de contabilizar não foge à regra. A título de exemplo, quando o governo aufere financeiramente uma **receita provinda do pagamento de aluguel de um imóvel público** disponibilizado para o setor privado, o lançamento a ser efetuado será a débito da disponibilidade financeira e a crédito da respectiva conta de receita.

Da mesma forma, se o governo paga a **conta de energia elétrica** imediatamente após o recebimento, será debitada a despesa e creditada a disponibilidade financeira.

Nos dois casos acima, a contabilização será a mesma, tanto no setor

privado como no setor público, neste caso, em contas do sistema financeiro.

Um dos principais problemas surge quando da contabilização de situações que, sob a ótica da teoria da contabilidade, constituem fatos permutativos e, sob a visão orçamentária, são classificados como receita ou despesa.

É o caso, também a título de exemplo, da **aquisição de um bem permanente**: gera desembolso de recursos financeiros previstos na lei orçamentária, devendo, portanto, ser considerada como despesa, porém é fato eminentemente permutativo, não ensejando qualquer efeito sob o resultado econômico da entidade.

Para contornar tal impasse, a contabilidade pública utiliza-se de uma sistemática que resolve o problema – segrega o fato entre os dois sistemas (financeiro e patrimonial) e neles contabiliza separadamente da seguinte forma: no sistema financeiro é debitada a conta de despesa e creditada a disponibilidade financeira; no sistema patrimonial é debitado o ativo permanente (pelo ingresso do bem) e creditada uma conta do grupo 6 (Resultado de Exercício Aumentativo).

Em conseqüência, desconsiderados os dois sistemas, o que resta é:

- no ativo, um acréscimo no grupo permanente em contrapartida com uma redução no circulante (o mesmo que ocorreria no setor privado);
- nas contas de resultado, um débito e um crédito em mesmo valor, gerando efeito nulo sobre o resultado econômico do exercício.

Esta forma de contabilização de fatos permutativos que envolvem recursos financeiros públicos é igualmente verificada quando da receita, como é o caso, igualmente como ilustração, da **tomada de um empréstimo**: no sistema financeiro é debitada conta de disponibilidade financeira e creditada a receita orçamentária; no sistema patrimonial é debitada uma conta do grupo 5 (Resultado de Exercício Diminutivo), a crédito do passivo em que fica registrada

a obrigação contraída.

Resulta, desta forma de contabilização:

- no ativo, um acréscimo na disponibilidade financeira;
- no passivo, o surgimento de uma obrigação por empréstimo (ambos os lançamentos seriam os mesmos no setor privado);
- nas contas de resultado, um débito e um crédito em mesmo valor, gerando efeito nulo sobre o resultado econômico do exercício.

### **7.3. O posicionamento da doutrina contábil sobre receita, despesa e sobre o princípio da competência**

#### 7.3.1. O Conceito de Receita na Teoria da Contabilidade

Em pronunciamento de 1957, o Comitê de Conceitos e Padrões Contábeis da Associação Americana de Contadores (AAA) definiu receita como “a expressão monetária do agregado de produtos ou serviços transferidos por uma entidade para seus clientes durante um período de tempo”.

Em sentido semelhante, SPROUSE e MOONITZ *apud* IUDÍCIBUS (2000:152) entendem que “Receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período.”

Tais definições, se bem que abrangentes, possuem dois pontos que merecem cuidado: 1º) o fato de que são construídas fundamentalmente para atender à situação específica de instituições com finalidades lucrativas, não sendo, portanto, perfeitamente adaptáveis às entidades de fins outros, como as governamentais; 2º) como comenta IUDÍCIBUS (2000:153), “devemos tomar cuidado para não excluir acréscimos de patrimônio que se refiram a outros tipos

de serviços prestados pela empresa, como receitas de juros. Assim, quer seja operacional quer não operacional, recorrente ou não recorrente, permanece como receita.”

Deste modo, como muita propriedade, o próprio IUDÍCIBUS (2000: 151) define receita como

*A entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos ou outros ganhos eventuais.*

Se bem que igualmente evitada do viés privado (e o próprio Autor a classifica como casuística), podem-se extrair da definição dois pontos essenciais aplicáveis à contabilidade pública: a) o acréscimo patrimonial (ao que IUDÍCIBUS (2000:154) referiu-se como “provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa”) – ou seja, já uma consequência econômica positiva para a entidade, em razão da receita – ; e b) a abrangência de fenômenos que podem ser considerados receita (não apenas os decorrentes de vendas, mas, também, outras situações eventuais).

Assim também o CFC, consoante o art. 9º, § 3º, da Resolução 750, entende serem realizadas as receitas:

*I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta*

*prestados;*

*II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;*

*III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;*

*IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.*

### 7.3.2. O conceito de Despesa na Teoria da Contabilidade

Assim como a receita, a despesa tem como fundamento a influência (no caso, negativa, redutora) no resultado do período.

IUDÍCIBUS (2000:157) expressa essa idéia quando, comentando a ordem em que devem ser elencadas as despesas na demonstração do resultado do exercício, afirma que “Todas [as despesas] são da mesma hierarquia na determinação de resultado. Somente quando todas as despesas tiverem sido diminuídas da receita, poderemos dizer que chegamos a um valor significativo para o Resultado.”

Esta afirmação vem corroborar o conceito amplamente difundido na Contabilidade de que, se, por um lado, a receita é a resultante do esforço para a produção de lucro, a despesa constitui o preço daquele esforço, o que confere a ela o caráter produzir efeitos diminutivos do resultado econômico, contribuindo para a redução do Resultado, e conseqüentemente dos efeitos deste sobre o Patrimônio Líquido.

Neste mesmo sentido dispõe o art. 9º, § 4º da Resolução 750 do CFC, que

considera incorridas as despesas:

*I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;*

*II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;*

*III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.*

### 7.3.3. O Princípio da Competência e o Confronto entre Receita e Despesa

Conforme já citado, de acordo com o art. 1º da Resolução 750 do Conselho Federal de Contabilidade, pelo princípio da competência, “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.”

Em conformidade com § 2º do mesmo artigo, o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

De acordo com a Resolução 774/94 do CFC (que aprova o apêndice à Resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade),

*A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do*

*Patrimônio Líquido, e a das que o modificam.*

*As primeiras são denominadas de "qualitativas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". ...*

*A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido - usualmente denominados "receitas" - e das suas diminuições - normalmente chamadas de "despesas"-, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.*

Desta última afirmativa nasceu na Teoria da Contabilidade uma versão doutrinária do Princípio da Competência, que passou a ser chamado de “Princípio da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas”.

Segundo IUDÍCIBUS (2000:58),

*... o reconhecimento de receita e a apropriação de despesas estão intimamente ligados. Frequentemente, não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa... Assim, julgamos que os dois aspectos da questão devem ser tratados conjuntamente... Normalmente, a compra dos fatores utilizados no esforço de produzir receita antecede à própria receita. Outras vezes, é concomitante e, em casos raros, pode ser posterior.*

O que claramente se depreende do ensinamento acima exposto é que o princípio da competência, na sua forma de “Princípio da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas” **não pode ser aplicado à atividade pública**, pois ocorre nela o inverso do que se verifica nas atividades com finalidades lucrativas: enquanto o objetivo final desta última é o lucro (que torna a receita o objetivo imediato) e a despesa constitui um meio para se chegar a este lucro, na atividade pública, o objetivo mediato é o bem público (para o qual a despesa se torna o fim próximo). Nesta atividade, portanto, a receita configura meio e não fim.

Poder-se-ia, portanto, com propriedade, na Contabilidade Pública, redesenhar-se a nomenclatura deste princípio, aludindo à “Realização da Despesa e Confrontação das Receitas”, posto que estas últimas é que existem para as primeiras e não o oposto, como ocorre no meio empresarial.

A relevância desta colocação reside, exatamente, na manutenção, no âmbito da Contabilidade Pública do Princípio da Competência ao mesmo tempo em que se necessita atentar para as peculiaridades que tornam impróprios determinados posicionamentos da Teoria da Contabilidade sobre o tema, firmados sob a influência do setor privado sobre a ciência.

#### **7.4. O posicionamento da doutrina contábil sobre os regimes adotados na contabilidade pública federal**

Sinteticamente, a doutrina contábil tem abordado a questão de forma lacônica e superficial. Os mais lidos autores nacionais têm caído na armadilha de confundir o regime orçamentário, estabelecido na Lei nº 4.320/64, com o

regime contábil, matéria eminentemente fundada na Teoria da Contabilidade.

Reza o art. 35 da referida Lei que

*Art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:*

*I - as receitas nele arrecadadas;*

*II - as despesas nele legalmente empenhadas.*

#### 7.4.1. Regime orçamentário da despesa e os posicionamentos doutrinários

A fim de se poder melhor entender tal dispositivo, cumpre explicitar as etapas de realização da despesa pública e a participação do empenho nesse processo.

Diferentemente da iniciativa privada, no setor público qualquer desembolso financeiro (exceto as devoluções de depósitos e consignações recebidas e o pagamento de empréstimos de curto prazo<sup>16</sup>) somente pode ser realizado caso cumpra as seguintes etapas:

- a) dotação fixada na lei orçamentária ou em leis que a modifiquem (os chamados créditos adicionais);
- b) empenho;
- c) fornecimento; e

---

<sup>16</sup> Considera-se, para este efeito, empréstimo de curto prazo o que é tomado para suprir necessidade temporária de caixa (conforme art. 3º da Lei nº 4.320), devendo ser pago até 10 de dezembro do mesmo exercício financeiro, de acordo com o art. 38 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe:

“Art 38. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32 e mais as seguintes:

I - realizar-se-á somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II - deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;”

d) liquidação.

O empenho, consoante o art. 58 da Lei nº 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento, em regra, pendente de implemento de condição.

Isto significa que, de posse de uma autorização legislativa para realizar o gasto do dinheiro público, a Lei exige que o administrador emita tal documento, por meio do qual o Governo assume a obrigação de pagar ao fornecedor, sob a condição de que este último preste ao Estado o objeto contratado (bens, serviços ou obras).

Em decorrência do empenho, há contabilização automática de lançamento no sistema orçamentário que reduz o saldo da dotação disponível para ser empenhada, na respectiva especificação contida na lei orçamentária, nascendo, em contrapartida, o saldo em uma conta de controle de créditos empenhados a liquidar.

Dado que tenha havido o correto fornecimento, a administração pública realiza a verificação desta realidade, declarando que o direito do fornecedor (que até então era condicionado ao perfeito fornecimento) passa a ser líquido e certo (derivando, daí, o termo liquidação).

O que se depreende deste contexto é que, sob a ótica orçamentária, será considerada despesa efetuada em determinado exercício toda aquela que for nele empenhada.

É aqui que a doutrina comete claro equívoco.

PISCITELLI *et alii* (1999:27), ao comentar o transcrito art. 35 da Lei nº 4.320/64, lecionam que “A leitura daquele dispositivo, pois, conduz à conclusão de que, para as despesas, o regime é o de competência e, para as receitas, o de caixa.” Argumentam, para tanto, que a Lei, ao prever que “pertencem ao

exercício financeiro ... as despesas nele legalmente empenhadas.” estaria definindo o regime contábil da despesa. Exemplificam, inclusive, com uma situação que nem mesmo é despesa no sentido contábil:

*Enquanto na Contabilidade Empresarial os valores do ativo permanente vão sendo lentamente baixados, convertendo o investimento em custo ou despesa, na Contabilidade Pública o efeito se verifica de uma só vez, na aquisição do bem ou direito, deixando de computar-se na formação dos custos ou despesas de cada exercício, dos respectivos bens e serviços produzidos.*

Ao alegar o contido acima, PISCITELLI *et alii* contradizem-se com sua própria afirmação de que a despesa, na contabilidade pública, segue regime de competência.

ANGÉLICO (1995:113), seguindo a mesma linha, ensina que

*O regime contábil adotado no Brasil é o regime misto, isto é, adota-se ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência. O regime misto é consagrado em nossa legislação financeira pelo art. 35 da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe: “Pertencem ao exercício financeiro: I – As receitas nele arrecadadas; II – As despesas nele legalmente empenhadas.” As despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro são apropriadas como despesa do exercício e classificadas na conta financeira restos a pagar; é o regime de competência. Com relação à receita, adota-se, no sistema*

*financeiro, o regime de caixa; a receita lançada e não arrecadada não é apropriada, mas inscrita no sistema patrimonial como dívida ativa. Isto significa que, embora não arrecadada e não considerada como tal, no Sistema Financeiro, o patrimônio sofre, com tal procedimento, uma variação ativa, como se de fato tivesse sido arrecadada.*

No mesmo sentido, GIACOMONI (2001:277) defende que

*De acordo com a norma geral brasileira, “pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas” Assim, para efeito de apuração das contas do exercício, considera-se despesa executada a que cumpriu o estágio do empenho, configurando, dessa forma, o chamado regime de exercício ou de competência.*

Mesmo PIRES (1999:100), um dos contadores da Secretaria do Tesouro Nacional que participou da elaboração do Plano de Contas Único do Governo Federal e da definição do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, em sua obra voltada ao ensino prático de contabilidade, após colacionar o citado art. 35 da Lei nº 4/320/64, ensina que

*Para os estudiosos do assunto, este artigo da lei consagrou o regime contábil misto para a Contabilidade Aplicada à Administração Pública, no Brasil, ou seja, de caixa para as receitas (as receitas nele arrecadadas = pelo ingresso de recursos financeiros) e o de competência, para as despesas.*

...

*Neste particular, a lei já é frontalmente contra o princípio contábil quando determina que só devem ser consideradas, dentro do exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas, enquanto que, o Princípio da Competência afirma que as receitas devem ser consideradas em função da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de seu recebimento.*

PIRES repete o equívoco de interpretar que a Lei estaria ferindo o princípio contábil quando estabelece um regime orçamentário de caixa para a receita. Não é diferente a posição dos comentaristas da Lei nº 4.320/64, encabeçados por CRUZ (1999:75):

*Dois são os regimes contábeis existentes: regime de caixa ... e de competência.*

...

*Na contabilidade pública, denomina-se regime contábil a maneira pela qual se faz a liquidação das contas do orçamento.*

*Na administração pública brasileira não é respeitado integralmente o regime de caixa ou o regime de competência. O que há é o regime de competência para a despesa que coexiste com o regime de caixa para a receita, que é formalmente conhecido como regime misto, embora técnica e doutrinariamente cause alguma confusão em sua operacionalização.*

Para se verificar a inconsistência destas posições, tome-se, a título de exemplo, o caso de uma aquisição de material de consumo cuja licitação se tenha efetuado em dezembro de determinado ano, ocorrendo, neste mesmo mês, a assinatura do contrato.

Por força de disposição legal e contratual, o vendedor pode entregar tais bens até o ano seguinte, porém, em face da interpretação dada o preceito do art. 35 da Lei nº 4.320, tal fato vem sendo contabilizado como despesa no exercício em que fora emitido o empenho. Esta assunção de compromisso, que configura, na verdade, um fato permutativo (numa visão globalizante da contabilidade), gera um efeito negativo sobre o resultado do exercício, em inequívoca afronta ao princípio da competência.

No ano seguinte, havendo o fornecimento do bem, com ou sem pagamento, é contabilizado um acréscimo patrimonial (debita-se uma conta do ativo circulante e credita-se uma outra da Classe 6 – Resultado de Exercício Aumentativo), gerando um efeito positivo sobre o resultado do exercício seguinte, como se tivesse havido uma receita (no sentido contábil desta palavra).

No exercício em que o material adquirido for consumido (por exemplo, no seguinte ao recebimento), cada saída do almoxarifado será contabilizada como despesa, conforme preceitua o princípio da competência.

Tais estruturas de contabilização encontram-se previstas no SIAFI e são ensinadas pelos mesmos autores acima citados, como ANGÉLICO (1995:188), PIRES (1999:201) e PISCITELLI (1999:246).

Portanto, não é exatamente correto afirmar-se que a contabilização da despesa orçamentária no exercício em que for empenhada configuraria uma aplicação do regime de competência.

Muito ao contrário, como se pôde verificar, leva à efetivação de

verdadeiros erros no resultado do exercício em que se faz o empenho e no que se faz o recebimento, só permitindo a regularização naquele em que se consome o bem adquirido.

Várias são as outras formas de se demonstrar que é equivocada a consideração como regime de competência o contido no art. 35 da Lei nº 4.320/64: além da já mencionada existência de uma série de fatos que não são despesas (como a aquisição de bens permanentes e a concessão de empréstimos) há outras situações, como as variações monetárias ativas que, sendo despesas, sob o conceito contábil, não se submetem ao procedimento de empenho, ainda, que venham sendo contabilizadas normalmente como despesa, por força do art. 98 daquela Lei.

#### 7.4.2. Regime orçamentário da receita

Conforme registrado acima, os doutrinadores da contabilidade pública e das finanças públicas são unânimes em opinar que o regime aplicável à receita governamental é o de caixa, igualmente confundindo o regime orçamentário com o contábil.

Orçamentariamente, o governante está submetido à limitação de realizar despesas até o montante da receita arrecadada efetivamente (regime orçamentário de caixa); daí, para se depreender que a contabilização da receita submete-se ao regime de caixa é necessário afastar-se a lei e a prática contábil adotada no Governo federal.

Vale lembrar três pontos essenciais para o exame da matéria:

- a) quando se trata de regime contábil de receita e despesa procura-se definir atributos para aquilo que a **contabilidade** considera receita e despesa e

não a lei orçamentária; ou seja, é receita ou despesa o fato que afeta o resultado do período, tendendo, portanto, a produzir modificações no Patrimônio Líquido;

- b) conseqüentemente, se há receitas na lei orçamentária que nem mesmo são receitas sob a ótica contábil, não há como classificá-las sob a visão dos regimes contábeis;
- c) há receitas e despesas na contabilidade pública que não estão contempladas na lei orçamentária e que são classificadas como de regime de competência e que, portanto, torna absolutamente vazia a definição dos autores mencionados no item 3.1 acima.

Chama a atenção o fato de que os mesmos defensores da idéia de que a receita na contabilidade pública submete-se ao regime de caixa exemplificam, quando tratam de lançamentos contábeis, situações que demonstram exatamente o oposto do que pregam.

Tomem-se, pois, dois exemplos desta realidade: a) as **receitas auferidas e ainda não embolsadas** (quer de natureza tributária ou não); e, b) as **variações monetárias ativas**.

No primeiro caso, **as receitas auferidas e ainda não embolsadas**, a própria Lei nº 4.320 é taxativa em declarar que

*Art. 52 - São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.*

*Art. 53 - O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.*

Ou seja, independentemente do recebimento, qualquer direito e renda do Governo com vencimento determinado deve ser inscrito (lançado), independentemente de recebimento. Uma vez que, por princípio de hermenêutica jurídica, a Lei não se contradiz, nada mais razoável que entender-se que a Administração Pública deve lançar a receita (no sentido contábil da palavra), sempre que tomar conhecimento da existência de um débito de alguém para com o Estado, com vencimento determinado.

Esta interpretação lança por terra o entendimento de a determinação do art. 35 (de que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas) significaria a consagração a aplicação do regime de caixa à receita.

Tanto é assim que, no art. 39 da mesma Lei, é imposta a contabilização da receita pelo regime de caixa nas rubricas orçamentárias, ou seja, no sistema orçamentário (que somente envolve controles da execução do orçamento, não incluindo ativos, passivos e resultados). *In verbis*,

*Art. 39 - Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não-tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (redação dada pelo Dec-lei nº 1.735, de 20/12/79)*

Tal realidade é corroborada pelo próprio § 1º deste artigo que exige que, transcorrido o prazo de pagamento de um tributo ou outro débito de terceiros para com o Estado, deve este registrá-lo em conta específica do ativo, denominada dívida ativa, com se verifica da redação:

*§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da*

*legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Redação dada pelo Dec-lei nº 1.735, de 20/12/79)*

Quanto ao segundo caso, as **variações monetárias ativas**, igualmente às receitas auferidas e não pagas, o art. 116 do Decreto nº 93.872 (que regulamenta a contabilidade pública federal) determina que “A dívida será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos compromissos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.”

Não pode ser outro o entendimento senão o de que, na escrituração da dívida deve-se fazer o periódico reconhecimento dos encargos devidos, pois esta constitui a única forma de cumprir o dever previsto no Decreto, de escriturá-la de modo a permitir “a qualquer momento” a verificação da “posição dos compromissos”.

Mais uma vez, portanto, vê-se a Lei tornando clara sua obediência ao regime de competência da receita.

#### 7.4.3. A contradição da doutrina

Salta aos olhos o fato de que aqueles mesmos Doutrinadores da Contabilidade Pública, ressalvado GIACOMONI (pois não adentra nas questões que se seguem), ao discorrerem sobre a prática profissional, demonstram plena consciência de que, naquele ramo da contabilidade, segue-se o regime de competência para a receita, conforme se pode verificar dos exemplos já

apresentados.

Outro exemplo se vê no ensino de CRUZ *et alii* (1999:129); comentando o parágrafo único do art. 98 da Lei nº 4.320, no que tange à contabilização de encargos da dívida, lecionam que

*A contabilidade registrará a dívida fundada sinteticamente, porém o registro analítico detalhado com condições de, a qualquer momento, fornecer informações a respeito da operação sobre saldo principal e serviços da dívida, amortização e juros deve ficar a cargo do órgão responsável pela política em empréstimos da instituição, e este pode ser a própria contabilidade.*

## **7.5. Adaptação do princípio da competência a um sistema de custos no setor público**

Do exposto anteriormente pode se concluir que os conceitos de despesa e receita orçamentária não se equivalem ao de receita e despesa no sentido contábil; prova disto é a existência de fatos considerados permutativos no sentido contábil (e que, portanto, não seriam passíveis de submissão à classificação entre regime de caixa ou de competência) como ocorre com a aquisição de bens permanentes, a concessão de empréstimos ou o pagamento do principal de uma obrigação de longo prazo, considerados despesa no âmbito orçamentário, sendo, porém, fato que não altera o resultado econômico.

Do mesmo modo há fatos permutativos, no sentido da teoria da contabilidade, que estão previstos na lei orçamentária como receita, a exemplo da decorrente de recebimento do principal de empréstimos concedidos, da

alienação de bens permanentes, da tomada de empréstimos ou emissão de títulos públicos.

Observa-se, ainda, na contabilidade pública uma série de fatos que, sendo receitas e despesas e não estando previstos na lei orçamentária, estão forçosamente excluídos dos efeitos do art. 35 da Lei nº 4.320/64, posto que aquele dispositivo se restringe a fatos eminentemente orçamentários<sup>17</sup>, o que não ocorre com determinadas despesas (no sentido da teoria da contabilidade) como a simples doação de um bem, a destruição de um ativo, o perdão concedido pelo governo a uma dívida, entre outras.

Nas situações acima, sem dúvida há uma redução no resultado econômico do exercício, portanto há despesa, porém não cabe aplicar-lhe a figura do empenho (instrumento por meio do qual o Estado assume obrigação de pagar e, conseqüentemente, registra na contabilidade a redução na disponibilidade orçamentária da respectiva rubrica).

Se, na doação de bens pelo Estado, assim como nas outras duas situações, não é aplicável (ao contrário, é impossível) o uso do empenho, e, se a Lei nº 4.320/64 restringe a despesa do exercício àquela nele legalmente empenhada, forçoso é chegar-se a uma das seguintes conclusões: a) que os fatos acima, por não poderem ser objeto de empenho, não são despesas e, portanto, não deveriam ser contabilizados (pois se o fossem, teriam que ser, obrigatoriamente, como conta de resultado diminutiva); ou, b) que o regime adotado para as despesas orçamentárias (de que somente serão consideradas do exercício aquelas nele legalmente empenhadas) não se aplica às despesas no sentido que a teoria da contabilidade confere a este termo.

---

<sup>17</sup> É o que se pode depreender não apenas de todo o contexto em que se insere aquele artigo, mas, ainda, pelo fato de que ele impõe que somente sejam consideradas despesas de um exercício aquelas nele legalmente empenhadas.

O que se pôde verificar pelas práticas de contabilização no SIAFI é que os fatos extraorçamentários que produzem efeitos sobre o resultado devem ser contabilizados normalmente, em contas de resultado, independentemente da etapa do empenho. Este é, inclusive, o posicionamento da própria Lei nº 4.320/64, em artigos outros, que não o 35.

Finalmente, cumpre destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal veio elucidar a questão da competência aplicável à despesa na contabilidade pública, tornando-a exigível, nos termos do inciso II do art. 50, que reza:

***Art 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas observará as seguintes:***

...

***II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;***

O exame no SIAFI demonstra, porém, que falta à administração pública promover o reconhecimento de despesas relativas à depreciação e amortização de ativos e à constituição de provisões para créditos de liquidação duvidosa.

Ressalvadas essas exceções, o que se verifica é que o Governo Federal vem considerando em seu resultado econômico os efeitos aumentativos e diminutivos de fatos que constituem (na ótica da teoria da contabilidade), respectivamente, receitas e despesas.

Portanto, assim fazendo, **pode-se concluir que a contabilidade pública**

**federal, em regra, registra a receita e a despesa pelo regime de competência, em claro cumprimento ao princípio contábil e em franca discordância com o que prega a equivocada doutrina da contabilidade pública.**

Em se tratando especificamente da despesa, o que se constata é que, apesar de, em regra, ser contabilizada conforme o princípio, seu conceito não permite sua utilização em um sistema de custeio, uma vez que não se encaixa na idéia de recursos consumidos, mas sim de gastos financeiros realizados (ou de obrigações financeiras assumidas).

Para contornar esta dificuldade, então, faz-se necessária a busca de métodos que permitam a obtenção de dados sobre o consumo e sobre a alocação deste aos produtos, como será abordado no capítulo seguinte.

## **CAPÍTULO VIII**

### **CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE CUSTOS DO PROCESSO JUDICIAL**

#### **8.1. Características gerais de um sistema de controle de custos eficaz**

O papel de um sistema de custo (no âmbito da doutrina voltada para o setor privado) consiste em: **controlar os custos, produzir dados sobre o custo unitário dos diversos produtos e servir de base à formação de preços.**

A literatura aponta diversas características que devem acompanhar um sistema que pretenda realizar, de forma eficaz, o **controle de custos**; entre elas encontram-se:

- a) distribuição bem definida de deveres e responsabilidades;
- b) definição clara dos detentores do poder de aprovar despesas;
- c) plano estabelecido de objetivos e metas;
- d) elaboração de custo padrão;
- e) execução do sistema de apuração de custos;
- f) emissão periódica de relatórios que apontem os custos observados e os comparem com os padrões;
- g) plano de ações corretivas projetadas para prevenir novas ocorrências de desvios administráveis; e
- h) procedimentos de acompanhamento para as medidas corretivas.

Um exame, *in loco*, realizado junto ao pessoal e aos sistemas informatizados da Seção Judiciária Federal demonstra que apenas as três primeiras características vêm sendo aplicadas. Falta, portanto, todos os demais passos para se chegar à obtenção de informações sobre custos que sejam úteis à tomada de decisão.

Ainda assim, um “plano estabelecido de objetivos e metas” no escopo da Justiça Federal resume-se à existência, nas leis orçamentárias anuais, de previsão de despesas e de volume de processos em julgamento, sem que se leve em consideração qualquer característica específica de cada processo.

A falta dessa especificação é que tem feito com que processos das mais diferentes naturezas e números de atos processuais recebam tratamento isonômico, como se gerassem, indiferentemente, as mesmas demandas de trabalho.

## **8.2. Classificação de sistemas de custos e de operações de produção e sua aplicação ao processo judicial <sup>18</sup>**

Ao discorrer sobre sistemas de custeio, VANDERBECK (2001:34) aponta a existência, fundamentalmente, de dois **modelos: custeio por ordem e custeio de processo**. Para VANDERBECK, a escolha entre ambos depende **do tipo de operação de produção** usado pela entidade; para tanto, as operações de produção são por ele classificadas em: **pedidos especiais e produção contínua** (ou seja, em massa).

Entende como “**pedidos especiais**” a produção feita em razão de encomenda – cada produto atende a especificações de um pedido determinado,

---

<sup>18</sup> No decorrer deste item procurou-se, em várias situações, utilizar o termo “ação judicial” no sentido de “processo judicial” com vistas a evitar confundir-se esta última expressão com o Sistema “Custeio de Processo”

seja interno ou externo, em número unitário ou múltiplo. Este tipo de operação de produção seria aplicável à elaboração de produtos de grande porte como imóveis, obras de arte de engenharia, aeronaves, navios, locomotivas, grandes máquinas, equipamentos que não se fabricam em série (ex. forno de fábrica de cimento), livros, revistas, roupas e acessórios individualizados (geralmente de marcas que não produzem em série), serviços não repetitivos (como ocorre em escritórios de advocacia, consultoria, arquitetura, engenharia). Para aquele docente americano, o **custeio por ordem** seria o modelo ideal.

Já por “**produção contínua**” entende ser a operação em que os produtos são homogêneos, para o que recomenda o **custo por processo**. A produção contínua seria aplicável a qualquer entidade que produzisse em massa, um ou mais produtos diferentes, desde que cada produto seja idêntico, em sua essência, aos demais do mesmo tipo. É o caso da produção de veículos, peças para veículos, alimentos, materiais de consumo industrial, residencial ou profissional, insumos para outras indústrias, serviços repetitivos como de transporte, telefonia, contabilidade de empresa, advocacia para causas repetitivas, determinados procedimentos hospitalares recorrentes, hotelaria, etc.

O exame *in loco* das características do processo judicial revela que este não encontra forte identidade especificamente nem com o **sistema de custo por ordem** nem com o **custeio de processo**: possui características do primeiro, pois a ação judicial (observada como um conjunto de atos processuais) origina-se de uma iniciativa do autor que se assemelha à ordem para produção de uma série de serviços que, salvo raríssimas exceções, não encontram semelhança em outra ação, porém, no seu desenrolar, compõe-se de uma série de atos processuais, quase todos idênticos aos de mesma natureza (por exemplo, a citação de um réu por via postal se promove da mesma forma para cada ação judicial), o que identifica cada passo da prestação jurisdicional com o sistema de **custeio de**

processo.

### **8.3. Abordagem técnica para definição de um sistema de custos do processo judicial**

Conforme se observará no item seguinte, o fulcro de todo o processo judicial reside no fato de que ele se compõe de um conjunto de atos processuais, que são atividades.

Daí por que torna-se forçoso defender que são as atividades que precisam ser custeadas para se chegar ao cálculo do custo do processo.

Isto leva à constatação de que o método que, por natureza, se aplicaria ao caso seria o Custeio Baseado em Atividades (ou ABC), como defende BRIMSON (1991), que, no contexto de sua obra argumenta que:

- a) o método define uma empresa em termos de desempenho e custo de suas atividades específicas (enquanto a contabilidade de custos tradicional acumula custos por departamento e os aloca a produtos, o ABC associa o custo de fatores com o que o departamento faz, por meio de suas unidades de trabalho);
- b) a capacidade de alcançar e manter a excelência empresarial requer a melhoria contínua e deliberada de todas as atividades dentro de uma empresa;
- c) o ABC relaciona os custos da atividade aos objetos de custo, baseado no quanto estes objetos consomem de atividades;
- d) é útil para determinar as metas de curto e longo prazo da empresa;
- e) serve à avaliação da eficiência e da eficácia das atividades, e,

portanto, da empresa.

No meio do serviço público não é outro o posicionamento. ALONSO (1999:45) chama a atenção para o fato de que, “Além da histórica falta de motivação para a apuração de custos no serviço público, há também a inadequação dos métodos de custeio tradicionais às características do serviço público.”

Considera, ainda, tal inadequação um “problema tão sério” que recomenda a não-aplicação dos métodos tradicionais pela administração pública, sob pena de auferir benefícios limitados e acrescentar novos problemas.

Entende que (1999:45 e 46)

*Como no custeio tradicional o custo é determinado pelos centros de custos e critérios de rateio, a administração pública poderia ter problemas com a escolha inadequada desses dois elementos, comprometendo os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos. ... o peso dos custos fixos e indiretos é elevado no setor público, tornando ainda mais problemática a escolha dos critérios de rateio. Daí sustentarmos a tese de que a administração pública deve ser dotada de sistema de custos ABC, e não de sistemas de custos tradicionais.*

ALONSO (1999:50) sistematiza as razões para a utilização do ABC em quatro pontos fundamentais:

- a) o ABC foi concebido para apurar custos não apenas de produtos, mas também de serviços, processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, e unidades governamentais; dado que os serviços públicos têm natureza, em regra, não-homogênea, complexa e sem similar no mercado, o custeio tradicional não lhe

seria aplicável;

- b) os custos indiretos, no método tradicional, dependem de critérios de rateio “um tanto arbitrários”; uma vez que a complexidade dos serviços e a tecnologia envolvida vêm fazendo crescer a participação relativa dos custos indiretos sobre o total, aumenta a necessidade de se terem fórmulas mais precisas de alocação aos produtos, o que somente o ABC permite;
- c) a arquitetura do ABC é flexível, o que o torna adequado a organizações complexas, “com processos em constante mutação”; e
- d) o ABC permite não apenas apurarem-se custos incorridos, mas é também “particularmente útil para simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos.” *(sic)*

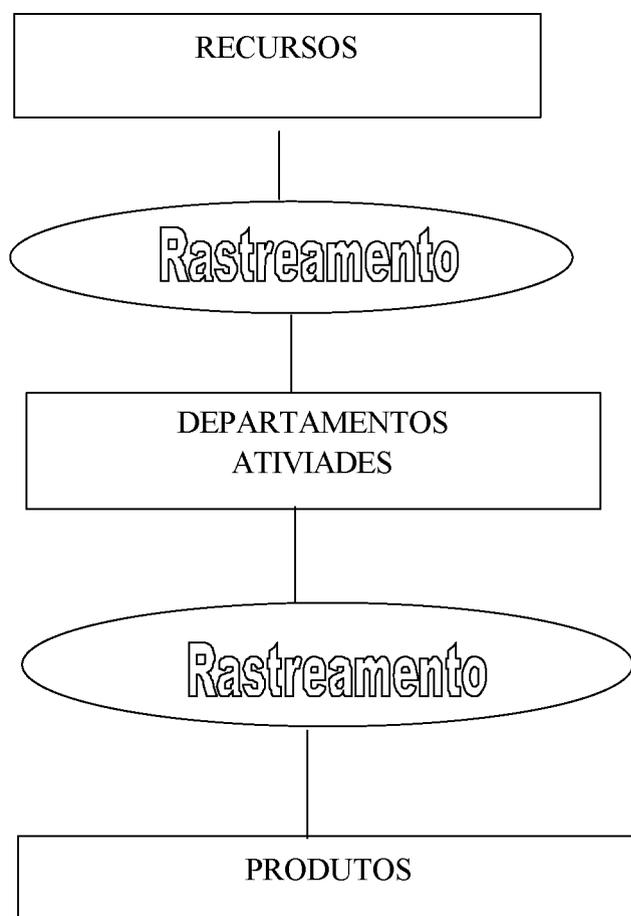
Sobre este último ponto ALONSO (1999: 48) defende, ainda, o ABC, como um método que “serve para simular o impacto sobre a estrutura da organização decorrente da eliminação, modificação ou criação de uma atividade.”

Com o ABC, procura-se custear inicialmente algo mais primário e objetivo, a **atividade**. Esta, no dizer de BRIMSON (1991:13), constitui um relacionamento causal entre fatores de produção de atividade programada.

Segundo BRIMSON (1991:13), o ABC baseia-se no princípio de que as atividades consomem recursos, enquanto produtos e outros objetos de custo consomem atividades.

Esclarecedor, portanto, o gráfico elaborado por NAKAGAWA (1994:39)

Gráfico 2 – Esquema de Custeio por Atividades



Depreende-se, do gráfico, que o Custeio por Atividades exige a prévia e clara definição:

- a) do que são **recursos**;
- b) dos critérios de rastreamento dos recursos para as atividades (rastreadores de atividades);
- c) do que são as **atividades**;
- d) dos critérios de rastreamento das atividades para os produtos (rastreadores de produtos);

e) do que são **produtos**.

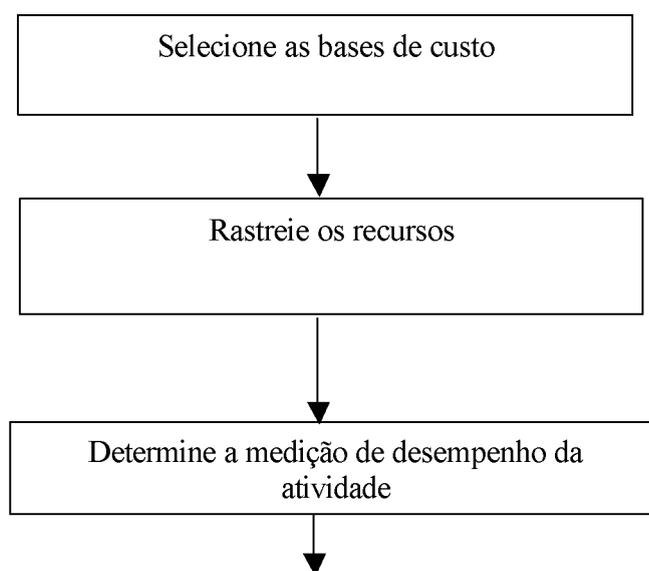
Em resumo, além da definição dos recursos, das atividades e dos produtos, o ABC compreende o estabelecimento de dois critérios de alocação: **de recursos para atividades e de atividades para os produtos**, que, no caso da Justiça Federal, corresponde aos processos judiciais.

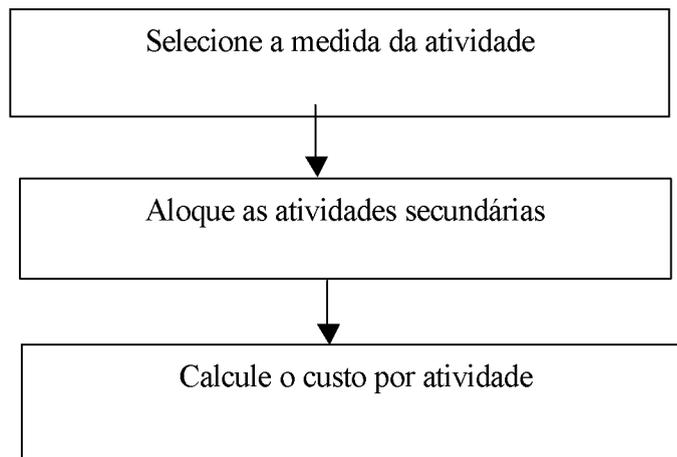
Um ponto que merece ser ressaltado e que foi verificado também *in loco* na Justiça Federal é que todas as atividades praticadas nas diversas varas judiciais são atos processuais e que cada ato processual está vinculado a um e somente um processo.

Partindo desta constatação, verifica-se, portanto, que os problemas de custeio do processo judicial se resumem àquela primeira fase de rastreamento (**de recursos para atividades**), o que exigiria, antes de tudo, a definição clara do que seriam **recursos e atividades** no âmbito da Justiça Federal.

Partindo, portanto, da definição, aplicar-se-iam as técnicas de alocação de recursos para atividades, que se resumem, no ensino de BRIMSON (1991:123), no seguinte esquema:

Gráfico 3 – Esquema ampliado do Custeio por Atividades





Tratando-se, então, de processo judicial, faz-se necessário definir com precisão **quais os recursos** que serão considerados insumos, **quais os centros de custos**, **quais as atividades** e como **alocar tais recursos a essas atividades**, ao que a doutrina passou a chamar de rastreadores de atividades.

#### **8.4. A definição de recursos para efeito de custeio por atividades na Justiça Federal**

A partir do exposto no capítulo anterior (sobre o princípio da competência na contabilidade pública), conclui-se que um especial cuidado deve ser tomado ao se utilizarem dados contábeis do governo como insumos de um sistema de custos.

Este cuidado torna especialmente recomendável o custeio por atividades, pois, conforme leciona BRIMSON em texto já citado (1991:46), registra os custos no tempo exato em que eles ocorrem e não quando deveriam ocorrer ou poderiam ter ocorrido.

É nesse sentido que se faz necessário dar aos diversos componentes de custos – os recursos – um tratamento adequado e individualizado, às vezes tendo-se que desprezar por inteiro os conceitos e registros do que a contabilidade pública chama de despesas.

A estrutura temporal dos custos contrasta amplamente com o conceito de despesa orçamentária da contabilidade pública e exige uma série de providências, com vistas à obtenção dos dados sobre recursos consumidos pelas atividades, que, como já visto, não correspondem ao conceito de despesa orçamentária.

Certo é que todo custo foi em determinado momento um desembolso financeiro (ou o será, caso não tenha sido ainda pago o recurso consumido); daí por que as despesas públicas, no caso, da Justiça Federal, proporcionam valiosa informação para se ter uma idéia da **natureza** (e não da mensuração) dos recursos empregados.

#### 8.4.1. Os recursos para a manutenção da Justiça Federal brasileira, em 2001

Em dezembro de 2001, a Justiça Federal brasileira apresentou o seguinte balancete das contas de despesas correntes (custeio da máquina administrativa):

**Tabela 6 – BALANCETE DAS CONTAS DE DESPESAS CORRENTES DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001<sup>19</sup>**

CONTA - DESCRIÇÃO	VALOR EM 2001	% S/DESP. CORRENTES
<b>3 .3 .0 .0.0. 00. DESPESAS CORRENTES</b>	<b>3.118.022.824,57</b>	<b>100,00</b>
3 .3 .1 .0.0. 00. PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	2.298.393.616,21	73,71
3 .3 .1 .9.0. 00. APLICACOES DIRETAS	2.298.393.616,21	73,71
3 .3 .1 .9.0. 01. APOSENTADORIAS E REFORMAS	205.790.182,40	6,60
3 .3 .1 .9.0. 03. PENSOES	33.343.520,35	1,07
3 .3 .1 .9.0. 08. OUTROS BENEFICIOS ASSISTENCIAIS	363.568,94	0,01
3 .3 .1 .9.0. 11. VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	1.142.151.918,96	36,63
3 .3 .1 .9.0. 13. OBRIGACOES PATRONAIS	91.400.897,81	2,93
3 .3 .1 .9.0. 16. OUTRAS DESPESAS VARIAVEIS - PESSOAL CIVIL	15.393.593,94	0,49
3 .3 .1 .9.0. 91. SENTENCAS JUDICIAIS	623.924.167,00	20,01
3 .3 .1 .9.0. 92. DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES	186.025.766,81	5,97
3 .3 .3 .0.0. 00. OUTRAS DESPESAS CORRENTES	819.629.208,36	26,29
3 .3 .3 .9.0. 00. APLICACOES DIRETAS	819.629.208,36	26,29
3 .3 .3 .9.0. 08. OUTROS BENEFICIOS ASSISTENCIAIS	8.883.730,66	0,28
3 .3 .3 .9.0. 14. DIARIAS - PESSOAL CIVIL	5.867.272,49	0,19
3 .3 .3 .9.0. 18. AUXILIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	230.000,00	0,01
3 .3 .3 .9.0. 30. MATERIAL DE CONSUMO	26.294.506,73	0,84
3 .3 .3 .9.0. 32. MATERIAL DE DISTRIBUICAO GRATUITA	1.511,25	0,00
3 .3 .3 .9.0. 33. PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOCAO	3.356.155,56	0,11
3 .3 .3 .9.0. 35. SERVICOS DE CONSULTORIA	14.400,00	0,00
3 .3 .3 .9.0. 36. OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA	15.847.506,90	0,51
3 .3 .3 .9.0. 37. LOCACAO DE MAO-DE-OBRA	34.535.667,34	1,11
3 .3 .3 .9.0. 39. OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS-PESSOA JURIDICA	140.360.567,53	4,50
3 .3 .3 .9.0. 46. AUXILIO-ALIMENTACAO	72.894.808,00	2,34
3 .3 .3 .9.0. 47. OBRIGACOES TRIBUTARIAS E CONTRIBUTIVAS	3.624.453,08	0,12
3 .3 .3 .9.0. 49. AUXILIO-TRANSPORTE	8.640.556,98	0,28
3 .3 .3 .9.0. 91. SENTENCAS JUDICIAIS	481.413.904,00	15,44
3 .3 .3 .9.0. 92. DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES	2.853.850,50	0,09
3 .3 .3 .9.0. 93. INDENIZACOES E RESTITUICOES	14.810.317,34	0,47

Fonte: SIAFI 2001

Conforme já dito, as despesas públicas constituem um satisfatório início

<sup>19</sup> A estrutura de codificação das contas de despesa é formada por: a) o algarismo “3”, que designa ser conta da classe de despesa; b) categoria econômica – que pode ser corrente ou de capital (com 1 algarismo); c) grupo de natureza de despesa, definido na lei orçamentária (com um algarismo); d) modalidade de aplicação – que define se o recurso será aplicado diretamente pela entidade ou se esta o transferirá para Estados, Municípios ou outros; e) elemento de despesa, que corresponde à classificação contábil da despesa; e f) subelemento da despesa, que é

para se conhecer a natureza dos recursos aplicados. Para se elaborar um sistema de custos há que se fazerem diversos ajustes nos números contábeis, com vistas a adaptá-los à realidade dos recursos verdadeiramente aplicados nas atividades praticadas pelos órgãos jurisdicionais.

O primeiro desses ajustes seria a exclusão de algumas despesas que não são gastos do Poder Judiciário como é o caso dos precatórios – contas 3.3.1.90.91 e 3.3.3.90.91 – e das indenizações e restituições – conta 3.3.3.90.93.

Segundo, a exclusão de despesas relativas a período anteriores, que, na contabilidade pública, não podem ser lançadas diretamente como patrimônio líquido, devendo ser objeto de dotação própria do ano em que se efetivar o reconhecimento e pagamento.

A rigor, um bom sistema de custos deveria permitir que tais fatos não ocorressem, porém, nem sempre isto é possível dado que há inúmeras variáveis administrativas que impõem, no mais das vezes, a transferência do pagamento de certos direitos para o futuro, no qual vão surgir tais despesas e essas variáveis, em regra, não estão sob o controle decisório de qualquer responsável por um sistema de custos.

Uma outra resposta satisfatória para a questão de despesas de exercícios anteriores é a capacidade de um sistema retrotrair para efeitos de imputar aos exercícios passados os efeitos de fatos que estão sendo ora objeto de reconhecimento e pagamento.

Para efeitos de cobrança de custas de um processo judicial em face dos custos incorridos e a ele alocados, esta alternativa, porém, tornar-se-ia ineficiente, pois apontaria no futuro uma alteração em dados de custos de processos já extintos, o que distorceria o controle entre valores devidos e valores

---

um detalhamento do elemento e que aqui foi omitido.

pagos na forma de custos.

Um outro ponto que merece destaque no balancete acima é a despesa com benefícios previdenciários. Visto que o Governo Federal não mantém um sistema atuarial de previdência pública, cumpre a cada órgão arcar, em sua folha de salários, com o pagamento do seu pessoal inativo.

Dado que esta é uma obrigação da pessoa jurídica União e não do Poder Judiciário (pois apenas por efeito das leis de diretrizes orçamentárias é que tem sido consignada dotação para o próprio órgão pagar a seus inativos) talvez a melhor alternativa fosse o afastamento desse tipo de despesa do cálculo dos custos dos processos judiciais, em lugar de considerá-los como encargos atribuíveis aos órgãos jurisdicionais e, portanto, aos processos judiciais.

Ressalte-se, ainda, que outro ponto que merece alteração é a estrutura de classificação das despesas: na contabilidade pública segue à risca a classificação contida na listagem de elementos criada no Manual Técnico Orçamentário 02 – MTO 02, emitido anualmente pela Secretaria de Orçamento Federal; para efeito de cálculo de custos, faz-se necessário redesenhar a estrutura de classificação, observando-se, fundamentalmente, a natureza dos recursos empregados, as atividades em que serão empregados e seu grau de participação em cada grupo.

Desta forma, talvez o balancete acima fosse mais bem desenhado, para efeito de custos, com a seguinte estrutura:

**Tabela 7 – BALANCETE AJUSTADO DAS CONTAS DE DESPESAS CORRENTES DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001**

<b>Conta</b>	<b>Descrição</b>	<b>VALOR EM 2001</b>	<b>% S/DESP. CORRENTES</b>
3.3.0.0.0.00.	<b>TOTAL DAS DESPESAS CORRENTES</b>	<b>1.560.613.816,57</b>	<b>100,00</b>
3.3.1.0.0.00.	<b>PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS</b>	<b>1.334.336.228,77</b>	<b>85,50</b>
3.3.1.9.0.11.	VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	1.142.151.918,96	73,19
3.3.3.9.0.18.	AUXILIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	230.000,00	0,01
	<b>SOMATÓRIO DE OBRIGAÇÕES PATRONAIS e ENCARGOS</b>	<b>191.954.309,81</b>	<b>12,30</b>
	<b>MATERIAL DE CONSUMO</b>	<b>26.294.506,73</b>	<b>1,68</b>
3.3.3.9.0.30.	MATERIAL DE CONSUMO	26.294.506,73	1,68
	<b>SERVIÇOS DE TERCEIROS</b>	<b>190.743.741,77</b>	<b>12,22</b>
3.3.3.9.0.36.	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA	15.847.506,90	1,02
3.3.3.9.0.37.	LOCACAO DE MÃO-DE-OBRA	34.535.667,34	2,21
3.3.3.9.0.39.	OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURIDICA	140.360.567,53	8,99
	<b>DESPESAS ALOCADAS EM ATIVIDADES ESPECÍFICAS</b>	<b>9.239.339,30</b>	<b>0,59</b>
3.3.3.9.0.33.	PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO	3.356.155,56	0,22
3.3.3.9.0.14.	DIARIAS - PESSOAL CIVIL	5.867.272,49	0,38
3.3.3.9.0.35.	SERVICOS DE CONSULTORIA	14.400,00	0,00
3.3.3.9.0.32.	MATERIAL DE DISTRIBUICAO GRATUITA	1.511,25	0,00

As despesas aqui referidas como obrigações patronais e encargos originar-se-iam dos saldos das seguintes contas do balancete:

**Tabela 8 – DETALHAMENTO DAS CONTAS DE OBRIGAÇÕES PATRONAIS E ENCARGOS DO BALANCETE AJUSTADO DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001**

<b>Conta</b>	<b>Descrição</b>	<b>Valor</b>	<b>% S/DESP. CORRENTES</b>
	<b>SOMATÓRIO DE OBRIGAÇÕES PATRONAIS e ENCARGOS</b>	<b>191.954.309,81</b>	<b>12,30</b>
3.3.1.9.0.13.	OBRIGACOES PATRONAIS	91.400.897,81	5,86
3.3.3.9.0.46.	AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO	72.894.808,00	4,67
3.3.3.9.0.47.	OBRIGACOES TRIBUTARIAS E CONTRIBUTIVAS	3.624.453,08	0,23
3.3.3.9.0.49.	AUXÍLIO-TRANSPORTE	8.640.556,98	0,55
3.3.1.9.0.16.	OUTRAS DESPESAS VARIÁVEIS - PESSOAL CIVIL	15.393.593,94	0,99

#### 8.4.2. As despesas de capital da Justiça Federal em 2001

Os recursos aplicados em bens de capital na manutenção da Justiça Federal brasileira, em 2001 encerraram o exercício apresentando os seguintes resultados:

**Tabela 9 –BALANCETE DAS CONTAS DE DESPESA DE CAPITAL DO JUDICIÁRIO FEDERAL EM 2001**

CONTA	VALOR EM 2001	% S/DESP. DE CAPITAL
3 .4 .0 .0.0. 00. DESPESAS DE CAPITAL	<b>104.707.883,36</b>	<b>100,00</b>
3 .4 .4 .0.0. 00. INVESTIMENTOS	98.382.256,36	93,96
3 .4 .4 .4.0. 00. TRANSFERENCIAS A MUNICIPIOS	320.000,00	0,31
3 .4 .4 .4.0. 51. OBRAS E INSTALACOES	320.000,00	0,31
3 .4 .4 .9.0. 00. APLICACOES DIRETAS	98.062.256,36	93,65
3 .4 .4 .9.0. 36. OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - P.FISICA	31.201,13	0,03
3 .4 .4 .9.0. 51. OBRAS E INSTALACOES	51.499.476,60	49,18
3 .4 .4 .9.0. 52. EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	46.371.634,60	44,29
3 .4 .4 .9.0. 92. DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES	159.944,03	0,15
3 .4 .5 .0.0. 00. INVERSOES FINANCEIRAS	6.325.627,00	6,04
3 .4 .5 .9.0. 00. APLICACOES DIRETAS	6.325.627,00	6,04
3 .4 .5 .9.0. 61. AQUISICAO DE IMOVEIS	2.213.000,00	2,11
3 .4 .5 .9.0. 91. SENTENCAS JUDICIAIS	4.112.627,00	3,93

Fonte: SIAFI 2001

Entre as despesas de capital, as de modalidade 40 (transferências para municípios) nada mais são do que acréscimos patrimoniais nos municípios por doação da Justiça Federal para que as Prefeituras possam promover a construção de prédios a serem utilizados naquela localidade.

Também entre as despesas de capital encontram-se 4,1 milhões de reais que correspondem a pagamentos de sentenças judiciais (elemento de despesa 91) que em nada agregam valor ao processo<sup>20</sup>, o que ocorre, também, com as chamadas “despesas de exercícios anteriores”, codificadas como elemento 92.

<sup>20</sup> Isto se deve ao fato de que, dado que transite em julgado uma ação contra a Administração Pública Direta, a ordem judicial para a efetivação do pagamento é inscrita, como precatório judicial, no orçamento do Poder Judiciário, que promove o controle da liberação dos recursos. Tais desembolsos, portanto, apenas transitam pelos órgãos jurisdicionais mas são, efetivamente, despesas da União e não correspondem em nada à manutenção dos serviços do Poder Judiciário.

É válido lembrar que, no geral, todas essas chamadas “despesas de capital” (excetuadas as três citadas acima) não interferem no resultado econômico da entidade (o que se chama de resultado patrimonial na contabilidade pública), pois, conforme já visto, paralelamente ao registro a débito das contas acima e a crédito da disponibilidade financeira ocorre o lançamento a débito do bem do ativo permanente, com o respectivo crédito na conta de resultado 6.1.3.1.1 – Mutações Ativas – Aquisição de Bens.

Tais despesas tornam-se custos pelo transcorrer do tempo, em razão da depreciação dos bens construídos (elementos de despesas 36 e 51) ou adquiridos (elementos 52 e 61).

## **8.5. Os conceitos de atividade na lei orçamentária, na contabilidade custos e no Direito Processual**

Inicialmente convém afastar uma ambigüidade terminológica que pode confundir a significação do termo **atividade** como aqui utilizado.

As leis de diretrizes orçamentárias aprovadas nos últimos anos, têm estabelecido uma estrutura orçamentária que exige que todos os recursos orçamentários sejam definidos em termos de **ações de governo**, o que impõe concretude à lei de meio e atende às exigências do que se convencionou chamar de orçamento-programa.

Essas **ações de governo**, por sua vez e de acordo com as citadas normas, são classificadas em três tipos: projetos, atividades e operações especiais.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> De 1974 a 1998 prevaleceu a classificação entre, apenas, projetos e atividades.

No caso da Justiça Federal, para o exercício financeiro de 2001, foi a seguinte a composição orçamentária da despesa, em termos de listagem de atividades:

**Tabela 10 – ORÇAMENTO DO JUDICIÁRIO FEDERAL PARA 2001**

<b>Atividades</b>	<b>Total autorizado</b>	<b>Total liquidado</b>	<b>% exec.</b>
2000 MANUTENÇÃO DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS	62.740.420,00	60.618.613,00	96,62
2001 MANUTENÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES	3.710.571,00	3.332.429,00	89,81
2002 MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE BENS IMÓVEIS	69.555.600,00	67.401.062,00	96,90
2003 AÇÕES DE INFORMÁTICA	14.006.574,00	13.148.677,00	93,88
2004 ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA AOS SERVIDORES, EMPREGADOS E SEUS DEPENDENTES	23.221.354,00	23.058.280,00	99,30
2010 ASSISTÊNCIA PRÉ-ESCOLAR AOS DEPENDENTES DOS SERVIDORES E EMPREGADOS	7.290.774,00	6.354.533,00	87,16
2011 AUXÍLIO TRANSPORTE AOS SERVIDORES E EMPREGADOS	7.109.315,00	5.570.526,00	78,36
2012 AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO AOS SERVIDORES E EMPREGADOS	54.399.125,00	54.046.018,00	99,35
4224 ASSISTÊNCIA JURÍDICA A PESSOAS CARENTES	4.411.601,00	4.388.797,00	99,48
4257 JULGAMENTO DE CAUSAS NA JUSTIÇA FEDERAL	1.010.671.000,00	1.010.467.429,00	99,98
4599 CAPACITAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS DA JUSTIÇA FEDERAL	3.459.677,00	2.880.284,00	83,25
<b>TOTAL GERAL:</b>	<b>1.260.576.011,00</b>	<b>1.251.266.648,00</b>	<b>99,26</b>

Fonte: Site do Senado Federal – Sistema de Acompanhamento da Execução Orçamentária

Nota-se, portanto, que o conceito orçamentário de atividades reúne aquilo que dogmaticamente se inclui na lei orçamentária, no fito de atender a determinadas exigências de informações que, na prática, não condizem com as reais necessidades do conceito de atividade no escopo de um sistema de custos.

Dois bons exemplos disso são o auxílio-transporte e o auxílio-

alimentação, destinados a servidores e empregados. Para o orçamento, ambas as dotações são consideradas como atividades, porém, para efeito de custos, nada mais são do que parte dos recursos de pessoal, os quais serão consumidos por atividades diversas que em nada se assemelham com o conceito orçamentário.

Não é difícil concluir-se que, para efeitos de um sistema de custos, torna-se indispensável abandonar-se o conceito de atividades utilizado na lei orçamentária.

Para a construção de um sistema de custos constituem **atividades**, no ensino de BRIMSON (1999:47), os processos que consomem recursos substanciais para gerar um produto; para ele, a principal função da atividade é converter recursos em produtos.

O conceito de BRIMSON é perfeitamente adequado ao quadro verificado no âmbito jurisdicional, pois se assemelha ao que estatui o direito processual sobre o desenvolvimento processual.

Ensina SANTOS (1995:273) que

*... processo é uma série de atos, uns causando outros, tendentes a uma provisão do órgão jurisdicional. É o movimento dos atos das partes<sup>22</sup> e do juiz<sup>23</sup>, ou sejam, dos sujeitos da relação processual, em direção a até a sentença. Assim, no processo, as atividades dos sujeitos da relação processual convertem-se em atos. Atos processuais, porque atos do processo.*

Sem dúvida, mera coincidência que este respeitado autor tenha utilizado o termo “atividades dos sujeitos” para designar a composição do processo,

---

<sup>22</sup> O termo “partes” em processo faz referência ao autor e réu do processo.

<sup>23</sup> Ao fazer referência a “atos do juiz” SANTOS inclui os atos dos auxiliares da justiça (que, a rigor, são auxiliares do juiz) como se verifica dos ensinamentos contidos nas páginas 282 e 283 daquela obra. A propósito, o mesmo Autor, no item sobre classificação dos atos processuais defende “adotamos a classificação da maioria:

seguindo, exatamente, a mesma linha que orienta o Custeio Baseado em Atividades (ou método ABC).

Como se verifica, o processo se compõe de atos (ou, atividades, na linguagem de custos), e são exatamente essas atividades que consomem os recursos aplicados pelo Poder Judiciário.

Da afirmação de SANTOS, depreendida do próprio conteúdo do Código de Processo Civil brasileiro, extraem-se outras conclusões indispensáveis à caracterização de um sistema de custos do processo: a) que atos das partes não devem ser objeto de custeio do processo (por exemplo, a elaboração da petição inicial, de petições interlocutórias ou de recursos preparados pelos advogados não causam custos ao Estado mas apenas à própria parte); e b) que a cada ato das partes corresponde um ou mais atos dos auxiliares (como, por exemplo, o recebimento e a autuação de documentos).

Para o autor (1995:275), os atos têm por efeito “a *constituição*, a *conservação*, o *desenvolvimento*, a *modificação* ou a *cessação da relação processual*.” Prossegue, exemplificando nos seguintes termos:

*São, assim, atos dos sujeitos da relação processual: atos das partes (Cód. Proc. Civil, arts. 158 a 161) e atos do juiz (Cód. Proc. Civil, art. 162 a 165). O principal ato da parte é o ato constitutivo da relação processual – a petição inicial; do juiz, o principal ato no processo de conhecimento, é o que define e encerra a relação – a sentença. Mas entre esses atos, que são o primeiro e o último, produzem-se numerosos outros, conservando, desenvolvendo, modificando ou encerrando a relação processual. São atos de constituição da relação processual a petição inicial, a citação; são atos de conservação, entre outros, o que repele a exceção de*

---

*atos das partes e atos dos órgãos jurisdicionais ...”.*

*coisa julgada ou de litispendência, o que repele o pedido de extinção do processo etc.; são atos de desenvolvimento, entre outros, as notificações e intimações, as designações de dia para diligência ou para a realização da audiência etc.; são atos de modificação, entre outros, a citação de litisconsortes, a habilitação dos herdeiros por falecimento de uma das partes etc.; são atos de cessação ou extinção da relação processual, entre outros, a sentença terminativa ou definitiva, a desistência da ação, a renúncia ao processo, a extinção do processo, a transação etc.*

Já o Código de Processo Civil arrola, de forma genérica, os atos do juiz e da secretaria da vara (chamados atos do escrivão ou de chefe de secretaria, uma vez que, ainda que realizado por auxiliares, recaem sobre a responsabilidade do chefe ou escrivão); conforme o Código,

*Art. 162. Os atos do juiz consistirão em sentenças, decisões interlocutórias e despachos.*

*§ 1º Sentença é o ato pelo qual o juiz põe termo ao processo, decidindo ou não o mérito da causa.*

*§ 2º Decisão interlocutória é o ato pelo qual o juiz, no curso do processo, resolve questão incidente.*

*§ 3º São despachos todos os demais atos do juiz praticados no processo, de ofício ou a requerimento da parte, a cujo respeito a lei não estabelece outra forma.*

Quanto aos atos da secretaria, aos quais a lei se refere como “atos do escrivão ou de chefe de secretaria” são, de forma sucinta, relacionados no parágrafo 4º do art. 163 e entre os art. 166 a 169, *in verbis*

**Art. 163 .....**

*§ 4º Os atos meramente ordinatórios, como a juntada e a vista obrigatória, independem de despacho, devendo ser praticados de ofício pelo servidor e revistos pelo juiz quando necessários.*

.....

*Art. 166. Ao receber a petição inicial de qualquer processo, o escrivão a autuará, mencionando o juízo, a natureza do feito, o número de seu registro, os nomes das partes e a data do seu início; e procederá do mesmo modo quanto aos volumes que se forem formando.*

*Art. 167. O escrivão numerará e rubricará todas as folhas dos autos, procedendo da mesma forma quanto aos suplementares.*

*Art. 168. Os termos de juntada, vista, conclusão e outros semelhantes constarão de notas datadas e rubricadas pelo escrivão.*

*Art. 169. Os atos e termos do processo serão datilografados ou escritos com tinta escura e indelével, assinando-os as pessoas que neles intervieram. Quando estas não puderem ou não quiserem firmá-los, o escrivão certificará, nos autos, a ocorrência.*

Já o art. 164 salienta a prática de um ato conjunto entre o pessoal da secretaria e o juiz:

*Art. 164. Os despachos, decisões, sentenças e acórdãos serão redigidos, datados e assinados pelos juízes. Quando forem proferidos, verbalmente, o taquígrafo ou o datilógrafo os*

*registrará, submetendo-os aos juízes para revisão e assinatura.*

Tem-se, então, que, se o processo é um conjunto de atos e se estes, por sua vez, correspondem ao conceito de atividades, o custeamento dessas atividades conduzirá, naturalmente, à formulação individualizada do custo de cada processo, desde que se conheçam as atividades que compõem cada processo, o que hoje há é objeto de rigoroso registro no âmbito da Justiça Federal.

## **8.6. Definição das atividades e dos centros de custos na Justiça Federal**

### **8.6.1. Rol de atos processuais e espécies de atividades**

Em pesquisa realizada *in loco* no sistema de informática da Seção Judiciária Federal do DF, verificou-se que já estão claramente definidas as diversas atividades (ou seja, as diversas modalidades de atos processuais) que podem compor a produção do resultado processual.

Uma análise sob a ótica de custos permite verificar-se, porém, que quantidade é elevada apenas porque a grande parte daqueles atos está desdobrada em componentes formais (e indiscutivelmente necessários para efeitos legais), especificação esta absolutamente desprezível para efeito de custeamento.

É o caso, a título de exemplo, do ato do Chefe de Secretaria que faz os autos conclusos (preparados para que seja tomada alguma decisão pelo magistrado competente): no rol de atividades, esta atividade é arrolada doze vezes, com os seguintes códigos e descrições:

137 – CONCLUSOS  
1 – PARA DESPACHO

- 2 – PARA DECISÃO
- 3 – PARA SENTENÇA
- 700 – CONCLUSOS AO JUIZ–PRESIDENTE DA TURMA:
  - 1 – P/ DESPACHO
  - 2 – P/ DECISÃO
  - 3 – P/ JULGAMENTO
- 701 – CONCLUSOS AO JUIZ RELATOR:
  - 1 – P/ DESPACHO
  - 2 – P/ DECISÃO
  - 3 – P/ JULGAMENTO
- 702 – CONCLUSOS AO JUIZ DA TURMA:
  - 1 – P/ DESPACHO
  - 2 – P/ DECISÃO
  - 3 – P/ JULGAMENTO

A rigor, o que se verifica é uma única atividade (tornar os autos conclusos); legal e formalmente, é exigido que se registre no sistema informatizado de acompanhamento processual a **finalidade** (ou seja, para despacho, para decisão, para sentença ou para julgamento por turma) e o **tipo órgão jurisdicional a quem se destina a situação de concluso** (um juiz singular, um juiz presidente de turma, um juiz relator ou a outro juiz da turma).

Em um sistema de custos, as doze formas acima seriam tratadas apenas como um único tipo de ato, sendo-lhe rastreados recursos consumidos da mesma forma, independentemente da finalidade ou do destinatário da conclusão.

O que se afigura com clareza da conjugação das normas de organização administrativa da Seção Judiciária com o que se encontra arrolado no sistema de acompanhamento processual da Justiça Federal é que há, para efeito de custeio, uns poucos centros de custos em que se produzem atos processuais e uns poucos tipos distintos desses mesmos atos, como se verá a seguir.

#### 8.6.2. Centros de produção de atos (ou seja, atividades) processuais<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Ainda que este parte da pesquisa tenha como base o Provimento do TRF da 1ª Região, a estrutura de centros

Pelo Provimento nº 3/2002, do Corregedor-Geral do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (que compreende o Distrito Federal, a Região Norte e parte das Regiões Nordeste, Sudeste e Centro-oeste do Brasil) são praticados, no âmbito da estrutura administrativa das seções judiciárias sob a jurisdição daquele TRF, atos processuais fundamentalmente nas **varas** (cada processo tramita em um única vara em um mesmo momento), no setor de **distribuição**, na **contadoria**, na **central de mandados**, no **depósito judicial de bens**.

#### 8.6.3. Fluxo do processo entre os centros de produção – 1ª Etapa: distribuição

Pela ordem, o processo dá entrada no setor de **distribuição** (art. 139 a 148 do Provimento), sendo, daí, remetido à vara à qual foi automaticamente distribuído (art. 146). A atividade realizada no setor de distribuição – que é a própria definição do destino do processo (ao que o direito chama de distribuição automática) – consome tempo irrisório pois apenas compõe-se das tarefas<sup>25</sup> de protocolo, cadastramento, autuação e remessa física dos autos às varas, não comportando, portanto, tratamento individualizado para efeito de custos.

Dado que todos os processos passam uma única oportunidade por esse setor e que todos eles recebem aí os mesmos atos processuais, portanto são praticadas as mesmas atividades, torna-se recomendável simplesmente dividir-se o custo mensal do setor pelo número de entradas de processos para que se saiba o custo desta atividade, podendo-se, então, alocá-lo a cada processo.

#### 8.6.4. Fluxo do processo entre os centros de produção – 2ª Etapa: desenvolvimento nas varas

---

de produção de atos processuais aqui apresentada se repete em todas as seções judiciárias do Brasil, por força de padronização imposta pelo Conselho de Justiça Federal.

<sup>25</sup> Para BRIMSON (1999:46), tarefa é o conjunto de operações em que se decompõe uma atividade.

Em cada Vara, o processo poderá ser objeto de inúmeros atos processuais diversos ou repetitivos, que podem ser classificados em dois grandes grupos: os **atos de produção em série** e os **atos de produção especial individualizada**.

Atos que podem se chamar de **produção em série** consistiriam naqueles em que o agente (seja o Magistrado ou o serventuário) tem que praticar sem que lhe seja exigida o exame do processo, mas apenas do documento ou dos documentos relativos àquele ato.

São exemplos disso a autuação de uma petição interlocutória ou de documentos a serem apensados ao processo, o apensamento de processo ou recursos, recebimento de documento exigido, encaminhamento ou cumprimento de mandado do Juiz, carga a advogados, formalização de cauções e depósitos, a conclusão ao Juiz. A característica fundamental desses atos é que são repetitivos e o agente não necessita devotar tempo para saber o que fazer pois não exige exame aprofundado de sua parte.

São **atos de produção especial individualizada** os que consomem parcela significativa do tempo do agente, como as realização de audiências e interrogatórios, reuniões com peritos e as decisões do Magistrado ou de sua assessoria que exigem exame total ou parcial do processo, o que impõe dedicação de parcela de tempo para cognição, pesquisa, fundamentação e produção do dispositivo.

Na prática, vários atos do Magistrado de mesma natureza podem ser classificados como uns ou como outros, dependendo do tempo dele exigido para tanto. Até mesmo sentenças oferecidas em processos inequivocamente idênticos (como ocorreu nas ações relativas ao FGTS) podem ser classificadas como atos de produção em série.

Daí porque atos como designação de audiência, adiamento de audiência,

**ordem** de remessa a outra seção de exibição de coisa ou pessoa, **mandado** de realização de perícia, de diligência, de cálculo, de leilão, de avaliação, de busca e apreensão, de escuta telefônica, de citação, de intimação, de arquivamento, de desentranhamento, nomeação de defensor dativo, concessão de liminar, decisão em embargos, conversão de julgamento em diligência, entre outros, poderão ser classificados como atos de produção em série ou como atos de produção especial individualizada, dependendo do tempo despendido para tanto.

#### 8.6.5. Fluxo do processo entre os centros de produção – 3ª Etapa: Central de Mandados

No decorrer do processo, por uma ou mais vezes, o Juiz determina citação ou intimação por meio de oficial de justiça. O mandado é encaminhado à **Central de Mandados**, onde é designado servidor para cumpri-lo. Este pode ter que se deslocar uma ou mais vezes em direção ao destinatário.

Cada deslocamento constitui uma atividade praticada e estará sempre atrelado a um único processo, de forma que o **custo total da Central de Mandados** pode, com razoável precisão, ser simplesmente distribuído entre o número de deslocamentos realizados para que se saiba qual o custo por deslocamento.

Multiplicando-se o número de deslocamentos necessários para cumprir um mandado pelo custo médio do deslocamento, tem-se o custo do cumprimento do mandado. Este, que obrigatoriamente se refere a um só processo, é, dessa forma, automaticamente transferido para o custo do processo.

#### 8.6.6. Fluxo do processo entre os centros de produção – 4ª Etapa: Contadoria Judicial

A quase totalidade dos processos que tramitam na Justiça Federal tem como objeto o pedido de pronunciamento jurisdicional de natureza patrimonial, que redundará em uma obrigação ou desoneração de pagar.

Isto faz com que, em grande parte das vezes, e desde que haja provas suficientes, os cálculos apresentados pelas partes sejam submetidos ao exame da Contadoria Judicial, que recebe, ainda, os processos nos quais as partes não apresentaram cálculos.

A verificação *in loco* realizada na contadoria evidenciou que todo o esforço daquele órgão se concentra em produzir cálculos para os processos que lhe são encaminhados, de sorte que não há qualquer atividade ali realizada que não seja destinada à produção de atos processuais de cálculo ou de revisão de cálculo.

Cada processo é distribuído para um dos funcionários e este dedica horas, dias ou até semanas a um mesmo processo. Estas atividades caracterizam-se, portanto, como **atos de produção especial individualizada**, e requerem, portanto, rastreamento de custos com base em critérios racionais.

Daí por que uma possível forma de rastrear os custos da Contadoria a cada cálculo iniciar-se-ia pelo mapeamento do número de horas de trabalho dedicadas a cada processo. Ao final de cada mês, o custo de cada atividade seria resultante do **custo total imputado à Contadoria**, dividido pelo número total de horas mapeadas e multiplicado pelo número de horas aplicadas naquele cálculo específico.

#### 8.6.7. Fluxo do processo – outras atividades

Na listagem contida no Sistema de Acompanhamento Processual verificam-se diversos atos processuais que não são efetivados pela Justiça

Federal, mas sim, por outros órgãos ou por terceiros que não oneram o Poder Judiciário.

Os três principais exemplos disso são os leilões, as perícias e as execuções penais.

O leilão (que se submete às regras dos art. 214 a 218 do Provimento nº 3 da Corregedoria-Geral) é promovido, em conformidade com o art. 215 do referido provimento, por leiloeiro público, escolhido pela própria parte processual interessada (autor ou réu) e não gera qualquer despesa ou custo no processo.

As perícias são pagas pela parte que as requereram, por meio de depósito na Caixa Econômica Federal, em conta vinculada à liberação pelo Juiz, que determina o levantamento da quantia em benefício do perito, na medida da realização dos trabalhos. O perito age como *múnus público*, portanto, não mantém qualquer vínculo funcional com o Poder Judiciário e não gera qualquer gasto para este Poder.

Já a execução penal é promovida por órgãos policiais e penitenciários, fugindo, portanto, do escopo de ação da Justiça. Cabe, apenas, ao Magistrado, proferir a decisão e, à secretaria da vara, promover as devidas comunicações aos órgãos encarregados da execução penal para a tomada de providências.

#### 8.6.8. Arquivo de processo

Um ponto que merece reflexão é o custo de arquivamento de autos processuais. Extinto um processo com trânsito em julgado, seus autos são encaminhados para o arquivo geral (art. 206 do Provimento), onde serão guardados por prazos diferenciados.

Se é verdade que, ao ser arquivado, o processo já se extinguiu, e, portanto,

não gera mais direitos ou obrigações, também é verdade que continua a gerar custos de ocupação imobiliária (aluguel ou depreciação), vigilância e gastos de apoio como água, eletricidade, limpeza etc.

Para esta situação específica, aparenta ser recomendável que o arquivamento seja considerado, para efeito de custos, como uma atividade que não agregue valor ao processo, primeiro porque as obrigações deste estão extintas e segundo porque, a se contar com a possibilidade de se cobrarem dos sucumbentes os custos processuais, a inclusão dos custos de arquivamento exigiria periódica cobrança de valor irrisório (se considerado por processo) com elevado custo de exação.

## **8.7. O emprego da mão-de-obra direta no Processo Judicial**

Um dos pontos que merece especial cuidado no cálculo dos custos do processo judicial é o gasto realizado com pessoal.

Na lei orçamentária federal para o ano de 2002 (em que a Justiça Federal de todo o país aparece como uma única entidade (ou unidade orçamentária), do total de despesas previsto para o ano, 1.567,9 milhões de reais, 1.212,1 milhões (ou seja, 77,3 por cento) destinam-se a pagamento de pessoal, 265,0 milhões a outras despesas correntes (fundamentalmente para material de consumo e serviços de terceiros), 77,0 milhões a investimentos (obras e aquisição de material permanente) e 14,0 milhões a inversões financeiras (aquisição de prédios já em utilização).

Conforme já demonstrado anteriormente, a despesa com pessoal necessita sofrer determinados ajustes a fim de se poderem calcular os custos com os servidores alocados aos processos.

O primeiro desses ajustes decorre da exclusão de determinadas parcelas dentre aquelas que, para efeitos orçamentários, são classificadas como de pessoal, e inclusão de outros gastos (como vale-transporte e vale-alimentação), o que transformaria os montantes verificados no balanço de 2001 nos seguintes dados já apresentados.

**Tabela 11 – DESPESAS DE PESSOAL DO JUDICIÁRIO FEDERAL PARA 2001**

3.3.1.0.0.00.	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.334.336.228,77	85,50
3.3.1.9.0.11.	VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL	1.142.151.918,96	73,19
3.3.3.9.0.18.	AUXILIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	230.000,00	0,01
	SOMATÓRIO DE OBRIGAÇÕES PATRONAIS e ENCARGOS	191.954.309,81	12,30

Em segundo lugar, é necessário selecionarem-se algumas das rubricas do sistema de folha de pagamento que irão compor o custo que será considerado recurso alocado às atividades.

Isto significa que determinadas rubricas como adiantamento de férias e de 13º salário devem ser excluídas do cálculo, a fim de se evitarem duplicidades. Outros componentes do rol de vantagens pecuniárias também devem ser excluídos, como o adicional de um terço de férias e o próprio 13º salário, para que não sejam acrescidos indevidamente nos custos dos atos praticados nos respectivos meses de percepção dessas vantagens, pois são elas encargos que pesam sobre a relação jurídico-estatutária no decorrer do exercício do cargo durante todo o ano.

Para corrigir tal falha, o terceiro passo seria a realização do cálculo dos custos com cada servidor, com base na seguinte forma:

Custo com servidor =

$\Sigma$  das vantagens ajustadas  $\times (1 + (1/12)) \times (1 + (1/36))$ ,

onde a primeira multiplicação incluiria os valores do 13º salário diluídos entre os 12 meses do ano e a segunda, o adicional de um terço de férias a que fazem jus os servidores.

No sistema informatizado de recursos humanos da Justiça Federal há, atrelado ao registro de cada servidor, um atributo de lotação na estrutura administrativa.

Para o aproveitamento dos dados produzidos por esse sistema para o desenvolvimento de um sistema de custos, seria necessário não apenas que se segregassem os gastos por centros de custos (o que atualmente é plenamente factível), mas que se atribuísse a cada servidor um código que definisse se é realizador de atos processuais produzidos em série ou em produção especial individualizada.

Os custos (após os ajustes acima) relativos aos servidores responsáveis por atos em série seriam simplesmente alocados aos centros de custos (varas, central de mandados), para compor o custo total dos atos em série produzidos naqueles centros.

Os custos dos servidores responsáveis pela realização de atos produzidos de forma especial individualizada (nas varas, Juiz Federal, Juiz Federal Substituto e Assessor Jurídico) seriam alocados diretamente ao ato processual de produção especial individualizada (que, repita-se, constitui uma atividade) em razão do número de horas por ele dedicadas a cada processo.

As demais horas aplicadas por esses servidores no decorrer dos trabalhos seriam computadas como custos dos centros de custos a serem rastreados para as demais atividades igualmente aos gastos com os servidores que produzem atos em série.

Em decorrência da metodologia acima, os atos processuais especiais

individualizados receberiam a alocação dos custos diretos de pessoal, pelo tempo dedicado individualmente àqueles respectivos atos. Os demais atos seriam objeto de rastreamento.

## 8.8. O emprego dos materiais diretos no Processo Judicial

No que tange aos materiais, um sistema de custos deve preocupar-se com:

- a) **controle físico** – proteção contra apropriação indébita e uso ou guarda impróprios;
- b) **controle de investimentos**<sup>26</sup> – manutenção e aplicação de quantidades apropriadas de estoque;
- c) **contabilização dos fatos**; e
- d) **alocação periódica dos custos aos processos**.

O **controle físico** deve envolver ações como: a) limitação de acesso físico, documentação de toda movimentação e sempre antecedida da devida autorização, b) segregações de funções, para evitar que estejam, sobre uma única pessoa, funções que permitam cumprir diferentes etapas no ciclo do material<sup>27</sup>; c) precisão nos registros sejam de entrada ou de saída; e d) contagem física periódica.

O **Controle de investimento em estoque** deve ser realizado com vistas a: a) evitar compras em volumes elevados que possam gerar custos financeiros, problemas de estocagem ou perda da validade dos estoques, ou, no sentido contrário, compras em montantes pequenos, de forma a comprometer a demanda

---

<sup>26</sup> O termo “investimentos” aqui inserido refere-se à aplicação de recursos em estoque, não se relacionando com o significado da palavra no âmbito orçamentário nem da teoria da contabilidade.

<sup>27</sup> Sobre o assunto, inclusive, o Decreto 93.872/96 impede que os supridos com adiantamentos financeiros sejam

das varas; b) determinação do nível mínimo que define o ponto de pedido. Na prática, tudo isto tem sido feito, porém submetido às limitações impostas pelas dotações orçamentárias.

**Contabilização dos fatos:** no setor público, conforme já mencionado, toda aquisição de material de consumo é contabilizada logo após o fornecimento, a débito de conta de despesa (nomeadamente, 3.3.3.90.30 – Outras Despesas Correntes – Material de Consumo) e a crédito da disponibilidade financeira ou do Passivo Fornecedores; concomitantemente, é registrada a entrada das mercadorias no Ativo Circulante a crédito e de uma conta de resultados do grupo<sup>28</sup> Resultado de Exercício Aumentativo denominada Variações Ativas.

Atualmente, conforme verificação na Seção Judiciária Federal localizada no Distrito Federal, os registros correspondentes a material de consumo resumem-se aos relativos à aquisição (acima referidos) e a baixa (a débito de Variações Passivas e a crédito de Estoque). Tais fatos são também registrados em um controle próprio do almoxarifado, em que se lançam as destinações por unidade administrativa requisitante de cada item baixado.

A contabilidade deve manter registros sintéticos de material, e, paralelamente, a administração deve produzir um sistema de controle de cada item individualizado (que poderia chamar-se de razão de materiais ou ficha de controle de estoque), de forma a permitir:

- a) conhecimento de toda a composição do almoxarifado a cada momento;
- b) os custos de todos os materiais adquiridos e
- c) os custos dos materiais empregados na produção

---

os mesmos responsáveis pela utilização do material a ser adquirido com o suprimento de fundos.

<sup>28</sup> Igualmente à nota inserida no item 7.2.3. a palavra “grupo” está aqui sendo utilizada em seu sentido genérico e não técnico. De acordo com o Plano de Contas Único do Governo Federal, o correto seria chamar “Resultado de

### **Alocação periódica dos custos aos processos:**

Conforme se pôde observar no capítulo que tratou do princípio da competência na administração pública a informação sobre o que a contabilidade pública denomina de despesa pública com aquisição de material de consumo é inútil ao desenvolvimento de um sistema de custos.

Basta relembrar que o saldo daquela conta não revela qualquer consumo de material, mas tão-somente os empenhos emitidos em determinado exercício (com ou sem fornecimento), destinados à aquisição do material.

Não há, portanto, nesta conta (ainda que seja considerada de resultado) qualquer registro de incorrência de custos, pelo que torna-se inútil ao uso direto em um sistema de custeio.

A alocação periódica dos custos ao processo deve, portanto, valer-se de outras fontes de informação (o sistema de registro e controle de almoxarifado). A partir daí, portanto, devem ser observadas as seguintes etapas:

- a) determinação do custo dos materiais destinados a cada vara<sup>29</sup>;
- b) verificação dos tipos de atos processuais que envolvem material de consumo;
- c) a partir do relatório do sistema de controle processual, pode-se saber quantos desses atos foram praticados em cada vara, obtendo-se, assim, o custo de cada ato com material de consumo;
- d) finalmente, dado que o sistema de controle processual possui toda a composição de atos praticados para cada processo, rateia-se o custo do material a cada processo, na medida da quantidade de atos processuais praticados que utilizam material de consumo.

---

Exercício Aumentativo” de Classe.

<sup>29</sup> Cabe, aqui, definir um método de controle de estoque como PEPS, UEPS e Preço Médio

Finalizada essa série de procedimentos, tem-se o custo por ato processual praticado em cada vara (o que se aplica também às demais unidades administrativas produtoras de atos processuais) e o custo de cada processo, no que tange ao material de consumo direto.

## **8.9. Necessidade de se definir a imputação ao Processo Judicial dos custos fixos e indiretos**

### **8.9.1. Gastos com serviços, em especial, telefonia, energia e água**

Uma das despesas relativamente mais relevantes no total gasto anualmente pela Justiça Federal brasileira é a relativa à prestação de serviços.

Em 2001, esta rubrica alcançou o volume total de 190,7 milhões de reais, distribuídos da seguinte forma:

**Tabela 12 – DESPESAS DE SERVIÇOS DE TERCEIROS DO JUDICIÁRIO FEDERAL PARA 2001**

	Total de Serviços de Terceiros		
3 . 3 . 3 . 9 . 0 . 36 . 00	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA	15.847.506,90	8,31
3 . 3 . 3 . 9 . 0 . 37 . 00	LOCACAO DE MAO-DE-OBRA	34.535.667,34	18,11
3 . 3 . 3 . 9 . 0 . 39 . 00	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS-PESSOA JURIDICA	140.360.567,53	73,59

Entre estas, a energia elétrica totalizou 12,0 milhões de reais (correspondentes a 6,31% do total de serviços), telefonia, 7,0 milhões (3,68%) e água, 2,5 milhões (1,29%).<sup>30</sup>

Na apuração dos custos, não há dúvidas de que as três despesas acima poderiam, como determinada facilidade, ser alocadas aos centros de custos e,

---

<sup>30</sup> Esses percentuais são, na verdade, mais elevados pois o total sobre o qual foram calculados inclui o pagamento de restos a pagar de exercícios anteriores, que não são despesas efetuadas em 2001.

daí, passando a compor o custo total desses centros, ser rastreadas às atividades de produção em série, sem que se cometa, assim, qualquer injustiça, à luz do princípio da relevância.

#### 8.9.2. Outros custos indiretos

A determinação de uma metodologia de custeio do processo judicial passa obrigatoriamente pela definição do papel do Estado na prestação jurisdicional que se materializa em uma política de segregação dos custos que constituem dever de ofício deste Estado e outros que devem ser alocados ao processo.

Os principais pontos abrangidos por este problema são as atividades de apoio administrativo do Poder Judiciário, como o gasto com o departamento de pessoal (não com o próprio pessoal dos serviços jurisdicionais), vigilância, limpeza, transportes etc.

Por natureza do poder público, havendo pouca ou elevada demanda por decisões judiciais, o departamento de pessoal irá funcionar da mesma forma, somente sofrendo alteração de seus custos em razão de lei que amplie o quadro de servidores.

Outros exemplos são a depreciação dos prédios em que funcionam as varas, os imóveis destinados ao arquivamento de processo, os gastos com combustível dos veículos de representação dos magistrados, o pagamento de servidores inativos do quadro de pessoal da Justiça.

De situações como estas surge uma relevante questão: devem ou não estes custos ser imputados ao processo judicial? O problema torna-se ainda mais complexo quando se comparam duas varas: uma em que todos os juízes e funcionários são admitidos há pouco tempo no serviço público (portanto a folha

de pagamento é relativamente baixa se comparada com outras varas) e o prédio está contabilizado a valores irrisórios (por conta das alterações da moeda), do que decorre que, ainda que se contabilize a depreciação, esta apresentará valores insignificantes; a outra vara, além de ter um quadro formado por servidores antigos, que recebem vantagens pessoais elevadas, funciona em prédio alugado (por valor elevado).

O cálculo do custo de um processo que tramitasse na primeira das varas acima apresentaria valores absolutamente inferiores se comparado com o mesmo processo na segunda das varas.

Outra questão relevante é que uma vara que produzisse elevado volume de atos processuais (e aqui deve-se lembrar que a demanda de serviço jurisdicional independe da qualidade dos serviços da Justiça pois ocorre em função de fatores exógenos a ela e independentes de seu controle) e uma outra fosse pouquíssimo demandada, os custos alocados aos diversos atos processuais seriam muito menores na primeira do que na segunda. Em ambos os casos, porém, o usuário teria recebido, por exemplo, o mesmo serviço, sendo-lhe imputados custos significativamente diferentes.

É óbvio que diferenças entre varas sempre existirão e não se pode perder de vista que, apesar das diferenças, pode-se, de qualquer forma saber-se quanto custou ao Estado oferecer tais serviços.

Parte dessas diferenças deve ser, inclusive, considerada natural pois não está no Poder Judiciário a origem de fatos que conduzem a população a requerer o pronunciamento da Justiça.

Por isso mesmo é que, ainda que com as naturais imperfeições do custeamento, não deixa de ser recomendável fazê-lo, a fim de que se possam alcançar os benefícios que lhe são inerentes.

Há, porém, formas de se contornarem estes impasses, como, por exemplo, a efetivação do cálculo médio do custo das atividades dentro de uma mesma seção judiciária ou de uma região, o que promoveria a diluição das diferenças de avaliação verificadas entre as diversas varas.

## CONCLUSÃO

Conforme foi demonstrado, a apuração de custos no setor público configura não apenas um imperativo legal, mas uma necessidade da administração que deseja ser eficiente e cumprir, assim, com o papel que a sociedade lhe atribui.

A escassez de recursos públicos e, agora especialmente, a elevação no índice de desemprego e decréscimo na renda média da população constituem fatores que contribuem para um crescimento permanente da demanda por serviços públicos, o que exige cada vez mais, por parte dela, a criatividade e o desenvolvimento de instrumentos de planejamento estratégico que melhore o desempenho da produção de serviços.

A contabilidade de custos por atividades, em face de suas naturais características, apresenta-se como um instrumental adequado ao oferecimento de informações que permitam uma melhor tomada de decisão por parte do administrador público, uma vez que revela com mais clareza os focos de desperdícios cometidos, permitindo, assim, a realocação de recursos em atividades e em produtos que melhor agreguem valor à sociedade.

A outra vertente dos custos no setor público é, como foi explorada, a utilização de seus resultados para a formação de preços (no sentido amplo da palavra) permitindo que o governo cobre dos interessados ou responsáveis a remuneração devida em razão dos serviços públicos prestados em caráter individualizado, como ocorre no Processo Judicial.

Há, ainda muito a fazer, tanto no campo administrativo como no metodológico e no normativo.

Administrativamente, é recomendável lembrar que a apuração de custos não encerra de forma alguma o problema da avaliação de desempenho das

entidades públicas.

O autores que melhor representam a preocupação com custos no setor público chamam a atenção para o fato de que o bom desempenho das organizações depende, primeiro, da utilização racional dos recursos disponíveis na busca das metas prioritizadas no planejamento estratégico e, segundo, de ações que realinhem as tendências da organização com seu objetivos estratégicos.

Alertam que, é nesse contexto que se devem buscar medidas de desempenho, pois, se a ênfase da avaliação recair meramente na medição (ou nos métodos de custeio), corre-se o risco de a organização atingir padrões eficientes na prestação de serviços que têm pouca importância para os usuários ou cidadãos, comprometendo-se a eficácia e a efetividade das atividades que devem ser prioritárias para a administração pública.

Esta preocupação deve ser entendida como a necessidade de se tomarem os cuidados para não se fazer da apuração de custos o grande medidor de desempenho, o que faria com que a administração pública perdesse o foco na qualidade, eficácia e efetividades de suas ações.

### **Sugestões Metodológicas para aplicação de um sistema de custos**

As idéias e os conceitos aqui apresentados, especialmente no último capítulo, podem ser adaptados e aplicados a outros ramos do serviço público, às vezes para servir ao controle de eficiência, outras vezes, para atender à necessidade de conhecimento de recursos consumidos para efeito de formação de preços dos serviços.

Para serviços padronizados, a apuração dos custos poderá ser utilizada tanto como forma de medição comparativa entre entidades que produzem os

mesmos serviços como para formação de preços.

Para serviços não padronizados, como ocorre no processo judicial, se é verdade que a alocação de custos aos **produtos** – que, neste caso são as ações judiciais individualmente observadas – não permite uma comparação entre custos dos produtos, pois estes não são padronizados, é bem verdade que são a forma ideal de se conhecer o custo de cada um deles, para efeito de formação de preços.

Não se pode olvidar, porém, que o método ABC produz informações intermediárias que podem ser perfeitamente utilizadas com objeto de comparabilidade para efeitos de análises.

Se um processo, que, em regra, não é comparável com outro é composto, como já se demonstrou fartamente, por um conjunto de atos processuais, que, por sua vez, são **atividades** no sentido contábil deste termo, tem-se que a aplicação do método ABC oferece também o custo de cada atividade, que pode ser perfeitamente aplicado como instrumento de comparabilidade, não apenas entre seções judiciárias distribuídas por todo o país, mas também entre as próprias varas de uma mesma seção judiciária.

Para cumprir, portanto, estes papéis, é de todo recomendável que a administração pública desenvolva sistemas de custos distintos para cada tipo de serviço público oferecido e todos eles apartados do próprio Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI pois a tentativa de conjunção tenderia a afastar as especificidades de cada serviço público distinto dos demais, comprometendo a consecução de seus objetivos.

Os diversos sistemas a serem desenvolvidos não poderiam, porém, prescindir das informações contidas no SIAFI, posto que ali estão as movimentações financeiras que geram os custos ativados ou não.

Para o desenvolvimento desses sistemas, faz-se necessário que a Administração Pública defina, para cada serviço público com características próprias (aulas, processos judiciais, procedimentos médicos) parâmetros elementares do conceito de custos que pretende implantar.

Para tanto, necessita, ainda, promover uma discussão entre os diversos setores envolvidos na produção de cada serviço distinto, para que se definam os pontos basilares do sistema tais como:

- a) quais os recursos que serão considerados no cálculo de cada atividade (este ponto requer tomada de decisões como alocação de férias, de despesas previdenciárias, de custos fixos, de depreciações);
- b) quais os produtos que se pretendem custear;
- c) quais as atividades realizadas para que se cheguem aos respectivos produtos;
- d) quais os direcionadores que rastreiem os recursos para as atividades;
- e) quais os direcionadores que rastreiem os custos das atividades para os produtos finais; e
- f) que critérios adotar para a alocação dos custos de pessoal eventualmente ocioso no âmbito dos órgãos pelos quais passam os processos, em especial, a Contadoria Judicial e a Central de Mandados.

## **Sugestões normativas para aplicação de um sistema de custos**

Em face dos benefícios da implantação de sistema de custos para o serviço público e, em especial, para o processo judicial, a sugestão normativa que se deixa como contribuição nesta pesquisa é que, a partir elaboração e implantação de um sistema de custos do processo judicial, seja proposto e aprovado projeto de lei que imponha a adoção do critério de custo para a cobrança, ao final do processo, de todos os recursos que forma despendidos pela sociedade (por meio do Poder Judiciário) no intuito de deslindar a querela judicial.

É possível que esta forma adicional de sanção contra os praticantes de atos ilícitos venha contribuir para desestimular as práticas que deságuam na necessidade de o Poder Público ter que proferir o direito pela via contenciosa.

Sem dúvida, acréscimos desta natureza, além de produzirem conduções para exame comparativo de eficiência dos que praticam atividades no desenvolvimento processual, podem, ainda, ser instrumentos de contribuição na busca de uma tributação mais justa, posto que fundada em bases contábeis científica e empiricamente já aprovadas, o que tornaria a apuração do custo do processo um instrumento de política fiscal e de avaliação de desempenho.

## BIBLIOGRAFIA

ALONSO, Marcos . “Custos no Serviço Público”. *Revista do Serviço Público – Ano 50, Número 1*. Brasília: ENAP, 1999.

\*ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. São Paulo: Atlas, 1995.

\*BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

\*\_\_\_\_\_. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro, Forense, 1968.

BOBBIO, Norberto et alii. *Dicionário de Política*. Brasília: Editora UnB, 1999.

\*BRASIL, *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília: Imprensa Nacional, 1964.

\* BRASIL, Governo Federal, Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.

\* BRASIL, Governo Federal, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

\* BRASIL, Governo Federal, Lei Complementar nº 101, de 17 de março de 1964.

\* BRASIL, Governo Federal, Lei nº 5.172, de 27 de outubro de 1966.

\*BRASIL, *Lei nº 10.266, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2002, de 24 de julho de 2001*. Brasília: Imprensa Nacional, 2001.

\*BRASIL, *Lei Complementar nº 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, de 04 de maio de 2000*. Brasília: Imprensa Nacional, 2000.

\*BRASIL, Ministério da Fazenda. *Balanço Geral da União – 1995*. Brasília: STN, 1996.

\*BRASIL, Ministério da Fazenda. *Balanço Geral da União – 1996*. Brasília: STN, 1997.

\*BRASIL, Ministério da Fazenda. *Balanço Geral da União – 1997*. Brasília: STN, 1998.

\*BRASIL, Ministério da Fazenda. *Balanço Geral da União – 1998*. Brasília: STN, 1999.

\*BRASIL, Ministério da Fazenda. *Balanço Geral da União – 1999*. Brasília: STN, 2000.

\*BRASIL, Ministério da Fazenda. *Balanço Geral da União – 2000*. Brasília: STN, 2001.

\*BRASIL, Presidência da República. *Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2003*. Brasília, Congresso Nacional, 2002.

\*BRASIL, Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI.

\* BRIMSON, James A. *Activity Accounting – An Activity-Based Costing Approach*. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1991.

\* BRUM, Argemiro J. *Desenvolvimento Econômico Brasileiro*. Petrópolis: Vozes, 1998.

\*COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

\* Conselho Federal de Contabilidade, Resolução nº 750, DE 29 de dezembro de 1993

\* Conselho Federal de Contabilidade, Resolução nº 774, DE 16 de dezembro de 1994

\*CONSELHO EUROPEU. Resolução de 17 de Julho de 1997, Relativa ao Pacto de Estabilidade e Crescimento. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias Número C 236/1, de 02.08.97.*

COSTA, Salvador da. *Código das Custas Judiciais*. Coimbra: Almedina, 2002.

\*CRUZ, Flávio da et alii. *Comentários à Lei nº 4.320: Normas Gerais de Direito Financeiro, Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. São Paulo: Atlas, 2ª Edição, 1999.

\*DILLARD, Dudley. *A Teoria Econômica de John Maynard Keynes*. São Paulo: Pioneira, 1989.

\*FILELLINI, Alfredo. *Economia do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 1994.

\*GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 2001.

\*HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo, Atlas, 1999.

\*IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

\*KEYNES, John Maynard. *Inflação e Deflação*. São Paulo: Nova Cultura, 1985.

\*LIMA, Diana Vaz e CASTRO, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 2000.

\*MANKIWI, N. Gregory. *Macroeconomia*. Rio de Janeiro: LTC Editora, 1997.

\*MILESKI, Hélio Saul. *Gestão Fiscal Responsável*. Brasília: BNDES, 2000.

\*NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo:

Atlas, 1994.

\*NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1990.

\*PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. Brasília: Franco e Fortes, 1999.

\*PISCITELLI, Roberto Bacaccio, et alii. *Contabilidade Pública – uma abordagem da administração financeira pública*. São Paulo: Atlas, 1999.

\*PORTUGUAL, Decreto-lei nº 224-A/96, *Jornal Oficial* de 26 de novembro de 1996.

\*PORTUGUAL, Decreto-lei nº 155/92, *Jornal Oficial* de 28 de julho de 1992.

\*PORTUGUAL, Lei nº 8/90, *Jornal Oficial* de 20 de fevereiro de 1990.

\*PORTUGUAL, Plano Oficial de Contabilidade Pública. Decreto-lei nº 232/97, de 03 de setembro de 1997.

\*REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 2001

\*RIANI, Flávio. *Economia do Setor Público – uma abordagem introdutória*. São Paulo: Atlas, 1997.

\*SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas do Direito Processual Civil - 1º Volume*. São Paulo: Saraiva, 1995.

\*SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E COORDENAÇÃO DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Seminário sobre o Planejamento e Gestão*. Brasília: FUNCEF, 1989.

\*SENADO FEDERAL – Comissão de Assuntos Sociais. *Parecer nº 298 de 2000 sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 4, de 2000 – Complementar, que*

*“Estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade fiscal”*. Brasília, Senado Federal, 2000.

\*SIMONSEN, Mário Henrique, e CYSNE, Rubens Penha. *Macroeconomia*. São Paulo: Atlas, 1995.

\*SILVA, Edgar Neves. *Curso de Direito Tributário – Volume 2*. São Paulo: Editora Cejup, 1994.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo*. São Paulo: Atlas, 4ª Edição, 2000.

\*VANDERBECK, Edward J. e NAGY, Charles F. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Pioneira – Thomson Learning, 2001.

\*VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatório de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas, 2000.

\*VARSAÑO, Ricardo. “De Ônus a Bônus: Política Governamental e Reformas Fiscais na Transformação do Estado Brasileiro”. *A Economia Brasileira em Perspectiva – 1996*. Brasília: IPEA, 1996.

\*WONNACOTT, Paul e WONNACOTT, Ronald. *Economia*. São Paulo: Makron Books, 1994.