

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS – FFEB

PROGRAMA DE ESTUDOS 2013

➤ NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Coordenador/orientador: Marcos Aurélio Pereira Valadão

01. APRIMORAMENTO DA SISTEMÁTICA ATUAL DE EXECUÇÃO FISCAL: ALTERNATIVAS PRÉ E PÓS-INSCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DÍVIDA ATIVA
02. REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA PELOS ESTADOS VISANDO AO APERFEIÇOAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

➤ NÚCLEO 2 — ANÁLISE E PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS

ANÁLISE DE RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Nelson Leitão Paes

01. CÁLCULO DO HIATO TRIBUTÁRIO DO ICMS – AVALIAÇÃO DO IMPACTO ECONÔMICO DA RENÚNCIA E TRANSPARÊNCIA FISCAL
02. ANÁLISE E PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS: NOVO EQUILÍBRIO FEDERATIVO

PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Vinícius dos Santos Cerqueira

03. PREVISÕES DA ARRECAÇÃO DE ICMS A PARTIR DE UM MODELO MULTIVARIADO DE TRANSIÇÃO SUAVE

➤ NÚCLEO 3 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Coordenador/orientador: Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

01. DESCRIÇÃO DOS REQUISITOS PARA ADEQUAÇÃO DOS ESTADOS AO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO (SICONFI)
02. ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: DIFICULDADES, FACILIDADES E BENEFÍCIOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA PARA OS ENTES ESTADUAIS

➤ NÚCLEO 4 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

Coordenador/orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

01. PREVIDÊNCIA NO SERVIÇO PÚBLICO: ESTUDOS E PROPOSTAS DE ALTERAÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS
02. FONTES COMPLEMENTARES DE FINANCIAMENTO DOS RPPS

➤ NÚCLEO 5 — QUALIDADE DO GASTO E TRANSPARÊNCIA DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

Coordenador/orientador: Oliveira Alves Pereira Filho

01. AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO PROGRAMA EMERGENCIAL DE FINANCIAMENTO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (PEF E PEF II)
02. AVALIAÇÃO DOS PLANOS PLURIANUAIS DOS ESTADOS SOB A ÓTICA DA QUALIDADE DOS INDICADORES DE EDUCAÇÃO BÁSICA EXISTENTES



**FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS
BRASILEIROS – FFEB
PROGRAMA DE ESTUDOS 2013**

Escola de Administração Fazendária – Esaf

Alexandre Ribeiro Motta
Diretor-Geral

Lucíola Maurício de Arruda
Diretora de Educação

Fátima Guerreiro
Auditora Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia
Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

Coordenação editorial

Fátima Guerreiro

Revisoras

Yana Palankof
Rejane de Meneses

Diagramação

Heonir Soares Valentim

**FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS
BRASILEIROS – FFEB
PROGRAMA DE ESTUDOS 2013**

Brasília
2014



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB : programa de estudos –
Brasília: Esaf, 2014.

696 p. : il. color ; 23 cm.

ISBN 978-85-7202-071-8

1. Política Fiscal. 2. Finanças Públicas. 3. Tributação. I. Escola de
Administração Fazendária.

CDD 336.3

Permitida a reprodução parcial ou total desta obra desde que citada a fonte.

O conteúdo e as opiniões desta obra, são de responsabilidade exclusiva de seus autores e não expressam, necessariamente, a opinião da Escola de Administração Fazendária – Esaf.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Estrada para Unaf, km 4, BR 251

Brasília-DF

CEP 71686-900

Sítio: www.esaf.fazenda.gov.br

SUMÁRIO GERAL

PREFÁCIO, 7

APRESENTAÇÃO, 9

➤ **NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Coordenador/orientador: Marcos Aurélio Pereira Valadão

- 01. APRIMORAMENTO DA SISTEMÁTICA ATUAL DE EXECUÇÃO FISCAL: ALTERNATIVAS PRÉ E PÓS-INSCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DÍVIDA ATIVA, 13**
- 02. REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA PELOS ESTADOS VISANDO AO APERFEIÇOAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, 59**

➤ **NÚCLEO 2 — ANÁLISE E PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS**

ANÁLISE DE RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Nelson Leitão Paes

- 01. CÁLCULO DO HIATO TRIBUTÁRIO DO ICMS – AVALIAÇÃO DO IMPACTO ECONÔMICO DA RENÚNCIA E TRANSPARÊNCIA FISCAL, 191**
- 02. ANÁLISE E PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS: NOVO EQUILÍBRIO FEDERATIVO, 237**

PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Vinícius dos Santos Cerqueira

- 03. PREVISÕES DA ARRECADAÇÃO DE ICMS A PARTIR DE UM MODELO MULTIVARIADO DE TRANSIÇÃO SUAVE, 299**

➤ **NÚCLEO 3 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Coordenador/orientador: Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

- 01. DESCRIÇÃO DOS REQUISITOS PARA ADEQUAÇÃO DOS ESTADOS AO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO (SICONFI), 353**

- 02.** ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: DIFICULDADES, FACILIDADES E BENEFÍCIOS DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA PARA OS ENTES ESTADUAIS, **395**

📌 **NÚCLEO 4 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA**

Coordenador/orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

- 01.** PREVIDÊNCIA NO SERVIÇO PÚBLICO: ESTUDOS E PROPOSTAS DE ALTERAÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS, **445**
- 02.** FONTES COMPLEMENTARES DE FINANCIAMENTO DOS RPPSs, **531**

📌 **NÚCLEO 5 — QUALIDADE DO GASTO E TRANSPARÊNCIA DA AÇÃO GOVERNAMENTAL**

Coordenador/orientador: Oliveira Alves Pereira Filho

- 01.** AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO PROGRAMA EMERGENCIAL DE FINANCIAMENTO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (PEF E PEF II), **593**
- 02.** AVALIAÇÃO DOS PLANOS PLURIANUAIS DOS ESTADOS SOB A ÓTICA DA QUALIDADE DOS INDICADORES DE EDUCAÇÃO BÁSICA EXISTENTES, **643**

PREFÁCIO

Inspirado em experiências internacionais de entidades voltadas à apreciação das questões federativas, o Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB) foi criado mediante convênio firmado por nove estados em setembro de 2004 e concebido para constituir um ambiente propício ao debate sobre federalismo fiscal, tendo em consideração o equilíbrio entre os interesses nacional, regional, estadual e local e a necessidade de convergência e cooperação entre os diferentes níveis de governo.

Por sua vez, o programa de estudos, formulado com o intuito de sistematizar a experiência e o conhecimento dos estados no campo econômico-fiscal, passou a representar a ação mais significativa do Fórum dos Estados e foi capitaneado pela FGV de 2005 a 2009. A acolhida do programa pela Escola de Administração Fazendária, onde passou a funcionar a partir de 2010, incentivou a adesão dos estados que ainda não integravam o Fórum e ensejou a reestruturação do convênio original.

Em versão ampliada para incluir mais áreas de conhecimento, o Programa de Estudos Esaf-FFEB passou a ser custeado pela Esaf, restando aos estados apenas as despesas com o deslocamento dos servidores participantes. Com o apoio do Ministério da Fazenda, a Esaf – fazendo jus à sua tradição de excelência – abriu as portas aos estados, sem impor condições nem restrições à realização das atividades num ambiente de integração federativa.

Os estudos transitam entre a teoria e a prática. Os tópicos de cada ano são escolhidos com base na demanda concreta dos estados. Propõem alternativas para as questões postas com base em fundamentos teóricos e apontam os caminhos possíveis. Nas palavras de um ex-secretário estadual de Fazenda, devem ser elaborados para sair da prateleira; podem até subsidiar decisões, mas procuram manter alguma distância de questões meramente circunstanciais em benefício da análise abrangente, da isenção e da consistência. Tudo isso sem prejuízo de eventual e legítima tomada de posição pelos autores.

O Programa procura agregar a experiência profissional e acadêmica de grupos de servidores estaduais para construir conhecimento aplicável. De fato, os trabalhos desenvolvidos já serviram para nortear diversos temas, como reforma tributária e repartição do FPE. O número de participantes vem aumentando ano após ano, tendo totalizado 160 servidores estaduais em 2014. A experiência de cada ano tem sido útil

para aperfeiçoar as atividades no ano seguinte, gerando resultados gratificantes. Os projetos são formatados desde o primeiro dos quatro encontros presenciais ocorridos durante o ano.

Esta publicação com os estudos elaborados com base nos projetos de 2013 é o quarto volume produzido no âmbito do Programa Esaf-FFEB e o terceiro volume a reunir os trabalhos dos diversos núcleos, que já são seis. Aqueles que contribuíram merecem nossos cumprimentos, em particular os orientadores, a Diretoria de Educação da Esaf (Dired) e os servidores estaduais participantes – autores e protagonistas de fato. Todos movidos por entusiasmo, dedicação e empenho na busca pelo conhecimento e por um ideal de justiça federativa.

Fátima Guerreiro
Auditora Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

APRESENTAÇÃO

A Escola de Administração Fazendária (Esaf) tem grande satisfação de apresentar à sociedade a publicação dos trabalhos resultantes do Programa de Estudos Esaf – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, que tem como objetivo promover, realizar e divulgar estudos sobre temas ligados às finanças públicas que sejam relevantes para o fortalecimento das relações federativas no Brasil.

Em 2013 funcionaram cinco núcleos de estudo: o primeiro, Administração Tributária, com orientação de Marcos Aurélio Pereira Valadão, desenvolveu dois trabalhos: o primeiro, *Aprimoramento da sistemática atual de execução fiscal: alternativas pré e pós-inscrição do crédito tributário em dívida ativa*, examina o processo de execução fiscal no Brasil e verifica a pertinência da adoção de medidas alternativas para dar maior efetividade à cobrança desses créditos, além de averiguar a possibilidade de a penhora e a execução fiscal serem feitas pela via administrativa. Analisa também a legalidade e a possibilidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, bem como a implementação da transação tributária e de outras medidas pertinentes, apontando soluções possíveis de aprimoramento da sistemática do executivo fiscal, antes e depois da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, para conferir maior efetividade à sua cobrança. O segundo, *Regulamentação da norma antielisiva pelos estados visando ao aperfeiçoamento do contencioso administrativo tributário*, buscou desenvolver um estudo sobre a adoção da norma antielisiva pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal aplicável aos tributos de competência de tais entes federativos, para os quais sugere modelo de legislação regulamentando a matéria.

O segundo núcleo, Análise e Previsão de Receitas Estaduais, contou com a participação de dois orientadores: Nelson Leitão Paes e Vinícius dos Santos Cerqueira. Sob orientação de Nelson Paes foram desenvolvidos dois trabalhos: o primeiro, *Cálculo do hiato tributário do ICMS: avaliação do impacto econômico da renúncia e da transparência fiscal*, buscou aprimorar a metodologia de cálculo do hiato tributário, reduzindo as limitações de cálculo verificadas no estudo elaborado em 2012 e aprofundando esse trabalho por meio da desagregação do cálculo do hiato para os segmentos da indústria de transformação, do atacado e do varejo. O segundo trabalho, *Análise e previsão de receitas estaduais: novo equilíbrio federativo*, analisa e quantifica, separadamente, alguns projetos em tramitação no Congresso Nacional sobre reformas na estrutura que sustenta a Federação brasileira, agrupando os resultados apurados a fim de facilitar a

análise. Com orientação de Vinícius Cerqueira, foi desenvolvido o trabalho *Previsões da arrecadação de ICMS a partir de um modelo multivariado de transição suave*. Este faz uma análise das séries de ICMS a partir da comparação da capacidade preditiva entre duas abordagens de modelos vetoriais autorregressivos: linear e não linear. Esta última, além de considerar a interação linear entre as variáveis econômicas envolvidas no processo, supõe que a série analisada possa responder de forma não homogênea a choques em outras variáveis em função de um referencial definido, o que implica inferir se o ICMS apresenta padrões de assimetria a diferentes choques no nível de atividade, dado o ciclo econômico do país.

No núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o terceiro, orientado por Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, foram preparados dois trabalhos: o primeiro, *Descrição dos requisitos para adequação dos estados ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi)*, tem por objetivo descrever os requisitos necessários aos estados para se adequarem ao Siconfi, novo sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional para consolidar as contas dos entes da Federação. Os resultados da pesquisa evidenciam que o sistema se propõe a automatizar e a melhorar a coleta de dados contábeis e fiscais transmitidos pelos estados à STN e consiste num instrumento que contribui para a transparência da gestão pública e para o controle social. O segundo, *Adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: dificuldades, facilidades e benefícios do processo de convergência para os entes estaduais*, teve a finalidade de mapear o processo de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no âmbito dos estados. Apresenta as dificuldades, as facilidades e os benefícios desse processo sob a ótica dos contadores estaduais. Concluiu-se que ainda existem importantes desafios a serem superados para que o processo de convergência seja totalmente concluído. Tais desafios são principalmente de cunho político, tecnológico, normativo e de capital humano qualificado. É importante enfatizar que as unidades federativas reconhecem a relevância do processo e que o Brasil já deu alguns passos rumo à padronização das normas contábeis.

No quarto núcleo, Sistemas de Previdência, orientado por Marcelo Abi-Ramia Caetano, foram elaborados dois trabalhos: o primeiro, *Previdência no serviço público: estudos e propostas de alterações infraconstitucionais*, examina e apresenta propostas de alterações infraconstitucionais para a previdência social dos servidores públicos. A pesquisa possui duas vertentes. No que diz respeito à primeira, o trabalho tem como objetivo geral apurar os tipos de servidores públicos que deveriam ser amparados por RPPS. A segunda vertente da pesquisa tem por objetivo geral realizar uma análise comparativa da previdência dos servidores civis com a dos militares federais nos

Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina e propor legislação harmonizadora das regras previdenciárias dos militares, alinhada aos paradigmas contemporâneos da política de previdência social. O segundo trabalho, *Fontes complementares de financiamento dos RPPSs*, elencou algumas alternativas para reforçar os orçamentos de receitas destinadas ao financiamento da previdência no setor público. Dentre as fontes complementares elencadas, tem-se a tributação do dióxido de carbono, o investimento em projetos de concessões e parcerias público-privadas, a regulação dos investimentos nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs), a concessão de empréstimo consignado, a compensação do déficit previdenciário com créditos tributários e não tributários, a exclusão da obrigação de repasse financeiro ao Pasep pelos RPPSs, a participação na receita destinada aos cartórios, a vinculação da receita de *royalties* e outros ativos estaduais. Entendeu-se que utilizadas isoladamente, dependendo das peculiaridades dos estados que as adotarem, podem não representar impacto significativo na redução do déficit. Porém, utilizadas em conjunto podem constituir importante medida de alívio às pressões sobre as respectivas finanças.

No quinto núcleo, Qualidade do Gasto Público e Transparência da Ação Governamental, com orientação de Oliveira Alves Pereira Filho, foram preparados dois trabalhos: *Avaliação da aplicação dos recursos do Programa Emergencial de Financiamento dos Estados e do Distrito Federal (PEF e PEF II)* verificou se os recursos disponibilizados por meio do PEF I e do PEF II foram capazes de estimular, ou ao menos mitigar, a queda dos investimentos públicos nos estados e no Distrito Federal. Os resultados sugerem que o PEF foi bem-sucedido em seus objetivos, não só porque teve suas condicionantes respeitadas, mas também porque os dados analisados, tanto em relação aos estados que receberam o PEF quanto em relação aos que não o receberam, demonstraram que essa iniciativa coincide com um estímulo proporcionalmente maior nos níveis de investimentos dos primeiros. Não obstante esses resultados positivos, o estudo também enfatiza que esses recursos foram obtidos mediante endividamento, isto é, configuram-se num fardo fiscal que será repassado a exercícios futuros. O segundo trabalho, *Avaliação dos planos plurianuais dos estados sob a ótica da qualidade dos indicadores de educação básica existentes*, investigou, com auxílio da técnica de conteúdo, os indicadores relacionados à educação básica contidos nos Planos Plurianuais do período 2012-2015 dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal. Os resultados apontam que 25,93% do universo pesquisado não definiu em seu PPA para 2012 a 2015 indicadores de monitoramento dos programas de educação básica. Nos estados que estabeleceram indicadores, pode-se observar que não existe um modelo padrão para a definição dos indicadores para o monitoramento dos programas de educação básica.

Os trabalhos aqui apresentados do Programa de Estudos Esaf – FFEB 2013 demonstram a importância e a pertinência deste programa, que se pauta tanto numa reflexão teórica de qualidade quanto na sólida experiência profissional dos participantes e dos orientadores para identificar soluções de questões relevantes para os estados, tendo ainda como resultante o desenvolvimento das competências dos servidores envolvidos e o compartilhamento do conhecimento para todos os entes federativos.

Alexandre Ribeiro Motta
Diretor-Geral da Esaf

**APRIMORAMENTO DA SISTEMÁTICA
ATUAL DE EXECUÇÃO FISCAL:
ALTERNATIVAS PRÉ E PÓS-INSCRIÇÃO
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DÍVIDA ATIVA**

Cícero Antônio Eich

Sefaz/PR

Getúlio Ramos Pimentel

Sefaz/ES

Maria Terezinha de Moura

Sefaz/DF

Rafael Carlos Casanova Neto

Sefaz/PR

Coordenador/orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br



RESUMO

Este trabalho examina o processo de execução fiscal no Brasil e apresenta breves apontamentos sobre a execução fiscal no direito comparado. Tendo em vista a patente ineficiência do atual modelo de cobrança e recebimento de créditos tributários, o estudo examina a pertinência da adoção de medidas alternativas para dar maior efetividade à cobrança desses créditos e averigua a possibilidade da penhora e da execução fiscal serem feitas pela via administrativa. Analisa também a legalidade e a possibilidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, bem como a implementação da transação tributária e de outras medidas pertinentes, além de apontar soluções possíveis de aprimoramento da sistemática do executivo fiscal, antes e depois da inscrição do crédito tributário em dívida ativa para conferir maior efetividade à sua cobrança. Por fim apresenta alternativas e propostas para melhorar o processo de execução fiscal no Brasil.

Palavras-chave: Cobrança. Crédito Tributário. Dívida Ativa. Execução Fiscal. Eficiência. Efetividade.

ABSTRACT

Given the inefficiency of the current tax collection mechanisms, this study aims to determine the appropriateness of adopting alternative measures to ensure greater effectiveness to the collection of tax receivables. It also analyses if a tax lien and/or execution (tax foreclosure) could be made by the tax administration itself. It also examines the legality and feasibility of outsourcing the collection of tax debts (Active Debt) as well as the settlement of tax claims and other relevant measures. The purpose is to identify possible solutions that can improve tax foreclosure, both before and after the tax debt is registered (Active Debt), so that higher effectiveness is achieved.

Keywords: Recovery. Tax Debts. Tax Lien. Tax Foreclosure. Efficiency. Effectiveness.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO, 19
1.1	Objetivos, 19
1.2	Metodologia e hipóteses de trabalho, 20
2	O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL , 22
2.1	Lei n. 6.830/1980, de Execução Fiscal (LEF), e o rito nela previsto, 22
2.2	Realidade brasileira, 23
3	A EXECUÇÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO: BREVES APONTAMENTOS, 26
4	APERFEIÇOAMENTO DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA – ALGUMAS SOLUÇÕES POSSÍVEIS, 28
4.1	Publicização da condição de devedor do contribuinte, 28
4.2	Terceirização da cobrança da dívida ativa , 31
4.3	A transação tributária, 34
4.4	Melhorias no processo executivo, 37
4.4.1	Arrolamento de bens e penhora administrativa, 37
4.4.2	Execução fiscal administrativa, 41
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS , 46
6	PROPOSTAS, 48
	REFERÊNCIAS , 50
	A PESQUISA, 53
	Questionário aplicado aos estados e ao Distrito Federal, 53
	ANEXO 1A. TABULAÇÃO DE DADOS DA PESQUISA – RESUMO DO RESULTADO DA PESQUISA, 54
	ANEXO 1B. FORMULÁRIO DE PESQUISA ENVIADO AOS ESTADOS – PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF – FÓRUM DOS ESTADOS 2013, 55
	ANEXO 2. FLUXOGRAMA, 57

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Problemas no recebimento de créditos – execução fiscal, 21

1 INTRODUÇÃO

Problema crucial e recorrente das administrações tributárias é o crescente e expressivo volume de recursos inscritos em dívida ativa, aliado ao fato de que a atual forma de sua cobrança – regulada em âmbito nacional pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 – se tem mostrado pouco eficaz, uma vez que a maioria dos créditos cobrados por meio da execução fiscal não é recuperada. Assim, além da maioria dos créditos executados judicialmente não ser quitada, quando ocorre o adimplemento há elevado gasto de recursos e de tempo, com resultados ainda insatisfatórios.

Pesquisa recente realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) apurou que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de nove anos, nove meses e 16 dias, e a probabilidade de se obter a recuperação integral do crédito é de 25,8% (IPEA, 2012).

Uma das causas apontadas pela doutrina pátria como fonte inibidora da efetividade dos executivos fiscais reside no fato de que no Brasil apenas e exclusivamente pela via judicial eles são decididos. Nesses casos, a ação pertinente, em regra, não completa o trajeto previsto em lei. Em muitos outros países, a própria administração tributária processa a execução fiscal administrativamente (MEDEIROS; SILVA, 2013).

Diante desse cenário, este estudo busca identificar algumas das possíveis causas dessa baixa efetividade dos executivos fiscais e propõe soluções para melhorar seu desempenho e resultado, como incluir o contribuinte devedor nos sistemas de proteção ao crédito (SPC, Serasa, etc.); melhorar a efetividade da cobrança dos créditos tributários adotando a execução fiscal pela via administrativa; terceirizar a cobrança da dívida ativa; programar a transação tributária.

1.1 Objetivos

O propósito deste estudo é verificar a pertinência e a possibilidade de utilização dos sistemas de proteção ao crédito e averiguar a possibilidade de a execução fiscal ser realizada pela via administrativa, bem como analisar a legalidade e a possibilidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, além da implementação da transação tributária e de outras medidas pertinentes; apontar soluções possíveis de aprimoramento

da sistemática do executivo fiscal antes e depois da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, objetivando conferir maior efetividade à sua cobrança.

1.2 Metodologia e hipóteses de trabalho

Um aspecto importante deste trabalho é a adoção de uma metodologia que vai além da tradicional pesquisa bibliográfica utilizada na seara jurídica e do enfoque quantitativo utilizado nas pesquisas econômicas. A pesquisa efetuada questionou também vários pontos acerca da percepção da eficácia e da efetividade da execução fiscal.

Todas as unidades da Federação (UFs) foram consultadas por meio de questionário com o objetivo de confirmar ou não os problemas e as hipóteses em relação à execução fiscal.

Embora apenas 12 unidades tenham respondido ao questionário, foi possível chegar a algumas conclusões consistentes. Foi observada certa uniformidade nas respostas, o que permite inferir que as práticas contidas nas respostas fornecidas por algumas UFs sejam aplicadas pelas demais. A tabulação completa dos dados da pesquisa consta no Anexo I.

Este trabalho também está amparado nas conclusões da pesquisa efetuada pelo Ipea (2012) intitulada “Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal”.

No questionário da referida pesquisa, composto de 14 questões, merece destaque a de número 10 – *Quais os problemas da tramitação dos processos de execução fiscal?* Nas respostas foram constatados os principais problemas que na percepção da administração tributária envolvem a tramitação dos processos de execução fiscal. A pergunta, de caráter dirigido, possuía cinco alternativas, que deveriam ser numeradas em ordem de importância, sendo “1” o ponto mais importante ou mais impactante, e “5” o menos importante ou impactante. Nas respostas ficou evidente a percepção das diversas unidades da Federação acerca dos problemas recorrentes apontados como os maiores entraves à efetividade da execução fiscal.

As respostas foram tabuladas e classificadas, resultando no Quadro 1, de onde se pode inferir que os principais problemas da execução fiscal no Brasil em ordem de ocorrência são:

Quadro 1. Problemas no recebimento de créditos – execução fiscal

Ranking em ordem de importância – questão 10	
Demora	1º
Dificuldade na localização de bens	2º
Localização do devedor	3º
Falta de pessoal	4º
Recursos e ações incidentais	5º

Fonte: elaboração dos autores

O problema apontado em primeiro lugar é, na verdade, decorrência dos demais. A dificuldade na localização de bens do devedor e do devedor em si é a causa de maior demora na solução do processo e da morosidade processual; o mesmo raciocínio pode ser aplicado em relação às demais alternativas.

Assim, com base nas respostas oferecidas pelas UFs, pode-se concluir que os principais problemas que resultam da ineficácia e da baixa efetividade da execução fiscal são: 1) a dificuldade na localização de bens; e 2) a dificuldade na localização do devedor.

Corroborando a percepção das administrações tributárias, a pesquisa Ipea publicada em 2012 (“Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal”) aponta que o devedor é encontrado e citado em pouco mais da metade dos casos – 56,5%; os mandados de penhora são cumpridos em somente 22,4% deles, e os leilões ocorrem em ínfimos 0,2% dos casos (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 27).

Outras informações relevantes que se pode extrair da pesquisa em comento se referem exatamente à comprovação do problema apontado no início: a baixa efetividade da execução da dívida ativa. Na média, apenas 1,55% dos créditos inscritos na dívida ativa são recuperados, e a execução fiscal representa pífios 1,15% da arrecadação total dos estados (com alguns casos chegando a 0,36%).

Isso comprova que o atual sistema de execução da dívida ativa está falido, sendo absolutamente ineficaz, moroso e caro. Ineficaz porque não dá ao demandante uma resposta minimamente satisfatória; moroso porque o prazo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal é de mais de nove anos (IPEA, 2012); e caro porque, como já demonstrado, o custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal corresponde a mais de R\$ 5 mil por processo.

Como decorrência, os tribunais estão abarrotados de processos de execução fiscal, que chegam à metade da quantidade total de demandas judiciais (BRASIL, CNJ,

2010), impossibilitando que eles prestem um serviço jurisdicional à altura dos anseios da população. Mas por que isso ocorre? Uma das hipóteses levantadas no estudo do Ipea (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 28) afirma que o procedimento previsto em lei para a execução fiscal é inadequado à realidade das cobranças e dos pagamentos de dívidas fiscais. Aduzem os autores que a causa não é procedimental ou legislativa, mas material: decorre da má qualidade do crédito fazendário.

Na doutrina, há acalorados debates acerca das duas hipóteses citadas. Os que defendem que o problema está no procedimento legal (inadequado) da execução fiscal pugnam por uma simplificação do processo para dar-lhe maior agilidade; em contraposição, há os que afirmam de nada adiantar alterar o procedimento jurisdicional se o crédito fiscal não estiver amparado em garantias mais sólidas.

Postas essas considerações preambulares, procurar-se-á identificar quais as soluções possíveis para os problemas levantados.

2 O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL

2.1 Lei n. 6.830/1980, de Execução Fiscal (LEF), e o rito nela previsto

Destinado à cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, tributária ou não, o processo de execução fiscal – regulado em âmbito nacional pela Lei n. 6.380/1980, denominada Lei de Execução Fiscal (LEF) – constitui um conjunto de atos sucessivos e coordenados, realizados por meio de procedimento judicial, destinados à satisfação do crédito exequendo, consubstanciado no título executivo, qual seja, a certidão da dívida ativa (CDA).

O Processo Administrativo Tributário, ou Processo Administrativo Fiscal, tem início com o ajuizamento da petição inicial acompanhada do título executivo, após encerrada a fase administrativa¹ de apuração do crédito tributário, com sua respectiva inscrição em dívida ativa. Tão somente após a inscrição é que será providenciada a certidão que materializa a obrigação existente entre as partes, conforme prescrito em lei,² configurando título executivo (NASCIMENTO, 2012, p. 20).

1 A fase administrativa aqui mencionada é aquela atinente ao Processo Administrativo Tributário, ou Processo Administrativo Fiscal, por meio do qual a autoridade administrativa efetua o lançamento nos termos do art. 142 do CTN, observado o devido processo legal.

2 CTN, art. 202; LEF, art. 2º, § 5º.

Caso a petição inicial seja recebida, o juiz determinará a citação do executado e a penhora ou arresto de seus bens se a dívida não for paga nem garantido o juízo, com a devida avaliação e respectivo registro e sua intimação para oposição de embargos (SANTOS, 2011, p. 147-181). Poderá também determinar a constrição de valores por meio de sistema eletrônico, a denominada penhora *on-line*, nos termos do art. 655-A do CPC.

Transcorrido o prazo legal, a conversão da penhora em dinheiro ocorrerá mediante leilão, procedimento pelo qual se transfere a propriedade do bem ao terceiro adquirente.

Todo o trâmite processual atinente à execução fiscal assim como suas possíveis ocorrências e respectivos encaminhamentos constam ilustrados em fluxograma anexo a este trabalho (Anexo 2).

2.2 Realidade brasileira

Aparentemente, o processo de execução fiscal no Brasil está à míngua, agonizando. E a pesquisa efetuada pelo Ipea corrobora essa realidade ao apontar os dados sobre a tramitação das execuções fiscais na Justiça Federal, como será mostrado adiante.

Um primeiro dado que salta aos olhos: os devedores não são encontrados em 43,5% dos casos. Apenas cerca de 3/5 dos processos vencem a etapa de citação. Isso porque as maiores dificuldades na fase inicial do processo executório residem, primeiramente, na dificuldade para localizar o devedor e, em segundo lugar, na ausência de localização dos bens do executado, pois as informações à disposição da Fazenda Nacional não são exatas.

Isso evidencia que o problema, nesse particular, reside menos em falhas do aparato processual do que na falta de gestão de informações pela própria Fazenda (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 30). O mesmo ocorre com as Fazendas estaduais e distrital, dado que os problemas da execução fiscal perante a Justiça Federal em muito se assemelham aos que se passam perante a Justiça Estadual.

Dos processos que vencem a etapa da citação, poucos passam pela próxima etapa, a penhora. Em apenas 15% das execuções fiscais federais há penhora de bens do devedor (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 31).

Levado adiante o procedimento, verifica-se que somente em 2,6% das execuções fiscais os bens do executado vão a leilão, chegando a cabo por essa via em ínfimos 0,5%, dos quais em 0,2% dos casos há arrematação e em 0,3% há adjudicação de

bens. A baixa efetividade dos leilões é explicada em parte pela precária divulgação do ato, normalmente em edital publicado na sede do juízo como expediente judiciário no órgão oficial, o que é insuficiente para dar publicidade ao ato.

De qualquer sorte, a execução fiscal federal é sempre concluída: ou o devedor paga (33,9% dos casos), ou prescreve o direito de cobrar (27,7%), ou a dívida é cancelada administrativamente (17% dos casos).

Nos processos findos pelo pagamento (33,9% dos casos), a citação e a penhora parecem ter sido irrelevantes, ou seja, os devedores tinham mesmo intenção de pagar, independentemente do processo executivo. É isso que demonstram os números da pesquisa do Ipea: do total de execuções fiscais extintas por pagamento, houve citação em 75,78% dos casos e penhora em apenas 21,47% (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 32).

Relativamente aos processos findos por prescrição (27,7% dos casos), a utilização dos recursos é mais acentuada do que nos casos de pagamento (23,68% contra 6,25%), e a ausência de citação é mais presente – em apenas 45,7% dos casos houve citação do devedor (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 33).

Por fim, relativamente à terceira causa mais frequente de extinção da execução fiscal (cancelamento do débito, que atinge 17% dos processos), a citação ocorre em 26% dos processos, a penhora, em 15,34% dos casos, e os recursos em aproximadamente 10% (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 34).

Como conclusão preliminar, aponta-se que em nenhum dos casos há frequência considerável da prática dos atos processuais previstos em lei para a execução fiscal, “o que faz supor que o procedimento é pouco determinante desses resultados” (MEDEIROS; SILVA, 2013, p. 34). Parece claro que o problema reside no “modelo de cobrança de créditos fiscais adotado no Brasil, que desconsidera elementos essenciais, como a qualidade das informações para localização do executado e de seus bens ou a qualidade do crédito exequendo, dando tratamento uniforme a dívidas e devedores muito distintos” (IPEA, 2013, p. 36).

Ponto crucial, portanto, para a eficácia da execução fiscal é a qualidade do procedimento administrativo de inscrição do débito. Deve-se, para dar maior efetividade à execução fiscal, redobrar a atenção para a localização do devedor e de seus bens. Além disso, é preciso analisar a qualidade do crédito exequendo para evitar o ajuizamento de execuções fiscais quando a impossibilidade de cobrança for constatada previamente ou quando o custo processual for superior ou muito próximo ao benefício auferido com a cobrança.

Porém, esse não é o único problema que leva à baixa efetividade da execução fiscal no Brasil. O enorme volume de ações de execução fiscal que tramita no Poder Judiciário contribui também para agravar o problema, haja vista que mais de 1/3 de todas as ações judiciais em tramitação são execuções fiscais, o que concorre para o congestionamento daquele Poder e para a morosidade da prestação jurisdicional. Estudo elaborado pela Secretaria de Reforma do Judiciário, órgão ligado ao Ministério da Justiça, demonstra que a morosidade no curso do processo de execução fiscal (que dura em média mais de nove anos, como mencionado no início) decorre do tempo que os processos permanecem em cartório sem que haja a realização de nenhum ato (“tempos mortos”). Esse tempo consome entre 80% e 95% do tempo total de tramitação (BARROSO, 2013, p. 85).

A pesquisa recente do Ipea corrobora a da Secretaria de Reforma do Judiciário: servidores respondem por 89,7% do total de mão de obra empregada nos processos de execução fiscal, estagiários, por 3,6%, enquanto magistrados respondem por apenas 6,8% da mão de obra empregada nesses processos (BARROSO, 2013, p. 85).

É sabido que os processos dormitam por meses e meses nos armários e nos escaninhos dos cartórios, e esse tempo está representado nos percentuais mencionados. O estudo do Ipea aponta ainda que o tempo médio provável de mão de obra diretamente empregada no processamento do executivo fiscal é de apenas 10 horas e 46 minutos (BARROSO, 2013, p. 86). O mesmo autor afirma: “A morosidade, portanto, não é resultado apenas da quantidade de atos praticados ou da fluência dos prazos processuais, mas sim, em grande parte decorrente dos lapsos de tempo para o cumprimento de tarefas cartorárias” (BARROSO, 2013, p. 87).

Já foi apontado empiricamente pelas administrações tributárias (Anexo 1) que os recursos e as ações incidentais são parte do problema da execução fiscal que contribuem para a morosidade da solução das lides.

A pesquisa do Ipea, no entanto, indica que somente em 6,5% dos processos houve oposição de embargos (apenas 1,3% com julgamento favorável aos embargantes) e só em 4,4% dos casos houve interposição de objeção de pré-executividade (sendo inexpressivos 0,3% dos casos resultantes da procedência da objeção), ou seja, o grau de litígio nos processos de execução fiscal é significativamente menor do que se cogita.

Isso derruba o mito de que os recursos são causa da ineficácia das execuções, e, mais ainda, põe por terra “o mito de que a atuação do Poder Judiciário é imprescindível para corrigir ilegalidades praticadas pela administração pública e, assim, controlar a atuação de seus órgãos de cobrança” (BARROSO, 2013, p. 90).

Não se deve esquecer que o devedor tem possibilidade de discutir amplamente o crédito em cobrança pela via administrativa. Talvez isso explique o motivo do baixo grau de litígio na fase executória da dívida ativa.

Em entrevista à revista eletrônica *Consultor Jurídico (ConJur)*, o juiz federal Paulo César Conrado, ex-coordenador do Fórum de Execuções Fiscais da Justiça Federal em São Paulo, doutor em Direito pela PUC-SP e atual diretor do Foro da Justiça Federal daquele estado, afirma que “trabalhamos com modelos altamente protetivos para resguardar o cidadão em face do Estado monstro. Mas não é mais essa a realidade” (CRISTO, 2013).

Sobre os problemas crônicos enfrentados, ele concorda que a execução fiscal precisa ser repensada. Aduz que é necessário um olhar para o que é efetivamente executável, ou seja, faz-se mister avaliar a qualidade do crédito, bem como verificar se a metodologia atualmente empregada é eficaz.

3 A EXECUÇÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO: BREVES APONTAMENTOS

Há grande discussão no Congresso Nacional sobre projeto de lei encaminhado pelo Poder Executivo que prevê um novo modelo de execução fiscal para o Brasil. O modelo atual necessita de alteração imediata em razão da ineficácia apresentada no recebimento dos créditos tributários devidamente constituídos.

Com o intuito de identificar circunstâncias que possam fundamentar eventual alternativa à forma de execução fiscal brasileira e contribuir para sua evolução, verificou-se que grandes e avançadas democracias praticam a execução administrativa. Na Alemanha, por exemplo, berço da moderna ciência processual, pratica-se a execução administrativa. Lá, a autoridade encarregada de lançar tributos pode, havendo perigo de inadimplência, decretar arresto de bens (BARROS, 2007, p. 4-9).

Na Espanha, “a execução fiscal também se processa em âmbito administrativo, cabendo à Administração Tributária apreciar, julgar e executar” (GODOY, 2009, p. 235), sendo vedado “o processamento judicial da execução fiscal dada sua natureza essencialmente administrativa” (p. 236), competindo à administração a implementação administrativa de medidas cautelares (GODOY, 2011, p. 13-16).

A França adota sistema essencialmente administrativo de execução fiscal, existindo jurisdição própria para tratar de assuntos dessa natureza. A administração pode proceder à penhora de bens, fazendo-o sem interferência do Judiciário (GODOY, 2009, p. 252-253).

Portugal também conta com execução fiscal administrativa, lá denominada de cobrança coercitiva, destinada à exigência de tributos em geral e demais créditos do Estado, inclusive multas. Cabe à administração tributária instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos inerentes a esse procedimento, ficando o próprio órgão da administração responsável pela execução fiscal (GODOY, 2009, p. 256).

Nos Estados Unidos da América, apesar de haver possibilidade de utilização de mecanismos judiciais de cobrança de tributos, há a opção recorrente para a jurisdição administrativa, cuja forma e procedimentos são motivo de destaque “por conta da celeridade, da agilidade e da eficiência” (GODOY, 2009, p. 251).

Naquele país, a inadimplência do contribuinte enseja “situações de pré-penhora, de penhora, de arresto e de venda em leilão”, realizadas todas pela administração. A penhora administrativa pode incidir até sobre os salários do devedor (BARROS, 2007, p. 4-9). Incumbe também à administração divulgar nomes de devedores e identificar os respectivos créditos tributários (GODOY, 2009, p. 252).

Outros exemplos de execução fiscal administrativa também podem ser citados, como a que ocorre no México, onde a autoridade fiscal está autorizada a indisponibilizar administrativamente os bens do devedor. Feita a penhora, sem que tenha havido impugnação, a administração pode levar os bens a leilão, sendo facultado adjudicá-los (GODOY, 2009, p. 239).

A execução fiscal que ocorre no Chile é de natureza híbrida, pois conta com uma fase administrativa e outra judicial. É o agente fiscal o responsável pela sua condução no âmbito administrativo, onde atuará como “juiz presidente do feito” (GODOY, 2009, p. 242).

O modelo de execução fiscal adotado no Peru também é administrativo, podendo o executado invocar o Poder Judiciário após esgotadas as instâncias administrativas (GODOY, 2011, p. 9-11). Há um tribunal fiscal que decide em última instância administrativa, facultando-se, em seguida, a provocação ao Poder Judiciário (GODOY, 2009, p. 245).

Assim como na Espanha, a execução fiscal na Argentina é essencialmente administrativa. O agente fiscal da administração tributária é quem expede o mandado de intimação para pagamento e ulterior embargo, podendo, durante a execução fiscal, em fase administrativa, penhorar, decretar a indisponibilidade de contas bancárias, aplicações financeiras ou bens de qualquer espécie, bem como tomar medidas cautelares (VELLOSO, 2009, p. 38). Ao devedor, por sua vez, é permitido o ajuizamento de ação ordinária para discutir o crédito cobrado. Trata-se também de modelo híbrido, com

procedimentos que se pulverizam no Judiciário e no Executivo, com preponderância deste último (GODOY, 2009, p. 249-250).

Em suma, por tudo que se viu nos países analisados, com sistemas jurídicos de distintas concepções – romano-germânicas ou anglo-saxônicas –, adota-se, primordialmente, o modelo administrativo para a execução fiscal.

Em verdade, considerando-se o exposto, podem-se identificar três sistemas distintos de execução fiscal nesses países:

- a) modelo essencialmente administrativo;
- b) modelo essencialmente judicial;
- c) modelo misto, coexistindo, na execução fiscal, ações a cargo da administração tributária e outras exclusivas do Poder Judiciário.

É importante mencionar que em todos os países que adotam a execução fiscal administrativa se admite que o executado recorra ao Poder Judiciário sempre que se sentir ameaçado em algum direito ou garantia fundamental. Garante-se a ele, desse modo, a segurança jurídica necessária às relações tributárias, assim como seu devido controle e conformidade com os princípios que regem o Estado Democrático de Direito.

4 APERFEIÇOAMENTO DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA – ALGUMAS SOLUÇÕES POSSÍVEIS

4.1 Publicização da condição de devedor do contribuinte

Uma das hipóteses levantadas por este estudo que pode ensejar aumento da eficácia da cobrança da dívida ativa é a “publicização” da condição de devedor do contribuinte. Trata-se de tornar pública a condição de inadimplência do devedor com o intuito de causar-lhe um efeito subjetivo que o leve a dedicar maior esforço na tentativa de solucionar sua pendência com o Fisco.

Para a concretização desse intento, o sistema financeiro e jurídico nacional possui os cadastros de inadimplentes, largamente utilizados pela iniciativa privada (Serasa e SPC, por exemplo).

Dar publicidade à condição de devedor do contribuinte é procedimento condenado por uma parcela substancial da doutrina. No entanto, recentemente tal prática

tem sido cada vez mais discutida pelas administrações tributárias e vem sendo adotada por algumas com reflexos positivos na efetividade da cobrança da dívida ativa.

As discussões sobre esse assunto levam em conta a eventual maculação de direito subjetivo do devedor, de sua privacidade ou mesmo a “coação” moral que pode representar.

Tanto na doutrina quanto na jurisprudência, verifica-se divergência de entendimento quanto ao tema. No entanto, a tendência mais recente é autorizar a inscrição do devedor tributário nos cadastros de inadimplentes.

Na doutrina, verifica-se que aqueles contrários à inscrição do devedor nos sistemas de proteção ao crédito argumentam que, nesse caso, o procedimento da Fazenda Pública equiparar-se-ia a ato ilícito. Tal ilicitude reside justamente na vedação da autotutela, pois a atitude seria um meio coercitivo indireto de cobrança. Chega-se a mencionar que o crédito tributário inscrito na dívida ativa ainda não seria exigível (GOMES, 2013), embora o art. 204 do CTN disponha que a dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez. Além disso, a Certidão de Dívida Ativa constitui-se em título executivo extrajudicial (art. 585 do CPC). Isso por si só demonstra que a dívida é exigível.

A parte majoritária tanto da doutrina quanto da jurisprudência mostra-se favorável à inscrição do devedor nos cadastros de inadimplentes e/ou de “proteção ao crédito”. “A inscrição dos devedores tributários no Serasa é de interesse público e formalizada por decisões dos tribunais superiores assim como os órgãos privados que tornam públicos os seus devedores” (OLIVEIRA, 2013).

Além disso, “não há ilegalidade ou abuso de procedimento na inscrição dos devedores tributários no Serasa. Pelo caráter público do cadastro da dívida ativa, a condição de devedor da Fazenda Pública pode e deve ser de conhecimento de todos” (OLIVEIRA, 2013).

O registro de débitos fiscais regularmente inscritos em dívida ativa nos bancos de dados de proteção ao crédito não viola os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, não fere o direito à privacidade nem implica restrição ao direito de crédito. Tão somente atende ao direito constitucional de acesso à informação, assegurando a todos o direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse particular, coletivo ou geral, como estabelecido no art. 5º, incisos XXXIII e XIV da Constituição (COVAS, 2008), bem como de dar aos interessados conhecimento sobre

a real situação financeira da pessoa, o que, em última instância, confere ao sistema financeiro e ao comércio em geral maior segurança para suas transações.

Algumas administrações tributárias já adotam essa prática e têm enaltecido os efeitos benéficos da medida para a melhoria da cobrança das dívidas ativas. Cite-se o exemplo do Estado de Goiás:

O projeto elaborado pela Procuradoria-Geral do Estado de Goiás, que permitiu a inscrição de devedores de créditos tributários estaduais no Serasa, já apresenta resultados satisfatórios desde sua implantação há um ano. A medida tem se mostrado eficiente no combate à inadimplência dos créditos desta natureza e já começam a surgir acórdãos do TJGO (abaixo) e do STJ confirmando a legalidade da prática.

A repercussão do uso desta ferramenta já se fez sentir. Dos processos inscritos em dívida ativa desde julho do ano passado, o Estado de Goiás teve 2.994 processos administrativos tributários encerrados com o pagamento da dívida e 816 parcelados, somando o total de 3.810 processos que foram solucionados na esfera administrativa, deixando de serem ajuizados, contribuindo conseqüentemente para o desafogamento do Judiciário (BRASIL, PGE-GO, 2009).

A par da inscrição do devedor nos cadastros de proteção ao crédito (SPC e Serasa), medida que tem o apoio de 100% das administrações tributárias que responderam à pesquisa (Anexo 1), tem-se a possibilidade prática e efetiva, já adotada por alguns estados, do Protesto da CDA (Certidão de Dívida Ativa), com estribo na Lei n. 12.767/2012, que alterou a Lei n. 9.492/1997, que trata do protesto de títulos e outros documentos de dívida.

O Estado do Paraná começou a utilizar essa sistemática, até por sugestão do próprio Tribunal de Justiça daquele estado (TJ-PR), formalizada ainda em 2010 em ofício dirigido ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, no qual o TJ-PR assim dispõe:

Considerando ainda que “o protesto possibilita ao devedor a quitação ou o parcelamento da dívida, as custas são certamente inferiores às judiciais, bem assim não há penhora de bens tal como ocorre nas execuções fiscais”, aconselha-se sejam estimulados o Estado do Paraná e seus Municípios a fazerem uso desse instituto para a recuperação de suas receitas (BRASIL, TCE-PR, 2010).

Embora doutrina e jurisprudência se dividam a esse respeito, há desde 2012 dispositivo legal expresso a permitir o protesto de dívida ativa e, além disso, há mani-

festações do próprio Poder Judiciário a incentivar essa prática, conforme demonstrado anteriormente.

A esse respeito, apenas 25% das administrações tributárias já usam o instrumento de protesto, em que pese a medida contar com legislação já pronta e madura, bem como com o aval do Poder Judiciário, como evidencia a citação anterior, emanada do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

4.2 Terceirização da cobrança da dívida ativa

Algumas unidades da Federação, nos últimos anos, vêm tentando incrementar a cobrança da dívida ativa mediante “terceirização”, que consiste em outorgar a cobrança à iniciativa privada, mediante remuneração.

O Estado de São Paulo publicou a Lei n. 13.723, de 29/09/2009, terceirizando parte da dívida ativa estadual na forma de autorização da cessão de créditos tributários e não tributários objeto de parcelamentos administrativos e judiciais para a Sociedade de Propósitos Específicos ou para a Companhia Paulista de Parcerias (CPP), ou ainda para o Fundo de Investimento em Direitos Creditórios, constituído de acordo com as normas da Comissão de Valores Mobiliários.

Trata-se de medida de alcance limitado que abrange os créditos objeto de parcelamento, visando à mera antecipação de receita oriunda de parcelamento, com amparo no Convênio ICMS n. 104/2002, pelo qual os estados signatários (Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Pará, Paraíba, Paraná Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Roraima, Santa Catarina, São Paulo e Distrito Federal, num total inicial de 19 estados (houve adesões posteriores)) ficam autorizados a ceder, a título oneroso, os direitos de recebimento do produto do adimplemento das prestações dos contribuintes do ICMS que sejam objeto de parcelamento judicial ou extrajudicial (cláusula primeira).

Parecer do tributarista Kioshi Harada, elaborado a pedido da Associação dos Procuradores do Estado de São Paulo (Apep), conclui pela inconstitucionalidade da referida Lei n. 13.723/2009 e pela nulidade do Convênio ICMS n. 103/2002, este por ter extrapolado os limites de sua competência, pois trata de matéria de Direito Financeiro) (HARADA, 2009).

Trata a legislação paulista, em verdade, de mera antecipação de receitas, que em nada altera ou aumenta o potencial de recuperação dos créditos tributários inscritos na dívida ativa.

Na mesma seara, o Estado de Mato Grosso pretende contratar empresa de cobrança para auxiliar a Procuradoria-Geral do Estado (PGE-MT) na cobrança da dívida ativa. Evita-se, naquele estado, falar em terceirização. Sua proposta é que a empresa contratada efetue atividades auxiliares à PGE-MT, como a localização de bens para fins de arresto (PACHECO, 2013).

Nesse sentido, o pretendido pelo Estado de Mato Grosso estaria amparado em um parecer do Tribunal de Contas do estado, que pugna pela impossibilidade de o estado terceirizar a cobrança de dívida ativa, ao menos da tributária (seja na fase de cobrança administrativa, seja na fase de cobrança judicial), tendo exarado o seguinte entendimento:

[...] a contratação de prestadores de serviços para o auxílio acessório e indireto em funções típicas de cobrança tributária do Estado, em caráter de assessoriedade, instrumentalidade e complementariedade, desde que não objetivem: primeiro, a terceirização indevida de atividades típicas da Administração Pública, ou seja, atividades de execução direta de procedimentos de cobrança de créditos tributários, afetas exclusivamente a agentes do Estado; segundo, a substituição indevida de servidores públicos, sob pena de desnaturar a prestação de serviços e serem enquadrados como despesa de pessoal (BRASIL, TCE-MT, 2012, p. 17).

O procurador do Distrito Federal José Cardoso Dutra Júnior faz uma interessante análise sobre o tema. Questiona se, à luz do direito pátrio, podem os estados e o Distrito Federal terceirizar tanto a cobrança extrajudicial quanto a cobrança judicial da dívida ativa. Levanta dúvidas sobre a pretendida delegação da capacidade arrecadatória – já autorizada por lei em alguns estados – permitindo que entidades, como, por exemplo, instituições financeiras e empresas de cobrança, prestem seus serviços aos governos estaduais e distrital, não obstante a sofisticação e a eficiência que possam caracterizar tais serviços. O referido procurador questiona se seria essa realmente a melhor alternativa do ponto de vista técnico e financeiro e conclui:

A doutrina, embora escassa, vem se posicionando contrariamente à possibilidade de transferência da cobrança da dívida ativa. Entrementes, as poucas linhas escritas até hoje sobre o assunto concentraram suas forças na análise da cobrança judicial, não tendo sido, s. m. j., dispensada muita tinta para se falar sobre transferência da cobrança extrajudicial da dívida (DUTRA JUNIOR, 2000).

Aponta também:

Não há óbice constitucional ou legal à terceirização da cobrança extrajudicial da dívida ativa, mas existe impedimento constitucional (art. 132 da CF) e de leis nacionais (Lei de Execuções Fiscais, arts. 1º e 25, e Código de Processo Civil, art. 12, I) à terceirização da cobrança judicial da dívida ativa (DUTRA JUNIOR, 2000).

E ainda:

A terceirização da cobrança extrajudicial da dívida ativa não é a melhor solução do ponto de vista técnico e financeiro para os Estados e para o Distrito Federal, eis que o incremento da logística já existente na máquina administrativa de cobrança (ou a implantação de setor específico, fora ou dentro das Procuradorias, nos entes federativos dele desprovidos), certamente propiciaria o resultado financeiro almejado (receber o crédito ou preparar o terreno da execução fiscal), e a custos menores que os estimados para parcerias com instituições financeiras e megaempresas de cobrança (DUTRA JUNIOR, 2000).

Em sentido oposto, negando inclusive a possibilidade de terceirizar a cobrança extrajudicial da dívida ativa, tem-se parecer do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em resposta à consulta formulada por município catarinense. Conclui aquele Tribunal de Contas:

2.1. A cobrança de dívida ativa, por via judicial ou extrajudicial, é um dos serviços jurídicos de natureza ordinária do Ente, sendo necessária a criação de quadro de cargos efetivos para a execução desses serviços, com provimento mediante concurso público (art. 37 da Constituição Federal), se os já existentes forem insuficientes para a demanda do Município.

2.2. Por se tratar de atividade-fim, é irregular a transferência da cobrança da dívida ativa para pessoa física ou jurídica.

2.3. Nos casos de falta transitória de profissionais da área, portanto temporariamente, poderá ser aplicada a regra prevista no inciso IX, do art. 37, da Constituição Federal, que prevê a contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos da lei, até o provimento dos cargos via concurso público (HERBST, 2007).

É esclarecedora essa resposta, em especial quando argumenta que a terceirização da cobrança da dívida ativa é irregular por se tratar de atividade-fim do Estado, em face do entendimento de que a terceirização só pode existir na execução de serviços que não constituam atividade-fim do ente político (OLIVEIRA, 2006). Assim sendo,

definir se a cobrança da dívida ativa se constitui em atividade-fim ou atividade-meio do Estado é ponto fundamental.

A atividade de cobrança, genericamente, é atividade-meio de qualquer atividade econômica. No meio privado, só será atividade-fim para as empresas que se dedicam profissionalmente a cobranças de créditos pertencentes a terceiros, cuja atividade empresarial seja justamente a atividade de cobrança. Por analogia, o mesmo ocorreria com o Estado. Este não tem por finalidade efetuar cobranças, atividade acessória e derivada de outras atividades-fim (por exemplo, a atividade de constituir o crédito tributário é atividade-fim do Estado; sua cobrança é atividade-meio, derivada, portanto, da atividade de constituição do crédito tributário).

O Direito Administrativo confere à matéria entendimento peculiar, fora do alcance do direito privado, visto que dispositivos legais e constitucionais expressos determinam que a cobrança tributária é atividade-fim do Estado. Isso porque a cobrança da dívida ativa tributária é atividade exclusiva do Poder Público (arts. 131 e 132 da Constituição Federal). Além disso, o art. 3º do CTN é muito claro ao determinar que tributo é uma prestação pecuniária compulsória cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Por isso, a terceirização da cobrança da dívida ativa, ao menos da tributária (de longe a maior parcela da dívida ativa das unidades da Federação) é incabível.

4.3 A transação tributária

Alternativa que poderia ser empregada visando à efetiva recuperação e satisfação do crédito público inadimplido seria a instituição de um modelo de transação tributária a partir do disposto nos arts. 156, III, e 171 do CTN, que assim estabelece:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

III – a transação;

[...]

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Em tese de mestrado recente, Tarsila Ribeiro Marques Fernandes demonstra que inexistem qualquer impedimento constitucional ou legal à implantação da transação tributária (FERNANDES, 2012, p. 126). Ao contrário, a autora entende que é plenamente possível e desejável implantar essa modalidade de extinção do crédito tributário, também denominada de autocomposição bilateral, desde que seja editada lei que preveja seus requisitos e condições, permitindo que “a Administração Tributária se aproxime do contribuinte, no intuito de melhor atender e concretizar o próprio interesse público”, garantindo-se, assim, a publicidade e a transparência, de modo que tanto os órgãos de controle quanto a sociedade possam acompanhar o processo (FERNANDES, 2012, p. 37).

No âmbito do Direito Tributário, o aludido instituto da transação é admitido apenas para terminar litígio, podendo, não obstante, abranger tanto o processo administrativo quanto o processo judicial. Basta haver lançamento feito pela autoridade tributária e impugnado pelo sujeito passivo (FERNANDES, 2012, p. 38-43).

O ordenamento jurídico norte-americano, por exemplo, prevê duas espécies distintas de transação tributária (FERNANDES, 2012, p. 66), quais sejam, os acordos conclusivos e as ofertas de compromisso, aplicáveis a diferentes situações. Nesse país, é ampla a realização de acordos para resolver questões tributárias, os quais chegam a solucionar administrativamente até 80% dos litígios, sem necessidade de interferência judicial (FERNANDES, 2012, p. 67).

Encontra-se arraigada na cultura norte-americana a tendência para fechar acordo com o Fisco com a maior brevidade possível. Considera-se ali que quanto mais rápido um caso é objeto de transação melhor para o contribuinte, tendo em vista os custos do processo e o risco de a administração tributária demonstrar mais alguma pendência (FERNANDES, 2012, p. 67-68).

No entanto, há aspectos desfavoráveis decorrentes da adoção desse expediente, como a sensação de injustiça decorrente de eventual dispensa de tributo, o efeito moral negativo que isso pode gerar e os altos custos financeiros para sua implementação, aos quais se contrapõem os fatores de equidade, eficiência e administrabilidade (FERNANDES, 2012, p. 68). Mesmo assim, “ao sopesar os argumentos contrários e favoráveis ao modelo, torna-se amplamente justificável a instituição do modelo de transação tributária” (FERNANDES, 2012, p. 68).

Ademais, “apesar das críticas existentes, o que a doutrina norte-americana busca deixar cristalino [...] é que, apesar de não parecer ideal do ponto de vista filosófico, a realidade impõe e justifica a existência do instituto da transação” (FERNANDES, 2012, p. 71), na medida em que existe significativa parcela de tributos inadimplidos e

que todas as maneiras lícitas ao alcance da administração pública visando a recuperá-los devem ser utilizadas.

Nessa mesma linha, argumenta-se que o Fisco deve buscar aproximar-se do contribuinte, de maneira que as questões tributárias possam ser solucionadas de forma amigável, no intuito de alcançar a eficiência administrativa e concretizar o princípio da justiça fiscal (FERNANDES, 2012, p. 129).

Portanto, “a questão se volta não para a indagação a respeito de se os débitos devem ser parcialmente perdoados, mas *como* isso deve ser feito, de forma a obter os melhores resultados para a sociedade” (FERNANDES, 2012, p. 71). A solução para o problema mostra-se ainda mais premente neste momento em que, de um lado, há aumento crescente e ilimitado de demandas sociais, e, de outro, recursos públicos cada vez mais escassos e limitados, além do aumento vertiginoso do volume de dívidas ativas insolúveis.

Em nosso país, a possibilidade de transação em matéria tributária não é novidade, havendo diversas referências normativas e experiências a respeito do tema. No âmbito do ICMS, dois convênios principais tratam desse assunto,³ celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz): o de n. 24, de 5 de novembro de 1975, e o de n. 33, de 26 de abril de 2000 (FERNANDES, 2012, p. 78). A partir destes, dois tipos de transação restaram caracterizados: um de caráter geral, disciplinado pelo Convênio n. 24/1975, permitido apenas em casos excepcionais dos quais não resulte a dispensa do imposto devido; o outro, de caráter especial, regido pelo Convênio n. 33/2000 (prorrogado pelo Convênio n. 101/2012), que permite a desconstituição do crédito tributário em face de jurisprudência consolidada de forma desfavorável ao Fisco (FERNANDES, 2012, p. 79).

Por conseguinte, e considerando a referida normatização, os Estados do Rio Grande do Sul, de Pernambuco, de Minas Gerais, de Mato Grosso do Sul e de Goiás possuem normas gerais sobre transação tributária. Alagoas, Ceará, Bahia e Santa Catarina possuem normas pontuais sobre o tema (FERNANDES, 2012).

A análise da aludida legislação estadual permite verificar que a maioria dos entes federativos, ao preverem a transação tributária, o fizeram na forma da transação legal, isto é, sem permitir nenhuma margem de liberdade ou valoração pelo Fisco (FERNANDES, 2012, p. 95).

3 A realização de transação referente a ICMS depende da existência de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), conforme exigem o disposto na CF, art. 155, § 2º, XII, g, e a Lei Complementar Federal n. 24, de 27 de janeiro de 1975, art. 10 (FERNANDES, 2012, p. 78).

Por sua vez, os estados que estabeleceram a possibilidade de transação contratual, isto é, aquela em que o administrador público tem discricionariedade para valorar a situação e decidir qual é a melhor opção que atende ao interesse público, exigiram maior rigor formal e procedimental para a realização da avença, com observância de instâncias obrigatórias de manifestação antes de o acordo ser fechado, como ocorre em Pernambuco, Minas Gerais e Mato Grosso do Sul (FERNANDES, 2012, p. 96).

Também foram identificados municípios brasileiros que possuem legislação sobre transação tributária, a exemplo de Angra dos Reis, Belo Horizonte, Cabo Frio, Campinas, Curitiba, Fortaleza e Rio de Janeiro (FERNANDES, 2012, p. 77).

Inexiste, todavia, uma legislação federal que cuide da transação em relação aos tributos da União. Tampouco há modelo geral de transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro (FERNANDES, 2012, p. 96). Essa realidade pode mudar caso seja aprovado o Projeto de Lei n. 5.082/2009, em tramitação no Congresso Nacional.

O referido projeto, elaborado sob orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com a participação de estudiosos do tema e da comunidade acadêmica, prevê, em síntese, em que situações e de que forma poderão a União e o contribuinte estabelecer concessões recíprocas com o fito de pôr fim a litígio em quatro modalidades: 1) processo judicial; 2) insolvência civil, em recuperação judicial e falência; 3) por recuperação tributária; 4) por adesão (FERNANDES, 2012, p. 115).

Tal iniciativa, após eventuais ajustes ao projeto, representa importante avanço para o princípio da eficiência na administração tributária e poderá cooperar significativamente com a recuperação dos créditos tributários inadimplidos, constituindo-se alternativa para tornar mais rápida e eficaz a cobrança de tributos pelo poder público.

4.4 Melhorias no processo executivo

4.4.1 Arrolamento de bens e penhora administrativa

Dois dos principais problemas que levam à ineficácia da execução fiscal, conforme se extrai da pesquisa de campo efetuada (Anexo 1), são:

- a) a dificuldade na localização do devedor;
- b) a dificuldade de localizar os bens deste.

Esses problemas são crônicos e decorrem da forma como hoje se processa a execução fiscal, isto é, encerrada a fase administrativa que constitui definitivamente

o crédito tributário (fase que pode levar muitos anos), este é inscrito na dívida ativa, para só então ser proposta a ação executiva própria pelas Procuradorias-Gerais (ou Procuradorias Fiscais, onde remanescem). Neste momento é que o juízo, conhecendo a ação executiva proposta, manda citar o devedor para pagar o crédito tributário em cinco dias ou garantir a execução.

O despacho jurisdicional pode ocorrer muitos anos após o início do processo administrativo fiscal (ou tributário) e, não raro, o devedor não é mais localizado. Em face da demora, por vezes quando é localizado não há mais bens suficientes para garantir o juízo. Não obstante, este trabalho não adentrará os motivos da demora da constituição definitiva do crédito tributário nem do juiz em mandar citar o devedor. Limitar-se-á à abordagem de alternativas para que a execução fiscal tenha maior grau de eficácia.

Dentre essas alternativas, uma capaz de ao menos reduzir o volume de ações executivas frustradas, seja pela falta de localização do devedor, seja pela falta de localização de seus bens (ato que só ocorre após instaurada a ação executiva), é o arrolamento de bens e direitos, ato administrativo praticado pela autoridade tributária já no momento do lançamento. Tal medida administrativa visa ao acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública com o fim de garantir o recebimento do crédito tributário.

Nesse sentido, é oportuno mencionar a Lei n. 15.950, de 29 de dezembro de 2006, do Estado de Goiás, que dispõe sobre o arrolamento administrativo de bens e direitos no âmbito da administração fazendária daquele estado. Dispõe, em linhas gerais, que o instrumento em questão não se aplica indistintamente, ficando reservado para os casos arrolados no art. 3º, abaixo transcrito:

Art. 3º O arrolamento de bens e direitos deve ser feito quando, cumulativamente:

- I – o sujeito passivo possuir débitos inscritos ou não em dívida ativa que, somados, ultrapassem 30% (trinta por cento) do patrimônio conhecido;
- II – o montante do débito tributário de que trata o inciso I for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

O arrolamento prévio não implica constrição do bem, tampouco impede o devedor de aliená-lo a qualquer título. No entanto, a lei cria as seguintes obrigações ao devedor relativamente aos bens arrolados (Lei n. 15.950/2006 – GO, art. 4º):

I – comunicar, no prazo de até 5 (cinco) dias úteis contados da respectiva ocorrência, à Secretaria da Fazenda toda e qualquer alienação, oneração ou transferência dos bens e direitos arrolados;

II – informar, anualmente, à Secretaria da Fazenda:

a) as alterações ocorridas em seu patrimônio conhecido, no caso de pessoa jurídica;

b) os bens constantes de sua declaração de rendimentos apresentada à Secretaria da Receita Federal, relativamente ao exercício base imediatamente anterior no caso de pessoa física.

III – oferecer para arrolamento, no prazo de 5 (cinco) dias úteis a contar do ato de alienação, oneração ou transferência, outro bem de sua propriedade, em substituição ao alienado, onerado ou transferido.

O não cumprimento de alguma das obrigações previstas no referido art. 4º possibilita à Fazenda Pública o ajuizamento de medida cautelar fiscal, nos termos dos incisos VI e VII do art. 2º da Lei federal n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992 (art. 5º da Lei n. 15.950/2006 – GO).

O arrolamento prévio, portanto, em que pese não implicar nenhuma limitação ao direito de propriedade do devedor, permite ao credor o uso da cautelar fiscal. Ambos os instrumentos, utilizados em conjunto, têm por escopo aumentar as garantias do credor perante o devedor, o que, em última análise, pode ajudar muito o aumento da eficácia da cobrança de créditos tributários.

Poder-se-ia questionar a praticidade da medida, uma vez que os Fiscos têm ao seu dispor a medida cautelar fiscal, que é tão pouco utilizada na prática. Ocorre que justamente a falta de acompanhamento prévio do patrimônio do executado impede materialmente que se lance mão do instrumento cautelar fiscal; e uma lei estadual criando obrigação para o contribuinte devedor manter o Fisco informado sobre sua evolução patrimonial permitiria um melhor manejo da cautelar fiscal.

Sobre a referida lei goiana, que já está em vigor há quase sete anos, não paira nenhuma questão jurídica relevante, sendo esse instrumento, portanto, muito útil para assegurar a efetividade da futura execução fiscal.

A par do arrolamento prévio de bens, discute-se a possibilidade de alteração na Lei de Execução Penal para que os atos preparatórios à execução, em especial a penhora de bens do devedor, sejam efetuados administrativamente, antes mesmo do

ajuizamento da execução fiscal. Esse é o teor do Projeto de Lei n. 5.080/2009, que será analisado mais adiante.

Quanto à possibilidade de penhora administrativa, aqueles que se posicionam contrários a tal instrumento se apegam, no mais das vezes, a possível atentado contra o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF/1988) (VELLOSO, 2009, p. 42).

Leon Frejda Szklarowsky, ardoroso defensor do instrumento (também defensor do Projeto de Lei n. 2.412/2007, apresentado ao Congresso Nacional pelo então deputado federal Régis de Oliveira, que prevê a execução fiscal administrativa), defende que “a penhora administrativa não figura como atividade jurisdicional e, portanto, não necessita realizar-se sob as vistas do juiz” (SZKLAROWSKI, 2001).

Nesse mesmo sentido, o professor Kiyoshi Harada (2012) leciona que “a penhora não é um ato jurisdicional, mas um ato de natureza administrativa praticada por ordem do juiz. Não é relevante juridicamente saber quem ordenou a penhora. É relevante apenas a garantia do contraditório e ampla defesa”.

Também para Humberto Gomes de Barros (2007, p. 5) a cobrança dos créditos públicos deve ser tarefa da própria administração, e não do Poder Judiciário. Verifica-se, portanto, que a penhora administrativa não fere o princípio da inafastabilidade da jurisdição, como alegam alguns doutrinadores, visto que, mesmo adotado esse instrumento, é evidente que toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a algum direito do executado poderá (e deverá) ser deduzida em juízo. É assim que está expresso nos projetos de lei que atualmente tramitam no Congresso Nacional a esse respeito.

Ultrapassadas as questões doutrinárias, verificar-se-á que a penhora administrativa nada mais é do que transferir uma primeira fase do processo de execução fiscal para as mãos do Poder Executivo, qual seja, a fase correspondente à localização do devedor e de seus bens para garantir o juízo. Apenas isso. Todo o processo de execução propriamente dito continuaria a ser processado exatamente como hoje ocorre. E por isso mesmo não se vislumbra o alegado atentado ao princípio insculpido no art. 5º, XXXV, da CF/1988.

A matéria ainda divide as opiniões das administrações tributárias: 58% dos que responderam à pesquisa (Anexo 1) são favoráveis à medida, enquanto 42% se mostram contrários.

4.4.2 Execução fiscal administrativa

Como visto, a execução fiscal no Brasil possui uma eficácia extremamente baixa e custo financeiro elevado. Como alternativa à sistemática atual, que segue o rito da Lei n. 6.830/1980, surgiram nos últimos anos várias propostas de adotar a execução fiscal administrativa, ou seja, retirar do Poder Judiciário o processo executivo relativo à dívida ativa pública, outorgando esse procedimento, que para muitos é mero procedimento administrativo, ao Poder Executivo.

Atualmente, está em tramitação o PL n. 2412/2007, que trata da execução fiscal administrativa. A par desse projeto, foi proposto em 2009 projeto prevendo a penhora administrativa (PL n. 5080/2009). Ambos os projetos seguem apensos e estão parados há um bom tempo na Câmara dos Deputados.

A execução administrativa da dívida ativa não é novidade. Em muitos países é assim que a administração tributária cobra seus créditos, conforme pôde ser observado no capítulo 3. A questão que se impõe é: nosso ordenamento jurídico constitucional admite esse tipo de ação executiva?

Mencionam-se em seguida algumas posições doutrinárias favoráveis e outras contrárias à execução administrativa da dívida ativa para tentar, ao final, aferir se esse procedimento se coaduna com a Constituição brasileira.

O PL n. 2412/2007, já citado, prevê a revogação da Lei de Execução Fiscal, substituindo o processo atual por um de rito muito similar, porém processado perante a autoridade fazendária, e não perante o Poder Judiciário. Com isso não haveria mais intervenção judicial na execução fiscal. A legitimidade da pretensão e do procedimento do Fisco somente seria submetida ao crivo do Poder Judiciário por ação própria, de rito ordinário ou de embargos à execução, à arrematação ou à adjudicação (VELLOSO, 2009, p. 41).

Em monografia sobre o tema, o juiz federal Andrei Pitten Velloso (2009, p. 42) questiona a constitucionalidade da proposta, argumentando:

A exclusão da intervenção judicial acerca de qualquer decisão que afete a esfera jurídica dos contribuintes seria manifestamente inconstitucional, por violar não só o princípio da inafastabilidade da jurisdição (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, art. 5º, XXXV), mas também os fundamentais postulados que o sustentam, a saber, os princípios do Estado de Direito, do *due process of law* e da separação dos poderes.

Jamais se poderia, sem se malferir escancaradamente o texto constitucional, excluir da apreciação judicial qualquer questão relevante da execução, como a existência, certeza e liquidez do crédito, a regularidade do título, a penhorabilidade e a avaliação de bens.

Segundo o magistrado, o projeto fere os princípios do devido processo legal, da inafastabilidade do controle judicial, bem como a garantia da propriedade, porque exclui do Poder Judiciário a competência sobre atos que representam ingerência direta na esfera patrimonial dos cidadãos (VELLOSO, 2009, p. 44).

Com a devida vênia, a translação da competência da execução fiscal do Poder Judiciário para o Poder Executivo não tem o condão de ferir os direitos e os princípios invocados, porque a qualquer momento o devedor que se sentir prejudicado em qualquer ponto do processo executivo poderá pedir socorro ao Poder Judiciário.

A propósito, o PL n. 2412/2007 toma o cuidado de garantir expressamente o acesso do contribuinte às vias judiciais por meio de embargos à execução fiscal, à adjudicação ou à arrematação. Está assim assegurada a possibilidade de o executado submeter sua causa ao julgamento do juiz. Mas ao juiz fica reservada, enfim, a atividade estritamente jurisdicional – interpretar e julgar.

Humberto Gomes de Barros, ministro do Superior Tribunal de Justiça (já falecido), ao analisar os problemas atinentes às execuções fiscais e, mais especialmente, à ineficácia do Poder Judiciário em dar uma resposta satisfatória ao credor (Fazenda Pública), escrevia em 2007:

Tenho para mim que, na raiz de tudo isso, está uma questão pré-processual, que salta aos olhos de qualquer especialista em organização de empresas: o desvio de finalidade.

De fato, na cobrança dos créditos estatais, o Poder Judiciário exerce uma função para a qual não foi concebido: a função administrativa (BARROS, 2007, p. 5).

Barros esclarece nessa citação que a execução fiscal, tal como prevista na Lei n. 6.830/1980, é mero procedimento administrativo que não guarda nenhuma coerência com a finalidade constitucional do Poder Judiciário. Leciona o saudoso ministro que a execução fiscal assim se desenrola:

O Estado dirige-se ao juiz, que se limita a determinar a citação do devedor, a ordenar a penhora, conferir cálculos, marcar o leilão, adjudicar o bem ao vencedor e entregar o dinheiro apurado ao Estado exequente. Só quando o executado opõe embargos é que se abre um processo de verdade. Quando não há embargos, o juiz funciona como mero administrador (BARROS, 2007, p. 8).

Na sequência, citando o juiz e professor Antônio Souza Prudente (apud, BARROS, 2007, p. 8): “Desprestígio é ocupar o juiz como cobrador do Fisco, em atividade enervante e sem futuro para a imagem institucional do Poder Judiciário”.

A grande vantagem de a execução ser processada em instância administrativa perante a Fazenda Pública é a possibilidade de dar maior eficácia à busca pelo devedor e seus bens, evitando-se com isso (ou ao menos minimizando-se) situação muito comum à maior parte dos processos executivos fiscais:

Quem já lidou com execução fiscal sabe que a grande dificuldade reside na localização do devedor e dos bens suscetíveis de penhora: a Fazenda Pública, após localizá-los, indica-os ao juiz. Este determina ao oficial de justiça que efetive a citação e a penhora. Enquanto se espera a emissão do mandado executivo, o executado costuma desaparecer, deixando o Estado e o juiz a verem navios (BARROS, 2007, p. 8).

Observa-se pelo exposto que, primeiramente, não há impedimento legal para se adotar a execução fiscal administrativa. Bastaria para tanto alterar a competência prevista na Lei n. 6.830/1980.

Sob o aspecto constitucional, a matéria merece mais estudo. Dentre os pontos levantados pela doutrina que poderiam ser feridos pela adoção no Brasil da execução administrativa da dívida ativa, alguns são recorrentes:

- a) ataque ao princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF/1988);
- b) ataque ao princípio da separação dos Poderes;
- c) ataque ao princípio do devido processo legal;
- d) ataque à garantia de propriedade.

Quanto ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, já foi visto que, mesmo se processando a execução perante a autoridade fazendária, qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito do devedor poderá ser deduzida em juízo a par da execução fiscal.

Relativamente ao princípio da separação dos Poderes, embora a matéria mereça análise mais detalhada, este estudo, por questão de racionalidade, limitar-se-á a aduzir que esse princípio não é atacado em nenhum momento, visto que, nas sábias palavras de Humberto Gomes de Barros, as atividades atinentes ao processo de execução fiscal são meramente administrativas, alheias portanto à atividade jurisdicional. Logo, uma

análise mais apurada leva à inexorável conclusão de que é o Poder Judiciário que se incumbem de atividades administrativas que lhe são alheias, cuja natureza está mais afeta ao Poder Executivo.

Em relação ao devido processo legal, igualmente não há nenhuma incongruência entre esse princípio e a execução administrativa, porque esta, tal qual a judicial, deve seguir rito processual próprio, que assegure a ampla defesa e o contraditório, mesmo que perante a administração pública.

Por fim, não se vislumbra ataque ao direito de propriedade, até porque o que se busca em qualquer execução é a satisfação do credor pelos meios juridicamente possíveis, atendendo-se às peculiaridades de cada caso. Que ataque à garantia de propriedade pode existir? Os argumentos nesse sentido são mais “em tese” do que “em concreto”. A constrição de bens do devedor para garantir uma dívida não fere nenhum direito, pelo contrário, visa a assegurar o direito do credor.

Alguns ainda mencionam eventual ataque ao princípio da presunção de inocência. Também esse não parece argumento verdadeiramente válido, porque uma CDA, por gozar de presunção de certeza e liquidez e por ter sido gerada somente após um processo administrativo tributário, no qual é dado ao contribuinte amplo direito de defesa, é instrumento que dá razoável certeza ao crédito tributário que se pretende cobrar.

Por fim e a par de tudo isso, nunca é demais mencionar que sempre, em qualquer fase do processo administrativo, o devedor tem ao seu dispor o Poder Judiciário para protegê-lo de qualquer lesão ou ameaça de lesão. Isso por si só já confere certeza de constitucionalidade ao projeto de execução fiscal administrativa.

Outro ponto polêmico em relação ao processo de execução fiscal administrativa, ou a eventual penhora administrativa, é o fato de que os agentes do Fisco passariam a ter acesso a informações econômicas e bancárias sigilosas do devedor (para buscar o patrimônio deste, visando a garantir a execução). Ora, esse argumento também não se sustenta, visto que o acesso a informações sobre bens e direitos para o fim de garantir a execução não fere o direito de sigilo do devedor. Mas essa questão ainda é controversa, embora o CTN, em seu art. 197, garanta o acesso às informações dos contribuintes, inclusive de dados bancários, e a Lei Complementar n. 105/2001 discipline o acesso do Fisco a tais dados. Esta lei estabelece em seu art. 6º:

Art. 6º As autoridades e agentes fiscais tributários da União, dos estados e do Distrito Federal e dos municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de

instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (BRASIL, 2001, art. 6º).

A questão da constitucionalidade da LC n. 105/2001, por via de diversas ações diretas de inconstitucionalidade, chegou ao STF logo após sua entrada em vigor. Vejam-se as ADIns 2.386/DF, 2.390/DF, 2.397/DF, 2.406/DF e 4.006/DF e, mais recentemente, a ADIn 4.010/DF (de 2008), em que o STF não concedeu medida cautelar pela suspensão da aplicação da LC n. 105/2001 e também ainda não julgou em definitivo.

Existem recursos extraordinários decididos pelo STF sobre o tema, tendo os mais recentes revertido a jurisprudência anterior por decisões a favor da manutenção do sigilo bancário com acessibilidade ao Fisco somente se precedido por ordem judicial. Cita-se como exemplo paradigmático dessa mudança o RE n. 389.808/PR. No RE n. 601.314 foi reconhecida a repercussão geral do tema (em 2 de outubro de 2009).

Em contraposição, o STF já se pronunciou em alguns feitos no sentido de que o direito ao sigilo não é absoluto e pode ser transferido à autoridade investigatória sem a necessidade prévia de notícia aos investigados (na fase do inquérito) – *e.g.*, Agr. Reg. n. 897-5/DF (julg. em 23/11/1994). O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também caminha no sentido de adotar esse mesmo entendimento, tendo firmado no RESP n. 687.193 (julg. em 06/09/2005) mudança de orientação com o advento da LC n. 105/2001, que possibilitou o acesso aos dados bancários pela autoridade fiscal independentemente de autorização judicial.

Contudo, segundo o autor da proposta legislativa, professor (e ex-deputado) Régis de Oliveira, o disposto no art. 16 do PL n. 2412/2007 não viola o sigilo constitucionalmente protegido, porque o agente público não está autorizado a requisitar informações sobre valores eventualmente existentes, mas apenas sobre a existência ou não de valores até o montante da execução fiscal, medida que serve para atender ao interesse público relativo à efetividade da legislação fiscal (IPEA, 2013, p. 100).

Para reforçar a proteção ao sigilo do devedor nos termos garantidos pela Constituição Federal, o art. 40 da proposta legislativa

[...] reforça o entendimento de que as informações obtidas no processo de execução fiscal permanecerão submetidas ao disposto no Artigo 5º, inciso XXXIV, alínea b da Carta Magna, sob pena de responsabilidade administrativa, civil e penal (OLIVEIRA, 2013, p. 100).

Pensar de outra forma seria retirar os meios necessários para que o poder público possa atender à competência que lhe foi assegurada constitucionalmente, ou, nas palavras do professor Régis de Oliveira (2013, p. 100): “Deve-se interpretar a Constituição Federal com base na teoria dos poderes implícitos – ou seja, onde há atribuição de uma competência também há atribuição dos meios necessários para o seu exercício”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o que foi visto, verifica-se que a cobrança da dívida ativa não é satisfatória e causa problemas tanto ao Poder Executivo (representado pela administração tributária) quanto ao Poder Judiciário. São, portanto, dois Poderes da República a enfrentar um mesmo problema, sem solução minimamente satisfatória.

Para a administração tributária e, por conseguinte, para as Procuradorias Fiscais, o problema reside na ineficácia do processo de execução fiscal e resulta em perdas tributárias expressivas – pela impossibilidade ou demora na cobrança – e em altos custos administrativos para gerir milhões de processos de execução.

Para o Poder Judiciário, a questão está na administração dos milhões de processos de execução fiscal que abarrotam as varas de execução e o impedem de se dedicar a outras causas, uma vez que grande parte dos recursos é destinada a tais processos, a maioria de caráter meramente administrativo.

Nos últimos anos, esse assunto vem sendo recorrente nos debates acadêmicos e políticos, e dessa discussão podem-se extrair resultados muito proveitosos. Alguns pontos debatidos nos últimos anos foram abordados neste trabalho, e, pela análise levada a efeito, pode-se concluir que existem alternativas para dar efetividade à cobrança da dívida ativa. O direito comparado aponta algumas, além da já desgastada fórmula exclusivamente jurisdicional.

A opção pela via administrativa por si só não constitui garantia de que o processo será mais eficaz, pois os problemas que afetam o Poder Judiciário também podem atingir, em maior ou menor escala, o Poder Executivo. Então, qual a garantia de que as administrações tributárias ou mesmo as Procuradorias Fiscais serão mais eficazes na condução do processo executivo fiscal?

Tudo indica que o simples deslocamento de competência de um Poder para outro em nada alterará os resultados. Se o Poder Judiciário tem dificuldade em localizar

o devedor ou seus bens, essa dificuldade existirá no mesmo grau de intensidade para o Poder Executivo, até porque é este – representado pela administração tributária ou pelas Procuradorias Fiscais – que tem a incumbência processual de indicar a localização do devedor e de seus bens. Se não o faz adequadamente em um processamento jurisdicional, por que o faria com mais eficiência em eventual execução administrativa?

Levantado esse ponto, cabe apontar as soluções técnicas e juridicamente viáveis que este estudo identificou como alternativas para melhorar a efetividade da cobrança da dívida ativa:

1. Localização do devedor e de seus bens – impõe-se melhorar os cadastros das Fazendas públicas e dos demais órgãos que geram dívida ativa (a exemplo dos conselhos profissionais), bem como criar um sistema integrado de troca de informações entre todos os órgãos públicos e respectivos bancos de dados. Difícilmente o devedor não possui um bem, ou conta de água, luz ou telefone em seu nome. Por isso o Fisco pode se valer do acesso a bancos de dados de concessionárias ou permissionárias de serviços públicos (de energia, água e saneamento e telecomunicações), aos cadastros dos departamentos estaduais de trânsito (Detrans) e aos bancos de dados de notas fiscais eletrônicas mantidos pelas Fazendas públicas. Por meio desses poderá ser possível encontrar, com elevado grau de assertividade, o endereço atual do devedor.

Quanto à localização de bens do devedor, a tarefa é um pouco mais complexa, mas uma melhor integração entre as Procuradorias e as Fazendas públicas com os Registros de Imóveis e Detrans, por exemplo, poderá facilitar a identificação de bens executáveis. Cabe ressaltar que as Fazendas públicas deveriam ser dotadas de instrumentos eficazes para a localização dos bens do devedor desde o início da constituição do crédito tributário para assegurar maior efetividade à cobrança futura da dívida ativa. É o que se chama de investigação patrimonial do devedor, que fica a cargo do credor. Essa investigação patrimonial faria com que fossem levadas ao Judiciário somente execuções factíveis do ponto de vista da recuperação do crédito público.

2. Qualidade do crédito em relação ao montante e à solvabilidade – caberia uma análise prévia entre a possibilidade de cobrar a dívida ativa em relação ao seu montante, uma vez que dívidas diminutas podem redundar em custas e despesas processuais maiores que o benefício advindo do sucesso da cobrança. Caberia também uma verificação prévia sobre a solvabilidade do crédito exequendo para saber da possibilidade de recuperação, haja vista que dívidas vultosas sem garantia adequada movimentam a máquina jurisdicional com possibilidade remota de sucesso da cobrança.

Normalmente tais análises não são feitas, ou o são inadequadamente. Algumas Procuradorias têm regras formais autorizando a não execução de dívida ativa inferior a determinado valor. Mas isso não é suficiente. É importante que existam mecanismos conferindo às Procuradorias e/ou às Fazendas públicas instrumentos de cobrança eficazes e de baixo custo, em especial para dívidas de valores pequenos e para as de quitação improvável.

6 PROPOSTAS

Feitas essas observações gerais, conclui-se com algumas sugestões para melhorar a efetividade da cobrança da dívida ativa:

Aperfeiçoamento da cobrança administrativa

Como já mencionado, um problema recorrente relacionado à cobrança da dívida ativa é a qualidade do crédito a ser cobrado. Não se trata da qualidade do lançamento, mas, sim, da solvabilidade da exigência e do ganho financeiro que pode ser obtido com a cobrança.

Nesse ponto, para os créditos de difícil recuperação (como, por exemplo, aqueles para os quais não se conseguiu determinar previamente a existência de bens a garantir a execução), ou mesmo para aqueles de valores reduzidos (um conceito subjetivo que deve ser objetivado em normas legais de cada unidade da Federação), mostra-se interessante a adoção de dois instrumentos: 1) a inscrição do nome do devedor nos cadastros de inadimplentes (Serasa e SPC, por exemplo); 2) o protesto da CDA.

Esses instrumentos podem (e devem) ser utilizados nos casos em que não se justifica o ajuizamento de uma execução fiscal, seja pelo diminuto valor, seja pela possibilidade de não localizar bens para garantir a execução.

A par desses instrumentos, a adoção do instituto da transação é medida que se impõe como de grande serventia para esses casos. Para tanto, mister se faz aprofundar os estudos para criar uma legislação que dê a esse instituto jurídico efetividade. Não é factível uma legislação que abranja todos os casos possíveis, nem desejável normatização que permita discricionariedade absoluta. Esse equilíbrio é difícil de alcançar, mas não é impossível, uma vez que há muitos exemplos que podem servir de base para a regulamentação da matéria.

Foram analisados estudos e casos práticos relativos à terceirização da cobrança da dívida ativa. Porém, o instrumento da terceirização mostrou-se ineficaz para melhorar a efetividade da cobrança da dívida ativa. Primeiramente, porque a terceirização da cobrança judicial é juridicamente impossível, em razão de a cobrança da dívida ativa tributária ser atividade exclusiva do poder público (arts. 131 e 132 da Constituição Federal). Depois, porque a terceirização da cobrança administrativa nos parece ser de pouca efetividade em face dos custos que implica. Então, vale insistir que o aperfeiçoamento do instituto da transação é mais importante do que a terceirização da cobrança administrativa da dívida ativa.

Aperfeiçoamento do processo executivo

Entende-se que a alteração da competência para processar a execução fiscal do Poder Judiciário para o Poder Executivo é constitucionalmente possível. A decisão pela adoção de um ou outro modelo depende exclusivamente da vontade política das partes implicadas.

Nesse sentido, podem ser propostas algumas mudanças ao atual sistema para criar um sistema misto/híbrido de execução fiscal, com atos a serem praticados pela administração pública e atos a serem praticados pelo Poder Judiciário.

A primeira alternativa importante para dar eficácia ao processo de cobrança da dívida ativa, em especial a tributária, é o arrolamento prévio de bens. A adoção dessa medida não requer alteração do processo de execução fiscal, pois se trata de medida extrajudicial e de preparação para a futura ação executiva.

A importância desse instrumento reside no fato de se ser útil para identificar previamente bens do devedor que possam garantir a futura execução fiscal. Como medida administrativa, permite dar eficácia e efetividade à ação cautelar fiscal, instrumento pouco utilizado justamente porque no curso do processo administrativo não é possível saber se o devedor está se desfazendo dos bens. É muito difícil ter controle prévio dos bens que podem garantir a execução. Seria necessário alterar a Lei de Execução Fiscal para implementar essa proposta, criando a penhora administrativa. A medida implica transferir para a administração pública os atos preparatórios da execução fiscal, justamente aqueles essenciais para que a ação judicial possa ter seguimento normal.

A penhora administrativa e o arrolamento prévio de bens poderiam constituir importante instrumento para garantir a execução fiscal, bem assim para evitar que se provoque o Judiciário em ações que, de antemão, são vistas como inócuas nos casos em que não é possível identificar previamente bens do devedor.

Claro que, juntamente com a penhora administrativa, deveria ser outorgada à administração a citação do devedor (ato processual anterior à penhora). Essa citação administrativa, tal como a judicial, também teria o condão de interromper a prescrição, medida também importante para evitar o ajuizamento desnecessário de ações executórias. É normal o ajuizamento de execuções fiscais às vésperas da prescrição para tentar, pela última vez, localizar algum bem ou para tentar cobrar algo do devedor inadimplente.

Outra medida interessante, esta no curso da ação de execução fiscal, seria dar efetividade ao comando do art. 685-C do Código de Processo Civil: substituir a venda em leilão – instrumento anacrônico e defasado – pela alienação particular, visto que o leilão normalmente é pouco divulgado. Tal medida implicaria maior efetividade às alienações dos bens do devedor.

Por fim, sugere-se o aprofundamento dos estudos e da discussão sobre alterações mais profundas na Lei de Execução Fiscal, tal como a translação de competência de todo o processo para o Poder Executivo. Estudo com tal objetivo precisaria abordar temas que ultrapassam a mera análise da conveniência e da oportunidade para o Poder Público e examinar qual a melhor estrutura necessária para o fiel cumprimento da tarefa, bem assim se as Procuradorias possuem estrutura adequada para tanto. Caso contrário, corre-se o risco de piorar ainda mais a efetividade da cobrança da dívida ativa.

REFERÊNCIAS

BARROS, Humberto Gomes. Execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, ano XI, n. 39, out.-dez. 2007.

BARROSO, Frederico Souza. Nova perspectiva crítica do modelo de execução fiscal. In: CUNHA, Alexandre dos Santos; SILVA, Paulo Eduardo Alves da (Org.). **Gestão e jurisdição: o caso da execução fiscal da União**. Brasília: Ipea, 2013.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal (CJF). **Manual de execução fiscal**. 3. ed. rev. e atualiz. 2001. Disponível em: < <http://daleth.cjf.jus.br/Download/Manual3.pdf> > . Acesso em: 24/09/2013.

_____. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Meta 3 prevê a redução de 20% dos processos de execução fiscal**. Notícia. Disponível em: < <http://www.cnj.jus.br/component/content/article/96-noticias/9060-meta-3-preve-a-reducao-de-20dos-processos-de-execucao-fiscal> > . Publicada em 2010. Acesso em: 18/06/2013.

_____. **Lei Complementar n. 105**, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm > Acesso em: 24/09/2013.

_____. Procuradoria-Geral do Estado de Goiás (PGE-GO). Inscrição de devedores no Serasa combate inadimplência de créditos tributários estaduais. Publicado em 28/09/2009. Disponível em: <<http://www.pge.go.gov.br/post/ver/141346/inscricao-de-devedores-no-serasa-combate-inadimplencia-de-creditos-tributarios-estaduais>> . Acesso em: 03/09/2013.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT). **Parecer n. 064/2012, da Consultoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, Processo n. 16.229-9/2012**. Disponível em: <http://jurisdicionado.tce.mt.gov.br/protocolo/documento/num/162299/ano/2012/numero_documento/46564/ano_documento/2012/hash/0ff591de3d2e3c338ade98c327391e2b> . Acesso em: 21/09/2013.

_____. Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). **Ofício GP n. 975/2010, de 14 de junho de 2010, enviado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná ao Tribunal de Contas do mesmo Estado**. Disponível em: <http://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2009/divida_ativa/oficio_n.975_2010_tribunal_de_justica_-_plano_de_acao.pdf> . Acesso em: 03/09/2013.

COVAS, Silvano. Registro de débitos fiscais em bancos de dados de proteção ao crédito. **Serasa Experian Legal**. 81. ed. 2008. Disponível em: <http://www.serasaexperian.com.br/serasaexperian/publicacoes/serasalegal/2008/81/serasalegal_0178.htm> . Acesso em: 03/09/2013.

CRISTO, Alessandro (Ed.). Processo não precisa mais proteger cidadão do Estado: entrevista com Paulo César Conrado. **CONJUR – Revista Eletrônica Consultor Jurídico**. 20/12/2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-29/entrevista-paulo-cesar-conrado-diretor-foro-justica-federal-sp>> . Publicada em 29 set. 2013. Acesso em: 30/09/2013.

DUTRA JUNIOR, José Cardoso. **Ainda sobre a terceirização da cobrança da dívida ativa dos estados e do Distrito Federal**. Publicado em 2000. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/dutraterc.htm>> . Acesso em: 03/09/2013.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no direito tributário: realidade no direito norte-americano, possibilidades no direito brasileiro**. Brasília: UCB, 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. A execução fiscal na Espanha. **Informativo Jurídico Consulex**, v. 25, p. 13-16, 2011.

GOMES, Carlos de Souza. **A inscrição no SPC e Serasa como forma de cobrança fiscal**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/2tributaria090506.htm>> . Acesso em: 03/09/2013.

HARADA, Kiyoshi. Ineficácia da execução fiscal e o recrudescimento das sanções políticas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3143, 8 fev. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21043>> . Acesso em: 22/09/2013.

_____. Lei paulista de cessão de crédito tributário é inconstitucional – Parecer. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2349, 6 dez. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/16907>> . Acesso em: 03/09/2013.

HERBST, Luiz Roberto. **Consulta. Terceirização da cobrança de dívida ativa**.

Impossibilidade. 2007. Disponível em: < http://consulta.tce.sc.gov.br/RelatoriosDecisao/Decisao/700198601_2899087.htm > . Acesso em: 18/06/2013.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Comunicado do Ipea n. 127, janeiro de 2012. Custo unitário do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Ipea, 2012. Disponível em: < http://www.Ipea.gov.br/portal/imagens/PDFs/comunicado/120103_comunicadoIpea127.pdf > . Acesso em: 11/09/2013.

_____. **Gestão e jurisdição:** o caso da execução fiscal da União. Organizadores: Alexandre dos Santos Cunha e Paulo Eduardo Alves da Silva. Brasília: Ipea, 2013 (Série Diálogos para o Desenvolvimento, v. 9).

NASCIMENTO, Márgara Bezerra do. **Execução fiscal:** administrativa ou judicial? Porto Velho: Uniderp, 2012.

MEDEIROS, Bernardo de Abreu; SILVA, Paulo Eduardo Alves da. A “morte lenta” da execução fiscal: isso é necessariamente ruim? In: CUNHA, Alexandre dos Santos; SILVA, Paulo Eduardo Alves (Org.). **Gestão e jurisdição:** o caso da execução fiscal da União. Brasília: Ipea, 2013.

OLIVEIRA, Cassiano Ricardo Silva de. Da impossibilidade de terceirização da cobrança da dívida ativa. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1197, 11 out. 2006. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/9030> > . Acesso em: 21/09/2013.

OLIVEIRA, Charlene de Sousa. A inscrição dos devedores tributários municipais no Serasa: uma visão introdutória. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3595, 5 maio 2013. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/24342> > . Acesso em: 03/09/2013.

PACHECO, Ronaldo. Governo contrata empresa para auxiliar de cobrança da dívida ativa do Estado, mas nega que haja “terceirização”. **Portal de Notícias Olhar Direto**. Disponível em: < http://olhardireto.com.br/noticias/exibir.asp?noticia=Governo_contrata_empresa_para_auxiliar_de_cobranca_da_divida_ativa_do_Estado_mas_nega_que_haja_terceirizacao&id=317960 > . Acesso em: 03/09/2013.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. V. 1. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública. **Revista CEJ**, Brasília, v. 5, n.13, p. 59-65, jan.-abr. 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. Execução fiscal administrativa. **Systemas – Revista de Ciências Jurídicas e Econômicas**, ano 1, n. 2, 2009. Disponível em: < <http://revistasystemas.com.br/index.php/systemas/issue/view/2> > . Acesso em: 22/09/2013.

A PESQUISA

Questionário aplicado aos estados e ao Distrito Federal

Após definido o tema deste estudo, elaborou-se uma pesquisa de campo para tentar colher a percepção dos estados e do Distrito Federal acerca do processo de execução da dívida ativa.

Um formulário com 14 questões foi enviado a estas unidades da Federação, com a resposta de 11 estados e do Distrito Federal.

O formulário citado consta no Anexo 1-B, e o quadro com a tabulação das respostas segue no anexo 1-A.

As respostas simples (sim ou não) foram tabuladas em termos porcentuais. Das que questionavam porcentuais, obteve-se a média aritmética simples das respostas.

Uma das questões não pôde ser avaliada porque as respostas foram incoerentes. Trata-se da questão 11, que perguntava qual a percepção da relação custo x benefício do processo de execução fiscal. Algumas respostas inverteram a relação custo/benefício para benefício/custo, impossibilitando uma análise objetiva.

A questão 10 foi avaliada da seguinte forma: havia cinco alternativas para que cada UF atribuísse uma pontuação, sendo 1 o item mais relevante (a nota mais alta) e 5 o item menos relevante (a nota mais baixa). Calculou-se a média aritmética simples das notas atribuídas a cada um dos itens, e, com base na nota média de cada item, obteve-se um *ranking*, constando em primeiro lugar (nota 1) o item que as UFs consideraram o mais relevante; e em quinto lugar constou o item menos relevante na avaliação dos estados e do DF.

ANEXO 1A. TABELAÇÃO DE DADOS DA PESQUISA – RESUMO DO RESULTADO DA PESQUISA

PERGUNTAS		RESPOSTAS
		% SIM
1	O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (DÍVIDA ATIVA) A SER ENVIADO À VARA DE EXECUÇÃO FISCAL É DIGITALIZADO?	25%
2	UTILIZA-SE OU UTILIZAR-SE-Á O PROTESTO DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA, CONFORME AUTORIZA A LEI N. 12.767/2012, QUE ALTEROU A LEI N. 9.492/1997 (LEI DE PROTESTO)?	25%
3	ENTENDE SER VIÁVEL A INCLUSÃO DO DEVEDOR TRIBUTÁRIO NO SPC OU NO SERASA?	100%
4	ENTENDE SER IMPORTANTE AS PROCURADORIAS FISCAIS SEREM VINCULADAS À ESTRUTURA DA SECRETARIA DA FAZENDA PARA MAIOR CELERIDADE DO PROCESSO DE EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA, A EXEMPLO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL?	82%
5	ENTENDE SER VIÁVEL A PENHORA ANTECIPADA NO MOMENTO DO LANÇAMENTO, DE FORMA A MELHORAR A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?	58%
6	CONSIDERANDO ALTERAÇÃO LEGISLATIVA, ENTENDE SER VIÁVEL A EXECUÇÃO FISCAL POR VIA ADMINISTRATIVA, A EXEMPLO DA PRÁTICA DE OUTROS PAÍSES?	82%
7	QUAL A POSIÇÃO SOBRE RESTRIÇÃO AO CRÉDITO DE DEVEDORES INSCRITOS NA DÍVIDA ATIVA JUNTO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PÚBLICAS?	100%
8	QUAL O PERCENTUAL DE RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS DE DÍVIDA ATIVA?	1,55%
9	QUAL A POSIÇÃO SOBRE OS SISTEMAS DE APOIO À JUSTIÇA NA RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: RENAJUD, BACENJUD E INFOCAD? SUGERE OUTRAS FERRAMENTAS?	100%
10	QUAIS SÃO OS PROBLEMAS DA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL?	Vide tabela específica
11	A RELAÇÃO DE CUSTO/BENEFÍCIO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL DO ESTADO É:	Prejudicada
12	QUAL O PERCENTUAL DE RECEITA DE EXECUÇÃO FISCAL NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO?	1,08%
13	HÁ PROPOSTAS EM ANDAMENTO PARA MELHORAR A EXECUÇÃO FISCAL NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA FAZENDA?	83%
14	EXISTE ALGUMA FORÇA-TAREFA COMPOSTA PELA SECRETARIA DA FAZENDA, PROCURADORIA E JUSTIÇA PARA TRATAR OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS?	67%

Questão 10

PROBLEMAS DA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL	RANKING EM ORDEM DE IMPORTÂNCIA
DEMORA	1ª
DIFICULDADE NA LOCALIZAÇÃO DE BENS	2ª
LOCALIZAÇÃO DO DEVEDOR	3ª
FALTA DE PESSOAL	4ª
RECURSOS E AÇÕES INCIDENTAIS	5ª

ANEXO 1B. FORMULÁRIO DE PESQUISA ENVIADO AOS ESTADOS PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF – FÓRUM DOS ESTADOS 2013

Núcleo de Administração Tributária

Orientador: Marcos Valadão (Esaf/RFB).

Projeto: Interação entre Secretaria de Fazenda, Procuradoria e Justiça com o Objetivo de Aumentar a Eficiência no Recebimento dos Créditos Tributários.

Participantes do projeto: Getúlio Ramos Pimentel (ES), Rafael Carlos Casanova Neto e Cícero Antônio Eich (PR), Maria Terezinha de Moura (DF).

INTERAÇÃO ENTRE SECRETARIA DE FAZENDA, PROCURADORIA E PODER JUDICIÁRIO ESTADUAL COM O OBJETIVO DE AUMENTAR A EFICIÊNCIA NO RECEBIMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

QUESTIONÁRIO

Identificação

Estado/DF:

Nome do responsável pelas informações:

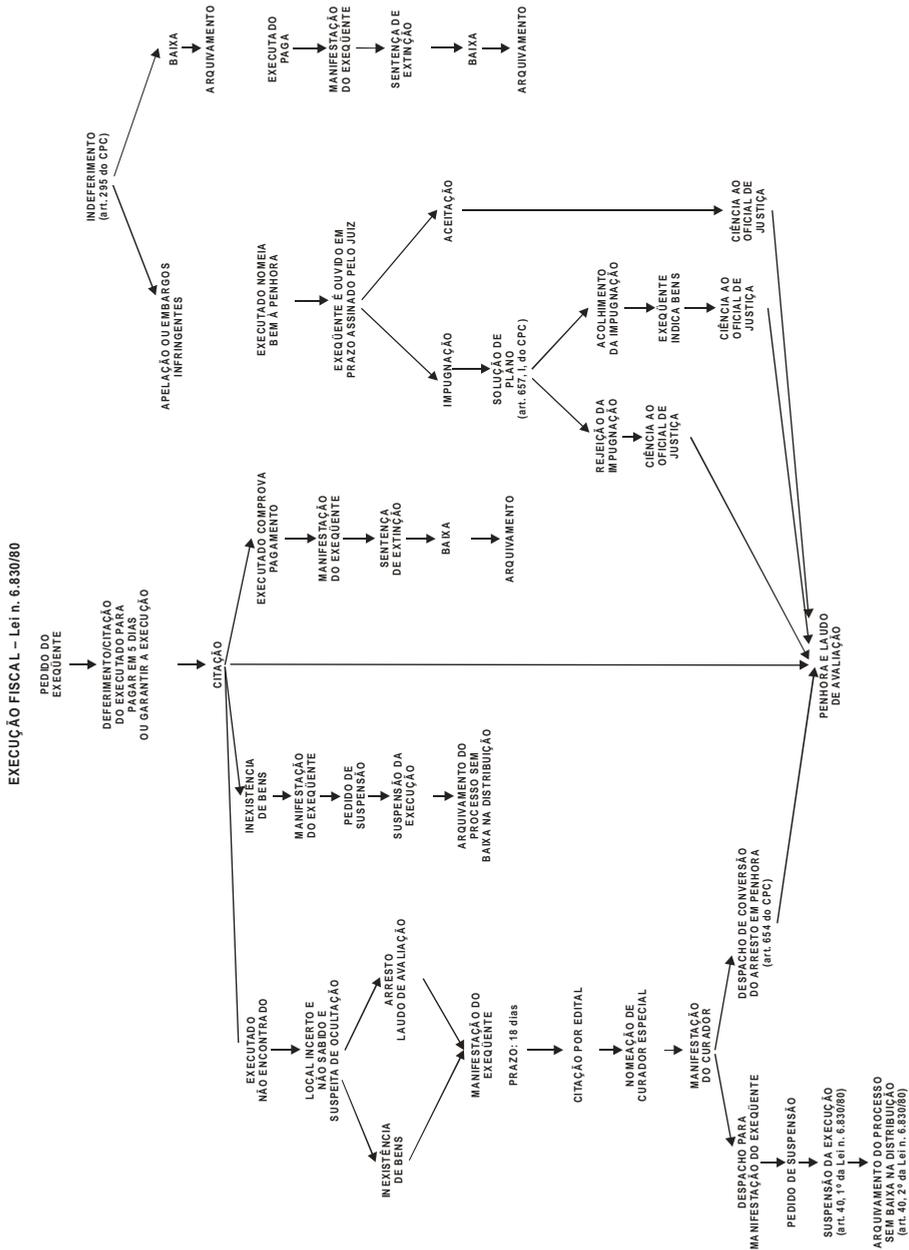
Cargo e função:

E-mail e telefone:

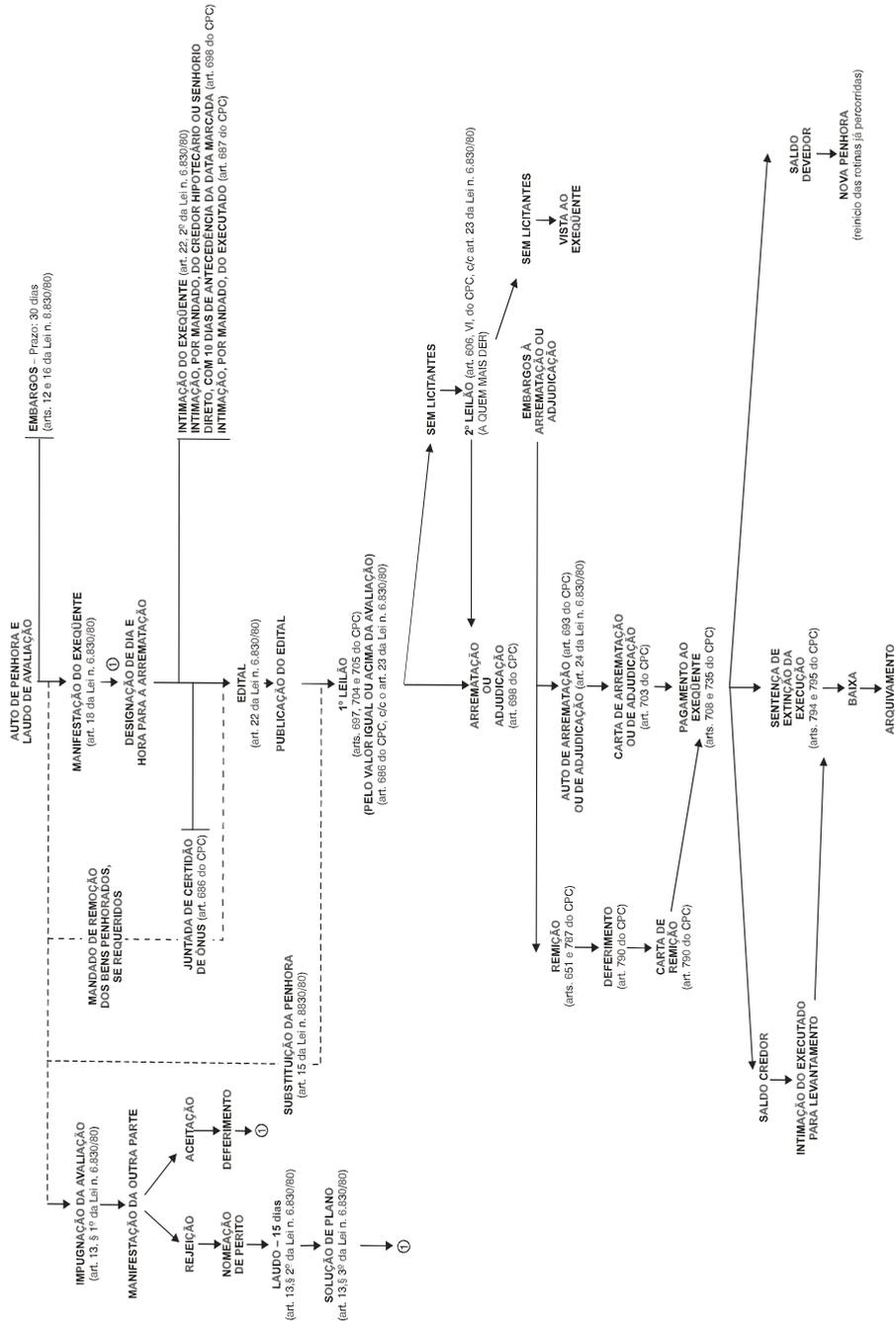
1. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL/DÍVIDA ATIVA A SER ENVIADO À VARA DE EXECUÇÃO FISCAL É DIGITALIZADO? () SIM () NÃO
2. UTILIZA-SE OU UTILIZAR-SE-Á O PROTESTO DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA, CONFORME AUTORIZA A LEI N. 12.767/2012, QUE ALTEROU A LEI N. 9.492/1997 (LEI DE PROTESTO)? () SIM () NÃO
3. ENTENDE SER VIÁVEL A INCLUSÃO DO DEVEDOR TRIBUTÁRIO NO SPC OU NO SERASA? () SIM () NÃO
4. ENTENDE SER IMPORTANTE AS PROCURADORIAS FISCAIS SEREM VINCULADAS À ESTRUTURA DA SECRETARIA DA FAZENDA PARA MAIOR CELERIDADE DO PROCESSO DE EXECUÇÃO DA DÍVIDA ATIVA, A EXEMPLO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL? () SIM () NÃO

5. ENTENDE SER VIÁVEL A PENHORA ANTECIPADA NO MOMENTO DO LANÇAMENTO, DE FORMA A MELHORAR A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?
() SIM () NÃO
6. CONSIDERANDO ALTERAÇÃO LEGISLATIVA, ENTENDE SER VIÁVEL A EXECUÇÃO FISCAL POR VIA ADMINISTRATIVA, A EXEMPLO DA PRÁTICA DE OUTROS PAÍSES? () SIM () NÃO
7. QUAL A POSIÇÃO SOBRE RESTRIÇÃO AO CRÉDITO DE DEVEDORES INSCRITOS NA DÍVIDA ATIVA JUNTO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PÚBLICAS?
() CONTRA () A FAVOR () INDIFERENTE
8. QUAL O PERCENTUAL DE RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS DE DÍVIDA ATIVA?
9. QUAL A POSIÇÃO SOBRE OS SISTEMAS DE APOIO À JUSTIÇA NA RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: RENAJUD, BACENJUD E INFOCAD?
SUGERE OUTRAS FERRAMENTAS? SE NECESSÁRIO, COMPLEMENTE A INFORMAÇÃO NO FIM DO FORMULÁRIO.
10. QUAIS SÃO OS PROBLEMAS DA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL? (RELACIONAR CONFORME A ORDEM DE IMPORTÂNCIA):
() DEMORA;
() FALTA DE PESSOAL;
() LOCALIZAÇÃO DO DEVEDOR;
() DIFICULDADE NA LOCALIZAÇÃO DE BENS;
() RECURSOS E AÇÕES INCIDENTAIS.
11. A RELAÇÃO DE CUSTO/BENEFÍCIO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL DO ESTADO É: () BAIXA () MÉDIA () ALTA
12. QUAL O PERCENTUAL DE RECEITA DE EXECUÇÃO FISCAL NA ARRECADAÇÃO DO ESTADO?
13. HÁ PROPOSTAS EM ANDAMENTO PARA MELHORAR A EXECUÇÃO FISCAL NO ÂMBITO DA SECRETARIA DA FAZENDA? () SIM () NÃO
14. EXISTE ALGUMA FORÇA-TAREFA COMPOSTA PELA SECRETARIA DA FAZENDA, PROCURADORIA E JUSTIÇA PARA TRATAR OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS?
() SIM () NÃO

ANEXO 2. FLUXOGRAMA⁴



4 Fonte: CJF, 2001, p. 8-9.



REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA PELOS ESTADOS VISANDO AO APERFEIÇOAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Flávio Chaib

Sefaz/PI

José Ronaldo Carlos de Almeida Mendonça

Sefaz/AL

Coordenador/orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br



RESUMO

Após mais de uma década de vigência do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que corresponde à norma geral antielisiva introduzida pela Lei Complementar n. 104, de 2001, persiste a dificuldade de regulamentá-la no âmbito federal, apesar de algumas tentativas nesse sentido, a exemplo da Medida Provisória n. 66, de 2002. Esta, na parte que dispunha especificamente sobre tal matéria, foi aprovada pelo Congresso Nacional, perante o qual tramitam também os Projetos de Lei ns. 133 e 536 desde 2007. Essa realidade espelha a imensa polêmica a respeito do tema que tem sido travada no campo doutrinário e jurisprudencial, com repercussão no campo legislativo. A inovação posta no CTN é lei de normas gerais, estendendo seus efeitos além da União aos demais entes federativos, quais sejam: estados, Distrito Federal e municípios. Este estudo visa a consubstanciar estudo científico que promova a adoção de norma antielisiva pelos estados brasileiros e pelo Distrito Federal, aplicando-se aos tributos de competência de tais entes federativos. Foi feita pesquisa nos estados para constatar a existência, ou não, de instrumento legislativo regulamentador de norma geral antielisiva, sua aplicação e recepção pelo contencioso administrativo ou da necessidade de regulamentação. O resultado de tal pesquisa permitiu consolidar estudo alicerçado em arcabouço teórico, complementado pela análise de casos práticos, e apresenta proposta de regulamentação da norma geral antielisiva para os estados e o Distrito Federal.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Evasão. Elisão abusiva. Norma geral antielisiva. Regulamentação da norma geral antielisiva.

ABSTRACT

After more than a decade that the sole paragraph of Article 116 of the National Tax Code entered into force through Complementary Law n. 104/2001 introducing a general anti-tax avoidance rule in Brazil, this norm still lacks regulation by the National Congress. Despite of the fact that there have been some attempts, such as Provisional Measure 66/2002 edited by the President of Republic, under Congress, Bills of Law 133 and 536 keep waiting for appreciation since 2007. This reality reflects the immense controversy regarding the subject both at doctrinal and jurisprudential spheres, with repercussion in the legislative field. Article 116 of the CTN is applicable not only at the federal, but also at the subnational levels – to states, municipalities and the federal district. This study analyses the need of regulation of Article 116, aiming at the adoption of such regulation by the Brazilian states and the Federal District concerning the taxes under their jurisdiction. The states and the federal district answered a survey about their stage regarding the implementation of a general anti avoidance rule. The answers were used in the attempt to build a consistent theoretical framework to support a bill of law proposal on the subject.

Keywords: Tax planning. Tax evasion. Abusive tax avoidance. Anti-tax avoidance rule. Regulation of general anti-tax avoidance rule.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 65
- 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS, 66
- 3 CONCEITOS: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FIGURAS AFINS: BENEFÍCIOS FISCAIS, OPÇÕES FISCAIS E GLOSA DE CRÉDITOS, 72
- 4 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 76
- 5 OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 83
 - 5.1 Princípios, regras e a ponderação de interesses: legalidade, tipicidade, livre iniciativa, segurança jurídica, capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, não cumulatividade, analogia, 86
 - 5.2 Patologias: simulação, abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei, negócio indireto e propósito negocial, 116
- 6 NORMA GERAL ANTIELISIVA NO BRASIL, 122
 - 6.1 A redação do parágrafo único do art. 116 do CTN, 124
 - 6.2 Análise dos termos que compõem a estrutura normativa do parágrafo único do art. 116 do CTN, 125
- 7 A TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA NO ÂMBITO FEDERAL, 138
 - 7.1 A Medida Provisória n. 66/2002, 138
 - 7.1.1 Regras jurídicas, 140
 - 7.1.2 Fiscalização, 144
 - 7.1.3 Penalidades, 145
 - 7.1.4 Contencioso, 146
 - 7.1.5 Visão da Receita Federal do Brasil, 147
 - 7.2 Atuação da RFB na ausência da regulamentação federal, 148

8 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E TRIBUTAÇÃO ESTADUAL NO BRASIL – ICMS, IPVA, ITCMD: CASOS HIPOTÉTICOS, 149

9 REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA NOS ESTADOS, 153

9.1 Rio de Janeiro, 153

9.1.1 Normatização, 153

9.1.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação no Rio de Janeiro, 153

9.2 São Paulo, 154

9.2.1 Normatização, 154

9.2.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação em São Paulo, 154

9.3 Santa Catarina, 155

9.3.1 Normatização, 155

9.3.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação em Santa Catarina, 156

9.4 Minas Gerais, 158

9.4.1 Normatização, 158

9.4.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação em Minas Gerais, 159

10 NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA PELOS ESTADOS, 169

11 PROPOSTA DE NORMA ANTIELISIVA PARA OS ESTADOS, 175

11.1 Cumulatividade de critérios: propósito comercial e abuso de formas, 177

11.2 Aplicação de multas nos casos de desconsideração de ato ou negócio jurídico para fins tributários, 177

12 CONCLUSÕES, 179

REFERÊNCIAS, 180

ANEXO 1, 184

ANEXO 2, 186

ANEXO 3.1, 188

ANEXO 3.2, 190

1 INTRODUÇÃO

Este estudo, ainda que pretenda trazer novas ideias no que toca à regulamentação da norma geral antielisiva, tece também considerações sobre o panorama existente, seja como parâmetro seja com o intuito de contribuir para seu aperfeiçoamento.

Nesse contexto, não há como discorrer sobre a Regulamentação da Norma Antielisiva pelos estados sem análise prévia da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, nos termos do disposto pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Tentativa de regulamentar a matéria em âmbito federal foi operada pela Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002 (MP n. 66/2002), convertida na Lei n. 10.637, que excluiu os dispositivos da referida MP n. 66/2002, que tratavam da matéria, cuja não regulamentação continua ensejando percalços e polêmicas.

A Adin n. 2.446, por exemplo, impetrada pela Federação Nacional do Comércio, tramita no Supremo Tribunal Federal desde 2001 sem solução. Sendo assim, persiste indefinida a constitucionalidade da norma antielisiva posta no CTN.

De fato, parece não existir na literatura tributária dos últimos anos tema mais polêmico do que o planejamento tributário, a confrontar, de um lado, a visão dos contribuintes, apoiada pela doutrina que respalda a manutenção dos pressupostos anteriores à edição da LC n. 104/2001, e, do outro lado, a visão do Fisco, apoiado pela doutrina que respalda a adoção de pressupostos posteriores à edição da mesma lei complementar.

Essa dicotomia, decorrida mais de uma década de acaloradas discussões em seminários e congressos, artigos e dissertações, revistas e livros, tem repercutido também no âmbito do processo administrativo tributário. Tal repercussão, porém, tem ficado restrita aos tributos federais, uma vez que a atenção parece estar voltada preponderantemente para os julgamentos na esfera do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CC/MF), atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Sobre a adoção da norma antielisiva pelos outros entes tributantes, ou seja, estados, Distrito Federal e municípios, perdura retumbante silêncio.

Diante desse fato, este estudo aprecia a razão pela qual os estados não têm participado desse instigante debate, ficando à margem da discussão quando se trata da aplicação da norma geral antielisiva na fiscalização e na arrecadação dos tributos de

sua competência. Para tanto, analisa algumas peculiaridades da tributação estadual visando a identificar aspectos que dificultam tal aplicação ou a constatar o desinteresse na consolidação dessa prática.

Apesar de todos os esforços, a Receita Federal do Brasil tem encontrado dificuldades para regulamentar tal norma. Nesse sentido, tramitam atualmente dois projetos de lei sobre o tema na Câmara dos Deputados: os PLs ns. 133/2007 e 536/2007, ambos prevendo a abrangência sobre todo o território nacional.

No entanto, a aplicação de tais normas pelos diversos membros da Federação, individualmente, cada qual detentor de normas próprias de processo administrativo, poderia ensejar conflito de competência no que concerne à desconsideração de ato ou negócio jurídico que venha a ter repercussão em mais de um território. Por isso este estudo se valeu de pesquisa aplicada entre os estados e o Distrito Federal por meio de questionário com quesitos relativos à regulamentação da norma antielisiva e sua aplicação, com o intuito de formular alternativas para harmonizar a matéria em âmbito estadual e, quiçá, municipal.

A metodologia de trabalho se valeu também de preceitos da ciência do direito capazes de contribuir para sua melhor aplicação, tais como os princípios que incidem sobre o planejamento tributário, seus objetivos, sua existência, sua validade e sua eficácia. Do mesmo modo, no que diz respeito às normas constitucionais e à legislação ordinária, empenhou-se em verificar as diferentes correntes hermenêuticas.

Diante de um cenário em que a economia cria desafios há pouco tempo improváveis, vislumbra-se também um cenário jurídico novo que requer respostas ágeis e eficazes a compatibilizar princípios e regras como normas garantidoras das relações individuais pactuadas, mas sem menosprezar a ênfase nos direitos e nas garantias individuais e sociais das comunidades envolvidas.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS, ESTADUAIS E MUNICIPAIS

O conceito de planejamento tributário não é pacífico na doutrina. O Brasil tem procurado adequar-se aos ordenamentos jurídicos internacionais, uma vez que é quase impossível a uma pessoa ou a um país se manter isolado do resto do mundo. Nos anos que fecharam o século XX prevaleceu uma considerável rejeição à xenofobia, inclusive na esfera jurídica.

As relações jurídicas, como as sociais, resultam da realidade histórica e decorrem, necessariamente, das relações travadas num determinado espaço em determinado tempo. Absorvem experiência e conhecimento anteriores, propalando-os e aprimorando-os, ou simplesmente mantêm o *status* e a estagnação.

Mudanças não ocorrem subitamente em todos os campos. Excluídas do mundo do direito, podem permanecer no mundo dos fatos ou então continuar válidas no mundo do direito, embora abolidas no desuso das relações sociais. As adequações e as compatibilizações dependem muito da argumentação oportuna.

No que tange ao planejamento tributário, existem no Brasil conceitos basilares de direitos e garantias individuais verdadeiramente assimilados. Contudo, para que tais conceitos não figurem apenas como resquício de teorias ultrapassadas, faz-se necessário contextualizá-los, tecendo um quadro histórico sobre as relações individuais e estatais com o tributo, assim resumido (PEREIRA, 1999, p. 6-7):

A origem desse termo está no verbo latino *tribuere* – distribuir, repartir entre tribos – que significava o ato de dividir entre o povo os encargos do custeio da vida em sociedade. Nas comunidades primitivas, as contribuições eram feitas em espécie (peixes, animais, frutos etc.), ou em serviços prestados à coletividade, e eram condição de sobrevivência, fruto de uma ética tribal que, informalmente, limitava e definia os direitos dos indivíduos e das famílias.

À medida que esses grupos foram crescendo e se fortalecendo, os chefes também ganharam maior importância, pois tiveram de assumir o encargo de chefes de guerra, passando a cobrar tributos até mesmo para o seu uso pessoal, fixados arbitrariamente e arrecadados pelo uso da força. Em caso de guerras entre tribos, os vencidos eram obrigados a entregar aos vencedores, a título de indenização, altas quantias em metais preciosos, obras de arte, escravos. Essas foram as regras tributárias que predominavam no mundo antigo, principalmente entre os povos chamados bárbaros, entre os quais vigorava apenas a lei do mais forte.

Esse contexto, no qual o tributo era cobrado muito mais como um castigo do que como contribuição, perdurou durante a Idade Média nos seguintes termos (PEREIRA, 1999, p. 8):

A autoridade do Estado era superada pela dos barões feudais, pois o rei dependia deles para a defesa do reino e até mesmo para a arrecadação dos tributos. Tais senhores compravam do soberano a prerrogativa de fixar e cobrar os tributos dentro de seus respectivos

domínios. Esse era um ótimo negócio, pois dispunham do poder de cobrar, arbitrariamente, o quanto quisessem de seus vassalos e servos, auferindo altíssimos lucros. Os tributos, que eram chamados ora impostos, ora taxas, sem qualquer rigor de classificação, podiam ser pagos em espécie (produtos da lavoura, animais, vinho ou azeite, cobre etc.), em serviços ou mesmo em moeda. Em contraprestação do pagamento, o barão feudal cedia o direito de trabalhar a terra e garantia a defesa de seus servos. Na verdade, a fúria arrecadadora era tanta e tão arbitrária que o povo custeava todo o luxo dos senhores e as próprias guerras, sem nenhuma possibilidade de se contrapor, pois os mesmos senhores é que faziam as leis e julgavam aqueles que as transgredissem.

Sendo assim, torna-se explícito que a relação entre os obrigados a pagar tributos e aqueles que detinham o poder de cobrá-los deu-se, no decorrer da história, sob forte tensão e opressão, que acabaram por repercutir negativamente na modernidade e na contemporaneidade. Tanto é assim que parte da doutrina tributária brasileira parece temer que tais períodos jamais tenham sido de todo superados, demonstrando extrema preocupação com a manutenção de algumas conquistas individuais que consideram essenciais para a manutenção da ordem tributária, alicerçada, dentre outros princípios, na manutenção da segurança jurídica e da legalidade, duramente conquistadas no transcorrer de lutas ingentes no tempo. Tal quadro parece ser bem ilustrado em artigo disponível na internet (COELHO, 2013, p. 3) que analisa a situação nos seguintes termos:

[...] Nós, os brasileiros, somos herdeiros culturais, no plano jurídico, das influências francesas e norte-americanas. Talvez por isso estejamos a meio-termo entre o judicial *control* dos americanos e o dogma da *legalité* provindo de França. Além disso, o nosso juiz, enquanto instituição, é um pouco o funcionário submisso do poder real português, de cujo aparato descendemos. [...]

A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que mesmo nos países de direito consuetudinário o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a *lex scripta e stricta* decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer leis, afastando-se o príncipe. Isto é, o chefe do Executivo e o juiz, do poder de fazer a lei tributária. O *jus tributandi*, antes apanágio dos reis, é agora indeclinável função dos parlamentos (*Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, no prelo, p. 1072).

O mesmo autor arremata mais adiante na defesa de seus pressupostos:

[...] O pós-liberalismo pouco importando se o país estava filiado ao *common law*, onde a produção da lei em grande parte é devida ao juiz (os *books* de precedentes em lugar dos

códigos) ou filiado ao direito romano-germânico, onde a lei, produto de uma abstrata *volonté generale*, é a fonte, por excelência, do direito, trouxe às sociedades ocidentais duas profundas inquietações: (a) o fenômeno da omissão legislativa ou da submissão técnica do legislador aos conhecimentos mais profundos das várias agências ou departamentos do Poder Executivo e (b) a submissão política dos Parlamentos às maiorias partidárias, fazendo com que os governos passassem, de fato, novamente a legislar, seja através de medidas de urgência (decretos-leis, medidas provisórias, *et cetera*) para ultrapassar – omissão legislativa seja por meio de leis aprovadas sem acurados exames, especialmente em matéria tributária, reintroduzindo – a *outrance* o poder do príncipe nas relações com os contribuintes. É claro que este fenômeno faz do princípio da legalidade um simulacro de tributação justa e equânime, especialmente nos países menos cultos (presidencialismo sul-americano, *v. g.*) embora tanto nos EEUU quanto nas Monarquias e Repúblicas parlamentares da Europa o fenômeno se faça presente (COELHO, 2013, p. 4).

Dessa forma, avulta em análises semelhantes a preocupação com o caráter opressor que pode acometer quem tributa sobre quem é tributado, mais especificamente a voracidade com que o poder estatal pode sobrepor-se ao cidadão pelo fato de deter a prerrogativa da edição das normas, seja por meio do Poder Executivo, seja por meio do Parlamento, muitas vezes submisso em relação a matéria tributária.

A fim de deter o poder estatal, costuma-se defender, como proteção ao cidadão, a supremacia da lei escrita no que diz respeito às exigências tributárias, conforme exige o ordenamento jurídico nacional, consubstanciado pela Constituição de 1988 (CF/1988).

A experiência recente do Brasil como democracia reflete-se na opção do legislador constitucional por um sistema tributário analítico resultante de um federalismo cuja repartição de poder entre a União, os estados e os municípios repousa em competências discriminadas expressamente e atribuídas a cada um desses entes, compondo um sistema orgânico e exaustivo de repartição do poder de tributar.

Tal característica denota o caráter rígido da Constituição brasileira, que diferencia nosso ordenamento de outros, notadamente do norte-americano, que resulta na atribuição ao Judiciário, mais especificamente à Suprema Corte, do papel da adequação dos princípios constitucionais às exigências circunstanciais (fruto também do sistema do *common law*).

Nessa rigidez de nosso ordenamento jurídico repousa um dos pontos cruciais da discussão sobre o planejamento tributário no Brasil, a repercutir diretamente sobre a regulamentação da norma antielisiva. Repercuta porque o direito tributário brasileiro

parece estar exageradamente constitucionalizado. Além disso, ao conferir ao município a estatura de ente público interno já conferida pelas Constituições anteriores à União e aos estados, a CF/1988 potencializou a incidência de conflitos tributários. Por exemplo, questão atinente à competência tributária, eventual desqualificação de ato ou negócio jurídico de contribuinte por um determinado estado pode repercutir em outro estado cujo tratamento seja distinto, ou mesmo ensejar conflito entre estado e município.

Vale ressaltar que, decorrente de sua configuração triádica, o poder de tributar se exercita no Brasil por meio da atribuição à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios de instituir tributos, conforme prevê o art. 145 da Constituição, no que é secundada pelo art. 6º do Código Tributário Nacional, quando dispõe que tal atribuição compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações constitucionais impostas a essas três esferas.

Essa competência legislativa plena, no âmbito tributário, não se resume ao Legislativo. Admite-se que a competência tributária não apenas é “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas” (CARVALHO, 2000, p. 212), mas também manifestação de outras considerações semânticas. Desse modo, detêm competência tributária o chefe e os ministros do Executivo federal, o chefe e os secretários do Executivo estadual, o chefe e os secretários do Executivo municipal nas expedições de atos normativos; os magistrados e os tribunais, na expedição de liminares, sentenças, acórdãos, súmulas; o agente administrativo competente para a lavratura do auto de infração ou homologação do lançamento; os membros dos colegiados administrativos, nos julgamentos das peças impugnatórias do lançamento; e, até mesmo, o contribuinte, quando realiza a série de procedimentos de registro das operações fiscais realizadas pertinentes aos tributos.

Nesses termos, segundo o mesmo doutrinador, todos “operam revestidos de competência tributária”, sem se relevar, contudo, que o conceito de competência tributária espelha, mais apropriadamente, a significação concernente ao ato de “legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Essa dubiedade de entendimento relativamente à matéria planejamento tributário é objeto deste estudo, uma vez que a edição da denominada norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN tem sido merecedora de crítica pela doutrina em face da possibilidade de a autoridade administrativa poder identificar uma situação passível de tributação sem previsão legal específica, com espeque exclusivamente na norma antielisão.

No entanto, como será demonstrado neste estudo, a desqualificação de ato ou negócio jurídico pela autoridade tributária só poderá ocorrer se houver enquadramento em fato gerador previsto *in abstracto*, jamais como atributo de agente administrativo, ainda que imbuído da competência de lançar o crédito tributário. Por isso soa mais pertinente à especificidade da competência tributária coaduná-la com o tributo constitucionalmente previsto a cargo do legislador competente para instituí-lo de forma exclusiva. Instituir, portanto, é competência restrita, e como tal deve ser considerada. Outras competências merecem denominação específica: administrar, fiscalizar, lançar, arrecadar, julgar.

Desse modo, consta constitucionalmente a autorização para que cada um dos entes tributantes institua seus tributos, a exemplo do art. 153, que atribui competência à União para instituir imposto de importação de produtos estrangeiros (II); exportação para o exterior (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR), enquanto aos estados compete, conforme previsão contida no art. 155, instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Aos municípios compete, pela disposição do art. 156, instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI); e sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Portanto, sem se levar em consideração as demais espécies de tributos, como taxas, empréstimos compulsórios e contribuições, torna-se fácil constatar a diversidade tributária existente no cenário nacional estritamente no que tange à matéria imposto, exigindo instrumentos normativos diversos de alcance federal, estadual e municipal. Daí decorre toda a polêmica no que se refere à regulação do planejamento tributário e sua oponibilidade, ou não, às diferentes esferas tributantes.

Somente com a Emenda Constitucional n. 18/1965 foi que o direito tributário brasileiro passou a ser sistematizado, especialmente com a instituição do Código Tributário Nacional, considerado elemento de particular relevância na veiculação do sistema introduzido. Nesse sentido:

Sistema jurídico-tributário que é constituído, no seu ápice, pela Constituição Federal, dando fundamento de validade para as normas de hierarquia inferior. Em

seguida, logo abaixo da Constituição, temos o Código Tributário Nacional – CTN, introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que fixa as normas gerais aplicáveis à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, concernentes aos tributos, fixando os fatos geradores, extinção de créditos, etc., nos termos do *art. 146 da Constituição*. Na hierarquia inferior temos as leis ordinárias que instituem os tributos. E, finalmente, vêm os decretos, portarias, instruções normativas, etc. (SOUZA; MENDONÇA, 2002, p. 2).

Daí a dificuldade de interpretar esse vasto rol de normas, em especial em face da necessidade de aplicá-las ao caso concreto. Essa aplicação pode resultar no confronto entre dois sistemas normativos construídos com base nos mesmos textos legislativos, mas vistos de modos distintos sob a ótica do contribuinte ou sob a ótica do Fisco. A esse respeito, Eurico de Santi (2013) afirma:

[...] não fossem os mesmos textos, as mesmas leis, a mesma Constituição, diríamos que o sistema do contribuinte e o sistema do Fisco conformam sistemas de direito totalmente diversos. E isso é plenamente verdadeiro no plano descritivo (das proposições normativas): um é o sistema descritivo concebido pela prática da advocacia tributária e seus tributaristas (os tributaristas do contribuinte); outro é o sistema descritivo que informa a ação e a prática dos agentes fiscais e seus respectivos tributaristas (os tributaristas do Fisco). Reservamos a elegante expressão jurista – cunhada assim por Geraldo Ataliba – para coroar (muitas vezes com espinhos) aqueles que ao menos se esforçam para encontrar equilíbrio, com “um pé em cada canoa”, entre um sistema e outro. Sempre com dificuldades de encontrar respostas “justas”, às vezes desagradando os interesses do contribuinte, outras desagradando os do Fisco e, não poucas vezes, com a inaudita habilidade de desagradar a ambos: deste abnegado “dever ser” independente [...].

Nesse cenário aparentemente tão contraditório, insere-se o tema do planejamento tributário e, em especial, a regulamentação da norma antielisiva.

3 CONCEITOS: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FIGURAS AFINS: BENEFÍCIOS FISCAIS, OPÇÕES FISCAIS E GLOSA DE CRÉDITOS

A relação tensa entre o Estado e o contribuinte decorrente da exigência tributária remonta aos tempos antigos. Em breve relato sobre a evolução histórica da tributação, percebem-se os diversos artifícios dos cidadãos para se opor ao pagamento dos tributos.

Na Antiguidade, as pessoas agrupavam-se por motivo de segurança. O agrupamento era o preço da liberdade. Os povos dominados eram aprisionados, e a fuga era o meio encontrado para não pagar o tributo, considerado uma punição. Na Idade Média, os vassalos eram obrigados a recolher tributos aos senhores feudais em troca de segurança e de condições mínimas de sobrevivência. Os constantes conflitos entre os estamentos resultaram na promulgação da Carta Magna em 1215, documento que vincula o rei e limita seu poder de tributar.

Foi a partir do Estado liberal, com a ascensão da burguesia, que o tributo foi visto como o preço da liberdade, passando a ser o fiador da conquista da riqueza. Era a época áurea da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio. A partir daí os contribuintes começaram a buscar alternativas para não pagar tributos.

Em tempos hodiernos, para os particulares vige a autonomia da vontade, sendo-lhes permitido administrar seus negócios da melhor forma que lhes aprouver. Como a evolução da tecnologia e os mecanismos de controle do Estado passaram a dificultar os atos ilícitos, o principal meio encontrado pelos contribuintes para fugir da exigência do tributo tem sido o planejamento fiscal, considerado forma de neutralizar ou reduzir os gastos com tributos. Porém, sendo a tributação relação jurídica entre Estado e contribuinte, decorrente da lei, quais os limites que se impõem ao planejamento fiscal? Nessa linha, Marco Aurélio Greco (2004 apud MARTINS, 2007, p. 327) afirma:

O tema do planejamento tributário está ligado ao exercício da liberdade individual de organizar a vida na busca da menor carga tributária admitida pelo ordenamento jurídico. Esta organização se dá mediante a celebração de atos ou negócios jurídicos das mais diversas naturezas que, em sua maioria, encontram previsão no Código Civil, seja como contratos típicos, seja quanto aos elementos e requisitos dos negócios jurídicos em geral.

Para Heleno Tôrres (2001, p. 37), o planejamento tributário é uma técnica de organização preventiva de negócios que visa a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados. De fato, o problema configura-se quando há abuso das técnicas de planejamento. Surge então necessidade de impor limites, uma vez que nem todo planejamento tributário pode ser considerado lícito. Para Saldanha Sanches (2006, p. 21) existe uma delimitação entre o planejamento fiscal legítimo e o ilegítimo, que comporta intervenção estatal. Nesse sentido, assinala:

O planejamento fiscal consiste numa técnica de redução de carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tribu-

tária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planejamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo.

Em geral, utilizam-se as expressões elisão, evasão e elusão fiscal para separar o lícito do ilícito, o legítimo do ilegítimo, o eficaz do ineficaz. A doutrina define distintamente essas expressões conforme critérios que adota, porém há significativa divergência doutrinária a respeito da tipologia das condutas.

Nesse contexto, a revisão da literatura neste trabalho procura reunir as soluções que cuidam de desconsiderar os atos e os negócios jurídicos na forma do exposto no art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN). Os critérios de identificação da conduta mencionados pela doutrina são o critério temporal e, quanto aos meios utilizados, os critérios normativo e finalístico.

Considerando-se o critério temporal, elisão fiscal é a maneira legítima de evitar ou reduzir o pagamento de tributo antes da ocorrência do fato gerador, enquanto evasão fiscal é maneira ilegítima, em razão de tais atos serem cometidos depois da ocorrência do fato gerador. Assim, o aspecto cronológico é o fator de diferenciação entre lícito e ilícito.

Andrade Filho (2009, p. 9) afirma que a elisão é a atividade lícita destinada a economizar tributos, que se dá pelo planejamento prévio e anterior ao nascimento da obrigação tributária, sendo sinônimo de planejamento tributário.

Critério objetivo de distinção entre a elisão e a evasão fiscal foi introduzido por Coelho (1998, p. 174), ao afirmar que a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Por sua vez, a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.

Helena Tôrres (2001, apud MOREIRA, 2003, p. 11-17) ressalta a impropriedade do termo elisão, propondo nova figura classificatória, denominada “elusão”:

É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.

Considerando-se o critério quanto aos meios utilizados nos procedimentos, ter-se-ia na elisão fiscal, conforme Huck (1997, p. 27-28), a preocupação concentrada no uso dos meios legais – ao menos formalmente lícitos, e na evasão fiscal, o uso de meios ilegais como forma de reduzir a incidência tributária. Nessa linha, o aspecto subjetivo tem pouca importância, visto que em ambos os casos a intenção do contribuinte é não pagar ou pagar o menor imposto possível.

O critério normativo é baseado na licitude ou na ilicitude formal dos atos praticados. Nesse diapasão, a própria norma tipifica os atos ilícitos, que podem ser desconsiderados pelo Fisco.

Outro critério elencado é o finalístico, baseado na jurisprudência de valores para fins de imposição fiscal. Nesse diapasão são válidas as palavras de Marco Aurélio Greco (2004, apud MARTINS, 2007, p. 333):

Não nego a existência do direito do contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente da existência de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc. que o justifique. Não sustento a aplicabilidade da chamada interpretação econômica das leis tributárias; afirmo, apenas, que os atos abusivos não serão oponíveis ao Fisco [...], que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o único motivo da operação foi a busca de menor carga tributária.

Independentemente da denominação do critério empregado para definir elisão, evasão ou elusão fiscal, faz-se necessário definir limites ao planejamento tributário e estabelecer mecanismos que coíbam seu abuso. Nesse sentido, convém esclarecer que outras figuras se confundem com planejamento tributário, valendo destacar as opções fiscais, os incentivos fiscais e as glosas de créditos.

As opções fiscais são alternativas que a legislação tributária disponibiliza diretamente aos contribuintes tendo em vista determinados requisitos. Por exemplo, no caso do imposto de renda, as pessoas jurídicas podem escolher entre a apuração pelo lucro real ou pelo lucro presumido, e as pessoas físicas, entre a declaração no modelo completo ou no simplificado.

Por sua vez, os incentivos fiscais atuam no campo da extrafiscalidade e implicam redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. São instrumentos de política econômica voltados para determinada região ou certo setor.

No caso das glosas fiscais, estas representam o não reconhecimento pelo Fisco de dedução de imposto ou de aproveitamento de crédito tributário contrário à legislação tributária.

Tais figuras, ainda que estejam contempladas no conceito de planejamento tributário, distinguem-se deste porque não alteram nem modificam a essência da transação ou seu propósito.

4 FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário molda-se com a evolução do próprio Estado. A doutrina classifica a evolução do Estado em fases, das quais destacamos:

- a. Estado Patrimonial: surge a partir do século XVI, quando os interesses da classe burguesa eram compatíveis com os do monarca. A existência e a manutenção desse modelo basearam-se na necessidade de haver uma proteção aos cidadãos nos períodos de guerra. Nesse período, as receitas do Estado advinham das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, por meio da exploração das colônias com as exportações.
- b. Estado de Polícia: surge com o início da modernidade e da imposição de limites à atuação estatal. Tem como marco a Revolução Francesa. Nesse modelo tem-se um Estado intervencionista, com objetivos de garantir a ordem e a segurança, bem como a liberdade dos cidadãos.
- c. Estado Fiscal: surge com a busca por um Estado de direito, no qual a sociedade passa a ser regida pelo positivismo, o Estado sustenta-se em uma estrutura econômica capitalista e em um liberalismo político e financeiro.

A partir daí o Estado passou a buscar seu financiamento efetivo por meio dos tributos, que deveriam ser autorizados pelo Poder Legislativo.

- d. Estado Social: com o desenvolvimento do capitalismo industrial na segunda metade do século XIX surge a classe operária, que, submetida a condições desumanas, passa a idealizar projeto de classe, vindo a conquistar direitos sociais depois da Primeira Guerra Mundial (1914-1918) e da Revolução Soviética (1917). Nessa fase o Estado é caracterizado por uma maior participação na vida social, por meio da busca por justiça social, igualdade de condições materiais de vida e garantia da prestação de serviços aos cidadãos. A partir daí surge um maior esforço arrecadatório para financiar as despesas públicas.
- e. Estado Social e Democrático de Direito: decorre do abandono da intransigência positivista como movimento de valorização dos valores e da ética. A garantia de um “mínimo existencial” a todos passa a ganhar destaque no pensamento jurídico. Nesse modelo, é preciso superar os positivismos que marcaram os períodos anteriores, visando a encontrar soluções para os problemas sociais, em busca de justiça e igualdade.

Talvez seja possível no transcorrer da história identificar duas correntes principais de comportamento: uma está sempre propondo mudanças, apostando em uma evolução contínua do progresso humanitário, em qualquer campo do saber científico ou social; outra se volta para a manutenção do estado de coisas vigente, da manutenção das conquistas alcançadas, consolidadas pelos costumes e pela tradição. Ambas costumam chocar-se.

Dentre as fases citadas, a última talvez seja a que melhor se aplica ao planejamento tributário, pois não demanda meios extremos para solução, bastando a definição e a delimitação dos respectivos limites pela legislação, pela jurisprudência ou pela doutrina.

No que diz respeito à legislação, este estudo propõe-se a analisar a regulamentação da norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN. No que toca à jurisprudência, abordará a Adin n. 2.446, de 2001. Além disso, revisará a doutrina que já denominou a norma em questão como norma antielisiva, antievasiva, antielusiva e antidissimulativa, a exemplo da que ensina Ricardo Lobo Torres (2012, p. 10):

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não contiver a legalidade.

O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.

Segundo tal assertiva, que confronta tributação e liberdade, a tributação não passa de ação opressiva que o indivíduo tem o dever de evitar usando os meios que estiverem ao seu alcance. Esta percepção parece ter de coexistir com a necessidade de viver em sociedade, com todas as respectivas demandas e complexidades. Nesse contexto situa-se a possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos tidos como lícitos pelo contribuinte:

A primeira fase do debate – liberdade salvo simulação – se caracteriza pela defesa de uma ampla liberdade do contribuinte de poder organizar seus negócios da maneira que bem entender. Nesta fase, têm-se os requisitos clássicos da elisão – anterioridade em relação ao fato gerador, realização de atos lícitos e sem simulação. A defesa principal dessa fase é, portanto, que o contribuinte tem ampla liberdade para organizar os negócios encontrando limite a esta liberdade unicamente na ocorrência de simulação, tal como concebida no art. 102 do Código Civil de 1916, atualmente expressa no artigo 167 do atual Código Civil.

[...] A visão aqui é, portanto, de que o tributo é uma invasão ao patrimônio privado e individual e em face desta invasão o contribuinte teria ampla liberdade de se defender da maneira que bem entendesse, sendo a elisão uma das maneiras de defesa possível. Esta visão expressa uma ideologia do liberalismo clássico do início do século XX (quando entrou em vigor o antigo Código Civil), em que o Estado tem como função principal garantir a manutenção e defesa do patrimônio dos indivíduos.

Em decorrência desta visão, a ideia de legalidade estrita e tipicidade ganham força. Não basta que o tributo seja instituído por lei, mas esta legalidade deve ser estrita, ou seja, a tributação deve abranger o menor campo possível, somente as materialidades que se enquadrem estritamente no texto legal. O princípio da tipicidade vai neste sentido – de que a lei deve bem definir os “tipos tributários” de maneira fechada e a sua aplicação dar-se-á de maneira literal aos fatos concretos ocorridos. Além destes princípios, uma defesa de proibição à analogia em matéria tributária, tal como ocorre no âmbito do Direito Penal. Ou seja, a lei, prevendo tipos fechados, não pode ser aplicada por analogia a fatos não previstos expressamente no tipo legal. A máxima dessa primeira fase é “tudo o que não é proibido é permitido”, ou seja, tudo o que não está expressamente previsto

de maneira negativa pela lei pode ser feito pelo contribuinte no sentido de escapar da incidência da norma tributária [...]

Em resumo, as bandeiras da primeira fase de discussões sobre o planejamento tributário têm como características a defesa i) da liberdade absoluta de organização das atividades, ii) dos princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada, iii) proibição de aplicação analógica da norma tributária e iv) liberdade de utilizar as lacunas da lei a seu favor (LUKIC, 2013, p. 40-41).

No entanto, Ricardo Lobo Torres leciona (2012, p. 11-15):

O problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

O positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória.

O positivismo sociológico e historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Amílcar de Araújo Falcão representou moderadamente no Brasil essa orientação.

A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos. Autores de prestígio como K. Tipke, K. Vogel e Rosembuj defendem esse ponto de vista. Entre nós, alguns trabalhos recentes de Marco Aurélio Greco, Hermes Marcelo Huck, Ricardo Lodi Ribeiro, Marciano Seabra de Godoi e Marcos Catão também admitem o controle nos casos de abuso de direito.

A elisão fiscal internacional é fenômeno paralelo ao da elisão no direito tributário interno. Cresceu muito nos últimos anos, em virtude da globalização. As posições teóricas se aproximam daquelas do direito interno: economicismo, formalismo e ética.

Isso significa dizer que, em comparação com outros países considerados desenvolvidos, estamos passos atrás não somente em relação à educação, à saúde, à segurança, à pesquisa científica, à mobilidade urbana e à distribuição de renda, mas também em relação à tributação, inclusive no tocante à regulamentação do planejamento tributário e à adoção de procedimentos, conforme expõe o texto a seguir:

Tradicionalmente, a doutrina vislumbrava apenas duas formas de conduta por parte do contribuinte que praticava algum ato ou negócio que resultasse em economia tributária: ou se estava diante de uma elisão tributária, conduta lícita e transparente cujos efeitos deveriam ser sempre reconhecidos pelo Fisco; ou se estava diante de uma evasão fiscal, conduta ilícita, dolosa, praticada mediante sonegação, fraude ou conluio, que devia ser evidentemente punida pela Administração.

A doutrina, portanto, não admitia hipótese intermediária na qual a conduta do contribuinte, embora lícita, pudesse ter os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte desconsiderados pela fiscalização. No que era, até o início do presente milênio, acompanhada pela jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda [...] (TROIANELLI, 2010, p. 43).

Pois bem, tal postura mudou consideravelmente, constatação que se pode fazer com base no raciocínio de Gabriel Troianelli (2010, p. 45):

A partir daí a orientação bipartida que a jurisprudência administrativa originalmente apresentava, na qual ou o negócio praticado pelo contribuinte era lícito e oponível ao Fisco (elisão fiscal) ou ilícito e inoponível (evasão fiscal), cedeu lugar a uma divisão tripartida pela criação de uma nova categoria de negócios, que, embora lícitos, sejam inoponíveis contra o Fisco por – desprovidos de conteúdo econômico próprio – terem sido praticados com a única ou principal intenção de reduzir, artificialmente, a incidência tributária [...]

[...] o que se vê nesse segundo momento da jurisprudência administrativa são três situações distintas: (i) negócios lícitos e oponíveis ao Fisco, que não podem ser por este desconsiderado, o que resulta no cancelamento de todo o auto de infração; (ii) negócios lícitos mas inoponíveis contra o Fisco, que devem ser desconsiderados mas não punidos com a multa qualificada, o que resulta na manutenção do auto de infração, com imposição de multa de 75%; e (iii) negócios ilícitos e inoponíveis contra o Fisco, que devem ser desconsiderados e punidos com a multa qualificada, o que resulta na manutenção do auto de infração, com a imposição de multa de 150%.

É importante observar que essa concepção se tornou possível em decorrência da análise de casos práticos consolidados na prática administrativa, com repercussão judiciária, ainda que limitada. Nesses termos registra Marciano Seabra de Godoi (2013, p. 26):

Portanto, a jurisprudência atual do CC-MF parece haver abandonado a postura tradicional (ainda prevalente na doutrina) de considerar que todo e qualquer planejamento

tributário que não se configure como simulação-evasão-sonegação (“fingimento na manifestação da vontade para realizar ato jurídico de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende concretizar”) qualifica-se automaticamente como uma indefectível elisão.

Na prática, o CC-MF passou a reconhecer três possibilidades (e não duas, como insiste grande parte da doutrina) de classificação do planejamento tributário: elisão lícita e eficaz (como se deu por exemplo no Acórdão 107-07.596), simulação-dissimulação-elusão (passível de desconsideração mas não de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 103-21.046), e simulação-evasão-sonegação (passível de desconsideração e de punição com multa agravada – conclusão do Acórdão 101-94.771). Já deve ter ficado claro que o conceito que ao longo desse estudo vimos chamando de elusão ou fraude à lei tributária – e que para nós está contido no art. 116, parágrafo único do CTN – tem os mesmos elementos do conceito ampliado e funcional de simulação-dissimulação-elusão que diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes (como o Ac. 103-21.046) utilizam para combater determinados planejamentos, mas sem permitir a incidência de multas agravadas (dada a diferença entre esse conceito e o conceito de simulação-sonegação da Lei 4.502/64).

No Poder Judiciário, parece plausível que essa tríplice possibilidade de qualificação dos planejamentos tributários (elisão, elusão e evasão) seja também adotada. No julgamento do famoso caso Grendene, em que foram criadas oito sociedades atacadistas para permitir que o lucro da sociedade industrial (dos mesmos sócios das atacadistas) fosse tributado pelo lucro presumido, o Tribunal Federal de Recursos ratificou o entendimento do juízo de 1º grau (e do CC-MF) no sentido de que, não obstante tudo houvesse sido feito às claras e não existisse “qualquer irregularidade formal sob o aspecto jurídico” (e, portanto, não se poder falar em simulação-sonegação), o Fisco poderia desconsiderar o “envoltório jurídico das operações” que constituíam “artificiosa criação de miniemprezas” (Apelação Cível n. 115.478, j. 18.02.1987, Relator Ministro Américo Luz).

Desse modo, torna-se possível constatar que o planejamento tributário tem requerido nos últimos anos grande atenção pela vertente legislativa, com a edição da norma geral antielisiva, posta no parágrafo único do art. 116 do CTN, que aguarda regulamentação no âmbito federal, no da maioria dos estados e no âmbito municipal.

Pela vertente jurisprudencial, notadamente a administrativa de âmbito federal, tem havido relativa consolidação de entendimento que arrefece a concepção da doutrinária prevaletente que ainda teima em rechaçar os parâmetros dessa nova realidade tributária. O fato é que a participação de todas as esferas, legislativa, doutrinária ou jurisprudencial, se faz necessária, uma vez que, nos termos evidenciados neste tópico, se deve considerar:

Greco (2008, p. 112), ao analisar a evolução do planejamento tributário, estabeleceu que três fases se destacam, todas elas tendo como tema central a oponibilidade ao Fisco.

Antes de explicar cada uma dessas fases, o autor destaca que durante muitos anos vigoraram dois critérios para a análise do planejamento tributário: o primeiro de caráter cronológico, no sentido de que os atos que implicassem redução da carga tributária deveriam ocorrer antes do nascimento do fato gerador; o segundo critério residiria na licitude, no sentido de que os atos praticados deveriam resultar de atos lícitos, fato que os tornaria inquestionáveis pelo Fisco.

A análise clássica do planejamento tributário (cronológico e licitude) começou a perder espaço quando se passou à análise dos atos a partir da eficácia destes perante o Fisco. Nesse aspecto, Greco (2008, p. 112) nos ensina que se trata de eficácia somente perante o Fisco, pois o mesmo negócio pode gerar efeitos em várias direções e em relação a várias pessoas.

Assim como a não oponibilidade ao Fisco não produz efeitos para as demais pessoas envolvidas, os efeitos do negócio jurídico para essas pessoas não podem ser transplantados automaticamente para o âmbito fiscal. Por exemplo, a observância de uma determinada norma editada por uma agência reguladora produz efeitos perante esta, mas essa observância não é, por si só, suficiente para produzir efeitos perante o Fisco (MARTINS, 2012, p. 167).

Sendo assim, vai-se tornando patente que a visão tributária do planejamento fiscal vem sofrendo uma evolução no decorrer do tempo. Evolução esta que decorre basicamente de se ultrapassar uma postura bipolar em prol de uma postura tripolar, cujo cerne reside em considerar que, além da confrontação entre fatos lícitos e ilícitos, caberá também verificar se os atos ou negócios lícitos possuem causas e motivos não tributários cujos efeitos são oponíveis, ou não, ao Fisco. Isso porque somente ato ou fato lícito sob a ótica do direito civil pode não ser aceitável sob a ótica tributária em razão do estágio em que se caracteriza a elisão:

Em relação ao Brasil, Greco (2008, p. 361) ensina que já ultrapassamos a primeira fase (legalidade sem simulação), embora reconheça que ainda existem vozes dissonantes quanto a isso. Para ele, encontramos-nos atualmente na segunda fase, em que é indispensável não haver patologias no negócio jurídico, ou seja, “operação em fraude à lei ou fruto de abuso de direito não está protegida pelo ordenamento positivo”.

É importante frisar que enquanto nas duas primeiras fases se está diante de vícios do negócio, portanto, é de incumbência do Fisco provar a existência desses vícios ao analisar o negócio jurídico. Na terceira fase do planejamento tributário, a prova da justificação

cabará ao contribuinte, pois só ele poderá demonstrar positivamente os motivos e a congruência das operações, inclusive com elementos externos ao negócio, que redundaram em menor carga tributária, ou seja, a existência de propósito negocial (MARTINS, 2012, p. 171).

Portanto, se na primeira fase, i) denominada de Liberdade Absoluta ou liberdade salvo simulação, o contribuinte detinha o direito amplo de adotar a atitude que melhor servisse ao seu empreendimento, sem se preocupar com os efeitos tributários nocivos que tal atitude pudesse causar, desde que estivessem obedecidos os pressupostos formais postos no direito privado; na segunda fase, ii) denominada de Liberdade Relativa ou liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos, tal direito deixa de ser absoluto, uma vez que este terá também de se preocupar em compatibilizar as motivações calcadas na ordem privatista, relativas ao desenvolvimento das atividades do seu empreendimento, com os efeitos tributários gerados pela adoção de tal comportamento, até porque se afigura inadmissível que o único propósito de uma formatação negocial muitas vezes complexa seja unicamente a economia de tributos. Tanto é assim que o próprio Código Civil já prevê como atos ou negócios que caracterizam ilicitude ou nulidade o abuso do direito, conforme previsão contida em seu art. 187; e a fraude à lei, conforme dispõe o art. 166, inciso VI.

Por sua vez, na terceira fase, iii) dita Liberdade com Capacidade Contributiva, a tributação assumirá como pressuposto uma postura isonômica, capaz, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/1988, de graduar os impostos de forma que todos aqueles que se encontrem na mesma condição econômica passem a suportar a mesma carga fiscal. Essa situação certamente exigirá esforços legislativos, jurisprudenciais e doutrinários em decorrência da variedade tributária distribuída pelos diversos sujeitos ativos tributantes – União, estados e municípios. A regulamentação da norma antielisiva por esses entes tributantes terá consequências diversas que precisam ser ponderadas e demandará qualificação técnica dos agentes aplicadores.

5 OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A questão dos limites do planejamento tributário, e conseqüentemente da elisão tributária, passa necessariamente pela delimitação do campo de atuação do contribuinte e do Fisco relativamente à matéria fiscal que esteja em deslinde. Cabe ponderar sobre os seguintes aspectos considerados por Maíra Lott (2013, p. 66-67):

Nos ordenamentos fundados no *civil law* a definição dos limites e possibilidades do contribuinte passa, tradicionalmente, pela alteração dos textos legais, de modo que a decisão jurídica é determinada pela posição expressamente tomada pelo legislador.

Entretanto, a formação do sistema tributário sobrevém, em larga medida, pela intervenção da jurisprudência que, por meio de suas decisões quotidianas, “vai densificando os princípios e delimitando os conceitos de que se fazem os tributos públicos”, cabendo “aos tribunais um papel essencial na gestão do sistema tributário, na defesa dos direitos dos contribuintes e na efetivação do dever fundamental de pagar impostos”.

A CF/1988 prevê o cabimento da postulação ao Poder Judiciário contra todo e qualquer ato jurídico praticado por autoridade administrativa (artigo 5º, inciso XXXV). A apreciação posterior pelo Judiciário das decisões tomadas pela Administração Pública, no ordenamento jurídico brasileiro, é consequência natural e lógica da separação de Poderes, cabendo à função jurisdicional controlar e revisar, terminativamente, os atos e decisões da Administração, independentemente de estes terem sido favoráveis ou não à Administração Fiscal.

Assim os órgãos julgadores administrativos decidem consoante a legalidade, mas no sistema brasileiro de jurisdição única não há qualquer hipótese de coisa julgada no âmbito administrativo, sendo viável, a qualquer momento, recorrer-se à via judicial para a resolução dos conflitos.

Desta feita, pode-se falar na existência de procedimentos tributários autônomos no Brasil instaurados nas esferas administrativa e judicial, dos quais podem derivar consequências adversas da discussão de uma mesma temática, tendo em conta a independência e as específicas composições e tarefas que lhes são atribuídas individualmente; o que não quer dizer, todavia, que o posicionamento exarado por um domínio não venha a interferir nas decisões proferidas por outro.

Neste sentido, cumpre salientar o papel de relevo que o processo administrativo fiscal e, por conseguinte, a sua jurisprudência, possuem no Brasil, a começar pelo menor custo cominado ao contribuinte, uma vez que não há custas e sequer se necessita de advogado para o pleno exercício do direito de defesa.

O fato de os órgãos decisores serem compostos tanto por representantes da Administração Fiscal, quanto por representantes dos contribuintes, cujos julgadores, em tese, têm conhecimento especializado no contencioso administrativo, mormente em Direito Tributário, ciências contábeis e comércio exterior, seria outra mais valia; mas nem sempre funciona na prática, justamente por ser um mecanismo institucional da Administração Fiscal, responsável por deliberar sobre os próprios interesses.

Ainda assim, o certo é que a jurisprudência administrativa influencia sensivelmente o Direito Tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito à definição de alcances e limites do planejamento tributário.

Pelo exposto, delinea-se claramente um quadro singular no tocante ao planejamento fiscal, em particular, e ao direito tributário, no geral, em que as ações da administração tributária, corroboradas pela jurisprudência administrativa, estão influenciando não apenas as discussões doutrinárias, mas também as decisões judiciais. Esse é o tratamento que se estabelece nas questões tributárias no que diz respeito à aplicação da norma antielisiva em face da falta de regulamentação pelo ordenamento jurídico pátrio.

Felizmente, o Judiciário passa a acatar atos de desqualificação dos negócios jurídicos em que a realidade é mascarada pelo contribuinte com o intuito de evitar ou diminuir o *quantum* tributário devido. Do mesmo modo, parte da doutrina tributária brasileira vem promovendo estudos sobre tais decisões, visando a identificar padrões que consolidem validamente, à luz do direito pátrio, uma metodologia consistente.

No Brasil, diversamente do que se dá no sistema francês, as decisões em esfera de jurisdição administrativa não fazem coisa julgada, uma vez que a Constituição vigente consigna a norma da jurisdição una, segundo a qual todas as causas podem ser submetidas ao Poder Judiciário, inclusive aquelas já apreciadas em caráter administrativo (art. 5º, XXXV). Porém, o sistema brasileiro prevê expressamente também a indispensabilidade da jurisdição administrativa (art. 5º, LV), a ser utilizada opcionalmente pelo sujeito passivo.

Pela via do processo administrativo, a administração pode revisar seus atos com a participação do sujeito passivo e alterá-los, cancelá-los ou anulá-los, evitando demandas judiciais desnecessárias. Por sua vez, o contribuinte tem a oportunidade de alterar o ato administrativo de forma gratuita e sem intermediação de advogado.

A jurisprudência judicial e administrativa respaldada nas práticas fiscais e na doutrina impõe limites ao planejamento tributário promovido pelo contribuinte e também à atuação do Fisco. Nesses termos, cabe considerar:

No entanto, devem-se colocar limites ao Fisco. A positivação de garantias, no artigo 145, § 1º, da CF 1988, respeitando os direitos individuais do contribuinte, revela as limitações ao poder de tributar. O rol exemplificativo de direitos fundamentais plasmados na Constituição impõe um *limite objetivo*, no sentido de proibir as ingerências do Poder Público na esfera individual e um *limite subjetivo*, positivo e negativo, onde o primeiro autoriza o exercício positivo dos direitos fundamentais pelo cidadão e o segundo implica exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos. De um lado, portanto, a capacidade contributiva, a igualdade, a justiça fiscal e de

outro, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a liberdade privada (ESTRELLA, 2003, p. 152, *itálicos no original*).

Nesse contexto, convém ponderar sobre o papel dos princípios e das regras no controle do planejamento tributário, seja de respeito à adoção pelo contribuinte, seja no que concerne à desqualificação de atos pelo Fisco.

5.1 Princípios, regras e a ponderação de interesses: legalidade, tipicidade, livre iniciativa, segurança jurídica, capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, não cumulatividade, analogia

Pode-se admitir que a questão relativa ao planejamento tributário, mais especificamente à sua coexistência com os princípios, passa necessariamente pela convivência, senão pela prevalência, no Brasil do liberalismo e da democracia. Para tanto, basta constatar:

Na visão “liberal formalista” ou há evasão fiscal, ou seja, o uso de meios ilícitos para se eximir do pagamento de tributos, ou há elisão fiscal, denominação esta utilizada para agrupar as diferentes formas de planejamento fiscal lícito; o primeiro passível de combate pela Administração Tributária por desconformidade ao Direito; o outro inatingível, pois operado com base em premissas legais autorizativas, ou não impeditivas.

Porém, tal entendimento vem sendo contestado por parte da doutrina e dos aplicadores do Direito – Poder Judiciário e Administração Tributária.

Numa percepção aqui chamada de “realista substancial”, considera-se que os comportamentos dos contribuintes em face da norma tributária não se restringem àqueles ilícitos – evasão tributária – e aos outros todos lícitos – em que se incluiria o planejamento tributário. Além desses, há outras condutas que, não obstante se subsumirem à regra formal da lei, fariam uso de meios artificiosos destinados a contornar a incidência da norma tributária e, conseqüentemente, pagar menos tributos.

Essa concepção do planejamento fiscal abusivo parte da premissa de que inexistente direito absoluto, seja ele referente à livre iniciativa ou à propriedade, pois, no Estado Democrático de Direito, aos direitos individuais se acrescem os direitos de caráter coletivo, dentre os quais a função social da propriedade. A “auto-organização sofre limitações baseadas na necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores da justiça, da igualdade e da solidariedade” (REIS, 2013, p. 57).

O que se destaca no contexto evidenciado é a mudança ou a evolução na postura doutrinária, administrativa e judicial (nessa ordem de importância, ao que parece)

relativamente ao planejamento tributário. Essa postura vai de uma visão liberal formalista, calcada na bipolaridade de lícito *versus* ilícito, para uma visão denominada realista substancial, calcada na prevalência de princípios garantidores da sobreposição de direitos da coletividade sobre os direitos do indivíduo, amparada nos pressupostos da previsão constitucional do Estado Democrático de Direito.

Ora, a noção de Estado Democrático de Direito está diretamente vinculada aos parâmetros inerentes à democracia e ao liberalismo, assimilados, com maior propriedade, pelo liberalismo democrático ou democracia liberal. Os conceitos confundem-se. O liberalismo prima pela salvaguarda de determinados direitos inerentes ao indivíduo que independem de controle do governo, enquanto a democracia repousa na garantia da participação política do cidadão. Essa garantia é também um pressuposto do liberalismo, daí a associação entre os dois.

A Constituição brasileira deixa claro, no seu art. 1º, que a conjugação dos entes políticos da República constitui um Estado Democrático de Direito, realçado pela preservação e pela garantia da dignidade da pessoa humana. Assim, o liberalismo e a democracia unem-se para fundamentar essa dignidade.

É importante observar que nem sempre foi assim. Após mais de duas décadas de autoritarismo respaldado em forte ditadura militar, o Brasil aparentemente pacificou sua política, exercitando cada vez mais a prática de Estado Democrático de Direito. Vale dizer a prática de liberalismo democrático ou de democracia liberal, que, com base nos pressupostos propalados pela Revolução Francesa, secundada pela americana, visa a coibir a centralização do exercício do poder, fazendo-o derivar da representatividade popular.

Com o fim do comunismo, simbolizado pela queda do muro de Berlim, esses princípios viram-se fortalecidos, espalhando-se para estabelecer ou possibilitar, definitivamente, o Estado universal e homogêneo propugnado pela filosofia política de Hegel. Na verdade, cogita-se que a democracia liberal transforma a vontade de ser maior no desejo de ser igual ao outro.

Tal princípio parece ter sido duramente criticado por Nietzsche, ao admitir que nesse sistema os fracos se tornavam vencedores, pois ficavam iguais aos fortes, gozando de prerrogativas que não possuíam de *per se*. A democracia estava baseada numa sociedade de homens sem peito: igualava os desiguais.

Para a teoria comunista, a democracia liberal, apesar de garantir alguns direitos individuais, aceita tranquilamente as desigualdades sociais e econômicas já estabelecidas, criando um fosso incomensurável entre ricos e pobres legalmente garantido –

desigual a os iguais. Seja como for, pode-se defini-los, na esteira de Francis Fukuyama (1992, p. 73), nos seguintes termos:

O liberalismo e a democracia, embora intimamente relacionados, são conceitos diferentes. O liberalismo político pode ser definido simplesmente como uma norma jurídica que reconhece certos direitos ou liberdades individuais que escapam ao controle do governo. Existem várias definições dos direitos fundamentais. Usaremos a da obra clássica de Bryce sobre democracia, que os limita a três: direitos civis, “a isenção de controle do cidadão no que se refere à sua pessoa e às suas propriedades”; direitos religiosos, “isenção de controle na expressão de opiniões religiosas e na prática da religião”; e o que ele chama de direitos políticos, “isenção de controle em assuntos que não afetam diretamente o bem-estar de toda a comunidade a ponto de tornar o controle necessário”, incluindo o direito fundamental de liberdade de imprensa”. E continua, logo adiante: “Por outro lado, a democracia é o direito universal de todos os cidadãos de participar do poder político, ou seja, o direito universal de voto e de participação na política. O direito de participar do poder político pode ser considerado como outro direito liberal – na verdade, o mais importante – e é por isso que o liberalismo tem sido historicamente associado à democracia.

Dessa combinação entre liberalismo e democracia, que permite estabelecer o Estado Democrático de Direito, decorre a inserção pelo legislador constituinte de temas que visam a garantir o funcionamento do sistema tributário brasileiro, que, na visão plasmada na CF/1988, não apenas tratou da repartição de competência tributária, com a conseqüente distribuição de rendas tributárias, e da ordenação do sistema de transferências das receitas tributárias, como também da enunciação dos princípios que regem a tributação, das vedações ao poder de tributar, da imunidade e dos direitos dos contribuintes.

Desse modo, os princípios constitucionais tributários encontram-se, em sua maior parte, inseridos no âmbito das denominadas limitações ao poder de tributar, constante na Seção II, Capítulo I, Título VI da CF/1988, que dispõe sobre a tributação e o orçamento.

Luís Roberto Barroso (1998, p. 142), ao comentar a teoria tridimensional do direito de Miguel Reale, resume que a norma jurídica sintetiza fatos aos quais atribui determinados valores. Assim, o fenômeno jurídico possui um fato subjacente que, por sua vez, possui um valor que lhe dá significação. A norma integra o fato ao valor, juridicizando-o de acordo com a importância que lhe confere. Para ele, portanto, os princípios constitucionais são “a síntese dos valores mais relevantes da ordem jurídica”.

Tomando-se por base essa síntese valorativa, verifica-se que o legislador constitucional pátrio achou por bem estabelecer uma série de princípios especificamente voltados para a tributação, o que tornou nosso sistema tributário reconhecidamente rígido.

Nesses termos, estabelece o art. 150 da CF/1988: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Pelo disposto no *caput*, fica caracterizado que o contribuinte possui determinadas garantias tributárias que lhe são asseguradas pela CF/1988, sendo cada uma delas aplicável aos entes tributantes conhecidos: União, estados, municípios e Distrito Federal.

Por seu turno, o disposto no inciso I do art. 150 constitui o denominado princípio da legalidade estrita, por diferenciação do princípio da legalidade (geral), explicitado no inciso II do art. 5º: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Logo, se a lei já estava genericamente prevista como instrumento necessário para exigir de alguém determinada obrigação de fazer ou de não fazer, o legislador reiterou o preceito ao prever que o ente tributante somente pode exigir (instaurar) ou aumentar tributo por meio de lei, o instrumento introdutor de norma no sistema jurídico brasileiro, como ato normativo que melhor representa a autorização popular aos representantes legislativos, que a aprovam no interesse da coletividade.

E tanto é assim que, dentre outros princípios, a legalidade, atrelada à tipicidade, parece ser o princípio que mais tem respaldado o posicionamento contumaz de parte da doutrina tributária brasileira, que se posiciona contrariamente à adoção, quando não à própria existência, de uma norma geral antielisiva no Brasil. Constata-se tal assertiva mediante o seguinte posicionamento:

Coube a Alberto Xavier lançar, de modo mais articulado, a tese de que se cuidava de norma antievasiva: “o novo parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação”. Além de afirmar que a dissimulação significa simulação relativa, Xavier lança mão do argumento de que, se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional, pois conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, afrontaria a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1º, do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso de direito, inaplicáveis ao direito tributário (TORRES, 2012, p. 2).

Uma vez que as questões relativas à fraude à lei e ao abuso de direito são analisadas em outros tópicos deste estudo, por enquanto vale refletir se a aplicação da norma antielisiva ofende, dentre outros, os princípios da legalidade estrita e da tipici-

dade fechada, como afirmam alguns doutrinadores. Antes, porém, é necessário tecer considerações sobre a tipicidade, que pode ser assim conceituada:

A tipicidade da tributação, por ser desdobramento do princípio da legalidade e na medida em que tem por objetivo proteger direitos como a liberdade e a propriedade, é também uma garantia fundamental – embora não esteja topograficamente elencada no dispositivo dedicado aos direitos e garantias fundamentais – a teor do que dispõe o § 2º do art. 5º, verbis: “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”, de forma que se reveste, igualmente, da condição de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV da CF, não podendo ser restringida nem mesmo por emenda constitucional (MARTINS, 2005, p. 129).

E continua o mesmo doutrinador:

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (MARTINS, 2005, p. 129, itálicos no original).

Desse modo, vai-se tornando perceptível que alguns doutrinadores chegam mesmo a radicalizar seu posicionamento, a ponto de admitir que existe uma série de princípios, capitaneados pelos da legalidade e da tipicidade, que são direitos assegurados ao contribuinte pela própria Constituição, verdadeiras cláusulas pétreas, e, como tais, imodificáveis:

[...] Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional – e apenas nele – afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele. Os direitos e garantias individuais conformam uma norma pétrea. Não são eles apenas os que estão no art. 5º, mas, como determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham pelo texto constitucional e outros que decorrem de uma implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em textos constitucionais anteriores.

Assim sendo, o art. 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do art. 150 e, por outro, que é tido pelo contribuinte como fundamental.

Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais, expressamente expostos no artigo da Constituição, seriam cláusulas pétreas (MARTINS, 2005, p. 120).

Considerar os direitos e as garantias individuais da Constituição cláusulas pétreas é relevante do ponto de vista do direito tributário, e, de antemão, há de se afastar qualquer possibilidade de que tal *status* seja conferido por norma infraconstitucional. Todavia, tal entendimento pode merecer temperança.

Na tentativa de vislumbrar o futuro do planejamento tributário, teria cabimento interpretar a cláusula pétrea grafada no inciso IV, do § 4º do art. 60 da CF/1988, segundo a qual não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e as garantias individuais. Relativamente à convivência entre o planejamento tributário e a aplicação da norma antielisiva, torna-se oportuno considerar que a diretriz constitucional diz abolir, não modificar. Então, presume-se ser a modificação possível.

Assentado esse ponto, vale registrar a visão da corrente positivista no que concerne ao alcance da reserva legal em seara tributária:

A corrente positivista, Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Xavier, Luciano Amaro, César Guimarães, entre outros tributaristas brasileiros, defende irrefutavelmente a reserva absoluta de lei formal na definição em abstrato de todos os elementos necessários à tributação. Isto possibilita, de uma forma segura e confiável, a identificação de quem está sujeito ao pagamento do tributo, qual o seu montante, e, principalmente, se o sujeito praticou, *in concreto*, o fato previsto, *in abstrato*, na norma. Assim, a lei deve conter, em si mesma, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei, o que decorre do artigo 150, inciso I, da CF 1988 (ESTRELLA, 2003, p. 150, itálicos no original).

Entretanto, tal preocupação torna-se desarrazoada em relação ao respeito aos princípios em destaque, que decorre da defesa de um planejamento livre, sem qualquer limitação, baseado na mais profunda fé liberal e não na possibilidade de desrespeito aos ditames constitucionais. Tal constatação fica bem explícita a partir das seguintes ponderações de Marco Aurélio Greco (2004, p. 133-135):

Todo debate sobre tipicidade e legalidade sempre envolve dois conceitos: a lei e o fato. Então se diz que um fato se enquadra na lei, subsume na lei, a lei incide e assim por diante. Isso não é a realidade do que acontece, porque nenhum fato entra diretamente sob a incidência da lei, nada no mundo do ser é alcançado em si pela previsão normativa. Entre lei e fato há um filtro que se chama qualificação do fato. Para saber qual a lei aplicável a uma determinada ocorrência, é preciso examinar, a partir do que ocorreu no plano concreto, ver quais são as qualidades que aqueles eventos tiveram e com isso construir uma qualificação jurídica do fato. A partir daí, tendo a qualificação jurídica na mão, encontrar a lei aplicável. Em se tratando de planejamento, temos que jogar com três elementos e não com dois. Não é lei e fato. É lei, qualificação jurídica e fato. Essa ideia de qualificação jurídica não é nova. Quem lida no contencioso judicial conhece muito bem a dificuldade do pré-questionamento e de os tribunais superiores conhecerem as questões de fato ao dizerem: “A prova, não posso reapreciar, mas posso discutir a qualificação jurídica do fato certo”. Este é o ponto. A grande maioria das divergências sobre a lei. A lei todos conhecem, o fato também todos sabem qual é, está lá a ata, está escrito o que foi feito. A grande divergência existe em relação à qualificação jurídica que deve ser dada àquele fato. O contribuinte diz que o que fez foi um aumento de capital seguido de cisão seletiva. O Fisco olha os mesmos fatos e sustenta que não foi um aumento de capital seguido de cisão seletiva, mas que foi uma venda de participação societária em que houve ganho de capital. Ora, onde está a diferença? Mudou a lei? Não. Mudou o fato? Não. A divergência está na maneira pela qual se enxerga aquele fato, a divergência está na qualificação jurídica que cada uma das partes está dando ao mesmo fato. E aí é que surge todo o debate sobre a analogia, embora nisto não exista analogia nenhuma. Quando se fala de planejamento, não se trata de pegar a lei A, que se refere a ganho de capital na alienação de participação societária, e aplicá-la ao fato B por analogia, que seria o fato do aumento de capital seguido de cisão seletiva. O Fisco está dizendo: desde o início o que você sempre fez foi uma venda de participação societária. Portanto, o fato é o fato que está previsto na lei, não está fazendo malabarismos extratípicos, nada disso.

Para que não se diga que tal compreensão atinge apenas doutrinadores que já são receptivos à adoção da norma geral antielisiva, cabe verificar o posicionamento de quem é contrário a essa adoção, apesar de entender que não implicaria ofensa aos princípios em questão (AMARO, 2005, p. 237-238):

Essa disposição, obviamente, deve ser interpretada no sistema jurídico em que ela se insere, ou seja, em harmonia com as disposições do próprio Código e da Constituição. Não nos parece que procedam críticas fundadas em que a disposição teria dado a autori-

dade o poder de criar tributo sem lei. A autoridade, efetivamente, não tem esse poder. O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária.

O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

Com efeito, o preceito legal parte do pressuposto de que o fato gerador tenha efetivamente ocorrido, dado que, só nessa hipótese, pode-se cogitar da possibilidade de ele ter sido objeto de práticas dissimulatórias. Assim, a demonstração concreta da dissimulação (com a conseqüente possibilidade de o ato dissimulador ser desconsiderado) pressupõe que o fato gerador tenha ocorrido. É preciso ser demonstrado que a forma aparente dada à operação não condiz com o fato efetivamente ocorrido. Se a forma (aparência) retratar o que efetivamente foi querido, buscado pelo indivíduo (realidade), nenhuma desconformidade existe que autorize a desconsideração dos atos formalizados, dado que eles nada terão dissimulado; pelo contrário, terão refletido no papel aquilo que o indivíduo realmente objetivou na realidade.

Assim, fica patente que a crítica à instituição de norma antielisiva no Brasil pode até decorrer de preocupação válida, mas está calcada em pressupostos equivocados. Ela defende que o tributo só é aplicável a fato devidamente previsto em lei. Mas se equivoca ao admitir que a previsão normativa antielisão concede à autoridade administrativa a prerrogativa de desconhecer a lei, construindo incidência factual desprovida de substrato legal ou alicerçada em processo analógico. Não é outro o pensamento de James Marins (apud PERIN, 2013) quando discorre:

A desconsideração, enquanto ato jurídico administrativo desconstitutivo, não gera, por si só, o nascimento da obrigação tributária. O despacho de desconsideração não é “fato gerador” da obrigação tributária, mas mero antecedente lógico de outro ato administrativo que é o lançamento, agora sim, *embora excepcionalmente*, de natureza constitutiva, pois a chamada “requalificação” do fato é decorrente de uma ficção legal que reescreve a realidade de modo a fazer surtir de um fato não realizado os mesmos efeitos jurídicos que decorreriam de sua realização. Requalifica, reescreve, mas não muda a realidade fática, nada acrescenta ao mundo real, mas meramente ao mundo jurídico e ainda assim exclusivamente no limitado campo tributário.

O que se evidencia no bojo dessa discussão é o caráter acentuadamente principiológico dessa mudança de rumo na apreciação do planejamento tributário, com foco na aplicação da norma antielisiva, caráter este que pode ser assim delineado (PAULA, 2011, p. 176):

Antes de a doutrina tributária se perder na questão de se adotar ou não uma visão causalista no planejamento tributário ou ficar em estéril decisão sobre adotar o Direito Tributário uma tipicidade fechada – como se isso fosse possível em uma sociedade de risco –, vejo que a solidariedade como fundamento da tributação trouxe uma visada principiológica ao planejamento tributário, de modo que se entende que a liberdade de conformação dos negócios privados não pode frustrar a própria razão de ser da norma impositiva tributária, que é carrear recursos ao Estado para o atendimento dos direitos fundamentais.

Um princípio, portanto, pode vir a ser violado, sem que uma regra seja atacada. Duas pessoas que constituem uma sociedade, uma integralizando capital; outra, um imóvel, que acaba sendo vendido para gerar pretensão fluxo de caixa para a pessoa jurídica. Se em espaço curto de tempo, a sociedade é desfeita, gerando ganho de capital para os dois sócios, evitando-se a tributação que o sócio deveria arcar, caso vendesse o imóvel como pessoa física, embora não se vislumbre a ofensa direta a alguma regra jurídica de direito civil – a venda foi realizada conforme as prescrições do Código Civil brasileiro –, de direito empresarial – a sociedade pode ser desconstituída pela livre vontade dos sócios a qualquer tempo – ou de direito tributário, vê-se que a causa do negócio foi elidir o pagamento de um tributo e não o exercício de uma atividade empresarial, afetando a capacidade contributiva, a igualdade tributária (ou no caso de pessoas jurídicas, a neutralidade concorrencial) e a solidariedade.

Claro que o fator tempo – a perenidade ou não do negócio praticado – não deve ser havido como critério absoluto de análise, pois circunstâncias empresariais podem levar a que uma sociedade seja desconstituída em pouquíssimo tempo. Um cotejo entre o que se obteve com a venda do imóvel e o efetivo investimento realizado no negócio pode deixar claro que havia apenas um propósito negocial, que foi frustrado pelo mercado.

Então, essa parece ser efetivamente a questão nova a se considerar no tocante ao planejamento tributário, pois, na verdade, a grande tradição brasileira tem sido a que admite a aplicação exclusiva da lei – como previsão normativa abstrata – sobre a ocorrência concreta do fato, denominado gerador de efeitos tributários. Esse tratamento prevalece na doutrina, na jurisprudência e na administração tributária por meio dos respectivos agentes, aos quais compete o lançamento do crédito tributário.

De fato, a prática corrente adotada pelos Fiscos estaduais e também provavelmente pelos Fiscos municipais e, embora em menor medida, pelo Fisco federal tem sido a que define a aplicação da regra sobre o fato em detrimento do princípio. Talvez decorra daí a preocupação da corrente positivista, contrária à adoção da norma antielisiva como desqualificadora de atos e negócios jurídicos, em face da possibilidade de a autoridade administrativa preferir aplicar os princípios em detrimento das normas postas e poder exigir o cumprimento da obrigação tributária de acordo com o contexto de fato, sem que isso represente descumprimento da legalidade, da tipicidade ou de qualquer outra garantia ou direito constitucional. Sobre essa possibilidade, vale considerar o seguinte posicionamento:

Não se contenta mais com o fetichismo da lei, como se os códigos pudessem tudo prever. Nem se toma a forma sobre a substância. Atualmente, valoriza-se a inquirição sobre os motivos e as intenções dos sujeitos de direito, mas sem cair em um subjetivismo, antes analisando as condutas a partir de um prisma de objetividade.

Nesse sentido, não se entende a insistência em defender que, como o Direito Tributário trabalha com tipos, não se poderia perquirir o propósito negocial dos atos segundo o ordenamento jurídico brasileiro. A doutrina do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*), segundo Arnaldo Sampaio de Godoy (2010), foi fixada a partir de 7 de janeiro de 1935 pela Suprema Corte dos Estados Unidos (*case Gregory v. Helvering*).

Trata-se de postura jurisprudencial que pronunciou ser a substância negocial, e não a formatação jurídica do negócio, a demarcadora do alcance fiscal das transações (GODOY, 2010).

Hamilton Souza Dias e Hugo Funaro (2007, p. 63) defendem que o art. 109, CTN, atendendo o art. 146, III, CF, afastaria a possibilidade de a substância econômica prevalecer sobre a forma jurídica.

Trata-se de postura que pretende ler a Constituição pelas lentes do direito infraconstitucional, na medida em que se pretende fixar que apenas se existir lei complementar estabelecendo efeitos tributários para o abuso das formas de direito civil sem propósito negocial, poder-se-ia descaracterizar o negócio jurídico.

Lê-se, em tiras, a Constituição, desconsiderando que as ordens econômica, social e tributária devem ser interpretadas em conjunto e, mais que isso, sendo a solidariedade um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, não se pode admitir que haja uma liberdade absoluta no uso das formas jurídico-civil e empresariais, a ponto de frustrar princípios caros à tributação, como a capacidade contributiva e a isonomia.

Entender, portanto, que esses princípios se dirigiram apenas ao legislador, e não ao intérprete (DIAS; FUNARO, 2007, p. 64), é desconsiderar uma nova perspectiva do direito nas sociedades contemporâneas, que não podendo ser extraído de uma única fonte social acaba sendo interpretado por vários atores sociais, a começar pelo próprio contribuinte que, previamente e analisando a jurisprudência administrativa e judicial, realiza a conduta que lhe parece adequada e menos onerosa do ponto de vista fiscal.

O pós-positivismo ou as teorias não positivistas contemporâneas apostam que haverá muitos casos difíceis, cujas soluções não se encontrarão em regras prévias e claras, de modo que os juízes precisarão inventar novo direito sem seguir as fontes sociais (CASALMIGLIA, 1998, p. 2214), sobretudo a legislação, incapaz de acompanhar a complexidade das relações humanas.

Afastando-se a hegemonia do legislador, não se pode admitir que o administrador não possa definir condutas como elisivas (PAULA, 2011, p. 177-178).

Do exposto, percebem-se algumas implicações que podem ser assim resumidas: i) como os códigos, pela velocidade das relações sociais contemporâneas, já não podem prever tudo, torna-se necessário indagar sobre os motivos e as intenções de determinado negócio praticado pelo sujeito passivo, sem subjetivismos, mas dentro de um escopo de objetividade; ii) os institutos do propósito negocial e da substância sobre a forma podem ser utilizados para demarcar os limites entre a elisão legítima e a abusiva, ainda quando não estejam explicitamente previstos na legislação tributária, permitindo criar um padrão jurisprudencial; iii) já não é mais possível ler a Constituição pelas lentes da norma infraconstitucional sem limitar o planejamento tributário com base nos princípios da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva, dentre outros; iv) tais princípios já não podem ser vistos como comandos exclusivos do legislador, podendo ser utilizados por outros atores, a exemplo do Fisco e do contribuinte; v) respaldado no pós-positivismo, e em decorrência da complexidade de alguns casos que a legislação não alcança, cabe ao juiz inventar um direito novo; vi) o administrador pode definir condutas elisivas, independentemente do legislador.

Relativamente ao item i, supra, é plausível admitir que a velocidade passou a ser um dado relevante na condução das relações sociais e que a complexidade perpassa a sociedade contemporânea, já não sendo “possível prever todos os riscos existentes, o que desnatura um pouco a possibilidade de normas jurídicas serem genéricas, prévias e abstratas” (PAULA, 2011, p. 182).

Assim, parece legítimo que a averiguação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária indague as causas, os motivos e as intenções do sujeito passivo na

escolha de determinado ato ou negócio jurídico em detrimento de outros postos ao seu alcance, visando a demonstrar que tal atitude não teve como escopo meramente a economia tributária, mas que pode ter decorrido também, ou principalmente, de uma necessidade extratributária, ou seja, motivado em sua atividade econômica, o sujeito passivo adota determinada postura com amparo na norma civil e com repercussão tributária oponível ao Fisco. Nesses termos, é oportuno considerar, relativamente à causa e ao motivo, o seguinte posicionamento:

A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Essa causa nada mais é, em última análise, do que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda, como é a locação. Já o motivo, não. O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com – e é o motivo – a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa. Enfim, o motivo, as finalidades subjetivas que não se confundem com aquela causa que é objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico, como é o caso da troca do preço pela coisa em se tratando de compra e venda (MOREIRA ALVES, 2002, p. 63-64):.

Ora, tal esclarecimento, no tocante à diferença entre causa e motivo, fica mais bem delineado, inclusive com ponderações a respeito da intenção e da boa-fé do negócio jurídico, com base na seguinte ponderação:

Um dos temas sérios que o novo Código Civil traz é a relevância ao motivo. Ele dá uma relevância muito grande ao motivo. Só que é preciso uma distinção. Primeiro, prevê que uma das hipóteses de anulabilidade é o erro substancial, e o erro substancial ocorre quando, sendo de direito e não implicando recusa, for o motivo único ou principal do negócio jurídico. Então conhecer o motivo do negócio passa a ser importante. Se o motivo pode levar à anulabilidade do negócio, para entender qual foi o negócio celebrado e como ele poderá estar protegido ou contaminado, isso vai depender de conhecer o motivo. É óbvio que não é esse falso motivo do artigo 140, o falso motivo do artigo 140 é o motivo pessoal. Aqui vamos fazer outra diferenciação. Anteriormente, falou-se de boa-fé e da dificuldade de identificar o que é boa-fé ou intenção, etc. Vamos fazer uma distinção muito nítida. O professor Miguel Reale esclarece que o objeto de análise são esses conceitos objetivados. Boa-fé não é a boa-fé que tenho na minha cabeça, boa-fé é aquela que objetivamente manifesto através dos meus atos. Intenção não é aquela intenção imperscrutável que tenho na

minha consciência, intenção é aquela que resulta da maneira pela qual desenhei minha conduta. É a intenção objetiva, é a boa-fé objetiva, não a boa-fé subjetiva, não a intenção subjetiva. Esse é um argumento *ad terrorem*: “Nunca vou saber o que o contribuinte pensou”. Não quero saber o que o contribuinte pensou, tenho de interpretar quais foram os atos que ele praticou, quais foram os documentos que ele emitiu, quais foram as ações que ele realizou, é assim que vou interpretar o que ele fez. Então, quando se fala de boa-fé, quando se fala de motivo, é motivo objetivo, é boa-fé objetiva, é intenção objetiva. Note-se que é um problema importante. Motivo é tão sério que pode levar à anulabilidade do negócio jurídico. Mas não só à anulabilidade. Pelo art. 166, III, o motivo, se for ilícito e comum a ambas as partes, leva à nulidade do negócio jurídico, que é um efeito muito mais sério (GRECO, 2004, p.141-143).

Logo, quer se trate de causa, motivo, intenção ou até mesmo de boa-fé, o que a autoridade administrativa deve considerar para efeito de descon sideração do ato ou negócio jurídico no que diz respeito aos efeitos tributários é a questão objetiva, e não a subjetiva. A averiguação do caráter subjetivo traria dificuldade a ser enfrentada pela administração tributária, que teria também de apreciar os liames psicológicos do sujeito passivo, inclusive para identificar aspectos pessoais capazes de caracterizar dolo ou culpa, procedimento dos mais complexos no âmbito administrativo.

Na verdade, o escopo na apuração de infrações tributárias tem privilegiado as questões objetivas, dando ênfase aos documentos emitidos e aos atos que o contribuinte praticou, sem preocupação fundamental sobre as razões que levaram à prática desses atos. A descon sideração de atos ou negócios praticados, por sua vez, visa a identificar o ato em si e, em caráter objetivo, a causa, o motivo ou a intenção, de acordo com o alcance que cada um desses temas mereça na análise dos fatos.

Relativamente ao item ii, sobre a pretensão de distinguir elisão legítima e elisão abusiva levando-se em conta o propósito negocial e a prevalência da substância sobre a forma com base em um padrão jurisprudencial, assunto que será objeto de outro tópico deste estudo, cabe considerar a seguinte ponderação:

A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata, por lucros não seja considerada.

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa lícitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros (CAVALCANTE, 2011, p. 150-151).

Tal delineamento chama a atenção para o objeto social da empresa ao definir o escopo de sua atividade econômica. Certamente está fora de cogitação considerar-se como tal objeto a economia de tributos, consequência da atividade, e não o contrário, a causar discrepância capaz de sujeitar a empresa à desconsideração.

Na verdade, o dever de diligência atribuído ao administrador da empresa, nos termos postos na Lei n. 6.404/1976, a denominada Lei das Sociedades Anônimas, define tal padrão de comportamento quando estipula: “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Ora, essa disposição, que compara a administração empresarial à pessoal, estende tal dever não apenas à questão da lucratividade, mas também a outros tipos de responsabilidade, a exemplo da trabalhista, da ambiental e da tributária. A assertiva pode ser notada, inclusive, na disposição contida no artigo seguinte da mesma lei, que estabelece: “O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa”. Isso quer dizer que uma das funções primordiais do empreendimento econômico é respeitar o bem público, bem como sua própria função social. Esta, certamente, não abrange a economia abusiva de tributos, prática que não se conforma com o disposto na legislação em destaque. O próprio Código Civil disciplina em seu art. 421 que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

Sendo assim, torna-se explícito que a liberdade de contratar não possui caráter absoluto que permita ao contratante agir como bem quiser e adotar a forma que bem escolher em detrimento da substância do negócio, sem observar que a natureza econômica da empresa bem como sua função social possuem limites civis e tributários que podem ter repercussão negativa relativamente a interesses que não respeitem o propósito negocial quando estiverem centrados principalmente na economia tributária. Portanto, torna-se necessário que haja equilíbrio entre forma e substância na adoção de determinado ato ou negócio jurídico:

Não há fratura nem colisão entre direito civil e direito tributário. Não se trata mais da desgastada tese de prevalência do direito civil sobre o direito tributário, tão ao gosto do

positivismo formalista e que aparecera na interpretação dos arts. 109 e 110 do CTN. Anota Kirchhof que há mera precedência (*Vorherigkeit*) e não preferência (*Vorrang*) do direito civil, eis que ambas as disciplinas são “a consequência da garantia constitucional da propriedade privada” (TORRES, 2012, p. 24).

Outra questão da discussão relativa a esse tópico diz respeito à necessidade de a lei ordinária dispor textualmente sobre determinadas situações que caracterizam elisão abusiva, ou seria a matéria estranha ao domínio da lei nos termos postos no parágrafo único do art. 116 do CTN? O problema será analisado posteriormente.

O item iii, citado anteriormente, aponta o papel de destaque que a Constituição deve assumir sobre a norma infraconstitucional, uma vez que submete o planejamento tributário aos princípios da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva, situação que acaba repercutindo diretamente sobre o item iv, que se segue, o qual discorre sobre a repercussão desses princípios não apenas sobre o legislador, mas também sobre o Fisco e o contribuinte.

Essa discussão acentua o caráter principiológico da questão. De fato, o que se destaca atualmente no estudo do planejamento tributário é o confronto entre princípios. De um lado estão princípios que garantem o direito individual dos contribuintes: legalidade, tipicidade, livre iniciativa e segurança jurídica. De outro, princípios que garantem o direito da coletividade: solidariedade, isonomia e capacidade contributiva, para citar apenas os mais comentados. Esse aspecto do debate é inovador, uma vez que surgiu no cenário nacional no decorrer dos últimos vinte anos e assumiu maior relevância com a edição da LC n. 104/2001, mediante a positivação no CTN da norma geral antielisiva.

Ocorre que os princípios garantidores dos direitos individuais do contribuinte já possuem consolidada uma história legislativa, doutrinária e jurisprudencial tanto no âmbito judicial quanto no administrativo, enquanto os princípios garantidores dos direitos da coletividade, principalmente no que tange à questão tributária, se encontram em fase de consolidação. Na verdade, vive-se um período marcadamente transicional no Brasil, e a prevalência de um conjunto de princípios sobre o outro dependerá da leitura interpretativa.

Por um lado, se o intérprete enxergar o ente tributário como vilão e o tributo como castigo é quase certo que cerre fileira com os que pregam a prevalência do conjunto de princípios garantidores dos direitos do contribuinte no tocante à liberdade para fazer seu próprio planejamento tributário. Por outro, se o intérprete enxergar o ente tributante como um promotor do bem-estar social – na teoria e na prática – e o tributo como uma contribuição ao desenvolvimento social, certamente sua interpretação cerrará fileira com

os que pregam a prevalência do conjunto de princípios garantidores dos direitos da coletividade ao definir a elisão como legítima ou abusiva. De todo modo, esse novo cenário dificilmente irá se impor sem discussão doutrinária ou jurisprudencial decorrente da repercussão legislativa, a influenciar, em contrapartida, tal repercussão.

Ora, se a mesma Constituição permite que se façam leituras diversas sobre os mesmos dispositivos relativamente, dentre outras, às questões sociais, biológicas e civis, ao longo do tempo pode também possibilitar novas leituras relativamente às questões tributárias. Esse é o papel do conjunto de princípios que alcançam direitos da coletividade, como o da solidariedade, cujo significado pode ser vago, pelo fato de parecer presidir mais as relações individuais do que as coletivas, tal qual no caso, por exemplo, do pressuposto religioso ou ético conceituado como caridade. Tal pressuposto assume caráter opcional, na medida em que só ajuda a outrem quem quer ajudar.

Contudo, mesmo em estado de dicionário, como gostava de dizer o poeta Drummond, a solidariedade, que vem a ser a qualidade do solidário, como vínculo recíproco entre pessoas independentes, possui também, além do vínculo jurídico da obrigação entre credor e devedor, o “sentido moral que vincula o indivíduo à vida, aos interesses e às responsabilidades dum grupo social, duma nação ou da própria humanidade” (FERREIRA, 1975, p. 1319). Quer dizer, a solidariedade vai da preservação da própria vida à responsabilidade com toda a humanidade, passando pelo grupo social e pela nação como um todo.

A preocupação da solidariedade para com a nação está posta na Constituição Federal, elemento fundante do Estado brasileiro, nos seguintes termos: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Por meio dessa previsão, o legislador constitucional parece dizer, e diz, que não há como construir uma sociedade livre e justa sem que haja efetivamente a solidariedade entre todos os que integram a República.

O princípio da solidariedade está relacionado ao princípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, se relaciona diretamente com o princípio da isonomia. Tal percepção explicita-se quando a Constituição prescreve, na redação do art. 145, § 1º:

Art. 145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais, e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O dispositivo denota o princípio da capacidade contributiva, que impõe ao legislador, segundo interpretação mais exclusivista, a observância da graduação tributária, segundo a qual quem pode mais deve pagar mais e quem pode menos deve pagar menos.

O legislador constitucional originário atribuiu essa determinação ao âmbito de incidência dos impostos, postulando sua preferência pelo caráter pessoal destes. Contudo, o legislador constitucional derivado, a partir da Emenda Constitucional n. 20/1998, estendeu o alcance do referido princípio à contribuição para a seguridade social (art. 195, § 9º, CF), ao estabelecer que as alíquotas e as bases de cálculo de tais contribuições poderão ser diferenciadas em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra.

Admite-se, basicamente, a utilização de duas formas de graduação dos impostos: a relativa a deduções efetuadas pelo sujeito passivo, notadamente no que se refere ao IR, mediante abatimento de despesas efetuadas com educação, saúde e outras, e mediante a progressividade das alíquotas. Uma corrente doutrinária ressalta o caráter extrafiscal da progressividade (distribuição de renda), ao passo que outra corrente enfatiza o caráter fiscal da progressividade (arrecadação de recursos).

Tem prevalecido a interpretação no sentido de que o próprio legislador tributário deveria levar em conta a capacidade de contribuição das pessoas, de acordo com a importância econômica de seus patrimônios, rendimentos ou empreendimentos. Esse entendimento, a princípio tido como negativo, passou a uma feição denominada de eficácia positiva. Essa mudança de entendimento em relação à aplicação do princípio da capacidade contributiva colabora para amenizar a feição feroz do tributo ao apontar seus reflexos positivos sobre o bem-estar social, promovendo educação, saúde e segurança, dentre outros benefícios. A citada eficácia positiva foi assim registrada por Alberto Xavier (apud NARHA FILHO, 2006, p. 106-107):

Onde, porém, a tese de Marco Aurélio Greco se revela audaciosamente original (e que é a premissa maior do seu raciocínio) é na afirmação de uma “eficácia positiva da capacidade contributiva”, significando que o referido princípio não é apenas um limite negativo à tributação, mas um comando pelo qual a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras: a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.

Componente da corrente positivista, Alberto Xavier parece não apenas ter compreendido os desdobramentos da eficácia positiva, como também ter demonstrado inicialmente certa aceitação de seus pressupostos, situação que provavelmente já não se mantém na atualidade, ainda que esse raciocínio prevaleça no cenário do direito tributário brasileiro, conforme aduz Ricardo Mariz de Oliveira (2002, p. 90):

Na verdade, capacidade contributiva somente existe após a ocorrência de um fato com conteúdo econômico que seja o fato gerador de algum tributo, e só existe em relação a este, pois capacidade contributiva é substrato econômico, ou decorrência dele, que necessariamente deve existir no fato sujeito a um determinado e específico tributo, de cujo substrato se retira a parcela destinada ao erário público, tudo segundo as competências tributárias que a Constituição outorga.

Destarte, compreenda-se bem que capacidade contributiva não é um apanágio de uma pessoa, uma virtude, um dom ou um poder que ela carrega consigo, ou que traz desde o seu nascimento, ainda que seja “nascida em berço de ouro”, como também não é uma decorrência de a pessoa por qualquer outra razão ter muito dinheiro, mas é um atributo que lhe é conferido pelo fato gerador, ou seja, um atributo que ela contrai como consequência do fato gerador, tanto quanto o Fisco, por consequência do fato gerador, se torna apto a participar do substrato econômico que este carrega.

Isso significa dizer que o propósito deste estudo consiste também em compatibilizar a aplicação de princípios e regras que resultam na formulação da carga tributária conforme a capacidade contributiva de cada um, uma vez que:

Capacidade contributiva diz respeito à capacidade econômica do contribuinte, que tem duas dimensões: uma subjetiva e outra objetiva. Capacidade contributiva subjetiva trata em considerar o contribuinte com outros que se encontram em situações diferentes da sua. Capacidade contributiva objetiva diz respeito às operações concretamente praticadas pelo contribuinte (ÁVILA, 2009, p. 194). Nesta última dimensão, a capacidade contributiva é especialmente importante para o planejamento tributário (MARTINS, 2012, p. 172).

Desse modo, a aplicação de princípios e conceitos de direito civil, ou de outros ramos do direito no âmbito tributário, deve conter uma matriz objetiva em detrimento de matriz subjetiva que ressalte determinados aspectos por ocasião da desqualificação do ato ou do negócio jurídico objeto de planejamento tributário.

Como princípio geral de direito, a capacidade contributiva conjuga-se ao princípio da isonomia para estabelecer a propugnada justiça distributiva. A Constituição Federal preceitua que é vedado:

Art. 150 [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Trata-se do princípio da isonomia ou da igualdade tributária, igualdade esta que pode também advir implicitamente da prescrição constitucional que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva, inserido no § 1º do art. 145 da Constituição, que parece exprimir mais uma igualdade jurídica do que uma igualdade de fato. Respalda-se no pressuposto de que se deve tratar os desiguais de forma desigual e bem como os iguais de forma igual, nos moldes da justiça distributiva propugnada por Aristóteles. Aplicava-se mais diretamente ao legislador, mas alcança também o intérprete, na função de interpretar e aplicar as leis.

O princípio da isonomia é considerado princípio geral de direito, sendo corolário do princípio da igualdade insculpido no *caput* e no inciso I do art. 5º da Constituição. Observe-se que:

A existência ou não da igualdade decorre da relação entre dois ou mais sujeitos a partir de um critério de comparação. A igualdade tributária não é algo simples no direito. O estudo da igualdade exige um critério de diferenciação, ou, nas palavras de Ávila (2009, p. 27), “uma propriedade relevante, uma relação de pertinência e congruência entre o critério escolhido e o fim a ser alcançado”. Além disso, é preciso saber se, de fato, as pessoas são iguais (e qual o critério para definir essa igualdade) e se devem ou não ser tratadas de forma igual (igualdade prescritiva).

[...] O mesmo autor, ao analisar o *caput* do art. 5º da CRFB, ressalta que a Lei Maior assegura a “igualdade formal, igualdade perante a lei, e a igualdade material, igualdade na lei. A igualdade formal assegura a aplicação uniforme da lei. Uma mesma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro para outro contribuinte” (ÁVILA, 2009, p. 74). A igualdade na lei significa que não basta que esta seja aplicada a todos (igualdade formal), mas que seja igual para todos. É preciso “que ela própria não tenha uma distinção arbitrária” (ÁVILA, 2009, p. 75), o que nos leva à questão da isonomia, isto é, tratar de forma diferente situações que não são iguais na medida em que elas se diferenciam (MARTINS, 2012, p. 171).

Resta, portanto, explícito como os princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da isonomia estão efetivamente imbricados, visando a uma atuação conjunta no campo do direito tributário que permita combater a elisão abusiva sem

aniquilar ou elidir os princípios da legalidade e da tipicidade, além daqueles relativos à livre iniciativa e à segurança jurídica. Esses princípios estão dentre os que mais têm sido utilizados como pressupostos da garantia dos direitos do contribuinte ao planejamento tributário sob a visão mais formalista do direito, em oposição à corrente favorável aos princípios que visam, essencialmente, à proteção da coletividade.

Faz-se necessário ressaltar que o princípio da livre iniciativa também possui matriz constitucional, posicionando-se ao lado da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana e do valor social do trabalho como fundamento da República brasileira, nos seguintes termos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Integra também o *caput* do art. 170, bem como seu parágrafo único, nos termos assim dispostos:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Os incisos que compõem o mesmo artigo também celebram como pressupostos da ordem econômica, dentre outros, a propriedade privada, a livre concorrência, a redução das desigualdades regionais e sociais e a função social da propriedade.

Essa conjugação – acrescida do disposto no art. 5º, incisos XXII e XXIII da Constituição, combinado com o disposto no art. 421 do Código Civil, que tratam da garantia ao direito de propriedade, de que a propriedade deve atender a sua função social e que a liberdade de contratar deve ser exercida em razão e nos limites da função social do contrato – permite discernir que:

[...] O exercício da minha liberdade de contratar vai ter como razão a função social do contrato, a função social do contrato vem antes do exercício da própria liberdade de

contratar. Não só vem antes (em razão), com ela vem depois (nos limites). Ou seja, não é apenas uma condicionante do exercício (art. 157 da Constituição de 67), mas é o fundamento da liberdade de contratar e a dimensão dessa liberdade quando exercida concretamente. Isso pela visão clássica é absolutamente inconstitucional, é óbvio, porque a liberdade é haurida diretamente no texto constitucional. Ora, se é haurida, ela é absoluta, ilimitada. Vamos lembrar esses dois adjetivos: absoluta e ilimitada. Ora, se ela é absoluta e ilimitada, esse dispositivo é inconstitucional. Agora, se leio que o inciso XXII dá um direito para uma pessoa e que o inciso XXIII dá um direito para a coletividade, esses dois direitos têm de ser compostos e na composição desses direitos tem sentido utilizar a fórmula que está no art. 421. Portanto, o art. 421, na minha interpretação, é constitucional (GRECO, 2004, p. 140-141).

Por sua vez, o princípio da segurança jurídica possui matriz constitucional implícita, uma vez que decorre mais do valor justiça, que permeia a Constituição como um todo, além de buscar amparo no Estado Democrático de Direito. No que tange à questão tributária, fundamenta-se no art. 5º, XXXVI da Carta Magna, que determina que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, nem a coisa julgada e, mais diretamente, os princípios da legalidade e da tipicidade. Vale, entretanto, considerar o seguinte ponto de vista:

[...] Nunca nenhum texto deu segurança a ninguém, a segurança jurídica nunca esteve em texto nenhum, a segurança está nos valores defendidos por aquele que vai tomar a decisão. Só que isso ficava muitas vezes encoberto, ficava muitas vezes debaixo da ideia de segurança, que já foi a segurança do Estado, que já foi a doutrina da segurança pública. Já tivemos várias seguranças, não apenas a segurança jurídica (GRECO, 2004, p. 165).

Relativamente ao item v, supramencionado, que trata de buscar respaldo no pós-positivismo, possibilitando que, em decorrência da complexidade de casos difíceis e da ausente legislação que acompanhe a complexidade das relações humanas, o juiz crie direito novo, esse contexto somente merecerá ser considerado caso não se abandone a experiência legislativa, doutrinária e jurisprudencial, judicial ou administrativa que embasa o direito pátrio consolidado na legislação escrita, verdadeiro arcabouço jurídico escritural.

Afinal, o pós-positivismo, com sua feição marcadamente neoconstitucionalista, pretende proporcionar maior efetividade aos princípios constitucionais, procurando dar-lhes aplicação prática na resolução das relações pessoais e dos problemas cotidianos, função que há pouco tempo parecia ser exclusiva das matrizes normativas postas nas regras.

Essa fase transicional entre o positivismo e o pós-positivismo revela a possibilidade da existência de uma série de conflitos entre princípios, a exemplo do que costuma acontecer com as regras. Tais conflitos exigem solução no âmbito do ordenamento jurídico posto, dado que seu funcionamento demanda unidade e ordenação; e o princípio da unidade da ordem jurídica precisa estar apto a solucionar os possíveis conflitos. Tais conflitos são denominados antinomias, que são a oposição entre as normas, denotando sua contradição. A contradição pode ser resolvida com a adoção dos seguintes pressupostos apontados por Estrella (2003, p. 153-154):

Tradicionalmente, o conflito de *regras* se desenrola na dimensão da validade e por isso é resolvido pela aplicação hermenêutica dos critérios hierárquico (*lex superior derogat inferiori*), cronológico (*lex posterior derogat priori*) e da especialidade (*lex specialis derogat generali*).

No entanto, a colisão de *princípios* é resolvida pela técnica da ponderação de valores, pois transcorre na dimensão do peso, isto é, do valor. O professor Luis Roberto Barroso, com seu curial brilhantismo, entende tratar-se de uma linha de raciocínio que procura identificar o bem jurídico tutelado por cada uma delas (normas), associá-lo a determinado valor, isto é, ao princípio constitucional ao qual se reconduz, para, então, traçar o âmbito de incidência de cada norma, sempre tendo como referência máxima as decisões fundamentais do constituinte.

Essa técnica torna-se mister quando, de fato, estiver caracterizada a colisão entre pelo menos dois princípios constitucionais incidentes sobre um caso concreto (em pauta, na aplicação da norma antielisão, os princípios da legalidade e da liberdade conflitam com o princípio da capacidade contributiva).

Os princípios da legalidade e da liberdade privada tutelam o *valor* segurança jurídica e o *interesse* privado da liberdade empresarial, da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da busca do lucro econômico, inseridos que estamos no modo de produção capitalista.

Já o princípio da capacidade contributiva tutela o *valor* justiça e o *interesse* público de arrecadar receitas para fazer frente às diversas necessidades sociais, as quais competem privativamente ao Estado supri-las. A diminuição do *déficit fiscal* e a tentativa de reduzir as desigualdades sociais, que aparecem mundialmente nas manifestações populares, consubstanciam exigências da moderna sociedade a serem atendidas por qualquer governo democrático.

Estrella ressalta ainda que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado não se mostra apto a solucionar o caso, uma vez que permanece preso à visão do Estado Patrimonialista, que tudo provê. Todavia, tal ideia encontra-se superada,

prevalecendo o entendimento de que cabe uma intervenção pontual apenas onde a sociedade não possua condições para investir e inexista interesse econômico privado. Admite também que cada caso concreto de antielisão há de demandar a técnica da ponderação de valores, a ser utilizada principalmente pelo Judiciário:

Desta sorte, para solucionar o conflito, deverá o juiz aplicar o *princípio da proporcionalidade* na sua tríplice dimensão: a) *adequação*, a restrição a cada um dos interesses deve ser idônea para garantir a sobrevivência do outro; b) *necessidade*, tal restrição deve ser a menor possível para a proteção do interesse contraposto e c) *proporcionalidade estrita*, o benefício logrado com a restrição a um interesse tem de compensar o grau de sacrifício imposto ao interesse antagônico.

Na terceira dimensão do princípio da proporcionalidade, a *proporcionalidade estrita*, devemos, ainda, aplicar o raciocínio baseado na *Lei de Ponderação*, ordenando que quanto mais intensa for a intervenção em um direito tanto mais graves devem ser as razões que a justificam. Para isso, é necessário passar por três fases: 1) determinar a intensidade da intervenção; 2) determinar as razões que a justificam; 3) ponderação estrita, por meio de atribuição de pesos específicos aos interesses em jogo. Neste caso, a restrição imposta a um interesse deve ser a mínima possível para que seja indispensável à sua convivência com o outro, de forma a que nenhum deles desapareça por completo. Se isso acontecer, não haverá ponderação de interesses, e sim, *preponderância de interesses*, pois o pressuposto dessa técnica é a convivência harmônica dos interesses. Logo, os dois interesses sobrevivem juntos, lado a lado. Na verdade, há um acordo de interesses, onde cada um cede espaço ao outro, sem sacrifícios por inteiro de nenhum deles (ESTRELLA, 2003, p. 154-155).

Chega-se, finalmente, à delimitação de uma questão crucial na discussão sobre a preponderância na aplicação de princípios e regras para a solução dos casos de planejamento tributário e, conseqüentemente, a respeito da identificação da elisão abusiva: a dificuldade prática.

No tocante à aplicação, as regras possuem dimensão comportamental, uma vez que, de acordo com os modais deônticos, permitem, proíbem ou obrigam; os princípios possuem dimensão finalística; e os valores ou postulados possuem dimensão metódica, cabendo, portanto, decifrar as seguintes definições:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos (ÁVILA, apud FOSSATI, 2006, p. 122-123).

Em resumo, segundo tais definições, os princípios constituem-se como normas finalísticas e prospectivas, enquanto as regras se constituem como descritivas e retrospectivas. Enquanto um se preocupa com o futuro, a outra se volta para o passado. Em outras palavras, enquanto os princípios denotam caráter mais teórico, as regras denotam caráter mais prático. Nessa distinção provavelmente reside a preferência pela utilização das regras nas hostes tributárias.

Nesse contexto, convém lembrar que os auditores fiscais são autoridades administrativas cuja graduação nem sempre é em direito, visto que para ingresso na carreira costumam ser aceitos outros cursos de grau superior. Insurge-se então uma questão que exige definição: a de saber se qualquer autoridade administrativa, de qualquer ente tributante, seja federal, estadual, municipal ou distrital, é dotada da prerrogativa de desqualificar atos ou negócios jurídicos praticados, utilizando, como espeque, princípio constitucional ao invés de regra, independentemente da qualificação profissional ou acadêmica. Já é difícil aplicar regras, que são prescrições mais próximas da realidade dos fatos, mais ainda aplicar princípios, ainda mais quando estes contiverem valores abstratos. As regras, com teor menor de abstração, costumam ficar mais próximas da realidade factual. Tal dificuldade resta constatada no seguinte posicionamento de Ricardo Lodi Ribeiro (2002, p. 143):

Sendo a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser o que cumpre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade. Não havendo hierarquia entre os dois princípios, eventuais tensões entre eles são resolvidas pela ponderação. A ponderação de princípios, segundo Daniel Sarmiento, se dá em duas etapas: na primeira o intérprete que se depara com uma possível colisão de princípios verifica, a partir dos limites imanentes, a existência da real contradição entre eles. Se esta foi constatada passa-se à segunda fase, onde o intérprete irá verificar o princípio de maior peso, que irá prevalecer sobre o outro. Tratando-se de princípios que na escala de valores apresentada pela Constituição apresentam o mesmo peso genérico resta ao intérprete verificar o peso específico que a legalidade e a capacidade contributiva possuem no caso concreto.

Em tais termos, cabe considerar que, na questão da preponderância de princípios, no que tange ao planejamento tributário e à definição da legitimidade ou não da elisão, existe, por exemplo, uma contraposição entre os princípios da legalidade e da tipicidade e os da isonomia e da capacidade contributiva. Daí resulta que a questão é saber se a autoridade administrativa estará apta a aplicar os princípios em detrimento das regras, quando sua prática habitual consiste em adotar a prática contrária. Tal medida há de implicar não apenas uma mudança cultural, como também uma mudança na qualificação técnica da autoridade, já acostumada aos métodos positivistas.

Contudo, conforme ficou anteriormente demonstrado, superada a primeira fase, que admitia a prevalência da forma sobre a substância, em que o contribuinte estava livre para fazer o planejamento tributário desde que não incorresse em caso de simulação, passa a vigor a segunda fase, em que a elisão é inoponível ao Fisco em caso de abuso. O que parece importar na ponderação de princípios não é sua aplicação pela autoridade fiscal em detrimento das regras. Na verdade, essa ponderação visa a definir se a norma antielisiva será legitimamente aplicada sob a égide dos princípios que a amparam. Estes devem prevalecer sobre os princípios que rechaçam tal aplicação. Ressalte-se, porém, que princípios não criam tributos. É a Constituição que autoriza sua instituição pelo ente tributante, estabelecendo, em contrapartida, limitações ao poder de tributar. Quem institui o tributo é a lei federal, estadual, municipal ou distrital. Sem lei não há como cobrar tributo e, muito menos, definir se uma determinada prática se caracteriza como elisão tributária abusiva.

Como norma jurídica, a lei vem expressa em linguagem sgnica, envolta em palavras, frases, sentenças. Necessita ser lida, compreendida, interpretada. É a interpretação que a transforma em norma. Discutido, aprovado, sancionado, promulgado, publicado, perfaz-se sobejo e estanque o texto normativo; carece ser lido para significar o conhecimento que possui implícito; então, exulta em norma imediata e dinâmica: obriga e desobriga, permite, proíbe, insere-se deliberadamente no juízo do intérprete; construída, perfaz-se.

Assim, enquanto o enunciado jurídico é o texto normativo que espera ser interpretado, a norma jurídica é esse mesmo texto quando já ultrapassou a espera e alcançou a plenitude da interpretação. Todavia, apesar de ter a linguagem como plataforma, o direito positivo pode abrigar contradições entre unidades normativas cuja solução possuirá, provisoriamente, base hierárquica caso coloque em confronto norma constitucional com norma infraconstitucional, mas que somente se resolverá definitivamente com a expedição de novas regras que, em última instância, revoguem as anteriores.

Por sua vez, a ciência do direito apresenta-se desprovida de contradições, pois, apesar de possuir nuances teóricas diferentes, descreve especificamente o sistema normativo, carecendo, portanto, da lógica da não contradição, motivo da preservação desse mesmo sistema. Qualquer lacuna é meramente aparente, pois o sistema jurídico possui, intrinsecamente, método de aplicação geral, ainda que voltado para ramo específico de direito que momentaneamente se encontre desprovido de preceito normativo típico.

Contudo, tomando-se por base entendimento generalizado de que a ciência é composta por enunciados que tratam de determinado objeto por intermédio da linguagem, pode-se concordar com a assertiva de que o direito é uma verdadeira ciência, na medida em que constitui um sistema jurídico descritivo que discorre sobre o sistema jurídico prescritivo, de forma lógica ou não contraditória, consubstanciada no direito positivo.

Configurando um único sistema, o direito possui organização hierárquica, pois as normas seguem um rito previamente estabelecido de criação, com níveis diferenciados de procedimentos, segundo sua importância e alcance. Obedece a essa hierarquia a denominada verticalização das leis, de cunho kelseniano, celebrada no artigo 59 da Constituição da República de 1988:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

Isso sem esquecer os decretos do Executivo, como estatui o inciso IV, artigo 84, da Constituição, que dispõe sobre a competência privativa do presidente da República para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, e ainda as instruções dos ministros de que trata o inciso II, parágrafo único, do artigo 87, que dispõe sobre a competência do ministro de Estado para expedir instruções para a execução de leis, decretos e regulamentos.

Procedimento equivalente se dá nas demais esferas de direito público interno, segundo os níveis de competência atribuídos a cada uma delas. Veja-se que sem hierarquia de normas não haveria óbice a que o ato discricionário do chefe do Poder

Executivo revogasse sumariamente uma lei complementar que necessita dos votos da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional para ser aprovada.

De qualquer maneira, a lei complementar sobrepõe-se à lei ordinária, que se sobrepõe ao decreto, que se sobrepõe à portaria e assim por diante. Da mesma forma, a lei nacional (não a meramente federal) sobrepõe-se à estadual, que se sobrepõe à municipal, no âmbito de suas competências. Por seu turno, a emenda à Constituição, uma vez aprovada e promulgada, torna-se norma constitucional.

A Constituição reina suprema sobre todas as normas, pois esse é o limite do sistema jurídico brasileiro nas relações internas e, até mesmo, nas internacionais. Apesar de a respectiva Constituição ser o limite do sistema jurídico de cada nação, existem princípios que ultrapassam as fronteiras nacionais, inserindo-se no espírito comunitário das nações como verdadeiras normas admitidas e seguidas por todos. Pela magnitude que assumem no espírito humano universal, podem ser admitidos como normas positivadas, pois são incontestáveis, dentre estes estão os que asseguram o direito à vida, ao trabalho, à segurança.

A verdade é que o direito criou um mundo que é só seu. Esse mundo, quase completamente fechado, possui pressupostos objetivos de validade e eficácia que transformam os fatos em válidos ou inválidos, sem valoração de justiça – relegada como assunto de cunho filosófico. Perfaz um círculo composto de legislações internas diversas: circulares, instruções normativas, portarias, decretos, resoluções, medidas provisórias, decretos legislativos, tratados, leis, emendas, constituição. Aquilo que não pertencer ao círculo, ainda que tenha relevância, estará excluído.

No Brasil, a Constituição Federal é a *ei suprema* do país e ponto central do círculo. Estabelece os níveis de competência pertinentes a cada ente de direito público interno, além dos direitos e das garantias individuais, bem como as diretrizes que norteiam as relações entre os Poderes e os indivíduos. A Constituição encontra-se no vértice de todo o ordenamento jurídico, ao qual reconhece, dando-lhe validade e eficácia. Pode-se mesmo dizer que nada se sobrepõe à Constituição, que reina absoluta.

Voltando ao parágrafo único do art. 116 do CTN, pode-se afirmar que este não se enquadra nos pressupostos previstos nos incisos do art. 146 da Constituição. Contudo, a previsão complementar autoriza sua aplicação pelos entes tributantes da Federação brasileira: a União, os estados e os municípios, ainda mais quando já consta no próprio Código Tributário Nacional a previsão de que a simulação padece de ilicitude tributária, conforme dispõe o art. 149, VII, caracterizando, por isso, evasão e não elisão tributária.

Ainda assim, não é porque consta como ilícito tributário que a simulação deve ser confundida com o próprio fato gerador da obrigação tributária. Na verdade, ela pode ser um dos expedientes que o contribuinte utiliza para sonegar o tributo, ao lado de outros. Tal raciocínio aplica-se apropriadamente aos casos de dissimulação, que caracterizada como requalificação do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade competente pode ser legitimamente prescrita em disposição de lei complementar, sem ocasionar ofensa nenhuma a preceito constitucional. Nesse contexto, caberá à autoridade aplicar a norma antielisiva, justificando sua aplicação mediante ponderação de princípios a fim de evitar que sua atuação seja confundida com a aplicação da analogia.

A analogia consiste num método de integração das normas, que “diante da omissão ou lacuna da lei [se] busca preencher o vácuo” (AMARO, 2005, p. 206). Esta se encontra prevista no artigo 108, inciso I, do CTN, que estipula: “Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia;” porém, como a analogia pode ser adotada como comando estabelecido para disciplinar situação semelhante não prescrita na ordem jurídico-tributária, embora não possa ser utilizada para promover a exigência de tributo que não esteja previsto em lei (§ 1º do art. 108 do CTN), admite-se que no direito tributário conta com [...] “pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva da lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo” (AMARO, 2005, p. 212).

Advém daí uma das críticas mais contumazes da doutrina – defensora da adoção do planejamento tributário sem limites, exceto quando do uso de simulação – à norma geral antielisiva, ao considerar que a utilização da analogia equivale a tributar fato sem que haja previsão legal. Nesse sentido:

A analogia é o único instrumento apto a atingir a prática elisiva. Quando a autoridade administrativa se depara com o ato/negócio jurídico não previsto na hipótese de incidência do tributo, não lhe é possibilitado o lançamento, visto que não há atuação da regra sobre o fato, o que impede o nascimento da obrigação tributária, visto que não há fato gerador da mesma. Portanto, a única forma de ser viabilizado o fato gerador, neste caso caracterizado como suplementar – ou *fattiespecie surrogatorie*, conforme visto anteriormente – é fazendo-se a aplicação da analogia, mediante atividade cognitiva de presunção de ocorrência do fato gerador (FOSSATI, 2006, p. 137).

Tal contexto evidencia a existência de dois pressupostos equivocados, uma vez que primeiro afirma inexistir o fato gerador e em seguida que a criação do fato gerador ocorre por meio da presunção. Acontece que a ocorrência do fato gerador é pressuposto

básico para a incidência da norma antielisiva, conforme vem sendo demonstrado no decorrer deste estudo. Logo, ainda que a presunção possa ser entendida como

[...] norma jurídica *lato sensu*, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de eventos de ocorrência fenomênica provável e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva, independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento (FERRAGUT, 2001, p. 119-120).

O que chama a atenção na citação supra é sua adequação, não como quer a autora, à produção de provas que permita, tão somente, enquadrar atos eivados de dolo, fraude ou simulação – ilícitos que por si só já caracterizam a evasão tributária –, mas sua adequação aos casos de elisão abusiva, uma vez que:

Na prática da elisão fiscal o contribuinte opera além da possibilidade expressiva de letra da lei (mögliche Wortsinn), para empregar novamente a expressão de Larenz, isto é, monta o seu negócio ou estrutura a sua empresa ultrapassando os limites da interpretação jurídica, caindo, abusivamente, no campo da lacuna ou da analogia (TORRES, 2012, p. 52-53).

Quer dizer, quem acaba por praticar a analogia é o contribuinte, que ao praticar planejamento tributário mediante método próprio incorre na prática de elisão inoponível ao Fisco, Fisco este que, visando a coibir tal prática, deve aplicar a contra-analogia, conforme segue:

O mecanismo integrativo de combate à elisão é a analogia ou a contra-analogia, já que, como vimos, o planejamento abusivo resvala para a analogia praticada pelo contribuinte. Tipke percebeu, excelentemente, que o combate à elisão pode desembocar no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente. Mas a analogia se torna inevitável, anota o ex-catedrático de Colônia, diante da indeterminação dos próprios princípios fundamentais da tributação.

No combate à fraude à lei é visível o argumento contra-analógico. No exemplo dado no item 1.3.b., o contribuinte buscou, pela analogia com a locação, transformar as prestações de uma compra e venda em aluguéis. A contra-analogia consistiu na desconsideração, por parte do Fisco, da subsunção operada pelo contribuinte e na requalificação da locação como compra e venda (TORRES, 2012, p. 530).

Portanto, quem acaba por praticar a analogia é o contribuinte – mesmo porque “[...] como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda” (TORRES, 2012, p. 26) –, e não o Fisco, que para coibir a atitude prejudicial à coletividade deve desconsiderá-la ao aplicar a norma antielisiva, praticando a contra-analogia.

Por fim, relativamente ao item vi, citado, que admite que o administrador defina condutas elisivas, independentemente do legislador, cabe considerar se a partir do comando posto pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, segundo o qual é necessário observar os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, poderão ser listadas as situações que caracterizam a elisão abusiva. Esta questão será mais bem analisada no tópico concernente à regulamentação da norma antielisiva pelos estados.

Enfim, a respeito da ponderação entre princípios e regras, resta considerar o denominado princípio da não cumulatividade. Em âmbito estadual, este possui especial relevância no tocante ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que vem a ser o imposto de maior repercussão na arrecadação própria de cada um dos entes tributantes estaduais e também o que requer o maior aparato para efetivação e fiscalização, seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco.

O ICMS é considerado um imposto indireto, fato que pode ser apontado como uma das causas que têm desestimulado a maioria dos estados a regulamentar a norma antielisiva. Tal aspecto, quando analisado conjuntamente com a questão da carga tributária e a economia fiscal que o contribuinte objetiva fazer mediante planejamento tributário, pode causar menor repercussão nos casos dos tributos indiretos, pois a carga tributária é repassada ao consumidor final ou ao contribuinte de fato. Conforme Melina Lukic (2012, p. 14):

O que esta distribuição da carga tributária tem a ver com o planejamento tributário? Interessante notar que, apesar da carga tributária no Brasil estar concentrada nos impostos sobre consumo, a grande maioria dos casos de planejamento tributário, conforme veremos, ocorre com tributos que oneram a renda e o patrimônio. Por que este fenômeno ocorre?

A explicação se dá pelo fato dos tributos sobre o consumo serem, em geral, tributos indiretos, que podem ser repassados ao consumidor final, juntamente com o preço do bem, mercadoria ou serviço. É o caso da já conhecida distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito. Nos tributos indiretos, não é o contribuinte de direito, ou seja, aquele que figura como sujeito passivo da obrigação tributária, que arcará com o ônus econômico do tributo. Ou seja, na cadeia de circulação das mercadorias e serviços, o respectivo tributo é repassado ao consumidor final – o contribuinte de fato – que desembolsará na prática com o respectivo valor.

Claro que também é importante para as empresas terem uma diminuição ou não incidência dos tributos indiretos, tendo em vista que, com isso, diminuirão a carga tributária dos bens e serviços e, portanto, poderão reduzir o preço dos mesmos. Mas o fato é que, podendo estes tributos serem repassados ao consumidor final, os contribuintes pessoas jurídicas são onerados muito mais por impostos diretos – aqueles que recaem sobre o seu patrimônio e renda. Assim, explica-se porque a atenção dos empresários volta-se muito mais para a redução do ônus tributário destes tipos de tributos através de planejamento tributário.

5.2 Patologias: simulação, abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei, negócio indireto e propósito negocial

O direito civil dispõe sobre os vícios dos negócios jurídicos e elenca no novo Código Civil as espécies de defeitos: erro, dolo, coação, lesão, estado de perigo, simulação e fraude. Trouxe ainda duas inovações: a vedação da fraude à lei e a ilicitude do abuso do direito.

No campo do direito tributário, o tema do planejamento tributário merece atenção, bem como a adoção de determinadas práticas que podem torná-lo viciado ou ilícito. Dentre estas se destacam a simulação, o abuso do direito, o abuso de forma, a fraude à lei, o negócio indireto e o propósito negocial.

SIMULAÇÃO

A simulação vicia o negócio jurídico, tornando-o nulo. Nos dizeres de Moreira Alves (2002, p. 64):

O negócio jurídico simulado é aquele que cria uma aparência para ocultar o que realmente se deseja. A simulação será absoluta quando não se destinar a ocultar outro negócio jurídico, e relativa quando existir outro negócio dissimulado, isto é, tem-se um negócio aparente e um negócio oculto.

Ele aponta três requisitos do negócio simulado: 1) divergência entre as vontades interna e a manifestada pelas partes; 2) presença de um acordo simulatório entre os contratantes; e 3) intenção de enganar terceiros. A característica essencial da simulação é que a manifestação de vontade das partes não é verdadeira. No pensamento de Marcos de Mello (1995, p. 153):

Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. “Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis”.

Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé efetivamente lhes cause dano.

À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.

Como exemplo de negócio simulado pode-se considerar aquele decorrente da intenção de lesar o Fisco municipal, como no caso de um contrato de compra e venda de imóvel entre pai e filho no qual o verdadeiro negócio é uma doação. A comprovação real da simulação é complexa. Daí admitir-se todas as provas previstas no direito, inclusive presunções e indícios que comprovem a existência de um motivo para a simulação.

ABUSO DE DIREITO

O Código Civil de 2012 reconhece o princípio da boa-fé objetiva e da função social do contrato, trazendo de forma explícita, em seu art. 187: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, exceda manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Ao tratar das relações entre abuso do direito no direito tributário e no direito civil, Ricardo Lobo Torres (2012, p. 22) sustenta:

O abuso do direito em ambas as áreas jurídicas deve ser interpretado segundo o princípio da unidade do direito e sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo. Relevante é notar que a teoria do abuso do direito visa antes à requalificação dos fatos do que à anulação, abrindo diversas possibilidades quanto aos efeitos da ilicitude dos atos abusivos e à aplicação de sanções pecuniárias.

Helena Tôrres (2001) classifica como abuso de direito a situação em que um indivíduo é titular de um direito individual, porém o exercita de forma inadequada, buscando a obtenção de vantagens injustificáveis, além do quanto ordinariamente seria possível.

O ordenamento jurídico consagrou o princípio do abuso de direito em matéria fiscal, cabendo ao agente do Fisco a requalificação do ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências civis ou penais, desconsiderando tão somente seus efeitos fiscais. Segundo Greco (apud GUTIERREZ, 2006, p. 178), a teoria do abuso de direito só tem aplicação nos casos em que os negócios jurídicos não tiverem outra causa real a não ser a redução da carga tributária. Como exemplo de abuso de direito com o fito de lesar o Fisco pode-se citar a situação na qual, ao perceber que vai ultrapassar os limites admissíveis do regime de apuração do Simples, o contribuinte cinde a empresa para adequar o faturamento a tal regime.

ABUSO DE FORMA

O abuso de forma, nos dizeres de Greco (2008, p. 275), “significa que o negócio assim apresentado não corresponde àquele que a forma exige, mas a outro negócio travestido de forma inadequada”. O uso de forma jurídica de direito privado com finalidade de praticar elisão fiscal é que torna a forma abusiva. Nesse sentido, Gutierrez (2006, p. 156) afirma:

Para os adeptos dessa teoria, a anomalia da estruturação constitui o marco divisório entre a elisão e a evasão fiscal. Não pode haver uma manipulação das formas do direito privado com o objetivo de evasão do tributo. A forma de direito privado utilizada deve adequar-se ao resultado econômico almejado, do contrário haverá um abuso das formas jurídicas, podendo-se abandonar a estruturação jurídico-formal adotada pelas partes e tributar-se o ato de acordo com seu efetivo conteúdo econômico.

Vale ressaltar que não há em nossa legislação um dispositivo específico que determine que a lei tributária deva desconsiderar o abuso de forma jurídica. Prevalece, efetivamente, o princípio da liberdade contratual, que decorre de garantia constitucional. No entanto, quando não houver conformidade entre o conteúdo do negócio jurídico e sua forma, tem-se abuso de forma.

Para Gutierrez (2006), o abuso de forma nada mais é que uma modalidade da interpretação econômica da norma tributária; se os efeitos econômicos de duas estruturas do direito privado são semelhantes, ambas deverão sofrer a mesma tributação. É nesse sentido que o abuso da forma jurídica pode assumir a condição de vício do negócio jurídico para fins tributários.

FRAUDE À LEI

O conceito de fraude à lei corresponde à situação em que o particular, viciando a causa do negócio jurídico e dispondo de autonomia privada, busca uma norma para contornar a aplicabilidade de outra norma que resultaria em efeito não desejado. Para Moreira Alves (2002), há diferença entre atos contrários à lei – que atentam diretamente contra a letra da lei – e atos em fraude à lei – que atentam contra o espírito da lei. No entanto, o requisito fundamental para a configuração de fraude à lei é de ordem objetiva, ou seja, basta que exista violação indireta à lei, independentemente da vontade do indivíduo e de seu conhecimento da lei.

O art. 116 do Código Civil dispõe que é nulo o negócio jurídico que tiver por objetivo fraudar a lei imperativa. Nesse sentido, Tôrres (2001, p. 350-351) destaca as regras de prevenção de fraudes:

No direito tributário brasileiro, temos várias regras que vedam expressamente as práticas de atos em fraude à lei, como meio de modificar os efeitos para fins tributários. É o caso, por exemplo, das normas que permitem desconsiderar o regime do negócio jurídico para ajustar-lhes o preço praticado, como meio de corrigir a base de cálculo; das normas que vedam a fraude à execução fiscal, com desconsideração dos atos de alienação de bens promovidos após a inscrição do débito em dívida ativa (art. 185 do CTN); das normas que estabelecem as antecipações do pagamento do tributo, como no caso do imposto de transmissão de bens *inter vivos*, transferindo para transcrição da promessa de compra e venda o fato jurídico tributário do imposto, evitando que os sujeitos não efetuem definitivamente a transmissão do bem para evitar o pagamento do tributo. Algumas das regras sobre controle de distribuição disfarçada de lucros também têm esta mesma finalidade. São chamadas regras de prevenção de fraudes.

Assim, a fraude à lei implica sempre a realização de um ato ilícito, contrário à lei. Ocorre que em matéria tributária o instituto da fraude à lei é de difícil aplicação, visto que a norma tributária não estabelece limites à autonomia da vontade nem qualquer requisito de forma para a consecução de determinado fim.

NEGÓCIO INDIRETO

O negócio jurídico indireto em matéria tributária é a utilização de um meio indireto aparente para atingir um fim econômico equivalente ao obtido por meio direto, porém sem elevação do ônus tributário. Segundo Rosa (1981, p. 138):

O negócio jurídico indireto é um negócio típico, realizado segundo a estrutura deste e com observância de seu regime jurídico próprio, com vistas a um resultado ulterior

atípico, ou seja, um resultado não próprio da modalidade negocial escolhida, nisso consistindo seu caráter instrumental, passível de obter disciplina formal por via de interpretação construtiva, distinto dos contratos inominados, da simulação, do negócio abstrato e do negócio fiduciário.

Para Xavier (2002), a característica essencial do negócio indireto está na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do correspondente à sua causa-função. Daí a referência ao caráter indireto ou oblíquo, anômalo ou não usual. Ele destaca dois elementos essenciais ao conceito de negócio indireto em matéria fiscal: 1) divergência entre os fins típicos do negócio e os fins que as partes pretendem alcançar; 2) o fato de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de evitar ou diminuir o ônus fiscal.

Para Gutierrez (2006), apesar de sua semelhança, o negócio jurídico indireto difere da simulação porque as partes desejam, de fato, alcançar o resultado planejado. Não existe uma desconformidade entre a vontade interna das partes e a vontade declarada a terceiros, nem existem acertos ocultos. O negócio indireto não se realiza para ocultar, sob determinada aparência, outro negócio realmente pretendido pelas partes, ou para criar, de forma aparente, um negócio jurídico efetivamente inexistente.

Martins (2012) afirma que no negócio indireto – que depende da utilização de formas típicas – as partes, para evitar os efeitos indesejados dessas formas, introduzem cláusulas que anulam, modificam ou neutralizam os efeitos não desejados do negócio típico. Na explicação de Marco Aurélio Greco (2008, p. 280-281):

Nessas hipóteses, em que as partes incluem cláusula que anulam os efeitos típicos do negócio jurídico, está-se diante de uma nova forma, ou seja, uma forma atípica, que, portanto, descaracteriza o negócio indireto. Mais ainda, a obtenção de um fim distinto do negócio jurídico só é possível se não fraudar a lei, ou seja, a análise do caso e a comprovação de que não há fraude à lei são condições para existência do negócio indireto. Se houver fraude à lei ou abuso de direito, o negócio jurídico está contaminado.

Nesse sentido, a lei não proíbe negócio jurídico indireto, que é por vezes invocado em matéria tributária para justificar a elisão fiscal. A doutrina cita como exemplo de negócio jurídico indireto um contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda para garantir empréstimos em detrimento da formalização de contrato de empréstimo com garantia hipotecária.

PROPÓSITO NEGOCIAL

No direito tributário, o propósito negocial decorre do que a *common law* denomina de *business purpose*. O aspecto principal do propósito negocial é a definição da causa do negócio jurídico, ou seja, o destaque dos fatores que levaram as partes a celebrarem o negócio jurídico sem levar em consideração a economia tributária. Segundo André Moreira (2003, p.11-17):

A influência da interpretação econômica de Enno Becker faz-se visível também no direito anglo-saxão, no qual prevalece o denominado teste de finalidade negocial (*business purpose test*). Os adeptos do *business purpose test* não aceitam a prática de atos com o fim único de economizar tributos. Deve haver uma finalidade negocial além da mera elisão fiscal para que determinada conduta seja tida como lícita. Conforme o IBFD:¹ “Teste de finalidade negocial. O teste da ‘finalidade negocial’ é utilizado em certos países como arma contra esquemas de elisão fiscal. Esquemas artificiais que criam circunstâncias nas quais nenhum ou um mínimo montante de tributos será devido poderão ser desconsiderados caso não sirvam a uma finalidade negocial.

Em sentido contrário, em virtude do vácuo normativo, de acordo com a tese da autonomia negocial do contribuinte e da liberdade do exercício da atividade econômica, a verificação do propósito negocial deve ser analisada com base nos elementos essenciais do negócio jurídico, no cotejo entre a causa do negócio em seu sentido jurídico e a realidade que lhe é subjacente. Dessa forma, rechaça a aplicação do direito do operador de analisar um elemento subjetivo com base em indício como forma de desconsiderar o negócio jurídico.

A análise consubstanciada no motivo ou na finalidade extratributária, no entendimento de Andrade Filho (apud MARTINS, 2012, p. 186):

Leva a situações absurdas à medida que admite que, do ponto de vista tributário, a negócios idênticos possam ser atribuídas soluções distintas. A norma tributária passa a ter importância menor que a circunstância pessoal, eventualmente prevista em outra norma existente. Em certas circunstâncias a norma tributária despreza a causa (ou propósito negocial).

¹ IBFD, op. p. 38, original: “*Business purpose test. The ‘business purpose’ test is used in certain countries as weapon against tax avoidance schemes. Artificial schemes, which create circumstances under which no or minimal tax is levied, may be disregarded if they do not serve a business purpose*”.

Explica Gomes (apud MARTINS, 2012, p. 184) que há duas análises a serem consideradas sobre a causa do negócio jurídico: uma de ordem objetiva e outra subjetiva. A corrente doutrinária objetivista distingue a causa do contrato de três modos:

Pelo primeiro, a causa é a função econômico-social do contrato. Pelo segundo, o resultado jurídico objetivo que os contratantes visam a obter quando o estipulam. Pelo terceiro, a razão determinante da ação que move as partes a celebrar determinado contrato.

A conceituação subjetiva da causa, segundo Gomes (apud MARTINS, 2012, p. 184), considera-a um motivo típico do contrato que não se confunde com os motivos individuais. Estes são irrelevantes, salvo exceções na lei. Motivos típicos, por sua vez, não são antecedentes, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato. Ainda nesse sentido, ele destaca que o relevante para o direito será o motivo típico do contrato; que se o propósito negocial é contrário à lei ou à moral, a invalidação do contrato se justifica por ter causa ilícita ou imoral.

Também no entendimento de Martins (2012), a premissa “negócios idênticos têm soluções distintas” não é válida, devendo ser considerada a circunstância econômica inicial e a posterior dos agentes na realização do negócio jurídico. Sendo assim, o aplicador da norma tem instrumentos para avaliar se os negócios são idênticos de fato e de direito.

Bem assim, alguns autores entendem que a simples economia de tributos não pode ser enquadrada como causa objetiva do negócio jurídico, não se podendo confundir causa do negócio jurídico e causa para economizar tributo.

6 NORMA GERAL ANTIELISIVA NO BRASIL

Parece não restar dúvida que a norma geral antielisiva somente assume papel de preponderância no Brasil a partir da edição da Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu, no ordenamento jurídico brasileiro, o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN). Tal medida surgiu por iniciativa do governo federal, tendo sido veiculada por intermédio da mensagem n. 1.459/1999, enviada ao Congresso Nacional pela Presidência da República, cujo teor já delimitava a intenção do Ministério da Fazenda no sentido de criar uma norma geral visando a coibir a elisão tributária, como se pode observar no seguinte excerto, transcrito em Fossati (2006, p. 105-106):

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Pela leitura do excerto, resta clara a intenção de introduzir no ordenamento jurídico disposição que autorizasse o combate da elisão cujo planejamento resultasse de atos praticados com abuso de forma ou de direito. Tal medida, portanto, tinha como propósito positivizar norma antielisiva, considerando:

No Brasil, o problema é particularmente grave porque inexistia legislação sobre o assunto e prevalecia a ideia, eminentemente positivista, de que qualquer elisão seria lícita, porque coincidiria sempre com a liberdade de iniciativa e se apoiaria nos conceitos de direito civil. Só com a edição da Lei Complementar n. 104, de 2001, que introduziu no Código Tributário Nacional os arts. 43, II, e 116, parágrafo único, é que se iniciou o processo de internalização de normas jurídicas que nas últimas décadas do século XX haviam sido introduzidas nos países europeus e na América do Norte. A globalização, a toda evidência, produziu a necessidade de alinhamento do Brasil com o que ocorria nas relações econômicas internacionais (TORRES, 2012, p. 1).

Desde então, o direito brasileiro dividiu-se entre os que admitem a inconstitucionalidade do dispositivo, em geral considerados integrantes da corrente positivista, e os que defendem sua constitucionalidade, tidos como integrantes da corrente pós-positivista. Esta última corrente admite que a edição da Lei Complementar n. 104/2001 “trouxe uma verdadeira norma antielisiva influenciada pelo modelo francês. Não uma norma antievasiva e/ou antissimulação” (TORRES, 2012, p. 3).

Todavia, não deixa de ser curioso notar que, apesar de ter iniciativa do governo federal, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional aplica-se indistintamente à União, aos estados e ao Distrito Federal, uma vez que assume matriz constitucional, conforme previsão contida no art. 24 da CF: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário [...]”.

Tal comando deve observar o disposto nos parágrafos 1º a 4º do mesmo art. 24 da CF, os quais dispõem:

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

No que tange aos municípios, deve-se observar o disposto nos incisos do art. 30 da Carta Magna, conforme couber e especificamente, no que diz respeito às questões tributárias, conforme dispõe, especialmente, os incisos II e III.

6.1 A redação do parágrafo único do art. 116 do CTN

A norma tem causado polêmica no cenário do direito tributário brasileiro e demandado construções jurídicas inesgotáveis nos campos doutrinário e jurisprudencial. Está assim disposta no CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Admite-se que a norma antielisiva possui três partes distintas. A primeira atribui uma competência à autoridade administrativa e compreende o texto normativo do início até o vocábulo “desconsiderar”; a segunda define uma parcela da realidade e abrange a expressão “atos ou negócios jurídicos” até “obrigação tributária”; a terceira dispõe sobre a disciplina do exercício de competência e alcança a parte final do dispositivo “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (GRECO, 2001, p. 128). Admite-se também que a norma jurídica possui três diferentes espécies de regras jurídicas (MARINS apud FOSSATI, 2006, p. 111):

a) Regra Formal ou Estrutural: é de competência administrativa. Ao fiscal é outorgado poder para desconsiderar atos ou negócios jurídicos;

- b) Regra Material: refere-se ao ato ou negócio em si mesmo. A prática do ato ou negócio jurídico tendente a dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária está sujeito à descon sideração destes atos;
- c) Regra de Aplicabilidade Normativa: concerne à instituição e regulamentação. A observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária é *conditio sine qua non* para o ato de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulatórios. Não contém qualquer regra de processo.

6.2 Análise dos termos que compõem a estrutura normativa do parágrafo único do art. 116 do CTN

A compreensão do teor do parágrafo único do art. 116 do CTN, em decorrência da variedade de termos, demanda análise pormenorizada visando à interpretação e à aplicação. O texto normativo começa com a expressão “a autoridade administrativa”. Pode-se considerar que autoridade é aquela que faz parte da administração pública, que vem a ser o conjunto de órgãos centralizados ou descentralizados do Estado, subordinados ou supervisionados pelo governo, e material, financeira e humanamente organizado para a execução de atividades que visam ao benefício da coletividade.

Ao qualificar-se pública, a atividade insere-se no âmbito de atuação do governo em qualquer uma de suas modalidades. Então, autoridade administrativa confunde-se com autoridade pública, que vem a ser aquela que exerce atribuições hierárquicas na esfera administrativa de cunho decisório ou de mera execução. Entende-se que quem executa o faz a mando de outrem; por sua vez, quem decide o faz por si mesmo, de acordo com o nível de competência atribuído pela lei ao cargo que exerce.

Contudo, o comando da norma antielisiva não autoriza toda e qualquer autoridade administrativa a descon siderar os atos ou negócios jurídicos caracterizadores de elisão abusiva. Tal autoridade há de compor a esfera executiva, mais especificamente os órgãos fiscalizadores, responsáveis pela arrecadação e pela fiscalização de tributos, servidores competentes para o lançamento do crédito tributário. Isso afasta a possibilidade de que a descon sideração venha a ser feita por outro servidor público ou, até mesmo, pelo Judiciário, pois, como aduz Torres (2012, p. 45):

O Judiciário não tem competência para descon siderar o ato ou negócio, ao contrário do que prevê o projeto de Lei de Defesa do Contribuinte, em exame no Senado Federal, relativamente à descon sideração da personalidade jurídica da sociedade. Ao Judiciário, entretanto, compete o controle do ato de requalificação levado a efeito pela administração.

Naturalmente, a desconsideração e a conseqüente requalificação devem estar amparadas nas provas colhidas e apresentadas pela autoridade administrativa visando a demonstrar os fatos apurados. Em seguida tem-se a expressão “poderá desconsiderar”. O que se destaca na expressão é a faculdade que o legislador atribui à autoridade administrativa, que pode ser atestada pela leitura do seguinte trecho:

Vale dizer, o ordenamento jurídico atual passa a reconhecer, doravante, dois tipos de conduta: uma realizada *sem* e outra *com* a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da exação. Entendeu o legislador, contudo, que não são *negativas, antijurídicas ou ilícitas* todas e quaisquer condutas da segunda espécie, simplesmente por *dissimularem* a ocorrência do fato gerador, razão pela qual não atribuiu à Autoridade o *dever* de promover a desconsideração dos atos ou negócios praticados com tal finalidade, mas sim a *faculdade de desconsiderá-los*, tratando-se, portanto, de ato vinculado *mas não obrigatório*. A eleição do vocábulo “poderá”, utilizado em lugar da expressão *deverá*, em verdade importa na exclusão do procedimento de desconsideração do regime clássico de atribuição de poderes-deveres estatais, aqueles os quais a autoridade está obrigada a praticar ou exercer sob pena de responsabilização pessoal, a exemplo do que ocorre com o procedimento do *lançamento tributário* (RODRIGUES, 2003, p. 39).

Essa é uma questão curiosa no estudo da norma antielisiva, pois parece acenar descompasso entre a obrigatoriedade do lançamento e a faculdade de aplicação, ou não, da norma antielisiva, conforme o entendimento da autoridade administrativa que detectar sua ocorrência.

Parece que o legislador pretendeu evitar que, na difícil tarefa de distinguir elisão legítima de elisão abusiva, a autoridade administrativa ficasse sujeita a qualquer punição, uma vez que o abuso, por si, não constitui ilicitude que implique a necessidade do lançamento de ofício. Situação diferente atinge os casos que caracterizam a simulação, prevista no art. 149, inciso VII, do CTN.

Em princípio, o termo “deverá” tornaria obrigatória a detecção de todo caso de elisão abusiva, exigindo da autoridade conhecimentos de diversas áreas do direito para constatar os expedientes elisivos. Daí, portanto, a necessidade de estabelecer os procedimentos necessários à desconsideração, visando a balizar os parâmetros de atuação da autoridade, que não ficará sujeita a punição administrativa se não vier a encontrar aspectos lesivos nos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Essa é a percepção de Marco Aurélio Greco (2001, p. 130) quando diz que a desconsideração levada a efeito pela autoridade administrativa implica detectar elementos

decorrentes de uma ponderação de valores: “[...] a atividade exercida não é de mera execução do direito posto, mas, fundamentalmente, de ‘construção’ de uma realidade. Essa ‘construção de uma realidade’ nada mais é do que a desqualificação do ato ou negócio jurídico com sua consequente requalificação”.

O fato é que o legislador atesta que a elisão abusiva não constitui uma ofensa de caráter ilícito ao ordenamento jurídico, senão um expediente abusivo de economia tributária adotado pelo contribuinte, que pode merecer a desconsideração da autoridade quando for detectado e puder ser demonstrado. No tocante ao termo “desconsiderar”, sua compreensão torna-se mais perceptível se atrelada ao conceito de requalificar, assim explicitado:

A desconsideração operada pela autoridade administrativa significa requalificação, isto é, uma qualificação jurídica diferente daquela praticada pelo contribuinte na elisão, que terá sido abusiva.

Sabe-se que o fato gerador concreto não é objeto de interpretação, mas de qualificação. Absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária. [...] Entre a interpretação da norma e a qualificação do fato há, por conseguinte, uma relação de subsunção, que não é meramente lógica formal, mas também valorativa (TORRES, 2012, p. 46).

Diz-se que tal valoração visa a corrigir a subsunção malograda ao requalificar o fato, fazendo-o concordar com a interpretação correta da norma de incidência (TORRES, 2012, p. 25). Em seguida surge a expressão “atos ou negócios jurídicos praticados”. Nesse ponto, a questão é deslindar o que levou o legislador complementar a utilizar os referidos termos, bem como suas implicações. A situação pode ser aclarada mediante estudo de ambos os conceitos à luz do direito civil:

Nosso Código Civil de 1916 não regulamentou o negócio jurídico como tal, preferindo tratá-lo como ato jurídico. No entanto, esse estatuto civil trata de diferentes modalidades de atos unilaterais e de contratos que nada mais são do que negócios jurídicos. Embora a categoria também seja usada no direito público, é no direito privado que encontramos o maior número de modalidades de negócios jurídicos. O atual Código adota a denominação negócio jurídico (arts. 104 ss.).

O Código de 1916, ao definir ato jurídico no art. 81, estava, na realidade, referindo-se ao conceito já conhecido na época de negócio jurídico: “*Todo ato lícito que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos se denomina ato jurídico*”. O Código de 2002 preferiu não repetir a definição. Poucas leis o definem, é

verdade. [...] Por outro lado, a teoria geral dos negócios jurídicos abriu margem e horizonte à mais recente teoria geral dos contratos, levando-se em conta que o contrato é a principal manifestação de negócio jurídico (VENOSA, 2006, p. 341-342).

O que se verifica de imediato pela leitura desse rápido histórico relativamente à maneira que o legislador tratou o ato e o negócio jurídico em diferentes códigos, elaborados em diferentes épocas, é a mudança na compreensão do perfil de ambos. A princípio, parece que o próprio legislador de 1916 chegou a confundi-los, a ponto de definir como ato jurídico o que o legislador de 2002 considera negócio jurídico.

Como a diferença entre ambos possui sutileza capaz de confundir até mesmo alguns civilistas, o legislador complementar tributário acertou ao dispor sobre ambos, uma vez que, independentemente de o contribuinte utilizar um instituto ou o outro, o que efetivamente importará é o abuso cometido. Vale também destacar que o legislador de 1916 optou por normatizar a definição de ato jurídico, enquanto o de 2002 preferiu não fazê-lo.

Essa medida tem implicações, ainda mais quando se deve admitir que nenhuma definição consegue espelhar integralmente o objeto que conceitua. Contudo, não se pode deixar de admitir também que nada melhor do que uma definição para aclarar o conhecimento sobre determinada coisa, ainda que padeça de alguma incompletude. Por sua vez, a definição posta no art. 81 do Código Civil de 1916, ainda que conceitue negócio jurídico e não ato jurídico, foi largamente utilizada. Sem esquecer que o Código Tributário Nacional define com propriedade o conceito de tributo em seu art. 3º, pode-se também buscar os conceitos de ato e negócio jurídico na doutrina. Esta parece ter sido a intenção do legislador civil de 2002.

Sendo assim, tem-se que o ato jurídico *lato sensu* se insere na composição do fato jurídico *lato sensu*, mais especificamente na divisão que o enquadra como direito ou lícito, por oposição àqueles considerados contrários a direito ou ilícitos, podendo constituir ato jurídico *stricto sensu* ou negócio jurídico (MELLO, 2003, p. 119). Nesses termos tem-se:

A partir dessas observações, podemos formular um conceito de ato jurídico *stricto sensu* como sendo o fato jurídico que tem por elemento nuclear do suporte fático manifestação ou declaração unilateral de vontade cujos efeitos jurídicos são prefixados pelas normas jurídicas e invariáveis, não cabendo às pessoas qualquer poder de escolha da categoria jurídica ou de estruturação do conteúdo das relações jurídicas respectivas (MELLO, 2003, p. 159).

Considerados os fundamentos expostos, podemos concluir que *negócio jurídico* é o fato jurídico cujo elemento nuclear do suporte fático consiste em manifestação ou declaração consciente de vontade, em relação à qual o sistema jurídico faculta às pessoas, dentro de limites predeterminados e de amplitude vária, o poder de escolha de categoria jurídica e de estruturação do conteúdo eficaz das relações jurídicas respectivas, quanto ao seu surgimento, permanência e intensidade no mundo jurídico (MELLO, 2003, p. 184).

Considerando-se a conceituação de ambos e que o ato jurídico previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN é o ato jurídico *stricto sensu*, verifica-se que a diferença básica entre o ato e o negócio jurídico resulta em que o ato já possui seus efeitos previamente previstos em lei, enquanto o negócio faculta aos celebrantes o poder de estabelecer efeitos às relações que celebram.

Todavia, sem importar a opção por um ou por outro, quer o legislador complementar que a autoridade administrativa os desqualifique caso sirvam para promover elisão abusiva e os requalifique corretamente à luz da legislação tributária, imputando-lhes os devidos e prováveis efeitos. Vem em seguida a expressão “com a finalidade de dissimular”. Até aqui fica claro que o auditor fiscal pode desconsiderar ato ou negócio jurídico desde que estes tenham como finalidade ou como objetivo dissimular a ocorrência do fato gerador.

Pois bem, afora a própria norma antielisiva em sua integralidade, “dissimular” é o vocábulo que mais tem ensejado polêmica nos últimos tempos, em particular no âmbito do direito tributário. O vocábulo em questão já possuía um significado adotado pela doutrina civilista, que considerava o caso de simulação relativa em distinção à simulação absoluta. Prova disso é o seguinte excerto:

Há *simulação absoluta* quando o negócio é inteiramente simulado, quando as partes, na verdade, não desejam praticar ato algum. Não existe negócio encoberto porque realmente nada existe. Não existe ato dissimulado. Existe mero simulacro do negócio: *colorem habet, substantiam mero nullam* – possui cor, mas a substância não existe. Veja o art. 167 do atual Código, que expressamente se refere à substância do negócio dissimulado.

Na *simulação relativa*, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquela que se apresenta (*colorem habet substantiam vero alteram* – possui cor mas a substância é outra). Há divergência, no todo ou em parte, no negócio efetivamente efetuado. Aqui, existe *ato ou negócio dissimulado*, oculto, que forma um complexo negocial único. Desmascarado o ato simulado pela ação de simulação, aflora e prevalece o ato dissimulado, se não for contrário à lei nem prejudicar a terceiros. Esse é, aliás, o sentido expresso pelo atual Código, no art. 167 (VENOSA, 2006, p. 530-531).

Fica claro então que a doutrina civilista reconhece a existência de dois tipos de simulação, a absoluta e a relativa, sendo esta última considerada exemplo de dissimulação. Na verdade, o atual Código Civil, em seu art. 167, repetindo dicção posta no art. 102 do Código anterior, inovou nessa questão ao tratar também do ato dissimulado, nos seguintes termos:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação dos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Apesar de reconhecer que o Código em vigor e seu antecessor não se referiram expressamente à classificação entre as duas espécies de simulação, Venosa (2006, p. 532) admite que a previsão contida no inciso III do § 1º do art. 167 corresponde ao inciso III do art. 102 do anterior e equivale à hipótese de simulação relativa.

Contudo, o Código Civil de 1916 não se refere aos efeitos do ato dissimulado, como o faz o de 2002, que trata de tais efeitos estipulando que estes permanecerão válidos se preencherem os requisitos formais e substanciais, ainda quando o negócio simulado seja considerado nulo.

É importante observar que o atual Código Civil, apesar de somente ter entrado em vigor em 1º de janeiro de 2003, foi instituído pela Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002; ao passo que a norma antielisiva foi introduzida no CTN pela Lei Complementar n. 104, que é de 10 de janeiro de 2001, um ano antes, portanto. Assim, é difícil averiguar se o legislador civil chegou a considerar esse novo cenário trazido pelo direito tributário ou apenas o tratou em bases estritamente civis, independentemente de sua repercussão tributária.

Na dúvida, vale recorrer à obra anterior à edição do atual Código Civil e da LC n. 104/2001 visando a vislumbrar possível solução. O professor Washington de Barros Monteiro, em seu *Curso de direito civil*, de 1994, já admitia existirem duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. Para ele, a simulação é relativa quando:

[...] efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este: a) é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar (*colorem habens, substantiam vero*

alteram). É o caso da doação à concubina, mascarada sob aparência de venda. Para alcançar seu objetivo, as partes realizam negócio jurídico diverso do que soam as palavras; b) não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa-de-ferro, o presta-nome, ou a figura de palha. Por exemplo, alguém, desejando vender bens a um dos descendentes e não podendo satisfazer a exigência do art. 1.132, do Código Civil, simula alienação a terceiro, para que este, em seguida ou mais tarde, sem outros embaraços, concretize o ato que o primeiro tinha originariamente em mira; c) não contém elementos verdadeiros, ou melhor, seus dados são inexatos. Por exemplo, numa escritura de compra e venda, os contratantes mencionam preço inferior ao real a fim de reduzir o *quantum* do imposto de transmissão da propriedade. Diz-se, nesse caso, que a simulação é parcial, hipótese em que subsiste o ato, ressalvada à Fazenda, é óbvio, a percepção dos respectivos direitos fiscais (MONTEIRO, 1994, p. 209-210).

Este último exemplo mencionado pelo reputado professor, fornecido em época na qual sequer se discutia o tema concernente à norma antielisiva no Brasil, diz efetivamente algo que parece crucial para o deslinde dessa questão, ao afirmar que, se numa escritura de compra e venda houver valor menor do que o praticado, tal ato subsiste, cabendo à Fazenda reclamar os valores que indevidamente não foram recolhidos. Quer dizer, ainda que para o direito civil o ato seja válido, seus efeitos podem ter repercussão diversa no âmbito tributário, que deve tratar de recuperar o que foi sonegado. Ora, certamente o exemplo trata de um caso de simulação, ainda que relativa, e caberia aplicar a este o disposto no art. 149, VII, do CTN, que estipula:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que, ao lado da simulação, tais situações já caracterizam originalmente casos de ilicitude, condição que não atinge os casos de elisão abusiva, nos termos já exaustivamente comentados. Por isso, o que exsurge no exemplo dado pelo saudoso professor são os efeitos contrários que advêm da incidência do direito civil e da incidência do direito tributário sobre os mesmos fatos, pois seus efeitos podem ser diversos. Tal raciocínio certamente encontra amparo no art. 109 do CTN combinado com o art. 110:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Afastada a questão de conflito entre direito civil e direito tributário, com amparo em Kirchhof, Torres (2012, p. 24) admite que há mera precedência e não preferência do direito civil. A combinação de ambos os dispositivos permite concluir que, nos termos do art. 110, não pode a lei tributária alterar a definição e o alcance de institutos ou conceitos de direito privado que constem expressa ou implicitamente nas citadas legislações, respeitada, naturalmente, a hierarquia das leis em questão no que se refere especificamente à limitação de competências tributárias. Pretende que nenhum ente tributante passe a invadir a competência do outro por meio de tais alterações. Nos termos do art. 109, as definições de direito privado são utilizadas pelo direito tributário, garantindo-se sua autonomia para definir os efeitos tributários destas.

Ora, um aspecto que se destaca no estudo da dissimulação é a inexistência de definição legislativa para esse conceito. “Embora a lei civil não estabeleça distinção entre simulação absoluta ou relativa, a doutrina as diferencia” (COELHO; DERZI, 2002, p. 147). Em face desse cenário, isento de definição legislativa mas abundante de definições doutrinárias, vem o legislador complementar, por ocasião da regulamentação da norma antielisiva, utilizar o termo “dissimulação”, que passa a gerar toda uma série de discordâncias essencialmente doutrinárias. E, como doutrinárias, não haverá, necessariamente, desrespeito à norma que trata dos atos normativos dada pela Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998, como quer fazer parecer o seguinte comentário:

[...] a outra inovação trazida pela LC 95 é a que garante os significados jurídicos (carga normativa) das expressões legais tomadas de empréstimo. Nesse passo, o Parágrafo Único acrescentado ao CTN, ao reportar-se expressamente ao termo “dissimulação”, quis referir-se ao instituto da teoria geral dos atos jurídicos conhecido por “simulação relativa”, aquela que, diversa da absoluta, oculta um negócio jurídico real (que se deseja “dissimular”) (COELHO; DERZI, 2002, p. 142).

Aqui já não se trata mais de preservar a legalidade ou a tipicidade, mas de um conceito que, consolidado pela doutrina em determinada época, em consonância com determinada realidade, não poderia jamais ser modificado por outra realidade, mesmo que parte expressiva da doutrina se torne receptiva a essa nova realidade. Equivale a dizer que se a doutrina um dia consolidar um conceito ele jamais poderá ser modi-

ficado. O que não tem cabimento, considerando-se a evolução das ideias no tempo, algo inevitável e inerente à evolução da sociedade. Tanto não tem cabimento que basta recorrer à Mensagem n. 1459/1999 para verificar que:

[...] a exposição de motivos faz menção aos institutos jurídicos da elisão, do abuso de forma e do abuso de direito. A finalidade da norma do parágrafo único do art. 116, na mente do governo, foi, de fato, combater a elisão. Entretanto, observa-se que há uma verdadeira confusão terminológica por parte do governo – corroborada pela confusão aceita e mantida pelo legislador, que aprovou o dispositivo legal – que entende a elisão como o resultado do planejamento tributário praticado mediante abuso de forma ou abuso de direito (FOSSATI, 2006, p. 106).

Portanto, apesar de a finalidade da norma exposta na referida mensagem ter sido combater a elisão, tanto o governo, que a enviou, quanto o legislador, que aprovou a norma antielisiva, promoveram uma “confusão terminológica”, aprovando matéria diversa, identificada como simulação, nos termos definidos a seguir.

A simulação visa ao ato a ser apresentado, sendo este o objeto da simulação, enquanto a dissimulação visa ao ato a ser escondido, sendo este o objeto da dissimulação. Isto é, o objeto da simulação é o que se apresenta ao mundo, e o objeto da dissimulação é o que se esconde do mundo, embora nos dois casos a realidade verdadeira sempre esteja oculta.

Ferrara, por isso mesmo, comparou a simulação a um fantasma (realidade inexistente) e a dissimulação a uma máscara (realidade existente disfarçada ou ocultada por outra realidade falsa) (OLIVEIRA, 2002, p. 97).

Em tal contexto, é preciso admitir que não passou de intenção a tentativa de inserir uma norma antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro.

Contudo, como a dissimulação “refere-se apenas à hipótese de incidência ou ao fato gerador abstrato, o que caracteriza a elisão e jamais a simulação” (TORRES, 2012, p. 50), conclusão melhor admite um único e exclusivo sentido para a dissimulação, que mantém o sentido tradicional, já incorporado, mas passa a assumir outro sentido, trazido no bojo da norma geral antielisão. Nesse sentido, conclui Torres (2012, p. 49): “A dissimulação pode ser tomada em dois sentidos: a) como mecanismo da simulação, como fizeram os juristas de índole formalista; b) como ingrediente da elisão, na linha do modelo francês, que adotamos”. Assim, a questão pode ser dada como resolvida, pois como uma lei pode se sobrepor a outra lei, doutrina nova e aceita tanto suprime como supera outra doutrina.

Em relação à expressão “a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, pode-se discorrer sobre fato gerador nos seguintes termos:

Para a compreensão do que seja fato gerador (arts. 114, 115, CTN) faz-se necessário entender a fenomenologia da incidência tributária. Para tanto, verifica-se que não existe fato jurídico-tributário sem hipótese de incidência tributária. O fato em si nada diz ao direito. Causa espécie somente ao mundo social, político, econômico ou virtual sem previsibilidade jurídica. Ao direito importa o fato previsto, hipoteticamente delimitado em critérios lógicos e possíveis. Por isso, há quem admita existir equívoco na expressão *fato gerador*.

Caso se tome como referência os termos linguísticos isoladamente considerados, pode-se entender como *fato* o evento ocorrido no mundo físico ou a série de acontecimentos que permeiam ou constituem as relações humanas cotidianamente evidenciadas; como *gerador*, a coisa ou elemento que cria ou influencia diretamente a criação de outra. Assim, será *fato gerador* o acontecimento que gera outro acontecimento ou relação humana. Aplicado o conceito ao direito tributário, não restaria dúvida quanto ao seu significado: *fato gerador é o fato social que se transforma em fato jurídico, estabelecendo a relação jurídica*. Ora, os fatos sociais independem de normas para existir; as normas, por sua vez, procuram afetar as condutas humanas, preestabelecendo critérios balizadores dessas condutas: o *material*, o *espacial* e o *temporal*. Esses critérios constituem exclusivamente a parte *antecedente da norma* primária, excluída sua parte *consequente*, constituída de critérios diferenciados: o *pessoal* e o *quantitativo*. Para que o fato social seja identificado automaticamente como fato jurídico, através da incidência, torna-se necessária a consolidação de todos os critérios inerentes ao antecedente ou descritor da norma. A expressão fato gerador, quando muito, poderia confundir-se com o critério material ali existente, prescindindo dos critérios espacial e temporal sem os quais o fato jurídico não se perfaz. Ao englobar equivocadamente todos os critérios inerentes à hipótese de incidência tributária, abstratamente considerados, sem abandonar o próprio fato físico, confunde-os, misturando o mundo social e o jurídico (MENDONÇA, 2006, p. 6).

Sobressai daí o reconhecimento de que a expressão fato gerador tanto serve para descrever o suporte legal, abstratamente considerado, como a situação concreta, sobre a qual o suporte legal incide, mesmo porque “a metodologia jurídica incumbiu-se de esclarecer que a aplicação da lei reveste sempre a forma de silogismo, em que a premissa maior é a hipótese descrita na lei, a premissa menor é o fato a se subsumir na descrição legal e a consequência, o resultado da inferência” (TORRES, 2012, p. 47).

Sendo assim, para que ocorra a hipótese de incidência da norma de desconside-
ração é imprescindível: “1) que exista a definição legal desse fato gerador, tipicamen-
te descrito; e 2) que, materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente” (GRECO
apud TORRES, 2012, p. 51).

Portanto, não há como um ato ou negócio jurídico ser desconsiderado sem que
também haja, em contrapartida, seu enquadramento em um fato gerador especifica-
mente tipificado. Essa situação evidencia o respeito aos princípios da legalidade e da
tipicidade, ao contrário do que alegam os opositores da norma antielisão. Quanto à
obrigação tributária, citada também na expressão em deslinde, cabe considerar que ela
decorre de uma relação jurídica que:

[...] é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa,
uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada
sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação (CARVALHO, 2000, p. 279-280).

Considerando-se o enunciado, compreende-se que somente a existência da im-
putação normativa transforma a relação (vínculo abstrato) em relação jurídica, pos-
sibilitando o surgimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador. Por
fim, tem-se a expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei
ordinária”, na qual se destacam duas questões: uma relativa ao termo procedimentos,
outra relativa à lei ordinária. No que tange ao procedimento, não se pode deixar de
observar sua estreita relação com o processo, uma vez que pode ocorrer a repercussão
de um sobre o outro, situação que pode ser contextualizada.

O processo administrativo tributário (PAT) (ou fiscal – PAF) insere-se no âmbito
do controle exercido pelo Poder Executivo, conferindo ao sujeito passivo a possibili-
dade de discutir os atos emanados dos servidores públicos, particularmente os pro-
venientes do lançamento do crédito tributário. O PAT possui caráter constitucional,
insculpido no art. 5º, LV da CF:

Art. 5º [...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são
assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes.

Existe então determinação constitucional autorizando o sujeito passivo a liti-
gar na esfera administrativa com os meios e os recursos colocados à sua disposição
pela administração. Assim sendo, se no desempenho de suas atividades a autoridade

fazendária lançar o crédito tributário por meio de auto de infração, o sujeito passivo que não concordar com esse lançamento poderá impugná-lo na esfera administrativa. A impugnação instaura a fase litigiosa do processo, que será submetido aos setores competentes da própria administração, a qual poderá reconhecer, ou não, o direito alegado pelo sujeito passivo.

Torna-se relevante, por isso, considerar a existência da dupla função administrativa: a função executiva típica, caracterizada por ser investigadora, fiscalizadora, arrecadadora, imbuída de atos procedimentais (art. 142, CTN), cuja iniciativa provém do sujeito ativo, e a função executiva atípica, caracterizada por ser julgadora, controladora (dos atos da administração), decisória (nos litígios), imbuída de atos processuais (PAT, CPC), cuja iniciativa provém do sujeito passivo. Obviamente, a série de procedimentos necessários à desconstituição e à requalificação de atos e negócios, exigida pela norma antielisão, demandará o exercício da função típica.

A Constituição (art. 22, I) estipula que compete privativamente à União legislar sobre direito processual, mas à União, aos estados e ao Distrito Federal compete legislar concorrentemente sobre procedimentos em matéria processual (art. 24, XI). O PAT consiste em garantia do sujeito passivo, que amparado pelo princípio da unidade de jurisdição (art. 5, XXXV, CF/1988) sempre poderá recorrer ao Judiciário, tenha ou não apresentado impugnação na esfera administrativa. Como inexistente uma lei específica que regule o PAT nacionalmente, cada ente tributante aplica sua própria legislação interna.

Na esfera da União, vige a Lei n. 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Esta lei pode ser aplicada subsidiariamente (art. 69), uma vez que o processo administrativo específico de determinação e exigência de créditos tributários está regulado pelo Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, que estabelece os atos e os termos processuais, os prazos e os procedimentos a serem observados na instauração, no preparo, na tramitação e no julgamento.

No âmbito administrativo, o processo só é instaurado se houver impugnação pelo contribuinte, uma vez que tal impugnação, como dito, instaura a fase contenciosa. Sendo assim, a previsão contida na norma antielisão quando se refere a procedimento não está regulando a matéria processo especificamente, mesmo porque tal matéria certamente já possui legislação disciplinadora no âmbito de cada uma das entidades tributantes. Requer procedimento, que pode ser assim definido:

De outra parte, Bacelar Filho nos dá um novo enfoque sobre o que sejam processo e procedimento administrativo. Para ele, procedimentos são os atos predeterminados, pra-

ticados pela Administração, alicerçados pela legislação, de modo que os administrados, em um Estado Democrático de Direito, possam saber antecipadamente a forma de atuar da Administração e como deverão agir em cada caso concreto (FERREIRA, 2010, p. 9).

Então, a norma antielisiva carece de uma série de procedimentos que sejam especificamente direcionados para os casos de desqualificação e consequente requalificação de atos e negócios proporcionadores de elisão abusiva, de forma que fique estabelecida a forma de atuar da administração e o modo como o contribuinte deverá agir, para, querendo, demonstrar que não houve cometimento da elisão, nos termos apontados pela fiscalização. Exige também a norma antielisão disposta no CTN que tais procedimentos estejam previstos em lei ordinária.

Contudo, a doutrina também se divide relativamente a essa questão, admitindo uns que a lei ordinária é pré-requisito para a aplicação da norma antielisiva, enquanto outros entendem que tal lei somente será necessária se ainda não houver lei que regule o processo administrativo de cada entidade tributante. Para que não se diga que tal disciplinamento somente está sendo exigido por aqueles que são contrários à norma antielisão, registre-se a posição de dois doutrinadores que lhe são favoráveis, mas, nesse ponto, possuem posicionamentos opostos:

Parece-nos que fica na dependência de normas federais, estaduais e municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. [...] Se as legislações desses entes da Federação já possuem regras de procedimento administrativo que permitam aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN (TORRES, 2012, p. 52).

Isto significa que, na minha opinião, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, prevista no parágrafo único do artigo 116, não pode ser feita no bojo de procedimentos submetidos à disciplina das leis ordinárias vigentes à data do dispositivo complementar. Há necessidade da edição de lei ordinária instituindo um procedimento específico de desconsideração (GRECO, 2001, p. 130).

No âmbito estadual, portanto, a definição caberá individualmente a cada um dos estados, uma vez que, a princípio, nada obsta que estes continuem apenas adotando procedimentos contra os atos ou os negócios jurídicos acometidos de evasão. A esse respeito convém conferir o resultado de pesquisa sobre a regulamentação da norma antielisiva inserido na sequência deste estudo.

7 A TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA NO ÂMBITO FEDERAL

A Receita Federal do Brasil, por intermédio da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, intentou implementar no âmbito federal a norma de procedimentos prevista na parte final do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, alterado pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001.

Em nota datada de 8 de novembro de 2002 (RFB, 2002), a Receita Federal procurou esclarecer tal medida, alegando, dentre outros motivos, que:

A Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, em seus artigos 13 a 19, trouxe a regulamentação prevista pelo CTN. Ela elenca as hipóteses de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido por meio da utilização do abuso de forma ou pela prática de atos sem qualquer propósito negocial; bem assim disciplina procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

As alterações legislativas acima referidas objetivam tornar o sistema tributário o mais igualitário e neutro possível. O montante do tributo recolhido em determinada circunstância não pode ser diferente em razão da forma como o negócio foi exteriorizado. O conteúdo é o que prevalece. O dever tributário igual para pessoas em situação equivalente é o ideal almejado. Nessa mesma linha, é importante evitar que a decisão negocial seja adotada em razão apenas da questão tributária. No palco dos negócios, o merecedor dos holofotes é o tino comercial, não o fiscal.

Pela nota, a Receita demonstra sua intenção de acompanhar os passos de outros países democráticos, coibindo o planejamento tributário adotado com base em critérios compatíveis com a elisão abusiva, notadamente aqueles contaminados por abuso de forma ou falta de propósito negocial, uma vez que os negócios desenvolvidos por qualquer empresa devem privilegiar a capacidade empreendedora do contribuinte e não essencialmente a economia fiscal.

7.1 A Medida Provisória n. 66/2002

A Medida Provisória n. 66/2002, na parte que tratava especificamente da regulamentação da norma geral antielisiva nos artigos 13 a 19, definia o roteiro de procedimentos, assim identificado por Marins (apud HUGO, 2013):

- a) início do procedimento de fiscalização (Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, emitido por Coordenadores, Superintendente, Delegado ou Inspetor);
- b) notificação prévia ao contribuinte (Auditor-Fiscal);
- c) relatório de desconsideração (Auditor-Fiscal);
- d) notificação ao contribuinte do relatório de desconsideração (Auditor-Fiscal) e oportunidade de manifestação para o sujeito passivo (contribuinte);
- e) representação de desconsideração (Auditor-Fiscal);
- f) despacho de desconsideração/requalificação (de competência do Coordenador, Superintendente, Delegado ou Inspetor que tenha emitido o MPF);
- g) ato de lançamento (Auditor-Fiscal);
- h) auto de infração (Auditor-Fiscal);
- i) impugnação administrativa (contribuinte);
- j) processo administrativo nos termos do Dec. n. 70.235/1972 (Delegacias de Julgamento, Conselhos de Contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Maicon Guedes Hugo (2013) observa que a medida provisória tinha como pressuposto inicial a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), conforme previsão contida no Decreto n. 3.724, de 10 de janeiro de 2001, de competência do coordenador-geral, do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal, cabendo ao auditor lavrar o termo de início de fiscalização. Só então se seguia representação de desconsideração, obrigatoriamente embasada em provas, que só poderia ser encaminhada à autoridade competente para apreciá-la após a notificação prévia do contribuinte, o qual teria o prazo de trinta dias para prestar os esclarecimentos ou juntar as provas que considerasse necessárias.

Cabia também ao auditor elaborar o relatório inicial e, posteriormente, o relatório de representação, oportunidade na qual deveria promover nova notificação ao contribuinte e, posteriormente, encaminhar a representação de desconsideração à autoridade que emitiu o MPF. Tal representação deveria conter relatório de representação circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes, sendo instruída com os elementos de prova colhidos durante a fiscalização até a data da formalização da representação, juntamente com as alegações e as provas apresentadas pelo sujeito passivo.

Uma vez convencida pela representação, a autoridade poderia decidir sobre a desconsideração em despacho fundamentado, que deveria conter a descrição dos atos

ou negócios jurídicos praticados, a discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores da dissimulação, a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos desqualificados, além das normas de incidência utilizadas na requalificação dos fatos geradores e do resultado tributário produzido pela requalificação, especificando, por tributo, a base de cálculo, a alíquota e os encargos moratórios.

A maior crítica que se faz à MP n. 66/2002 se concentra na previsão contida nos artigos 13 e 14 de que os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador ou os elementos da obrigação tributária devam estar contaminados com a falta de propósito negocial ou abuso de forma, o que não se aplica aos atos ou negócios que impliquem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, elementos caracterizadores da evasão, e não da elisão. Há mesmo quem admita que:

O erro maior da MP n. 66/2002, a nosso ver, centrou-se na tentativa de regulamentar normas gerais abertas e de conteúdo polissêmico, que apenas podem ser objeto de complementação ou interpretação pelo trabalho da doutrina e da jurisprudência.

[...] De feito, a MP n. 66/2002 disse inicialmente que não se aplicaria aos casos de dolo, fraude e simulação (art. 13, parágrafo único). Ao depois, estabeleceu que para a desconsideração do ato ou negócio dever-se-ia levar em conta, entre outras, a ocorrência de “falta de propósito negocial e abuso de forma”. Além de deixar lacuna, a ser contraditada pelo argumento a *contrario sensu*, a MP n. 66 pôs-se a definir cada qual daquelas categorias epistemológicas de forma incompleta e contraditória (TORRES, 2012, p. 164, *itálicos no original*).

Esta é, portanto, uma questão crucial no estudo da regulamentação da norma geral antielisiva pelos estados, pois alguns consideram descabida a ideia de a regulamentação prever alguns tipos caracterizadores da elisão abusiva exaustivamente discutidos pela doutrina e outros defendem a pertinência dessa previsão, que poderia remeter a conceitos já consolidados doutrinariamente, pois “[...] uma previsão expressa no ordenamento jurídico acerca de propósito negocial é despicienda, embora seja aconselhável, segundo alguns, de forma a balizar a atuação do Fisco” (CAVALCANTE, 2011, p. 156).

7.1.1 Regras jurídicas

Há quem admita que a MP n. 66/2002 padecia de inconstitucionalidade material e formal, notadamente no tocante à redação dos artigos 13 e 14, assim redigidos:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

A inconstitucionalidade desses dispositivos foi alegada nos seguintes termos:

Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal. A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os artigos 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na Lei Complementar n. 104/2001, na redação que ofertou ao parágrafo único do artigo 116 do CTN [...]

Ora, tal matéria é inequivocamente reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o art. 116, § único, declara que a lei ordinária apenas cuidará de aspectos procedimentais, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do art. 116 do CTN.

Nesse aspecto, a lei suprema é claríssima ao declarar que apenas a lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária [...]

A primeira inconstitucionalidade material reside no § único, que excluiu os casos de simulação previstos no art. 116 e introduziu a simulação sem dolo, fraude ou má-fé! [...]

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos para fins tributários – como previsto no *caput* do art. 13 –, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito [...]

A terceira inconstitucionalidade está nas hipóteses do § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras, vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem (MARTINS, 2005, p. 126-127).

As inconstitucionalidades apontadas no excerto, apesar de descabidas, são úteis para aclarar o estudo das regras contidas nos artigos 13 a 19 da MP n. 66/2002. Não se sustentam no que respeita à questão formal, porque não alargam o sentido posto pelo legislador complementar quando este determina que para a desconstituição de atos ou negócios jurídicos devem ser observados os procedimentos previstos em lei ordinária.

Ora, é necessário que haja procedimentos específicos para que ocorra a desconsideração; e a norma, por si, não veda a inserção de tipos caracterizadores de elisão abusiva. Portanto, não é este o motivo da inconstitucionalidade. Padece também de consistência a alegação de que esse tipo de previsão está restrito ao domínio da lei complementar, e não da lei ordinária.

Pelo art. 57 da Constituição, que trata do processo legislativo, verifica-se que a lei complementar se sobrepõe à lei ordinária, que se sobrepõe ao decreto, que se sobrepõe à portaria e assim por diante. Da mesma forma, a lei nacional se sobrepõe à estadual, que se sobrepõe à municipal, no âmbito de suas competências. A Constituição, por seu turno, reina suprema sobre todas as normas. Este é o limite do sistema jurídico brasileiro, como já foi dito neste estudo.

A questão é saber se a previsão de determinado instituto antielisão, como, por exemplo, falta de propósito negocial e abuso de forma, nos termos postos na MP n. 66/2002 e convertidos em lei ordinária baseada na norma antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN, estaria ferindo lei complementar.

O Código Civil instituído pela Lei n. 10.406 de 2002 prevê institutos desse jaez, a exemplo do abuso de direito, mencionado no art. 187, e da fraude à lei, no art. 166, inciso VI, que são ilícitos civis e podem ter repercussão elisiva no âmbito administrativo, uma vez que não se constituem necessariamente como ilícitos tributários, diversamente da simulação, que padece de ilicitude civil nos termos do art. 167 do CC e também

padece de ilicitude tributária, conforme art. 149, VII, do CTN, caracterizando, por isso, evasão e não elisão tributária.

Todavia, não é porque consta como ilícito tributário que a simulação deve ser confundida com o próprio fato gerador da obrigação tributária. Na verdade, ela pode ser um dos expedientes que o contribuinte utiliza para sonegar o tributo, ao lado de outros. O mesmo pode acontecer com o contribuinte que utilize algum expediente que caracterize falta de propósito negocial ou abuso de forma, porém nesses casos tal atitude não tipificaria evasão, mas elisão tributária, ainda mais quando o art. 146 da Constituição, anteriormente transcrito neste estudo, prevê expressamente quais os temas de direito tributário atinentes à lei complementar. E os tipos de institutos antielisão previstos na MP n. 66/2002 não estão relacionados na previsão normativa do art. 146 da CF.

Sobre as alegadas inconstitucionalidades materiais, antecipadamente afastadas no decorrer deste estudo, não se sustenta a posição de que a norma antielisão ofende os princípios da legalidade e da tipicidade. Enfim, esta discussão é cabível no tocante à identificação das diferentes regras que compõem os artigos 13 a 19 da MP n. 66/2002, os quais, de forma semelhante à estrutura da norma antielisiva, comandam: a) art. 13 – regra formal ou estrutural outorgando poder à autoridade administrativa; b) art. 14 – regra material, que enumera práticas capazes de tornar o ato ou negócio jurídico passível de descon sideração; c) art. 15 – regra de procedimento, que prevê a instauração da fiscalização; e d) art. 19 – regra processual, que prevê para o lançamento efetuado a aplicação das normas reguladoras do processo de determinação de exigência de crédito tributário.

Contudo, não deixa de causar espécie a situação posta pelo doutrinador quando considera haver ofensa constitucional ao art. 146, I, que estabelece caber à lei complementar dispor sobre conflito de competência entre os diversos entes tributantes. Pode ocorrer, efetivamente, que determinado negócio jurídico descon siderado com base na norma antielisiva deixe de ser enquadrado como compra e venda de imóvel, sobre o qual incidiria ITBI – um imposto municipal – para incidir ITCMD – um imposto estadual. Alteração dessa natureza não caracteriza necessariamente conflito de competência que possua matriz constitucional, porque demanda recomposição da realidade dos fatos tributários. Poderia, então, o contribuinte que se sentisse prejudicado se socorrer com o instituto da consignação em pagamento, previsto no próprio CTN:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

[...]

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Por seu turno, cada um dos entes tributantes poderia recorrer ao instrumento jurídico que melhor coubesse na situação caso entendesse nociva aos seus interesses a adoção da norma antielisiva.

7.1.2 Fiscalização

A série de procedimentos a serem efetuados pela fiscalização estava posta nos artigos 15 a 19 da MP n. 66/2002, assim grafados:

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o *caput* deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Ricardo Lobo Torres (2012, p. 164-165) resume a importância desses dispositivos, que estabelecem uma série de procedimentos de ordem processual. O art. 15 previa a instauração de um procedimento de fiscalização específico, enquanto o art. 16 determinava que o ato de descon sideração deve ser precedido de representação do auditor, com a notificação do contribuinte, que teria o prazo de trinta dias para prestar esclarecimentos ou apresentar provas, oportunidade na qual, nos termos do art. 17, a autoridade administrativa decidiria, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos e dos negócios praticados. Então, o sujeito passivo teria trinta dias para efetuar o pagamento, conforme o art. 17, § 2º, o que ensejaria a lavratura do auto de infração nos termos do art. 18 caso esse pagamento não fosse efetuado, aplicando-se ao lançamento as regras normais do processo contencioso (art. 19).

7.1.3 Penalidades

A MP n. 66/2002 previa a aplicação de penalidades nos seguintes termos:

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

[...]

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

[...]

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

Tais disposições já mereceram o seguinte comentário (TROIANELLI, 2010, p. 53):

Como se vê, o parágrafo único do art. 17 permitia expressamente que o contribuinte que tivesse seu negócio jurídico desconsiderado pudesse, até 30 dias depois, pagar o tributo devido apenas com o acréscimo da multa de mora, dando a ele, portanto, exatamente o mesmo tratamento reservado a quem paga espontaneamente tributo em atraso ou que, tendo declarado o tributo não pago, o pague em 20 dias após o início da fiscalização. Somente passado esse prazo sem o pagamento lhe seria imposta multa de ofício, na forma prevista pelo art. 18.

Tal medida legislativa tinha a clara intenção de não punir com a multa de ofício de 75%, reservada aos que não pagaram tributo não declarado ou inexatamente declarado, aqueles que, tendo deixado às claras os negócios efetuados, entendiam, ainda que erroneamente de acordo com a posição do Fisco, que não teriam tributo a pagar.

Portanto, tais dispositivos da MP n. 66/2002 tinham por fim distinguir, por meio de punições diversas, o cometimento de atitudes evasivas e elisivas, permitindo que o contribuinte que tivesse cometido elisão pudesse liquidar os tributos exigidos por meio da requalificação dos atos ou negócios jurídicos apenas com os acréscimos moratórios, compostos por juros e multas.

Sendo assim, somente com a resistência ao cumprimento do prazo estabelecido de trinta dias é que o sujeito passivo ficaria sujeito à multa punitiva, situação que evidencia o caráter de uma conduta diferenciada da evasão, aspecto inovador introduzido pela referida MP.

7.1.4 Contencioso

Apesar de não ser preliminarmente considerada uma infração tributária, nos moldes da evasão, a desconsideração de ato ou negócio jurídico que caracterizasse

elisão poderia seguir o rito contencioso caso o contribuinte não pagasse o valor reclamado pelo despacho de descon sideração e impugnasse tal reclamação, preferindo discuti-la administrativamente, no bojo do processo administrativo contencioso que julgaria a questão, apreciando se haveria comprovação da elisão abusiva e, em caso de confirmação, aplicando a penalidade de ofício. Esta é a conclusão a que se pode chegar em razão da leitura dos seguintes dispositivos:

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Nestes termos, tanto a contestação da descon sideração quanto a impugnação do lançamento fariam parte de um único processo, garantindo-se ao contribuinte o direito à ampla defesa e ao contencioso administrativo, sem prejuízo de este poder recorrer ao Judiciário caso se considerasse prejudicado em sua reclamação administrativa.

7.1.5 Visão da Receita Federal do Brasil

Conforme nota divulgada pela Receita Federal em 08/11/2002, um dos propósitos da edição da Medida Provisória n. 66/2002 consistia em inserir:

[...] o Brasil no rol dos países que oferecem solução normativa à questão da elisão fiscal e do planejamento tributário. Tais países possuem em comum forte tradição democrática e respeito aos direitos individuais, balizado, entretanto, pela prevalência do interesse público. [...] uma economia estável possui, como requisito, o equilíbrio entre receitas e gastos públicos.

7.2 Atuação da RFB na ausência da regulamentação federal

Os artigos 13 a 19 da MP n. 66/2002 foram rejeitados por ocasião da aprovação da Lei n. 10.637 de 30/12/2002, que aprovou outras matérias constantes da referida MP. Essa situação, que ainda perdura, tem provocado reação sobre o tratamento da questão:

O Fisco, acostumado a lavrar auto de infração acompanhado sempre da aplicação da multa, passou a capitular a elisão abusiva como simulação, com a exigência da penalidade qualificada de 150% (art. 44, II, da Lei n. 9.430, de 1996) (TORRES, 2012, p. 165).

Neste contexto, o que vem pretendendo a Procuradoria da Fazenda Nacional é superar esse segundo momento da jurisprudência administrativa para, num terceiro momento, voltar a uma divisão bipartida, mas em que, diferentemente daquela tradicionalmente acolhida pela doutrina e jurisprudência, aos negócios que acima chamamos de lícitos, mas inoponíveis contra o Fisco, sejam atribuídas as mesmas consequências hoje reservadas aos negócios ilícitos e inoponíveis. A justificativa é de que a mera intenção de economizar tributo, ainda que mediante atos lícitos, transparentes e explícitos, já mereceria a punição especial tradicionalmente reservada para os casos de sonegação, fraude ou conluio (TROIANELLI, 2010, p. 45-46).

No Brasil, os planejamentos fiscais abusivos vêm sendo combatidos nos últimos anos pelo Fisco Federal com fundamento no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, pelo qual a autoridade poderá efetuar ou rever de ofício o lançamento quando se comprovar “que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (REIS, 2013, p. 63).

Com a introdução da cláusula antielisiva e a rejeição parlamentar da regulamentação, as autoridades fiscais passaram a combater o abuso de direito sob o pálio da simulação. Assim, a exemplo do que ocorrera na Espanha, o Fisco passou a não mais ter interesse na regulamentação da cláusula antielisiva, pois passou a combater a elisão abusiva pelos mecanismos normais da ilicitude, no âmbito do procedimento do lançamento (RIBEIRO, 2002, p. 104).

Considerando que tais posicionamentos espelham os fatos, deve-se admitir que a inexistência da lei ordinária de regulamentação da norma geral antielisiva está promovendo uma confusão entre o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, que trata da elisão, e o art. 149, inciso VII, que trata da evasão, confirmando a necessidade de regulamentação dessa norma, ainda que no âmbito federal.

8 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E TRIBUTAÇÃO ESTADUAL NO BRASIL – ICMS, IPVA, ITCMD: CASOS HIPOTÉTICOS

Relativamente ao tema em deslinde, cabe considerar que compete aos estados, conforme previsão contida no art. 145 da Constituição Federal, a instituição e a cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A concepção de imposto encontra-se no artigo 16 do CTN, que o define como “o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Os impostos são tributos de competência privativa, o que significa dizer que só podem ser criados pela entidade estatal que a Constituição, de forma explícita, designou como competente para sua instituição e cobrança.

As taxas, com previsão no artigo 77 do CTN, são tributos cujo fato gerador comporta atividade estatal em proveito do contribuinte, seja por meio de efetiva ou potencial utilização de serviço público, seja pelo exercício regular do poder de polícia. Por sua vez, contribuição de melhoria é o tributo cobrado em decorrência de valorização imobiliária diretamente advinda de obra pública, nos termos do art. 81 do CTN.

Pelo perfil inerente aos tributos de competência estadual, a questão relativa ao planejamento tributário parece restringir-se aos impostos, que, na conformidade do art. 155 da Constituição Federal, são:

- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).
- Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD).

Visando à identificação do planejamento tributário eivado de elisão abusiva, faz-se de bom alvitre considerar lição de Paulo de Barros Carvalho quando permite concluir que a norma jurídico-tributária se compõe de uma hipótese e uma consequência, com a força associativa de um dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Nesse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica que se vai instaurar onde e quando acontecer o evento

cogitado na hipótese. Na hipótese (descriptor) encontra-se um critério material (comportamento de uma pessoa/fatos abstratamente definidos) condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Na consequência (prescritor) deparam-se um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), composição que oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.

Tem-se então que acontecendo concretamente a hipótese prevista na norma (a hipótese de incidência), há um fato jurídico que implica o nascimento de uma relação jurídica entre a Fazenda (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), conferindo àquele o direito à percepção do tributo e impondo a este o dever de efetuar o pagamento. Por isso, identificam-se na norma tributária os seguintes elementos, tidos como importantes para a definição da incidência do tributo:

- a) um comportamento de uma pessoa ou o comportamento do Estado – o acontecimento de um fato;
- b) o tempo da ocorrência do fato;
- c) o local da ocorrência do fato;
- d) os sujeitos da relação: a pessoa credora do tributo (sujeito ativo) e a pessoa devedora (sujeito passivo), em decorrência do fato;
- e) a base de cálculo: designa o aspecto econômico em função do qual é determinado o tributo – o aspecto econômico do fato;
- f) a alíquota: é, em regra, o percentual que se aplica sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo. Pode ser específica, é a indicativa de um valor em moeda, por cada unidade de quantificação do produto (exemplo: tantos reais por cada metro, ou quilo, ou qualquer outra unidade de medida). Pode ser *ad valorem*, ou sobre o valor, é a indicativa em porcentagem a ser calculada sobre o valor do tributo (SOUZA; MENDONÇA, 2002, p. 5-6).

Nesses termos, pode-se caracterizar assim o ICMS: se alguém realizar a venda de mercadorias (critério material) dentro dos limites geográficos do estado (critério espacial), reputando-se acontecido o fato naquele instante em que a mercadoria deixou o estabelecimento (critério temporal), então aquele que realizou a operação (sujeito passivo) deve pagar ao estado (sujeito ativo) uma determinada quantia composta pela multiplicação do valor da operação por 17%, por exemplo, no caso da realização de operações internas, em regra.

No tocante ao IPVA, tem-se que: se alguém for proprietário de veículo automotor (critério material) no território do estado (critério espacial) no dia primeiro de

janeiro de cada ano – como regra para os veículos usados – (critério temporal), então o proprietário (sujeito passivo) deve pagar ao estado (sujeito ativo) uma determinada quantia composta pela multiplicação do valor venal do veículo (base de cálculo) por uma determinada alíquota, relativa ao tipo de veículo do qual é proprietário.

Por seu turno, no que tange ao ITCMD, tem-se que seu critério material (comportamento de uma pessoa) consiste na aquisição, por título de transmissão legítima ou testamentária ou por doação, de quaisquer bens ou direitos, em determinado local ou espaço territorial da incidência do sujeito ativo (critério espacial), em determinado momento previsto na legislação estadual como de ocorrência da abertura da sucessão ou da transmissão do bem ou do direito doado (critério temporal). Então, em regra, o beneficiário, quer seja sucessor, no caso da sucessão, ou o donatário ou doador, no caso da doação (sujeito passivo), deve pagar ao estado (sujeito ativo) uma determinada quantia composta pela multiplicação do valor do direito ou bem móvel ou imóvel (base de cálculo) por uma determinada alíquota.

Desse modo, a dificuldade para detectar os casos de elisão abusiva no âmbito dos impostos estaduais passa pela identificação de quais dos critérios citados merecerão requalificação pela autoridade administrativa competente. Requalificação esta necessária e suficiente para sua inserção no âmbito do processo e dos procedimentos atinentes à regulamentação levada a efeito pelo ente tributante estadual. Nesse contexto, podem-se considerar os seguintes casos exemplificativos:

a) No âmbito do ICMS: operação com mercadorias sujeitas à substituição tributária em que se utilizam como base para o planejamento a existência de operações triangulares entre um determinado estabelecimento industrial e suas distribuidoras, enquadradas como empresas do Simples Nacional, mas compostas por sócios comuns com o fim de reduzir o pagamento do ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. Neste caso, o Fisco pode, nos termos da lei, desconsiderar o negócio jurídico que identificar como abusivo ou formulado com a finalidade precípua de reduzir ou eliminar o ICMS. Tal desconsideração não invalida o negócio jurídico, mas apenas o considera ineficaz para fins tributários, visando a identificar o verdadeiro tipo negocial e a achar o real tributo devido. Mesmo porque pode ser necessário demonstrar que as operações que, a princípio, pareciam ter sido realizadas entre o fabricante e suas distribuidoras na verdade foram realizadas entre o fabricante e os consumidores de forma direta, servindo a documentação emitida do industrial para o distribuidor e deste para o consumidor apenas a aparente propósito negocial, quando, na verdade, a finalidade primordial seria diminuir a carga tributária. Tudo isso e ainda mais, quando a locali-

zação das distribuidoras viabilize a existência de operações triangulares sucessivas em operações internas e interestaduais, dificultando a percepção efetiva do imposto pelo estado consumidor do produto sujeito à substituição tributária.

b) No âmbito do IPVA: por um lado, uma determinada empresa de transporte rodoviário de passageiros pode, como planejamento tributário, licenciar seus veículos em determinado estado em que possua inscrição cadastral, mas, por outro lado, prestar seus efetivos serviços em outro estado, onde evita licenciar tais veículos por considerar que a carga tributária incidente é maior do que a daquele estado no qual preferiu efetuar referido licenciamento. Esse expediente pode ser adotado também por pessoas naturais, com domicílio em estado cuja alíquota seja maior do que a de outro estado vizinho, havendo deslocamento fiscal visando exclusivamente à economia tributária, mas sem efetiva mudança residencial ou mesmo domiciliar.

c) No âmbito do ITCMD: determinado proprietário de uma fazenda em Alagoas cria uma empresa no Piauí integralizando seu capital com a referida fazenda pelo valor histórico. A situação pode proporcionar os seguintes desdobramentos caracterizadores de planejamento fiscal como prática de elisão abusiva: 1) sabedor de que se encontra acometido de uma doença de caráter terminal, faz doação das cotas do capital da empresa, no percentual de 50%, para cada um de seus dois filhos, evitando a tributação direta pela doação da referida fazenda, que sofreria a incidência do ITCMD no território onde esta se encontra localizada, ou faz uma venda direta, evitando a incidência do ITBI, imposto de caráter municipal; 2) na mesma situação, providencia a imediata venda das cotas de capital da empresa para terceira pessoa interessada, que, por sua vez, encerra, logo em seguida, as atividades econômicas dessa empresa, permanecendo como proprietário da fazenda em deslinda. No caso, sendo inexistente real propósito negocial, utiliza-se de abuso de forma jurídica para obter economia tributária.

Cada um desses exemplos pode caracterizar tanto a elisão abusiva, quando conjugados os institutos da falta de propósito negocial com o abuso de forma, como a simulação, como fator identificador da evasão fiscal. Daí, talvez, uma das dificuldades para mobilizar a maioria dos estados no sentido de regulamentar a norma antielisiva. Acrescente-se também o fato de que cada um dos exemplos citados pode implicar o enfrentamento entre estados, quando não entre estado e município, para exigir o tributo que considere devido.

9 REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTELISIVA NOS ESTADOS

Em decorrência de questionário elaborado no âmbito do Programa de Estudos Esaf-FFEB 2013 enviado aos 26 estados e ao Distrito Federal (Anexo 1), restou constatado pelo teor das respostas (Anexo 2) que apenas os Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo regulamentaram a norma geral antielisiva com espeque na previsão contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Tal regulamentação, contudo, possui alcance e aplicação variados, pois apenas replicou a estrutura normativa que compõe a norma geral antielisiva, prevista no CTN, como é exemplo o Estado de São Paulo.

9.1 Rio de Janeiro

O Estado do Rio de Janeiro regulamentou a norma geral antielisiva por intermédio da Lei n. 6.357, de 18 de dezembro de 2012, ao incluir, por intermédio de seu art. 9º, o art. 75-A na Lei n. 2.657, de 26 de dezembro de 1996.

9.1.1 Normatização

A regulamentação da norma geral antielisiva no Estado do Rio de Janeiro possui a seguinte redação:

Art. 75-A. O Auditor Fiscal poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária no curso da fiscalização.

§1º Também poderão ser desconsiderados os atos ou negócios jurídicos desprovidos de finalidade econômica.

§ 2º O direito ao contraditório e a ampla defesa será exercido exclusivamente no contencioso relativo ao auto de infração lavrado com base no disposto neste artigo.

9.1.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação no Rio de Janeiro

A identificação dos aspectos nucleares da norma permite constatar as diferentes regras que a compõem, uma vez que, de forma semelhante à estrutura da norma geral antielisiva, eles comandam: a) regra formal ou estrutural, consoante o art. 75-A, outorgando poder ao auditor fiscal para desconsiderar atos ou negócios jurídicos; b) regra

material, consoante o disposto no *caput* e no § 1º do art. 75-A, que enumera, além dos próprios atos e negócios jurídicos genericamente considerados, como prática também capaz de torná-los passíveis de desconsideração o fato de estes serem desprovidos de finalidade econômica, situação que parece caracterizar mais especificamente a falta de propósito negocial; c) regra processual, consoante o § 2º do art. 75-A, que prevê, para o lançamento efetuado, a aplicação das normas reguladoras do processo contencioso, como a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Nesses termos, a referida regulamentação não trata da série de procedimentos especificamente voltados para definir o rito adotado para se desconstituir o ato ou negócio jurídico que dissimule a ocorrência de fato gerador ou de elemento constitutivo da obrigação tributária, como dispõe a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN.

No que concerne à pergunta do questionário (Anexo 1) se a referida norma já fora aplicada pelo Fisco do Rio de Janeiro, a resposta obtida foi não, pois a regulamentação só entrou em vigor em 1º de julho de 2013.

9.2 São Paulo

O Estado de São Paulo regulamentou a norma geral antielisiva por intermédio da Lei n. 11.001, de 21 de dezembro de 2001, que incluiu os arts. 2º, inciso II, e 84-A na Lei n. 6.374, de 1º de março de 1979.

9.2.1 Normatização

A regulamentação da norma geral antielisiva no Estado de São Paulo possui a seguinte redação:

Artigo 84-A. A autoridade fiscal pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

9.2.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação em São Paulo

A identificação dos aspectos nucleares da norma permite constatar as diferentes regras que a compõem, uma vez que, de forma semelhante à estrutura da norma geral antielisiva, eles comandam: a) regra formal ou estrutural, consoante o art. 84-A,

outorgando poder à autoridade fiscal para desconsiderar atos ou negócios jurídicos; b) regra material, consoante o disposto no *caput* do art. 84-A, que enumera atos e negócios jurídicos, genericamente considerados, como prática capaz de torná-los passíveis de desconsideração.

Nesses termos, a referida regulamentação não trata da série de procedimentos especificamente voltados para a definição do rito adotado para desconstituir o ato ou negócio jurídico que dissimule a ocorrência de fato gerador ou de elemento constitutivo da obrigação tributária, como dispõe a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN; a regulamentação também não trata da garantia ao contraditório e da ampla defesa no âmbito do contencioso, ficando tal previsão exclusivamente implícita, uma vez que já se aplica aos casos de lançamento do crédito tributário em geral.

No que respeita à pergunta formulada no questionário do Anexo 1, se a referida norma já fora aplicada pelo Fisco de São Paulo, obteve-se não como resposta, uma vez que não houve a efetiva regulamentação da norma antielisiva, mas apenas a reprodução do artigo 116 do CTN na lei que rege o ICMS, de n. 6.374/1989.

9.3 Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina regulamentou a norma geral antielisiva por intermédio da Lei n. 13.441, de 15 de julho de 2005, ao incluir, por intermédio de seu art. 1º, o art. 20-A, na Lei n. 3.938, de 26 de dezembro de 1966.

9.3.1 Normatização

A regulamentação da norma geral antielisiva no Estado de Santa Catarina adotou a seguinte redação:

Art. 20 A. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º O ato ou negócio jurídico somente poderá ser desconsiderado pela autoridade fazendária se houver procedimento fiscalizatório em curso, mediante representação ao Diretor de Administração Tributária, na qual conste:

- I - relatório circunstanciado do ato ou negócio jurídico praticado;
- II - caracterização da simulação constatada; e

III - elementos de prova.

§ 2º O sujeito passivo deverá ser intimado para, no prazo de trinta dias, apresentar os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A descon sideração do ato ou negócio jurídico será declarada, se for o caso, em despacho fundamentado do Diretor de Administração Tributária que deverá acompanhar a Notificação Fiscal.

9.3.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação em Santa Catarina

A identificação dos aspectos nucleares da norma permite constatar as diferentes regras que a compõem, pois assim como a estrutura da norma geral antielisiva, tais aspectos contêm: 1) regra formal ou estrutural, consoante o art. 20-A, outorgando poder à autoridade administrativa para descon siderar atos ou negócios jurídicos; 2) regra material, consoante o disposto no *caput* do art. 20-A, que enumera atos e negócios jurídicos, genericamente considerados, como prática capaz de torná-los passíveis de descon sideração; 3) regra de procedimento, consoante os §§ 1º, 2º e 3º do art. 20-A, que preveem que a descon sideração somente poderá ocorrer se existir fiscalização em curso e mediante representação feita ao diretor de Administração Tributária, embasada em relatório circunstanciado, acostado com elementos de prova. Na oportunidade, após ser concedido prazo de trinta dias ao contribuinte para prestar esclarecimentos ou provas, o referido diretor poderá descon siderar atos ou negócios em despacho fundamentado.

Apesar de não haver previsão de que o ato de descon sideração deve ser submetido às regras do processo contencioso, esta parece ser a prática, uma vez que consta como resposta ao questionário que o órgão julgador já se posicionou favoravelmente à aplicação da norma antielisiva. Essa constatação decorre também do Acórdão n. 970000037929, da Primeira Câmara do Tribunal Administrativo Tributário de Santa Catarina, datado de 17/05/2010. Tanto é assim que à pergunta formulada no questionário (Anexo 1) se a referida norma já fora aplicada pelo Fisco de Santa Catarina se obteve sim como resposta.

Todavia, o caso apresentado como exemplo para identificar situação em que a norma tenha sido aplicada, conforme pergunta formulada no mesmo questionário, toma por base “Simulação de operação não tributável, por intermédio de interposta pessoa (laranja)”, situação que se enquadra no disposto no inciso II do § 1º do art. 20-A, quando determina que a representação apresentada ao diretor de Administração pela autoridade administrativa deve conter a “caracterização da simulação constatada”.

Tudo isso leva à conclusão de que Santa Catarina, em lugar de regulamentar a norma antielisiva, regulamentou a norma antievasiva, na linha da doutrina que defende que o parágrafo único do art. 116 do CTN prescreveu norma antievasão em vez de norma antielisão, como advoga a outra linha doutrinária. Na prática, parece que não é o que acontece, haja vista o seguinte comentário sobre a posição do órgão julgador e inserido no questionário respondido por Santa Catarina:

Comentário: a lei estadual dispõe apenas sobre o procedimento de desconconsideração, sem entrar na discussão se a dissimulação, a que se refere o parágrafo único do art. 116, abrange o abuso de formas de direito ou a falta de propósito negocial. Contudo, o Tribunal Administrativo Tributário tem, no caso concreto, considerado esses aspectos.

Tal comentário leva a crer que a interpretação corrente no âmbito administrativo sobre a regulamentação da norma de Santa Catarina consiste em aplicá-la aos casos de elisão abusiva, ainda que, não se configurando o abuso do planejamento tributário, se possa aplicá-la também aos casos em que fique configurada a simulação, conforme previsão na mesma norma.

Registre-se que o citado Acórdão n. 970000037929, que analisou recurso ordinário constante no Processo n. 870000005481, possui a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECURSO ORDINÁRIO. OMISSÃO DE SUBMISSÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE FRETE À INCIDÊNCIA DO ICMS. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS JURÍDICOS, CONSOANTE O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. POSSIBILIDADE, UMA VEZ ATENDIDOS OS REQUISITOS FORMAIS.

1. A empresa recorrente constituiu formalmente outra empresa, no mesmo endereço, no mesmo imóvel, com interdependência de sócios, sem a estrutura necessária para o desempenho de sua finalidade social, enquadrada no Simples/SC, para que lhe fossem atribuídas as prestações tributáveis executadas por ela, com a única finalidade de desoneração da carga tributária.

A conduta caracteriza desvio de finalidade e abuso de forma. Trata-se da constituição de um fato jurídico, com aparente legalidade (constituição da nova sociedade empresarial), mas com uma finalidade dissimulada, visando unicamente a reduzir o pagamento do ICMS. Hipótese de desconconsideração dos atos e negócios jurídicos, com a possibilidade de se considerar as prestações atribuídas à terceira empresa como de responsabilidade tributária da empresa notificada.

2. Juros e multa. Cobrança mediante legislação própria. Controle constitucional de normas. Vedação do art. 4º da Lei Complementar n. 465/2009, para que os julgadores administrativos apreciem tal matéria”.

3. Recurso conhecido e desprovido. Lançamento integralmente mantido. Decisão confirmada. Unanimidade.

Juntamente com a resposta ao questionário só foi recebida a decisão exarada no acórdão, por isso não foi possível aprofundar aspectos da prática adotada em Santa Catarina, apesar da utilização da ferramenta denominada *Normative Systems*, que serviu para estudo das decisões tomadas no âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda relativamente a planejamento tributário e elisão abusiva.

9.4 Minas Gerais

O Estado de Minas Gerais regulamentou a norma geral antielisiva, a princípio, pela Lei n. 14.699, de 6 de agosto de 2003, cujo art. 29 incluiu o art. 205 na Lei n. 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Posteriormente, o art. 205 da Lei n. 6.763/1975 foi alterado pelo art. 3º da Lei n. 19.978, de 28 de dezembro de 2011, cujo art. 2º introduziu o art. 205-A dispendo sobre norma antielisiva. Esta norma está prevista também no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) aprovado pelo Decreto n. 44.747, de 3 de março de 2008. Anteriormente constava do art. 55-A do Decreto n. 43.784, de 15 de abril de 2004.

9.4.1 Normatização

A regulamentação da norma geral antielisiva no Estado de Minas Gerais possui a seguinte redação:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

- I - falta de propósito negocial;
- II - abuso de forma jurídica.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a desconsideração do ato ou negócio jurídico previsto no *caput* deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

§ 5º O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da desconsideração do ato ou negócio jurídico.

§ 6º No caso de exigir-se tributo do sujeito passivo, nos termos deste artigo, ele poderá ser quitado até o termo final do prazo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

9.4.2 Aspectos nucleares da norma e sua aplicação em Minas Gerais

A identificação dos aspectos nucleares da norma permite constatar que o artigo 205 e seu parágrafo único bem como o artigo 205-A e seus parágrafos 1º, 2º e 3º repetem, quase na integralidade, quando não o fazem literalmente, as disposições contidas nos artigos 13 e 14 da MP n. 66/2002, cuja análise registrada no tópico 8.1.1 deste estudo pode ser utilizada comparativamente para constatar que a Lei de Minas Gerais comanda: 1) regra formal ou estrutural, consoante art. 205, outorgando poder ao auditor fiscal da Receita Estadual para desconsiderar atos ou negócios jurídicos; 2) regra material, conforme art. 205-A e seus parágrafos 1º a 3º, que enumeram práticas capazes de tornar o ato ou negócio jurídico passível de desconsideração por falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica, por exemplo; 3) regra processual posta nos parágrafos 4º, 5º e 6º do art. 205-A, que preveem que a defesa do contribuinte contra o ato de desconsideração deve ser feita juntamente com a impugnação do lançamento nos termos da lei do contencioso administrativo caso não pague o crédito reclamado acrescido de juros e multa de mora até a data limite para a impugnação do lançamento.

Apesar de não estar especificamente prevista na lei em deslinde, a regra de procedimento está posta no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), nos seguintes termos:

Art. 83. Para efeitos de descon sideração do ato ou negócio jurídico, o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela descon sideração, discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Art. 84. A descon sideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Uma série de procedimentos postos no art. 83 deve ser adotada após o início da ação fiscal, momento a partir do qual o contribuinte deve ser intimado para que, no prazo de vinte dias, possa prestar esclarecimentos ou apresentar provas contra os fatos passíveis de descon sideração. Então, se o auditor concluir pela descon sideração, deverá discriminar os fatos e descrever os que considera equivalentes do ponto de vista tributário, demonstrando as implicações da realidade constatada e especificando o imposto devido, a base de cálculo, a alíquota e os acréscimos legais incidentes.

Por fim, estipula o art. 84 que a descon sideração implica o lançamento de ofício do crédito tributário caso o sujeito passivo não o pague até a data limite para a impugnação. Faz-se necessário observar que a norma antielisiva mineira grafava, na redação anterior do art. 205 dada pela Lei n. 14.699, de 2003, a seguinte disposição:

Art. 205. A autoridade fiscal poderá descon siderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.

Chama a atenção na redação posta – que se assemelha à do parágrafo único do art. 116 do CTN –, além da previsão do direito de defesa do sujeito passivo, a substituição do termo “dissimular” pelo termo “descaracterizar”, o que parece resultar no afastamento da interpretação passível de atribuir a dissimular a sinonímia de simulação relativa. No entanto, a redação em vigor do art. 205, dada pela Lei n. 19.978/2011, houve por bem ressuscitar o vocábulo dissimular, voltando a grafá-lo nos termos em o que faz a norma geral antielisiva posta no CTN.

Outro aspecto a ser observado diz respeito à solução engenhosa encontrada pelo legislador de Minas Gerais quando atribui ao próprio auditor fiscal a competência para desconsiderar o ato ou negócio jurídico, evitando assim demora na adoção da medida, porém com a precaução de condicionar o procedimento de desconsideração a rito específico e de determinar que o órgão julgador administrativo julgue a questão em caráter preliminar, como consta no § 5º do art. 205-A, dado pela Lei n. 19.978/2011.

No que respeita à pergunta formulada no questionário (Anexo 1) sobre a aplicação da norma pelo Fisco de Minas Gerais, a resposta foi sim. De fato, há registro de número significativo de decisões, em caráter preliminar, de procedimentos de desconsideração, uma vez que de um total de 16 dois foram excluídos por não tratarem especificamente de aplicação da norma antielisiva; sobre 14 desses julgados será aplicado o método denominado *Normative Systems*, conforme modelo adotado para análise de 76 decisões do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, apontado em estudo publicado em 2010 sob o título *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*: *mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*, coordenado por Luís Eduardo Schoueri e organizado por Rodrigo de Freitas.

A metodologia que visa a substituir a análise conceitual pelo substrato fático advém de que:

[...] no lugar do tradicional *iter* dedutivo, próprio da aproximação conceitual, fazia-se necessária a busca de um método indutivo: partindo dos casos concretos, buscar-se-ia a criação de regras, aplicadas pelo antigo Conselho de Contribuintes, em temas de planejamento tributário (SCHOUERI, 2010, p. 17).

Tal análise tomou por base o seguinte pressuposto:

[...] A ideia era clara: conhecidas as premissas teóricas do novo posicionamento, seria possível identificar quais seriam os novos limites do planejamento tributário. Eis a razão para o estudo ter início com a compreensão de temas como abuso do direito, fraude à

lei, negócio indireto, simulação e causa do negócio jurídico. Firmadas tais bases teóricas, seria possível investigar quais desses institutos vinham sendo empregados pelo antigo Conselho de Contribuintes (SCHOUERI, 2010, p. 16).

A base teórica a que se referem esses autores também se ajusta aos casos já julgados no âmbito administrativo que tenham por objeto a aplicação de norma antielisiva, sobretudo em Minas Gerais, que parece ser o ente tributante da Federação que mais tem posto em prática a regulamentação do disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, a denominada norma geral antielisão. Faz-se necessário, então, examinar se, a exemplo do que foi constatado em relação às decisões do Conselho de Contribuintes, as dificuldades impostas pelo tema em questão levarão também à seguinte conclusão:

A análise de poucas decisões do antigo Conselho de Contribuintes foi suficiente, entretanto, para a constatação de que qualquer tentativa de catalogar tais julgados segundo os institutos acima referidos seria frustrada: não obstante diversas decisões fizessem referência a um ou mais deles, logo se percebeu que os julgadores administrativos não os adotavam uniformemente. Noutras palavras, um mesmo instituto era mencionado por diversos julgadores em situações em nada comparáveis, enquanto situações assemelhadas eram qualificadas de modo diverso, conforme o julgador (SCHOUERI, 2010, p. 16).

O excerto demonstra claramente a dificuldade para identificar e para diferenciar os diversos institutos caracterizadores do planejamento tributário e da elisão abusiva, notadamente os que fazem parte deste estudo: simulação, abuso de direito, abuso de forma, negócio indireto, fraude à lei, falta de propósito negocial, porém nem todos consideram as dificuldades insuperáveis:

[...] os julgamentos administrativos e judiciais que combatem a elusão devem ocorrer num ambiente de total clareza metodológica, em que restem explicitadas as normas legais que fundamentam as qualificações jurídicas operadas pelo julgador. Os nomes ou os rótulos não são o mais importante: não nos parece um real problema que um julgador ou um doutrinador prefira chamar de “negócio indireto simulado por ausência de defeito de causa”, ou de “abuso de direito” a mesma estrutura de planejamento tributário que preferimos designar como “fraude à lei”. O que importa verdadeiramente é explicitar com clareza os elementos do conceito a ser utilizado numa sentença ou num estudo doutrinário, e quais normas legais fundamentam sua construção e sua aplicação à realidade concreta (GODOI, 2013, p. 27).

Nesse ambiente em que conceitos se assemelham e se misturam, a metodologia do *Normative Systems* admite existir um universo do discurso (UD), decorrente de um

conjunto de fatos com propriedades comuns; um universo de ações (UA), decorrente de um conjunto possível de ações inerentes ao universo do discurso; além de um universo de propriedades (UP), decorrente de um conjunto de propriedades que existem no universo do discurso.

Nesse contexto, no estudo das decisões do Conselho de Contribuintes, considerando-se que o sistema proposto é completo, coerente e redundante, partiu-se de uma primeira matriz, cujos pressupostos se subdividiam entre duas possibilidades: ser válido (V) ou inválido (I), perfazendo um universo de soluções máximas (Usmax), nos seguintes termos:

O UA será formado também por uma única ação, qual seja, “planejamento válido” (“V”), o que resultará em duas possibilidades normativas V e I (planejamento inválido). Assim, teremos $Usmax = (V, I)$. As propriedades do UP serão aqueles elementos que, conforme a análise que fizemos dos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, são os geralmente levados em conta para julgar um planejamento tributário como válido ou inválido. O UC será formado pela combinação entre os elementos do UP. E, como normas, teremos, ao invés de enunciados legais, os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, pois cada um deles vincula uma solução a um ou mais casos (SZTOKFISZ, 2010, p. 509).

A primeira matriz fica constituída com quatro propriedades: a) P1 – a preliminar de desconsideração foi analisada? b) P2 – a operação teve outros motivos que não os tributários? c) P3 – o órgão julgador considerou os fatos tais como descritos? d) P4 – foram observadas as regras cogentes não tributárias?

Desse modo, seguindo-se modelo de tabulação desenhado no estudo das decisões do Conselho de Contribuintes (SZTOKFISZ, 2010, p. 510) e considerando-se que a preliminar tenha sido analisada e considerada válida, uma vez que sua invalidação inviabiliza a análise das demais propriedades da matriz 1, e considerando-se também que o símbolo mais (+) serve para designar o planejamento válido e o símbolo menos (-) serve para designar o planejamento inválido, pode-se ter a seguinte matriz hipotética:

	Universo de propriedades			Acórdão
	P2	P3	P4	
01	+	+	+	V
02	-	-	+	V
03	+	-	+	I
04	-	-	+	I
05	+	+	-	V
06	-	+	-	I
07	+	-	-	V
08	-	-	-	I

O estudo sobre as decisões do Conselho de Contribuintes houve por bem criar também uma segunda matriz, visando a identificar as motivações que levavam os julgadores a decidir se a operação teve motivos não tributários, utilizando-se os seguintes pressupostos:

[...] nesse segundo problema normativo, o UA consiste em “houve motivação tributária” (“T”), sendo que as possibilidades normativas serão T e NT (“não houve motivação tributária”). Destarte, o Usmax será = (T, NT). As propriedades do UD serão definidas por meio da observação dos elementos levados em conta pelos conselheiros para entender se uma operação teve ou não motivação tributária. Para tanto, valer-nos-emos apenas dos acórdãos em que a P1 foi efetivamente analisada pelos julgadores. O UC, evidentemente, será composto das combinações possíveis entre as propriedades. E, da mesma forma que o primeiro problema normativo, as normas serão extraídas dos acórdãos dos Conselhos dos Contribuintes (SZTOKFISZ, 2010, p. 510).

A segunda matriz fica constituída com quatro propriedades: a) P1A – a operação teve outros motivos que não os tributários? b) P1B – houve um adequado intervalo temporal entre as operações? c) P1C – as partes envolvidas eram independentes? d) P1D – existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? Disso resulta que a análise da propriedade P1A é pré-requisito essencial para a verificação das demais propriedades da matriz 2.

A par de tudo isso objetiva-se adotar o seguinte padrão de comportamento: a) identificar o número do acórdão e a câmara de julgamento, a data e o tipo de tributo reclamado, numerando-o por item sequencial; b) identificar se houve a preliminar de desconsideração de ato ou negócio jurídico; c) caso a preliminar tenha acatado a desconsideração, identificar se houve análise de P2, P3 e P4 de modo explícito na ementa ou na decisão; d) caso P2 tenha sido analisada, identificar se houve análise de P1B, P1C e P1D; e) identificar se, ainda que não tenha sido citado explicitamente nenhum dos institutos qualificadores da elisão abusiva, tais como falta de propósito negocial, abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, negócio indireto, foi mantido o lançamento, com o indicativo de que o termo dissimulação mantém maior correspondência com a simulação, de acordo com o teor da respectiva decisão. Ao final, tabularam-se os resultados encontrados.

Item I – Acórdão n. 18.177/07/3^a. 29/05/2007. ICMS: diferimento e crédito indevido. Preliminar de desconsideração não analisada. No mérito, não foi acatada, como consta no seguinte trecho da decisão: “Para fins de desconsideração do ato/negócio

jurídico, o Fisco alega que houve, na verdade, operação de venda de madeira – mercadoria – às empresas participantes do contrato, disfarçada de venda de mata em pé – bem imóvel – sujeitando-se a Autuada à incidência de ICMS nessas operações. No entanto, não acrescenta documento algum para confirmar suas suposições relativas às vendas de madeira, tudo fazendo crer na correção jurídica dos contratos celebrados”. Desse modo, a desconsideração promovida pelo Fisco não foi acatada.

Item II – Acórdão n. 18.302/09/2ª. 17/04/2009. ICMS: venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Preliminar de desconsideração não analisada. No mérito, não foi acatada, como consta no seguinte excerto da ementa: “Entretanto, restou comprovada nos autos a inobservância, por parte do Fisco, de formalidade prevista na legislação tributária, em especial o disposto nos artigos 205, da Lei n. 6763/1975, e 110, do RPTA/MG, o que determina a nulidade do lançamento do crédito tributário. Decisão pelo voto de qualidade”. É oportuno observar que houve discussão, no bojo da decisão, sobre institutos que caracterizam elisão e evasão, inclusive um alentado voto de divergência que, a par de analisar uma série deles, houve por bem considerar ter havido negócio simulado, situação que identificaria evasão tributária, o que tornaria, por si só, desnecessária a desconsideração, com base na norma antielisiva.

Item III – Acórdão n. 18.502/09/2ª. 20/10/2009. ICMS: falta de carimbo de notas fiscais nos postos de fiscalização no trajeto entre o remetente e o destinatário. Preliminar analisada com o não acatamento da desconsideração, assim grafado na ementa: “Não acatada a desconsideração de negócio jurídico levada a efeito pelo Fisco por falta de pressupostos para tal procedimento. Decisão por maioria de votos”. É oportuno observar que houve discussão sobre institutos que caracterizam a elisão no bojo da decisão.

Item IV – Acórdão n. 19.620/12/2ª. 17/04/2012. ICMS: substituição tributária. Preliminar analisada com admissão da desconsideração do negócio jurídico, motivada, segundo a ementa, na “existência de operações triangulares entre o estabelecimento da Impugnante e suas distribuidoras, com o fim de reduzir o pagamento do ICMS nas operações próprias e de substituição tributária”. Não houve análise explícita de P2, P3 e P4, o que implica não ter havido também análise de P1B, P1C e P1D. Na decisão, destaca-se que: “[...] o Fisco pode, nos termos da lei, desconsiderar negócio jurídico que considerar simulado ou formulado com a finalidade de reduzir ou eliminar tributo. [...] a desconsideração do negócio jurídico não invalida o negócio jurídico, mas apenas o considera ineficaz para buscar o tipo que há por trás dele e achar o real tributo devido”. Quer dizer, apesar de discorrer sobre aspectos inerentes à elisão abusiva, mesmo porque houve por bem desconsiderar as operações entre o fabricante e suas

distribuidoras, refazendo as operações como se tivessem sido efetivamente realizadas entre o fabricante e os consumidores, de forma direta, tal situação não fica explícita nem na ementa nem na decisão, permitindo concluir-se que a alegada dissimulação, que motivou a desconsideração, resultou em ser confundida com a própria simulação, o que pode ser uma dificuldade a mais a ser considerada no âmbito do ICMS.

Item V – Acórdão n. 20.762/12/1^a. 29/03/2012. ITCD: doação de imóvel *versus* compra e venda. Preliminar de desconsideração não foi analisada. No mérito, não foi acatada, como consta no seguinte trecho da ementa: “Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial o disposto no art. 205-A da Lei n. 6.763/1975 e no art. 83 do RPTA, o que determina a nulidade do lançamento. Decisão unânime”.

Item VI – Acórdão n. 20.763/12/1^a. 29/03/2012. ITCD: doação de imóvel *versus* compra e venda. Preliminar de desconsideração não foi analisada. No mérito, não foi acatada, como consta no seguinte trecho da ementa: “Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial o disposto no art. 205-A da Lei n. 6.763/75 e no art. 83 do RPTA, o que determina a nulidade do lançamento. Decisão unânime”.

Item VII – Acórdão n. 20.764/12/1^a. 29/03/2012. ITCD: doação de imóvel *versus* compra e venda. Preliminar de desconsideração não foi analisada. No mérito, não foi acatada, como consta no seguinte trecho da ementa: “Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial o disposto no art. 205-A da Lei n. 6.763/75 e no art. 83 do RPTA, o que determina a nulidade do lançamento. Decisão unânime”.

Item VIII – Acórdão n. 20.765/12/1^a. 29/03/2012. ITCD: doação de imóvel *versus* compra e venda. Preliminar de desconsideração não foi analisada. No mérito, não foi acatada, como consta no seguinte trecho da ementa: “Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte da Fiscalização, da formalidade prevista na legislação tributária para fins de desconsiderar a realização do negócio jurídico dissimulado, em especial o disposto no art. 205-A da Lei n. 6.763/1975 e no art. 83 do RPTA, o que determina a nulidade do lançamento. Decisão unânime”.

Item IX – Acórdão n. 21.237/13/1ª. 11/06/2013. ITCD: doação de cotas de capital de empresa sem recolhimento do imposto. Preliminar analisada. Conclui pelo afastamento da alegação da defesa sobre a desconsideração do negócio jurídico nos seguintes termos, conforme consta da decisão: “[...] cumpre ressaltar que não houve, de fato, a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, nos presentes autos [...] não cabe aqui discutir a observância ou não dos procedimentos próprios da desconsideração do negócio jurídico previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008”.

Item X – Acórdão n. 21.238/13/1ª. 11/06/2013. ITCD: doação de cotas de capital de empresa sem recolhimento do imposto. Preliminar analisada. Conclui pelo afastamento da alegação da defesa sobre a desconsideração do negócio jurídico nos seguintes termos, conforme consta da decisão: “[...] cumpre ressaltar que não houve, de fato, a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, nos presentes autos [...] não cabe aqui discutir a observância ou não dos procedimentos próprios da desconsideração do negócio jurídico previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/08”.

Item XI – Acórdão n. 21.239/13/1ª. 11/06/2013. ITCD: doação de cotas de capital de empresa sem recolhimento do imposto. Preliminar analisada. Conclui pelo afastamento da alegação da defesa sobre a desconsideração do negócio jurídico nos seguintes termos, conforme consta da decisão: “[...] cumpre ressaltar que não houve, de fato, a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, nos presentes autos [...] não cabe aqui discutir a observância ou não dos procedimentos próprios da desconsideração do negócio jurídico previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008”.

Item XII – Acórdão n. 21.240/13/1ª. 11/06/2013. ITCD: doação de cotas de capital de empresa sem recolhimento do imposto. Preliminar analisada. Conclui pelo afastamento da alegação da defesa sobre a desconsideração do negócio jurídico nos seguintes termos, conforme consta da decisão: “[...] cumpre ressaltar que não houve, de fato, a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, nos presentes autos [...] não cabe aqui discutir a observância ou não dos procedimentos próprios da desconsideração do negócio jurídico previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008”.

Item XIII – Acórdão n. 21.241/13/1ª. 11/06/2013. ITCD: doação de cotas de capital de empresa sem recolhimento do imposto. Preliminar analisada. Conclui pelo afastamento da alegação da defesa sobre a desconsideração do negócio jurídico nos seguintes termos, conforme consta da decisão: “[...] cumpre ressaltar que não houve, de fato, a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, nos presentes autos [...] não cabe aqui discutir a observância ou não dos procedimentos próprios da desconsideração do negócio jurídico previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008”.

Item XIV – Acórdão n. 21.242/13/1ª. 11/06/2013. ITCD: doação de cotas de capital de empresa sem recolhimento do imposto. Preliminar analisada. Conclui pelo afastamento da alegação da defesa sobre a desconsideração do negócio jurídico nos seguintes termos, conforme consta da decisão: “[...] cumpre ressaltar que não houve, de fato, a aplicação da norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, nos presentes autos [...] não cabe aqui discutir a observância ou não dos procedimentos próprios da desconsideração do negócio jurídico previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n. 44.747/2008”.

Constata-se, pela análise feita das decisões prolatadas pelos órgãos julgadores de Minas Gerais, insuficiência de elementos que permitam aplicar a metodologia do *Normative Systems* nos moldes propostos. Isso pode evidenciar incompletude, incoerência ou divergência de solução para os mesmos casos (SZTOKFISZ, 2010, p. 509). Além disso, parece sempre possível aplicar o instituto da simulação a casos em que seria aplicável a desconsideração nos termos da lei antielisão mineira. Isso, de certa forma, parece confirmar, ainda que parcialmente, haja vista o pequeno número de decisões analisadas, que ainda perdura confusão entre os conceitos de elisão e evasão tributária no âmbito do contencioso administrativo.

Todavia, constata-se também que a análise da preliminar de desconsideração pelo órgão julgador assume papel de extrema relevância nos julgamentos dos casos nos quais o Fisco entende cabível a aplicação da legislação sobre planejamento tributário evadido de elisão abusiva.

De qualquer modo, torna-se oportuno registrar que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais tem recepcionado a norma antielisão mineira, conforme se pode constatar pelo acórdão constante no Processo n. 1.0145.09.562393-3/006(1), com numeração única 5623933-66.2009.8.13.0145, datado de 13/09/2011, cuja ementa está assim grafada:

TRIBUTÁRIO – ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN – ART. 205, LEI ESTADUAL N. 6.763/75 – NORMA ANTIELISIVA – NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO – IMPOSSI-

BILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA – FATOS GERADORES POSTERIORES – APLICAÇÃO – ART. 55-A DA CLTA/MG – LEGALIDADE – ART. 149, VII, CTN – DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO – SENTENÇA REFORMADA.

Para que não paire dúvida sobre a recepção da legislação de Minas Gerais pelo Judiciário, cabe observar que o referido acórdão, de lavra da 6ª Câmara Cível, reformou a sentença no reexame necessário, restando prejudicado o recurso voluntário.

10 NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTIELISIVA PELOS ESTADOS

A tabela elaborada com os resultados colhidos pela pesquisa feita para embasar este estudo (Anexo 2) contém as respostas dos estados aos quesitos do questionário (Anexo 1) e aponta que um total de 19 estados responderam. Destes, quatro não são favoráveis à regulamentação da norma antielisiva nos estados, enquanto 13 o são. Este número corresponde à maioria dos estados, tendo em vista que os quatro arrolados no tópico 9 já editaram as respectivas normas, com maior ou menor grau de abrangência, conforme ficou evidenciado no referido tópico. Sendo assim, 15 dentre os estados que responderam ainda não possuem tal regramento.

Na tabela constam as observações que os estados fizeram: alguns afirmaram que a norma geral antielisiva é dotada de eficácia plena; outros, que serve apenas para aperfeiçoar a legislação, dificultando o planejamento; ou, ainda, que é melhor priorizar o combate à evasão fiscal, dada a dificuldade de operacionalizar o combate à elisão em decorrência da falta de clareza dos limites e das possibilidades da norma no âmbito estadual, inclusive pelo risco de cometimento de abuso de autoridade na aplicação.

Foram também apontadas dúvidas sobre como conciliar as práticas atuais de fiscalização com o combate à elisão fiscal, o que implicaria limitar a atuação nas esferas federal, estadual e municipal, inclusive considerando a repercussão de uma esfera na outra; ou sobre como despertar o interesse do Fisco acerca da desconstituição de atos do contribuinte, uma vez que eventual cobrança apenas de multa moratória poderia ser tida como prejudicial à remuneração, que é composta por percentual de produtividade; e ainda dúvidas sobre a aplicação de princípios mais favoráveis ao sujeito passivo. Houve também estados que manifestaram entendimento favorável à aprovação de legislação federal, vista como única forma de padronizar a norma antielisão.

Portanto, as respostas favoráveis à regulamentação da norma antielisiva nos estados preponderaram, bem assim as questões e as dúvidas sobre sua aplicação. Então, em face das escassas informações sobre a atuação do Fisco estadual neste particular, convém tecer considerações sobre o assunto, notadamente no campo do ICMS, imposto de maior repercussão tributária em termos de arrecadação, de fiscalização ou de previsão legislativa, considerações estas válidas para os demais tributos de competência estadual, no que couberem.

O ICMS, nos termos do art. 150 do CTN, é considerado imposto de lançamento por homologação – denominado por muitos doutrinadores de autolançamento. Nesta categoria de tributo, o contribuinte pratica atos que deveriam ser levados a efeito pela fiscalização, impossibilitada do pleno exercício em virtude do grande número de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado.

Assim sendo, apesar de o CTN (art. 142) admitir que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, o contribuinte deve antecipar o ato dessa autoridade conforme a série de procedimentos dispostos na legislação tributária, antecipando-se, portanto, ao ato administrativo que homologará, ou não, sua atuação.

A sistemática normal de apuração do ICMS (art. 19, LC n. 87/1996), atendendo ao princípio da não cumulatividade, determina o registro dos créditos e dos débitos. Quando adquire determinada mercadoria ou serviço, o contribuinte está obrigado a registrar uma série de dados discriminados na nota fiscal, transcrevendo-os para o denominado Livro Registro de Entradas (LRE), apropriando o valor do imposto suportado a título de crédito nos termos dispostos pela legislação. Por meio desse procedimento o contribuinte torna-se credor em relação ao estado do valor do ICMS destacado no corpo da nota fiscal para fins exclusivos de abatimento com débito gerado nas operações de saída. A depender da origem da mercadoria ou do serviço adquirido, pode haver variação no crédito apropriado. Em contrapartida, quando vender, o contribuinte será devedor do ICMS destacado na nota fiscal, que poderá variar conforme a alíquota da operação interna ou interestadual aplicável à base de cálculo. Este ICMS será registrado no Livro Registro de Saídas de Mercadorias (LRS).

Para simplificar a sistemática de crédito/débito do ICMS, considere-se cada mercadoria adquirida: fica fácil admitir que, respeitado o princípio da não cumulatividade do imposto, no mínimo o contribuinte deverá recolher aos cofres públicos o valor do ICMS proporcionado pelo lucro da intermediação que promoveu ou o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual no caso de aquisição em outro estado. Exemplo: caso a mercadoria seja adquirida no mercado interno e sua venda seja realizada tam-

bém no mercado interno, apesar de as alíquotas da compra e da venda da mesma quantidade de mercadoria serem idênticas, haverá uma variação no preço da mercadoria para maior, sem a qual não se justificaria a atividade mercantil, proporcionando o débito do contribuinte (e o crédito do estado), que deverá ser pago no prazo estabelecido na legislação tributária estadual.

Pois bem, as informações do Livro Registro de Entradas e do Livro Registro de Saídas devem ser transferidas (basicamente os valores consolidados) para o Livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), que proporciona à fiscalização uma visão geral dos débitos e dos créditos do contribuinte a cada mês.

O contribuinte pode realizar por período mensal – período de apuração eleito pela legislação estadual como regra geral – diversas operações de compra e venda, o que requer a apuração conjunta de todas. A depender do volume de compras e de vendas, pode ocorrer que a cada período de apuração haja saldo devedor ou saldo credor para o contribuinte. Quando for devedor, o valor deverá ser recolhido ao estado no prazo específico. Caso seja credor, será transferido para o período seguinte de apuração.

Supondo-se que um universo de milhares de contribuintes do ICMS em cada estado utilize a sistemática do crédito/débito na apuração mensal do imposto a recolher; que para fiscalizar esse universo existe um contingente efetivo, porém insuficiente de fiscais; que inexista arcabouço normativo atribuindo a um número considerável de fiscais a responsabilidade mensal, semestral ou anual de visitar todos os contribuintes, sem exceção, para homologar os valores previamente registrados nos livros de apuração; supondo-se também que a concordância da fiscalização fosse muito superior à discordância, o agente estaria obrigado a lavrar o termo de homologação admitindo a completa regularidade dos valores observados e anotados. Somente em tais condições hipotéticas e ideais poder-se-ia admitir a real e efetiva constituição do crédito tributário por lançamento da autoridade administrativa.

Ocorre que não se tem conhecimento de atuação em tal escala no que concerne ao ICMS. E se houvesse comando obrigatório nesse sentido no ordenamento jurídico tributário as dificuldades seriam imensas, uma vez que importaria à autoridade administrativa responsabilidade de atestar a regularidade de todas as operações. Com efeito, o fiscal encarregado de efetuar auditoria nas contas de determinado contribuinte opta por uma ou algumas das contas – fornecedores, mercadorias, estoque, etc. Além disso, o planejamento da fiscalização costuma direcionar a atividade mediante seleção prévia de contribuintes ou grupo de contribuintes.

Pode-se apurar divergência entre os valores informados e os efetivamente pagos pelo contribuinte em confronto com aqueles apurados pela autoridade. Esses valores podem se referir ao tributo em si ou ser somados a eventuais acréscimos monetários ou sancionatórios. Mas a autoridade administrativa (auditor ou fiscal de tributos estaduais) não costuma homologar expressamente os registros efetuados pelo contribuinte necessários à antecipação do pagamento do imposto apurado pelo autolançamento. Quando o faz com base em determinado tipo de levantamento levado a efeito, executa-o a título precário, uma vez que este poderá ser revisado posteriormente.

É mais comum a homologação ocorrer quando existe discordância entre os valores apurados no levantamento efetuado pelo fiscal e os valores registrados pelo contribuinte. Neste caso, o lançamento (agora denominado de ofício) vai registrado no auto de infração, que consolida os valores devidos do imposto mais a penalidade aplicável. Então são distintos: a multa aplicada e o lançamento de ofício. Este não representa homologação do autolançamento, considerado aquele que é efetuado pelo contribuinte.

Assim, no âmbito do ICMS, a homologação expressa do lançamento do contribuinte é possível, mas não constitui procedimento padrão da fiscalização. Só é adotada quando nenhum ICMS é considerado devido depois de procedida a fiscalização. De fato, a sistemática crédito/débito implica que supressão ou redução do imposto devido só se efetiva no prazo do recolhimento depois da apuração do saldo correspondente ao período em análise. Deve ser esta a visão do analista ou do aplicador do direito que analisa o denominado levantamento fiscal, procedimento usual de fiscalização que consiste na auditoria fiscal (análise dos livros e dos documentos fiscais) e contábil (análise dos livros e dos documentos contábeis).

É preciso registrar também que em caso de constatação de crime contra a ordem tributária quando do levantamento fiscal em regra não se há de levar em conta os créditos lançados em conta gráfica pelo contribuinte, posto que: os créditos encontram-se devidamente lançados no LRE, tendo sido apropriados no período da irregularidade ou transferidos para o período seguinte, não cabendo excluí-los para a apropriação individualizada com o débito constatado; o crédito tributário nascido de operação acobercada por documento inidôneo tem vencimento coincidente com o referido nascimento, não havendo como falar em apuração de eventual crédito; o lançamento do crédito tributário, mediante auto de infração, não deverá conter o imposto pago pela entrada (crédito), consoante se depreende do exame do art. 155, § 2º, I, da Constituição de 1988, do art. 142 do CTN e do art. 21 da Lei Complementar n. 87/1996.

A fiscalização estadual atua também na verificação das mercadorias que transitam no território do estado. As ações da fiscalização sobre as mercadorias em trânsito estão tradicionalmente voltadas para o desenvolvimento das atividades delimitadas nos postos fiscais de fronteira ou volantes fiscais. Em geral, os postos fiscais de fronteira são responsáveis pelo controle das entradas e das saídas de mercadorias no território de alguns estados, oportunidade em que, mediante os recursos disponíveis a cada momento, se efetua a confrontação dos dados existentes nos documentos fiscais com aqueles disponíveis no sistema informatizado propiciado pelas Fazendas estaduais.

Uma das principais finalidades do posto fiscal de fronteira é a coleta de documentos fiscais, que possibilitam a criação e a atualização permanente de um banco de dados de entrada e saída dos contribuintes que realizam operações interestaduais de compra e venda de mercadorias. Mas essa situação tende a se alterar em face da crescente utilização da nota fiscal eletrônica (NF-e) e do sistema de escrituração fiscal digital (Sped).

Por sua vez, as volantes fiscais, em geral, são responsáveis pelas ações do controle do trânsito de mercadorias em setores preestabelecidos do território estadual, mais especificamente nas regiões urbanas. Considera-se volante fiscal normalmente a circulação isolada de veículos padronizados da fiscalização, integrada por auditores ou fiscais e, algumas vezes, por policiais. Destinam-se a coibir o trânsito de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais ou a verificar a regularidade na descarga de mercadorias. As ações de fiscalização de mercadorias em trânsito abrangem ainda as atividades de fiscalização realizadas em empresas de transporte rodoviário e aéreo, como a própria Empresa de Correios e Telégrafos, além da cobrança do ICMS sobre produtos agropecuários.

Vê-se assim que a atividade da fiscalização no trânsito de mercadoria é diferenciada daquela exercida na auditoria fisco-contábil. No trânsito, pode ocorrer de o fiscal detectar a existência de mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo, assim considerado basicamente aquele que não tem a autorização da fiscalização para acobertar o trânsito das mercadorias. Nesta situação, o contribuinte utiliza-se de expedientes que configuram de plano a supressão ou a redução do imposto, independentemente da apuração mensal da operação.

A irregularidade sequer permite a identificação do contribuinte remetente, que deixou de emitir a nota fiscal. Tal identificação só é possível mediante confissão, como no caso em que o remetente busca resgatar a mercadoria apreendida, ou por via de informação prestada pelo transportador. Há casos em que a identificação registrada na

nota fiscal permite a identificação do remetente, que pode ser contribuinte regularmente inscrito no cadastro estadual, o qual se vale do expediente para recolher imposto menor do que o realmente devido; ou ainda de remetente não inscrito no cadastro, que jamais pagará o imposto destacado na nota fiscal inidônea.

Outro caso bastante comum ocorre quando a quantidade de mercadoria discriminada na nota fiscal é inferior àquela efetivamente transportada, dependendo essa constatação da contagem física realizada pelo fiscal. Ora, cada uma dessas situações caracteriza, de *per se*, supressão ou redução do imposto, implicando sua cobrança imediata, uma vez que só é possível admitir o direito à sistemática do crédito/débito às operações lícitamente realizadas, nas quais resta evidenciado o imposto pago na operação anterior a ensejar o crédito.

Em face dessas irregularidades, o contribuinte não pode, posteriormente à ação fiscalizadora inicial, registrar os valores da operação para recolher o imposto juntamente com o montante apurado pelo conjunto de operações realizadas no período, uma vez que o procedimento fiscal lhe retira a espontaneidade, aniquilando sua pretensão (CTN, art. 138).

Nos casos em que o fato gerador do ICMS não estiver acobertado pelo documento fiscal determinado na legislação tributária – a exemplo de mercadoria sem nota fiscal ou com nota fiscal inidônea –, como regra geral esta prescreve o momento da ocorrência do fato gerador como momento do pagamento do imposto. Portanto, não permite a apropriação de eventuais créditos fiscais para compensar o débito não pago, prática que pode evidenciar, inclusive, crime contra a ordem tributária.

É para enfrentar essas situações centradas na fiscalização, seja por meio de auditoria fisco-contábil ou no trânsito de mercadorias, nos casos em que o contribuinte adota postura visando a suprimir ou a reduzir o valor do tributo, seja mediante simulação, fraude, conluio ou até crime contra a ordem tributária, o Fisco estadual precisa se preparar. Por meio de artifícios embasados em procedimentos legislativos formais o sujeito passivo busca amparar-se em atos ou negócios jurídicos que fazem as vezes de planejamentos tributários legítimos e oponíveis ao Fisco, mas na verdade assumem características de elisão abusiva. Não custa lembrar as palavras de Schoueri (2010, p. 20) quando afirma:

Outro fruto que surge da pesquisa é a revelação da necessidade de que se compatibilizem lei e jurisprudência administrativa: as regras que se extraem poderão – ouvido o Poder Legislativo – servir de base para mudança na lei. Afinal é ditame da segurança jurídica

que a natural evolução da jurisprudência encontre na lei suas balizas. Até que tal mudança legislativa ocorra, impõe-se ao contribuinte a tarefa de acompanhar a jurisprudência, a fim de assegurar seu direito de – legitimamente – buscar a economia tributária, bem como estruturar seus negócios do modo como melhor lhe convenha. Sirvam-lhe de alerta, entretanto, os resultados desta pesquisa, para compreender que este exercício de direito não é ilimitado.

Combinando as ponderações anteriores ao resultado da pesquisa com os estados, cujo resultado foi favorável à regulamentação da norma antielisiva, ainda que levantando dúvidas e dificuldades, integra este estudo minuta da norma antielisão formulada com o intuito de aprofundar o debate e, quiçá, ser aperfeiçoada, aprovada e aplicada pelos estados nos termos mais adequados a cada um.

A adoção de norma antielisiva eficaz contribui para fortalecer a administração tributária. Esta poderá adotá-la em seu caráter essencial, como previsto na Medida Provisória n. 66, de 2002, e na Lei n. 19.978, de 2011, de Minas Gerais, ambas voltadas para os casos que caracterizam falta de propósito comercial ou abuso de forma. Também pode ser utilizada para fortalecer os casos que configuram a simulação, como parece ocorrer, no âmbito federal, em decisões do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e nos órgãos julgadores de Minas Gerais, em âmbito estadual.

11 PROPOSTA DE NORMA ANTELISIVA PARA OS ESTADOS

A formulação de uma minuta de legislação regulamentadora da norma antielisiva para os estados visa a dotá-los de um recurso legislativo que favoreça a fiscalização na análise dos atos e dos negócios jurídicos que possam caracterizar práticas de elisão abusiva disfarçadas de planejamento tributário legítimo. Estes costumam seguir determinados padrões formais, sem observância da substância jurídica de atos e negócios compatíveis com as atividades econômicas desenvolvidas pelos sujeitos passivos.

Tem prevalecido a linha de desenvolvimento legislativo promovida pela Medida Provisória n. 66, de 2002, inclusive com sua recepção pelo ordenamento jurídico de Minas Gerais, onde tem sido regularmente aplicada a norma geral antielisiva pela fiscalização, seguida de julgamento no âmbito contencioso, com garantia aos princípios da ampla defesa e do contraditório, além de ter sido recepcionado pelo Tribunal de Justiça desse estado. Por isso, a minuta formulada adota também a mesma composição, com

ajustes que permitem unir as disposições em um único instrumento legislativo, sem necessariamente distribuí-los entre lei e regulamento, como se dá em Minas Gerais.

Visando a evitar maiores divergências, sejam doutrinárias sejam jurisprudenciais, ou, até mesmo, fiscais, optou-se por prever os institutos da falta de propósito negocial e do abuso de forma, inserindo-os na ordem jurídica, dentre outros postos pela doutrina que podem servir para identificar casos de elisão abusiva decorrentes de atos ou negócios jurídicos praticados, sem, contudo, defini-los, como o fazem a MP n. 66/2002 e a Lei de Minas Gerais, evitando-se divergências técnicas que provoquem dubiedade interpretativa.

Observa-se ainda, com base na análise de algumas decisões do Tribunal Administrativo de Minas Gerais, que o julgamento preliminar dos atos de desconconsideração promovidos pelo Fisco consistem em solução rápida, adequada e eficaz, portanto essencial para a adoção da norma antielisiva nos estados. A medida garante um rito próprio a ser estritamente obedecido como pré-requisito para a desconstituição de atos ou negócios jurídicos. Tal medida coaduna-se com o seguinte posicionamento:

O ato de desconconsideração produzido pelo Fisco, antes do auto de infração, levaria à suspensão da fiscalização enquanto não houvesse decisão definitiva do órgão competente acerca da dúvida levantada sobre a licitude da operação. Vale dizer, burocratizaria ainda mais os procedimentos administrativos, gerando insatisfação tanto à Administração Tributária quanto ao contribuinte.

Se a desconconsideração for praticada como pressuposto para a lavratura do auto de infração, dele faria parte, provocando o debate de legalidade no bojo do procedimento administrativo instaurado pela autuação fiscal. Portanto, os autos de infração lavrados sobre hipóteses de aplicação da norma antielisiva teriam o mesmo tratamento dos atuais, inclusive a duplicidade de instância. A diferença residiria na celeridade do rito. Formar-se-ia um procedimento administrativo especial, sumário, assegurando-se sempre a ampla defesa e o contraditório, consoante artigo 5º, inciso LV, da CF 1988 (ESTRELLA, 2003, p. 161).

Coaduna-se inclusive com a questão de o ato de desconconsideração atuar no plano da eficácia e não da validade, uma vez que, desconSIDERADO o negócio, este continua válido para terceiros, não surtindo, porém, efeitos contra a Fazenda, como corolário do artigo 118 do CTN (ESTRELLA, 2003, p. 161). Contendo os elementos citados, a proposta para uma lei da norma geral antielisiva encontra-se posta no Anexo 3.1, com redação alternativa para o art. 4º, no Anexo 3.2.

11.1 Cumulatividade de critérios: propósito negocial e abuso de formas

A proposta legislativa apresentada neste trabalho (Anexo 3.1) dispõe, no § 1º do art. 2º, sobre a ocorrência simultânea da falta de propósito negocial e abuso de forma. Sendo assim, deverá haver a cumulatividade de critérios para que haja a desconsideração do negócio jurídico para fins tributários. Justifica-se tal medida, visto que, nos dizeres de Germano (2013, p. 131), o fato de se realizar um negócio com a única finalidade de se economizar tributos (motivo) nada diz sobre a possibilidade de revisão do lançamento. Uma vez presente a causa do negócio, não havendo simulação nem fraude, este deve ser respeitado e não poderá haver pretensão de tributação apenas porque, supostamente, haveria outra forma mais onerosa do ponto de vista fiscal de se obter o mesmo efeito.

Ressalte-se que o conceito de formas jurídicas possui um sentido muito concreto: não se trata do cumprimento, ou não, de eventuais requisitos de forma do negócio jurídico. Abusar de formas jurídicas é, portanto, abusar do tipo contratual. Nesse sentido, preservam-se os negócios jurídicos que realmente tenham propósito negocial, ainda que haja abuso de forma, e vice-versa.

Ademais, tal posicionamento coaduna-se com o de Germano (2013, p. 239), que considera a necessidade de se garantir a segurança jurídica dos contribuintes, sobretudo em virtude de existirem diversas correntes doutrinárias e mesmo jurisprudenciais a respeito dos limites ao controle dos atos praticados no âmbito de um planejamento tributário.

11.2 Aplicação de multas nos casos de desconsideração de ato ou negócio jurídico para fins tributários

A hipótese de requalificação do ato ou negócio jurídico pode ser entendida como ilícito tributário, porém sem efeito privado, isto é, mantêm-se incólumes os atos civis, ou seja, não se configura ilícito civil, embora haja uma linha tênue a separar os dois campos. Se configurado o ilícito civil, o ato é nulo (especialmente para análise do tema presente, em referência aos arts. 166, incisos II, III e VI, 167, 186 e 187 do Código Civil) e, portanto, também sem efeitos tributários.

Grande parte dos autores que se debruçaram sobre o tema, conforme visto anteriormente, entendem que a aplicação da multa, nesses casos, não é cabível, justamente porque não houve ato ilícito do ponto de vista do direito privado, o que não poderia

resultar em penalidade, caso fosse adimplindo o crédito resultante da requalificação – desconstituição para efeitos tributários nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN. A legislação dos estados que atualmente aplicam tal procedimento não impõe de imediato a chamada “multa punitiva”, mas somente quando, após intimação, o contribuinte não satisfaz a obrigação no tempo aprazado, oportunidade na qual esta é lançada. A MP n. 66/2001 trazia dispositivo com essa mesma metodologia. Porém, à luz da moderna teoria, que analisa aspectos de efetividade da norma, faz-se necessário que haja multa para esses casos, ainda que menor que a multa “normal”. Afinal, trata-se de ilícito tributário, com uma série de consequências nefastas, e o desestímulo a sua prática deve ser também um objetivo da norma que regula a matéria.

Conforme estudos de Gary Becker no campo penal, que podem ser adaptados para o campo da criminologia tributária (VALADÃO, 2011), e de Michael Allingham no campo mais específico da sonegação de tributos (FRANZONI, 2013), os elementos “risco de ser auditado” e “gravidade da pena” (custo da condenação) devem ser considerados pelo potencial praticante da ilicitude tributária, ou seja, o risco de ser pego, e, se for apanhado, o “volume do prejuízo” decorrente da penalidade aplicável, são fatores que devem estar presentes na norma. Ausente um deles (no caso, a “multa punitiva”), a ação elisiva, eivada de abuso (ou elusiva, na concepção de alguns), não encontra nenhum obstáculo. Isso porque não haveria risco efetivo de “tentar” o planejamento tributário agressivo. Se der certo, sem haver fiscalização, haverá uma economia tributária (ainda que duvidosa); se o contribuinte for autuado e houver a requalificação dos atos civis para efeitos tributários, com o conseqüente lançamento, o contribuinte pagará o que já deveria ter pago, acrescido apenas dos acréscimos moratórios. Essa situação, na prática, tem o efeito de estimular o comportamento elisivo (ou elusivo, como alguns doutrinadores preferem), no sentido do planejamento tributário agressivo.

Assim, pode-se entender que deve ser aplicada uma penalidade quando da requalificação, mas uma penalidade menor que a normalmente aplicada aos casos de não recolhimento de imposto, porém esse aspecto específico não foi objeto de consenso no desenvolvimento deste estudo, acabando por resultar em duas propostas de legislação. A primeira, no sentido de que não haja aplicação de multa de ofício nos casos da requalificação, a qual só é aplicada se o contribuinte não fizer o pagamento no prazo fixado na lei após a ciência do lançamento (Anexo 3.1). A outra proposta contempla a aplicação da multa de ofício já no lançamento, mas uma multa menor que a multa de ofício regular (pela sua metade, ou até 70%, conforme colocado de maneira alternativa, pois se entende como uma opção de política tributária, que pode variar de estado para estado. Assim, caso não haja pagamento no prazo fixado na lei, após a

ciência do lançamento a multa será elevada em 100%. *Vide* Anexo 3.2, que contempla apenas os dispositivos da multa, sendo o restante igual ao Anexo 3.1).

12 CONCLUSÕES

Neste estudo, que trata da regulamentação da norma antielisiva pelos estados da Federação brasileira relativamente aos atos e aos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes e sua oponibilidade ou não à Fazenda Pública Estadual, conclui-se pela propriedade de aprovação de tal regulamentação, com base na tese de que a desconstituição de tais atos e negócios atua no plano da eficácia e não da validade, como já se chegou a admitir anteriormente à edição da norma geral antielisão, prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Desse modo, resta inserir a regulamentação da norma antielisiva no ordenamento tributário dos estados para que possa ser aplicada e gere os efeitos que lhe são próprios de forma válida.

Veja-se que dos 19 entes de segundo nível da Federação pesquisados apenas quatro não são favoráveis à regulamentação da norma antielisiva nos estados, enquanto 13 são favoráveis, o que corresponde à maioria qualificada, mesmo porque quatro estados já possuem tal regulamentação em maior ou menor grau, ou seja, foi identificada a necessidade dessa regulamentação.

Essa nova realidade demonstrará que, como há o lícito tributário, há também o ilícito tributário; como há o lícito civil, há também o ilícito civil. Todavia, casos haverá em que o lícito civil poderá esconder um ilícito tributário ou, ainda, um abuso tributário. Pois bem, esse abuso constitui-se como elisão abusiva, que vem a ser justamente a prática adotada pelo sujeito passivo, que se torna inoponível ao Fisco ao procurar escopo no direito civil para descaracterizar a norma tributária, sem infringi-la, efetivamente, mas contornando-a, ou seja, dando-lhe um “drible”.

Enfim, ao invés de jogar no campo comum do direito tributário, o contribuinte prefere jogar em um artificial campo normativo. Pois bem, a regulamentação da norma antielisiva visa a coibir o uso do artifício, trazendo o jogo tributário para o campo do domínio público, evitando que o jogo seja completamente realizado no campo do domínio privado da economia de tributos em prejuízo da torcida geral, que, coletivamente, deixará de contar com tais recursos, que, arrecadados, garantem o bem comum. Daí a utilidade deste estudo e da proposta apresentada.

REFERÊNCIAS

Livros

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2006.
- BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN**, Brasília, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Relações tributárias entre controladoras e controladas com vantagens fiscais – elisão lícita de tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 79, abr. 2002.
- _____. Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.
- DRUMMOND de Andrade, Carlos. **Seleção de textos, notas, estudos biográfico, histórico e crítico por Rita de Cássia Barbosa**. 2. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos – artigo 116, parágrafo único, do CTN. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre, Notadez, ano 5, n. 17, jan.-fev. 2003.
- FERRAGUT, Maria Rita. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 67, abr. 2001.
- FERREIRA, Abel Henrique. Processo e procedimento administrativo tributário. Direito tributário em questão. **Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, Porto Alegre, FESDT, n. 5, 2010.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio**. 1. ed., 15. impressão. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1975.
- FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2006.
- FUKUYAMA, Francis. **O fim da história e o último homem**. Tradução de Aulide Soares Rodrigues. Rio de Janeiro: Rocco, 1992.
- GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

- GRECO, Marco Aurélio. O planejamento tributário e o novo Código Civil. **Impacto tributário do novo Código Civil**. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- _____. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- _____. Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do art. 116 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 75, dez. 2001.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- LOTT, Maíra Carvalhaes. O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil: uma abordagem conceitual e crítica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 210, mar. 2013.
- MARINS, James; FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2006.
- MARTINS, Iágaro Jung. Planejamento tributário e a norma cogente não tributária. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 119, ago. 2005.
- MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do Conselho de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) et al. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MENDONÇA, José Ronaldo Carlos de Almeida. **Apostila de tributos estaduais**. Maceió, 2006.
- _____. **Apostila de direito tributário**, 2004.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- MOREIRA ALVES, José Carlos. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (realizado pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), em Brasília, no período de 6 a 8 de agosto de 2001). **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: Esaf, 2002. 1 v.
- MOREIRA, André Mendes. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte v. 21, p. 11-17, mar.-abr. 2003.
- NAHRA FILHO, Willian Robert. Norma geral antielisão encartada no Código Tributário Nacional: o confronto entre o princípio da capacidade contributiva e a regra da tipicidade fechada e a pretensa tributação por analogia. **Revista de Direito Público**, Londrina, Universidade Estadual de Londrina, v. 1, n. 2, maio-ago. 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 76, jan. 2002.

PAULA, Daniel Giotti de. O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. **Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, PGFN, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2011.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1999.

REIS, Hécio Lafeté. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 209, fev. 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A elisão fiscal e a LC n. 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 83, ago. 2002.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 93, jun. 2003.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o propósito negocial**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o propósito negocial**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SOUZA, Mário Alberto de Alencar; MENDONÇA, José Ronaldo Carlos de Almeida. **Apostila da legislação tributária do Estado de Alagoas**. Maceió, 2002.

SZTOKFISZ, Cássio. Breve análise teórica do *Normative Systems*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o propósito negocial**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transacionais. São Paulo: RT, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 179, ago. 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Orient.) et al. Aprimoramento da tributação do consumo: uma proposta de aprimoramento do ICMS. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB)**: programa de estudos 2011. Brasília: Esaf, 2012.

_____. Crimes de sonegação fiscal: um enfoque criminológico e econômico In: OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Tabora da (Org.). **Estudos em memória do Prof. Dr. J. L. Saldanha Sanches**. 1. ed., vol. V, p. 233-286. Coimbra: Coimbra Editores, 2011.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Artigos

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária**.

Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Evas%C3%A3o-e-Elis%C3%A3o-Dial%C3%A9tica.pdf>> . Acesso em: 16/09/2013.

FRANZONI, Luigi A. **Tax evasion and tax compliance**. Disponível em: <1998http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430&download=yes> . Acesso em: 23/11/2013.

GODOI, Marciano Seabra. **Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro**: estudo de casos. Disponível em: <d.yimg.com/...q/groups/22127195/329815936/name/Artigo> . Acesso em: 18/06/2013.

HUGO, Maicon Guedes. **Norma geral antielisiva e sua regulamentação**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9071/norma-geral-antielisiva-e-sua-regulamentacao/3>> . Acesso em: 18/06/2013.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Planejamento tributário**. 2012. Disponível em: <<http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/Planejamento%20Tributario%202013-1.pdf>> . Acesso em: 20/09/2013.

PERIN, Carlos Alexandre. **Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira**. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3943/analise-da-constitucionalidade-da-insercao-de-norma-geral-antielisiva-na-legislacao-tributaria-brasileira/6>> . Acesso em: 18/06/13.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Em nota, Receita esclarece regulamentação da norma antielisão**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/imprensa/notas/2002/novembro/08112002.htm>> . Acesso em: 30/09/2013.

ROSA, Edgard L. Proença. O negócio indireto e suas repercussões no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 15-16, p. 74-90, 1981.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. Planejamento tributário e estado de direito: fraude à lei, reconstruindo conceitos, entre metáforas e “buracos no direito”: evasão, elusão, elisão ou... “ilusão”? Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5x00/planejamento-tributario-e-estado-de-direito-fraude-a-lei-reconstruindo-conceitos-entre-metaforas-eburacos-no-direito-evasao-elusao-elisao-ou-ilusao--eurico-marcos-diniz-de-santi>> . Acesso em: 17/06/2013.

ANEXO 1



PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF – FÓRUM DOS ESTADOS 2013 Núcleo de Administração Tributária

Orientador: Marcos Valadão (Esaf/RFB)

Projeto: *Regulamentação da Norma Antielisiva no Âmbito dos Estados*

Participantes do projeto: Flavio Chaib (PI), José Ronaldo Carlos de Almeida Mendonça (AL), Raimundo Augusto Cardoso de Miranda (PA)

REGULAMENTAÇÃO DA NORMA ANTELISIVA NO ÂMBITO DOS ESTADOS QUESTIONÁRIO

I – Identificação:

ESTADO/DF:

NOME DO RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES:

CARGO:

E-MAIL E TELEFONE:

II – Questionário:

1) O estado já regulamentou a norma antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN?

() SIM. Informe o número e o ano da lei: _____ () NÃO

2) Se a resposta ao item 1 foi “**sim**”, a referida norma já foi aplicada pelo respectivo Fisco?

() SIM () NÃO

3) Se a resposta ao item 2 foi “**sim**”, identifique alguma situação em que a norma antielisiva tenha sido aplicada.

4) Se a resposta ao item 2 foi “**sim**”, já houve algum questionamento a respeito da lei nos órgãos julgadores?

() SIM () NÃO

5) Se a resposta ao item 4 foi “**sim**”, o órgão julgador foi favorável à aplicação da norma?

() SIM () NÃO

6) Se a resposta ao item 1 foi “**não**”, é viável, ou mesmo aconselhável, que o estado regulamente essa norma com o objetivo de coibir a elisão fiscal abusiva?

() SIM () NÃO

ANEXO 2

TABULAÇÃO DE DADOS DO QUESTIONÁRIO DO ANEXO 1

Estado	Regulamentação	Norma	Acórdão	Regulamentar	Observação
AC	Não	Não	Não	Sim	-
AP	Não	Não	Não	Abstenção	-
AL	Não	Não	Não	Sim	Dúvidas: - conciliar as práticas atuais de fiscalização com o combate à elisão fiscal; - estabelecer os limites de atuação das esferas federal, estadual e municipal de fiscalização e a repercussão de uma esfera na outra; - despertar o interesse do Fisco centrado na percepção salarial, composta por percentual de produtividade, e a desconstituição de atos do contribuinte com a aplicação apenas de penalidades moratórias; - repercussão da aplicação de princípios em âmbito diverso da elisão tributária.
BA	Não	Não	Não	Não	Norma antielisiva já tem eficácia plena.
CE	Não	Não	Não	Não	-
DF	Não	Não	Não	Não	Apenas aperfeiçoar a legislação para dificultar o planejamento.
ES	Não	Não	Não	Sim	Aplicação principalmente na questão da observância dos dados cadastrais, visando a evitar a recomposição societária (laranja).
GO	Não	Não	Não	Sim	Há proposta de criação de norma antielisiva no campo do ITCD. Em especial no caso de integralização do capital com bens em empresas que posteriormente são transferidas aos herdeiros, redundando no pagamento a menor do tributo.
MA	Não	Não	Não	Sim	-

Estado	Regulamentação	Norma	Acórdão	Regulamentar	Observação
MG	Sim	Leis: n. 6.763/1975 (arts. 205-205-A); n. 14.699/2003; n. 19.978/2011	CC-MG n. 18.302/09/2ª n. 18.583/08/3ª; n. 19.620/12/2ª; n. 20.762/12/1ª	-	Há acórdãos favoráveis e contrários.
MS	Não	Não	Não	Sim	-
PA	Não	Não	Não	Não	Prioridade no combate à evasão fiscal; dificuldade de operacionalização no combate à elisão; falta de clareza nos limites e nas possibilidades da norma no âmbito estadual; risco de abuso da autoridade na aplicação da norma.
PI	Não	Não	Não	Sim	-
PR	Não	Não	Não	Sim	-
RJ	Sim	Lei n. 6.357/2012	Não	-	Ainda não houve julgamento.
RS	Não	Não	Não	Abstenção	Única forma de padronizar: lei federal.
SC	Sim	Lei n. 13.441/2005;	TAT-SC Acórdão n. 970000037929-1ª	-	Aplicação do Parágrafo único do art. 116 do CTN.
SE	Não	Não	Não	Sim	-
SP	SIM	Leis n. 6.374/1989 (art. 84-A); n. 11.001/2001	NÃO	-	Reprodução do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Observação: relativamente aos Estados do AC, do AP, do MA, de MS e de SP, não consta a identificação do servidor que preencheu o questionário, especificando seu nome, cargo e função exercidos.

CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS ESTADOS

	FAVORÁVEL À REGULAMENTAÇÃO*		REGULAMENTAÇÃO JÁ EXISTENTE	
	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Quantidade de estados (Total = 19)	13	4	4	15

*Dois estados abstiveram-se: Amapá e Rio Grande do Sul.

ANEXO 3.1

Proposta de lei modelo de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN para os estados e o DF

“Lei n

Regulamenta o disposto no parágrafo único do
artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE, nos termos que dispõe o artigo
n da Constituição Estadual, decreta:

Art. 1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo auditor ou fiscal de tributos estaduais.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento normal de fiscalização.

Art. 2º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; e

II - abuso de forma.

§ 2º O crédito tributário formalizado exclusivamente em razão do disposto neste artigo não enseja a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Art. 3º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela descon sideração, discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respecti-vas normas de incidência dos tributos;

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negó- cios equivalentes, referidos no inciso III, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos moratórios.

Art. 4º O sujeito passivo poderá efetuar o pagamento do imposto reclamado ou efetuar o seu parcelamento, nos termos da legislação própria, até o termo final do pra- zo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

Parágrafo Único. A falta de pagamento ou de parcelamento dos tributos e acrés- cimos moratórios, no prazo a que se refere o *caput*, ensejará a aplicação da multa de ofício.

Art. 5º A defesa do sujeito passivo, contra a descon sideração do ato ou negócio jurídico, deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tri- butário, de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo.

Art. 6º O órgão julgador administrativo julgará, em caráter preliminar, a questão da descon sideração do ato ou negócio jurídico”.

ANEXO 3.2

Proposta alternativa do art. 4º da proposta de lei modelo de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN para os Estados e o Distrito Federal com aplicação de multa punitiva

[...]

Art. 4º O sujeito passivo poderá efetuar o pagamento do imposto reclamado ou efetuar o seu parcelamento, nos termos da legislação própria, até o termo final do prazo para impugnação, acrescido de multa de ofício correspondente a (50% a 70%) da multa punitiva e demais acréscimos legais.

Parágrafo único. A falta de pagamento ou de parcelamento dos tributos, multas e acréscimos moratórios, no prazo a que se refere o *caput*, ensejará a aplicação da multa de ofício na sua integralidade.

[...]

**CÁLCULO DO HIATO TRIBUTÁRIO DO ICMS –
AVALIAÇÃO DO IMPACTO ECONÔMICO
DA RENÚNCIA E TRANSPARÊNCIA FISCAL**

Fernanda Ferraz de Campos Macários
Sefaz/MS

Manoel Lopes Batista
Sefaz/PI

Marco Antonio Lima Lincoln
Sefaz/DF

Patrícia Ferreira Motta Café
Sefaz/DF

Ricardo Wagner Caetano Soares
Sefaz/DF

Coordenador/orientador:

Nelson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Doutor em Economia – Universidade de Brasília
nlpaes@yahoo.com.br



RESUMO

Este trabalho busca aprimorar a metodologia de cálculo do hiato tributário, reduzindo as limitações de cálculo verificadas no estudo elaborado em 2012 e aprofundando esse trabalho por meio da desagregação do cálculo do hiato para os segmentos da indústria de transformação, do atacado e do varejo. Pretende-se repetir o cálculo no formato já utilizado, o que permitirá, além da comparação entre as Unidades da Federação, o confronto para a mesma UF entre os cálculos realizados em 2012 e em 2013. Ao mesmo tempo, o estudo será enriquecido com a seleção de segmentos da indústria, do atacado e do varejo, para o cálculo mais desagregado. Portanto, serão dois estudos do hiato: um agregado por grandes segmentos econômicos e outro mais desagregado. Pretende-se ainda avançar no estudo dos gastos tributários, explorando inclusive o impacto econômico de determinados benefícios fiscais selecionados, concedidos de forma isolada pelas Unidades da Federação. Esta terceira parte do estudo é uma completa inovação em relação ao estudo anterior, de 2012, e poderá ser o ponto de partida para construir uma metodologia que permita a avaliação econômica dos gastos tributários. Foram incluídas no trabalho algumas informações sobre os benefícios inerentes à prática do orçamento aberto e da maior participação da sociedade na formulação, no acompanhamento e na fiscalização do orçamento e do gasto tributário. Por fim, apresentam-se alguns indícios de que a guerra fiscal pode não estar sendo positiva para aumentar a arrecadação do ICMS dos estados brasileiros.

Palavras-chave: Hiato fiscal. Gasto tributário. Guerra fiscal.

ABSTRACT

This study aims at improving the method of calculation of the tax gap and particularly of our 2012 study. It calculates the gap for different sectors of manufacturing industry, wholesale and retail. In the one hand, it uses the same format already used in the previous study that allows the comparison by state. In the other, the selection of industries, wholesale and retail offers a more disaggregated calculation. It also aims at advancing in the study of tax expenditures, including the economic impact of certain selected tax benefits granted by the states. This part of the study innovates in relation to the 2012 paper and may work as the starting point of an economic evaluation of tax expenditures. The paper also emphasizes the benefits of a transparent public budget and the relevance of social involvement in its process of formulation, monitoring and control, as well as of the tax expenditures. Finally, it argues that tax competition may not favor the expansion of ICMS revenue in Brazilian states.

Keywords: Tax gap. Tax expenditures. Fiscal wars.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 197
- 2 OBJETIVO GERAL, 198
- 3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS, 198
- 4 JUSTIFICATIVA, 199
- 5 REFERENCIAL TEÓRICO, 200
- 6 METODOLOGIA, 203
 - 6.1 Cálculo do hiato agregado, 204
 - 6.2 Cálculo do hiato desagregado, 207
 - 6.3 Estimativa do impacto econômico dos benefícios, 209
- 7 RESULTADOS, 210
 - 7.1 Hiato agregado do ICMS, 210
 - 7.2 Desagregação do hiato do ICMS, 212
 - 7.3 Impacto econômico da renúncia, 216
- 8 TRANSPARÊNCIA FISCAL, PARTICIPAÇÃO E *ACCOUNTABILITY*, 220
 - 8.1 Transparência fiscal, 220
 - 8.1.1 A pesquisa orçamento aberto, 221
 - 8.1.2 A participação dos cidadãos no ciclo orçamentário, 222
 - 8.1.3 Orçamento aberto e gasto tributário, 223
 - 8.2 Participação popular: o caso do Espírito Santo, 224
- 9 INDÍCIOS DE QUE OS BENEFÍCIOS FISCAIS PODEM NÃO ESTAR CONTRIBUINDO PARA O AUMENTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NOS ESTADOS, 229
- 10 CONCLUSÃO, 232
- REFERÊNCIAS, 233

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Renúncia e incremento do valor contábil de saída, 217
- Gráfico 2. DF: comportamento do emprego, 219
- Gráfico 3. Comportamento da relação salário/emprego, 219
- Gráfico 4. Comportamento da relação renúncia/emprego, 220
- Gráfico 5. Participação das grandes regiões no valor adicionado bruto a preços básicos da indústria de transformação (%) – 1995-2010, 231
- Gráfico 6. Participação do ICMS na receita tributária total dos estados (%) – 1985 a 2010, 232

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. PI: cálculo do hiato do ICMS 2009-2010 (valores em R\$ mil), 210
- Tabela 2. DF: cálculo do hiato do ICMS 2009-2010 (valores em R\$ mil), 211
- Tabela 3. Cálculo do hiato do ICMS do Distrito Federal (valores em R\$ mil), 214
- Tabela 4. Renúncia Pró-DF Logístico (em R\$ milhões), 216
- Tabela 5. Valor atualizado do benefício líquido, 217
- Tabela 6. DF: emprego no comércio atacadista e segmento logístico, 218

1 INTRODUÇÃO

A arrecadação de tributos constitui-se na principal fonte de receita dos estados brasileiros, com destaque para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cuja participação gira em torno de 85% da receita tributária em quase todas essas unidades federativas.

As administrações tributárias são, em geral, avaliadas pela capacidade em arrecadar tributos, utilizando-se como parâmetro para tal avaliação comparações com séries históricas, nominais ou reais, com o objetivo de apurar se a arrecadação está crescendo.

Esse paradigma, até aqui tomado como verdade, embute em sua origem uma deficiência na medida em que não se apura a real eficiência da administração tributária em arrecadar tudo o que é devido ao estado. Ao se considerar que as séries históricas de arrecadação carregam um componente de ineficiência intrínseco, representado pela parcela de tributo que é devida ao estado, mas não é recolhida, estar-se-ia comparando arrecadações “ineficientes”, levando a uma falsa ideia de que aumento de arrecadação significaria melhoria de eficiência, quando na verdade essa comparação já estaria constituída por um componente de ineficiência.

Nesse contexto, surgiu a proposta de se utilizar outro paradigma de avaliação das administrações tributárias, com foco no chamado *hiato tributário*. Por *hiato tributário* entende-se a lacuna entre o que é efetivamente arrecadado e o que poderia ser arrecadado se tudo o que fosse passível de tributação fosse recolhido. Menores hiatos representariam maior eficiência da administração tributária.

Em 2012, foi realizado estudo do hiato tributário no nível mais agregado dos segmentos econômicos. Este trabalho busca aprimorar a metodologia de cálculo do hiato, reduzindo as limitações de cálculo verificadas no estudo elaborado em 2012 e aprofundando (verticalizando) o trabalho já realizado por meio da desagregação do cálculo do hiato para os segmentos da indústria de transformação, do atacado e do varejo. Em suma, no que tange ao cálculo do hiato, pretende-se repetir o cálculo no formato já utilizado, o que permitirá, além da comparação entre os estados, o confronto para o mesmo estado entre os cálculos realizados em 2012 e em 2013. Ao mesmo tempo, o estudo será enriquecido com a seleção de segmentos da indústria, do atacado e do varejo, para o cálculo mais desagregado. Portanto, serão dois estudos do hiato: um agregado por grandes segmentos econômicos e outro mais desagregado.

Pretende-se ainda aprofundar o estudo dos gastos tributários explorando inclusive o impacto econômico de determinados benefícios fiscais selecionados, concedidos de forma isolada pelos estados. Esta terceira parte do estudo é uma completa inovação em relação ao ano anterior e poderá ser o ponto de partida para se construir uma metodologia que permita a avaliação econômica dos gastos tributários.

O gasto tributário representa uma parcela significativa do gasto público, mas não sofre o mesmo controle e não é tão detalhado no orçamento quanto o gasto direto. Incluímos no trabalho informações sobre os benefícios inerentes à prática do orçamento aberto e à maior participação da sociedade na formulação, no acompanhamento e na fiscalização do orçamento e do gasto tributário.

Existe atualmente uma pressão cada vez maior para a prática transparente no que diz respeito ao gasto tributário. Adicionamos alguns dados sobre as várias ações populares em andamento no Estado do Espírito Santo exigindo maior transparência na concessão de benefícios fiscais e questionando alguns já existentes.

Por fim, apresentamos alguns indícios de que a guerra fiscal pode não estar contribuindo para aumentar a arrecadação do ICMS dos estados brasileiros.

2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral é aprimorar a metodologia de cálculo do hiato do ICMS desenvolvida no estudo de 2012 pelo Núcleo de Análise do Desempenho das Receitas Estaduais do Programa de Estudos Esaf – Fórum dos Estados, estudar o impacto econômico dos gastos tributários e destacar a importância da transparência no gasto tributário.

3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos perseguidos com vistas ao alcance do objetivo geral são:

- repetir a aplicação da metodologia desenvolvida para o cálculo do hiato tributário de 2009 e aplicá-la para o ano de 2010 a fim de comparar o resultado obtido para 2010 com o obtido para o ano de 2009 (calculado em 2012);

- calcular o hiato do ICMS para 2010, desagregado por atividade econômica dos segmentos da indústria e do comércio, utilizando a metodologia construída em 2012;
- quantificar os gastos tributários para os segmentos definidos;
- estudar o impacto econômico de gastos tributários selecionados por estados;
- destacar a importância do orçamento aberto e da participação da sociedade, do Legislativo e dos órgãos de controle em sua elaboração, acompanhamento e fiscalização;
- ressaltar que a transparência no gasto tributário é fundamental para a prática do orçamento aberto;
- apresentar o caso do Espírito Santo como um exemplo da pressão da sociedade por transparência no gasto tributário;
- listar alguns indícios de que a guerra fiscal pode não estar sendo positiva para o aumento da arrecadação tributária.

4 JUSTIFICATIVA

Considerando-se que o ICMS é a principal fonte de receita tributária dos estados, é sobre esse tributo que as administrações tributárias deveriam empenhar maiores esforços de gestão em busca de ganhos de eficiência. Uma vez identificado o hiato tributário e uma de suas maiores parcelas, isto é, o gasto tributário, o hiato poderia ser utilizado como um mecanismo de gestão e direcionamento de ações da política tributária. A título de ilustração, conforme os dados informados para o cálculo do hiato do ICMS 2009 de cinco estados, o gasto tributário chegou a representar em média 2% do PIB estadual.

Vê-se então que os gastos tributários respondem por grande parcela do hiato tributário do ICMS. Entretanto, nem sempre a concessão de um benefício tributário está atrelada a um estudo prévio de impacto econômico.

A principal justificativa para o desenvolvimento deste trabalho é a necessidade de aproximar a arrecadação efetiva da arrecadação potencial por meio do conhecimento do hiato tributário e da revisão da concessão de benefícios tributários relacionada ao impacto econômico desses benefícios.

Tomando-se por referência trabalhos já produzidos sobre o tema, buscar-se-á aprimorar a metodologia de cálculo do hiato tributário do ICMS setorial e avaliar o impacto econômico dos gastos tributários. A transparência no gasto tributário é de fundamental importância para a maior precisão no cálculo do hiato tributário.

5 REFERENCIAL TEÓRICO

A literatura existente sobre o descumprimento do pagamento de impostos e os métodos para medir o hiato tributário tem crescido ao longo dos últimos vinte anos, conforme Trigueros, Longinotti e Vecorena (2012). Os autores assinalam que a quantificação e a caracterização do descumprimento são indicadores essenciais para melhor direcionar as ações das administrações tributárias, promovendo dessa forma uma alocação eficiente dos recursos empregados.

De Luis (2001a) também compartilha a ideia de que conhecendo o tamanho do hiato tributário da arrecadação, as zonas geográficas de maior evasão, os mecanismos de evasão ou os setores econômicos de maior hiato a administração tributária será capaz de melhor direcionar suas ações, promover modificações quando necessário e aumentar sua efetividade.

Dessa forma, medir o hiato tributário e quantificar o montante de imposto que potencialmente poderia ser arrecadado – normalmente superior ao imposto efetivamente arrecadado – é matéria de interesse das administrações tributárias.

A arrecadação potencial de um tributo por um estado pode ser conceituada tanto sob o ponto de vista estrutural quanto legal, conforme Viol (2006). O potencial estrutural pode ser medido por modelos econométricos, nos quais o tributo se torna a variável dependente de outras explicativas que traduzem características socioeconômicas. Existe uma extensa literatura disponível que estima a arrecadação potencial de tributos sob o enfoque estrutural (Shin, Chelliah, Bahl, Piancastelli, Reis e Bianco, entre outros). No próprio âmbito do Programa de Estudos Esaf – Fórum dos Estados 2010 foi desenvolvido um trabalho que utilizou o PIB, a população e o valor adicionado na indústria como variáveis explicativas para estimar o ICMS potencial dos estados brasileiros. Tais variáveis foram utilizadas como aproximações de possíveis bases tributárias ou de outros fatores que podem afetar a capacidade dos estados de constituírem receita.

O potencial legal, por sua vez, considera a legislação vigente no estado para definir a base tributável e impor as alíquotas previstas, obtendo dessa forma a arrecadação máxima possível de um determinado sistema tributário, considerando que o sistema está aplicado com 100% de eficácia. Diversos autores desenvolveram essa abordagem (Trigueros, Longinotti e Vecorena, Bordin e outros), e no âmbito dos Programas de Estudos Esaf – Fórum dos Estados 2011 e 2012 também se trabalhou esse conceito, desenvolvendo-se uma metodologia que permite conhecer e dimensionar o tamanho do hiato, que será aprimorada ao longo deste estudo.

Na tarefa de analisar o hiato tributário pelos seus componentes, percebe-se que, além da evasão, outra parcela de relevância é a renúncia fiscal. Atualmente, os estados brasileiros despendem partes significativas de seus orçamentos em incentivos fiscais nas mais variadas formas, tais como: isenções, créditos adicionais, reduções de base de cálculo, remissões.

Além da pluralidade de incentivos fiscais, o impacto financeiro dos benefícios pode crescer rapidamente sem qualquer escolha explícita da administração tributária. Conforme o Pew Center on the States, nos Estados Unidos, a isenção tributária concedida no Estado de Louisiana para os exploradores de gás natural custou ao estado US\$ 285 mil em 2007 e US\$ 239 milhões em 2010. Assim, o Pew Center recomenda, além de uma estimativa confiável do custo da renúncia capaz de fornecer o impacto fiscal do benefício, o controle anual dos benefícios concedidos. O Estado do Oregon, por exemplo, estabelece datas limites para seus benefícios, o que força o legislador ou a própria administração a reexaminá-los periodicamente.

O Pew Center aponta a qualidade da análise de alguns estados americanos. O Estado de Winsconsin, por exemplo, voltou atrás na concessão de um benefício para o setor de produção de filmes quando se constatou que o incentivo havia sido ineficiente. Contudo, o Pew Center reconhece que as melhores estimativas de impacto estão sujeitas a uma margem de erro. Para diminuir essa probabilidade, considera a utilização de dados confiáveis primordial, lembrando que mesmo as análises mais confiáveis podem não proteger o orçamento estadual de mudanças inesperadas na economia ou de outros incidentes.

De maneira geral, o incentivo fiscal está atrelado a um objetivo social ou econômico. A atração de uma indústria para um estado, por exemplo, além da criação de empregos e da alavancagem da atividade econômica durante sua instalação, terá reflexos na geração futura de empregos na própria indústria, bem como de seus fornecedores e clientes. Será observado então um impacto positivo na taxa de empregos, cujos efeitos

se estendem para outros setores da economia via aumento do consumo de bens, que, por sua vez, tende a aumentar a receita tributária.

No entanto, os impactos econômicos dos incentivos fiscais devem ser avaliados quanto a sua efetividade, tendo em vista o grau de comprometimento ao qual a receita estadual pode estar sujeita em face da renúncia fiscal. Conforme os dados informados para o cálculo do hiato do ICMS 2009 para cinco estados, a renúncia de receita chegou a representar em média 28% do ICMS efetivamente arrecadado. Além do dimensionamento do tamanho da renúncia, a concessão do benefício deve estar vinculada a um estudo de impacto de seus efeitos para avaliar, sob o ponto de vista público, se sua concessão de fato terá consequências socioeconômicas positivas ou irá apenas representar um novo fardo no orçamento público.

Nessa perspectiva, o Pew Center examina a efetividade da avaliação da concessão de incentivos fiscais de cada estado americano, tomando como base se e em que extensão o estado:

1. informa as escolhas efetuadas na política de concessão de benefícios;
2. inclui todos os incentivos fiscais;
3. estima o impacto econômico dos incentivos;
4. chega a conclusões claras e coerentes.

Por sua vez, o Pew Center indica o que o estado pode fazer em relação a cada item apontado anteriormente, ou seja:

1. construir e apresentar a avaliação dos incentivos fiscais em conjunto com os projetos de lei orçamentária, fazendo com que o legislador utilize esses resultados;
2. estabelecer uma programação de revisão de todos os incentivos fiscais de desenvolvimento econômico;
3. perguntar e responder às questões corretas com base em dados e análises confiáveis;
4. determinar se os incentivos estão atingindo os objetivos do estado.

A avaliação do impacto econômico pode ser feita por meio de uma análise custo-benefício, conforme Cullis e Jones (1998) explicitam. Assim como análises custo-benefício precedem os investimentos do setor privado, estas deveriam preceder também

as decisões de concessão de incentivos fiscais, guardando, no entanto, as diferenças existentes entre a ótica privada e a pública. Enquanto o objetivo último do setor privado é a maximização dos lucros, o objetivo no setor público deve ser a maximização do bem-estar social. Essa diferença entre os objetivos conduz a diferenças nas análises, no que incluir como parâmetros e na valoração de custos e benefícios.

Nas análises custo-benefício deve-se ter em mente as diversas classificações dos benefícios e dos custos envolvidos. É bastante importante a distinção entre custos e benefícios reais ou técnicos e pecuniários. Conforme Dasgupta e Pearce (1972, citado por Cullis e Jones, 1998), técnicos são aqueles que afetam a função de produção do produtor ou de utilidade do consumidor, enquanto os pecuniários são perceptíveis na forma de preços alterados, salários e lucros e não alteram as possibilidades tecnológicas de produção ou consumo. Em geral, as análises custo-benefício incorporam apenas custos e benefícios técnicos. Uma segunda classificação abrange tangíveis, quando podem ser medidos no mercado, e intangíveis, caso contrário. São também frequentemente classificados como diretos e indiretos, quando se distingue os custos e os benefícios primários e secundários envolvidos.

De acordo com Cullis e Jones (1998), na avaliação dos benefícios, pode-se recorrer a um número limitado de fontes. A primeira seria o mercado, se ele existir e se for considerado satisfatório para a análise, tendo-se em mente que mesmo mercados bem definidos podem estar sujeitos a falhas, e, neste caso, ajustes são necessários. A segunda, as empresas envolvidas, aplicando-se questionários para obter as informações relevantes ao estudo. A terceira fonte diria respeito às inferências aplicadas sobre fatos conhecidos, por exemplo, a estimativa de uma tarifa de ônibus mais baixa. No caso do setor público, o objetivo na avaliação dos benefícios é sempre quantificar o ganho social associado ao benefício fiscal que poderá ser concedido conforme o ótimo de Pareto, que define como ganho de bem-estar social uma dada realocação de recursos que aumenta a utilidade para pelo menos um indivíduo, *sem* decrescer a utilidade para qualquer outro.

6 METODOLOGIA

Conforme apontado anteriormente, o estudo possui três objetivos: (i) calcular o hiato tributário do ICMS para o exercício de 2010 utilizando a metodologia desenvolvida no Programa de Estudos Esaf – FFEB 2012, aplicada aos segmentos econômicos em nível agregado, o que permitirá a comparação com resultados obtidos por aquele

estudo para o ano de 2009; (ii) aplicar a mesma metodologia desagregando os setores econômicos da indústria e do comércio; (iii) avaliar o impacto econômico da renúncia em programas selecionados cujo incentivo seja o gasto tributário.

6.1 Cálculo do hiato agregado

A metodologia de cálculo do hiato é a mesma adotada pelo estudo de 2012 para o cálculo do hiato tributário do ano de 2009, resumida a seguir:

O PIB como base tributária originária. A metodologia empregada neste estudo foi desenvolvida tendo como base de dados primária o Produto Interno Bruto (PIB) dos estados brasileiros e do Distrito Federal (DF), calculado e divulgado pelo IBGE em suas Contas Regionais. Foi necessário identificar os segmentos tributados e os não tributados pelo ICMS, por ser este o imposto foco do estudo. Nada impede que a mesma metodologia seja utilizada, por exemplo, para que se apure posteriormente o hiato tributário do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal.

Utilizou-se como ponto de partida o Valor Adicionado Bruto (VA), segregado por setores e segmentos segundo a atividade econômica, de acordo com o Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE).

Uma vez encontrado o VA ajustado para todos os segmentos, o ICMS foi distribuído entre os segmentos tributados proporcionalmente à sua participação na arrecadação; e os demais impostos foram repartidos conforme a participação de cada segmento no valor adicionado bruto total, de modo que fosse encontrado o PIB tributável e o não tributável pelo ICMS.

A base tributária potencial. Feita a distribuição dos valores dos impostos ao VA, a base tributável foi obtida pela soma do valor do PIB com as importações de outros estados, importações do exterior e a subtração das exportações para o exterior, sempre considerando os segmentos da CNAE. A extração dessas informações no livro fiscal eletrônico do ano pesquisado foi feita tendo por base o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), agrupando os valores para os segmentos de acordo com o respectivo CNAE.

As importações foram adicionadas ao PIB para que fosse possível incorporar o efeito da diferença entre alíquota interna e interestadual, visto que, caso contrário, a tributação recairia apenas sobre o valor adicionado, subestimando o ICMS potencial. Isso não gerou dupla contagem, pois o crédito foi deduzido na sequência da estimação.

Os dados necessários para o cálculo da base tributária foram obtidos da seguinte forma e extraídos dos Sistemas de Administração Tributária dos estados e do DF:

- i. importações de outros estados – valor contábil de todas as entradas interestaduais por CNAE;
- ii. importações do exterior – valor contábil de todas as entradas do exterior por CNAE;
- iii. exportações para o exterior – valor contábil de todas as saídas para o exterior por CNAE.

O ICMS potencial bruto. Uma vez encontrada a base tributária potencial, o passo seguinte foi calcular a alíquota padrão ponderada para cada segmento de atividade econômica e aplicá-la à base de cálculo correspondente para a estimação do ICMS potencial bruto.

A alíquota padrão ponderada. Para a ponderação utilizou-se a alíquota padrão como parâmetro básico, ponderando-a com as demais alíquotas vigentes, observado o disposto em regulamento do ICMS de cada estado e do DF e considerando o valor contábil do total das saídas, uma vez que as alíquotas nas saídas interestaduais se equiparam às alíquotas nas saídas internas em razão da utilização do valor de suas diferenças como redutor do ICMS potencial bruto.

O Simples Nacional. Considerando-se que os contribuintes do Simples Nacional (SN) gozam de regime próprio de tributação, com alíquotas bem inferiores às praticadas no regime normal e que estas incidem sobre o faturamento, o segmento foi tratado de modo particular, individualizando-se sua base tributária potencial. Para tanto os valores contábeis das entradas do SN em cada segmento de CNAE foram levantados, deduzidos e unificados em linha própria, exclusive substituição tributária (ST) e antecipações. Feito isso, estima-se uma MVA a ser aplicada às entradas do Simples para se chegar à base tributária SN, posto que, geralmente, a margem de valor agregado apurada para esse regime é negativa. Vale dizer que os valores agregados apurados para o Simples Nacional devem ser deduzidos dos segmentos do regime normal. O passo seguinte foi calcular a alíquota ponderada do Simples Nacional levando-se em conta o valor contábil do faturamento declarado por faixa de tributação do ICMS e de acordo com o arquivo retorno da Receita Federal do Brasil-RFB/banco arrecadador. Não obstante o exposto, em razão da dificuldade de obtenção de dados consistentes do Simples, em alguns estados não foi possível individualizar sua base tributável. Consequentemente, sua arrecadação e seu hiato estão diluídos em todos os segmentos

econômicos. No caso do Distrito Federal, onde o Simples Nacional ICMS possui código de receita próprio, optou-se por deduzir o valor arrecadado do Simples do ICMS potencial líquido obtido por segmento.

O ICMS potencial líquido. Encontrado o ICMS potencial bruto, fez-se necessário realizar ajustes para o cálculo do ICMS potencial líquido, observadas as seguintes deduções:

1. **Crédito total do ICMS pelas entradas (CFOP 1, 2 e 3):** créditos do regime de apuração normal e créditos apurados na ST. Para os primeiros, alocaram-se os créditos efetivamente utilizados. Para a apuração dos créditos na Substituição Tributária (ST), utilizou-se o valor da coluna “outros” das operações com ST, como se esta fosse sua base de cálculo. Aplicou-se a alíquota ponderada de entrada para cada segmento de atividade econômica quando não foi possível obter diretamente o ICMS recolhido por substituição tributária. Esse redutor é necessário, tendo em vista que as importações compõem a base tributária sobre a qual é aplicada a alíquota ponderada para o cálculo do ICMS potencial bruto, em cujo valor está embutida a parte tributada no estado de origem ou nas operações de importação do exterior.
2. **Crédito acumulado apropriado:** valor dos créditos apurados em 31 de dezembro do ano anterior, deduzido o valor dos créditos apurados em 31 de dezembro do ano em estudo, calculados por segmento econômico (CNAE), obtendo-se o resultado líquido.
3. **Diferença de alíquota nas saídas interestaduais:** valor contábil total das saídas interestaduais do segmento, dividido pelo valor contábil total das saídas interestaduais, multiplicado pelo PIB do segmento, encontrando-se dessa forma a base de cálculo. Identificada a base de cálculo, aplicou-se a diferença entre a alíquota padrão ponderada e a alíquota ponderada de saída do respectivo segmento para encontrar o valor a ser deduzido. A utilização do PIB para a base de saída deve-se ao fato de a base tributável conter as importações. Essa dedução justifica-se em razão de a alíquota padrão ponderada incidente sobre a base tributária ser, na maioria dos casos, superior à alíquota praticada nas saídas interestaduais, anulando assim o impacto que essa diferença provocaria no cálculo do ICMS potencial.
4. **Renúncia fiscal:** foi adotada a renúncia consignada na Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada estado e do DF. Caso algum destes avance na apuração da desoneração fiscal, fica a critério próprio utilizá-la ou não. Desse modo,

o hiato tributário pode conter parte da renúncia que não vier a ser apurada no item limitações de cálculo. Feitas essas deduções, encontrou-se o ICMS potencial líquido.

O hiato tributário. Obtido o ICMS potencial líquido, faz-se a dedução do ICMS efetivamente arrecadado no exercício, distribuído de acordo com a participação de cada segmento de atividade na receita. O resultado encontrado é o hiato tributário. Por ICMS efetivamente arrecadado no exercício se entende o ICMS total arrecadado no ano em estudo, excluídos parcelamentos, anistias, dívida ativa e quaisquer outras receitas provenientes de exercícios anteriores.

Instruções adicionais. 1) Estados em que o atacadista recolhe em nome do varejista, mas em código do atacadista: deve-se calcular a proporcionalidade e alocar a arrecadação no segmento próprio na coluna ICMS arrecadado. 2) Estados que tributam água, esgotos e descontaminação devem preservar o VA do segmento para a composição da base tributária e individualizar sua arrecadação no comércio varejista e na coluna ICMS arrecadado para o cálculo do ICMS potencial líquido. 3) Construção civil: o diferencial de alíquota “pode” ser adicionado à arrecadação do comércio varejista na coluna ICMS arrecadado. 4) Serviços de manutenção e reparação: em caso de haver arrecadação neste segmento, o valor deve ser adicionado ao informado no comércio varejista, uma vez que se infere tratar-se de vendas de peças e acessórios em oficinas. 5) Caso não se consiga individualizar o Simples Nacional (arquivo retorno da RFB), faz-se a distribuição de sua arrecadação proporcionalmente a sua participação nos demais segmentos. 6) Limitações de cálculo: podem ser citados a renúncia fiscal, a ponderação de alíquotas para produtos específicos e o Simples Nacional, dentre outras.

6.2 Cálculo do hiato desagregado

A desagregação consistiu na abertura dos segmentos indústria de transformação, comércio atacadista e comércio varejista, nas atividades selecionadas conforme o interesse de cada estado. Para aprofundar o estudo do hiato tributário, é necessário pesquisar o cálculo do valor adicionado de forma desagregada, condição *sine qua non*. O estudo foi possível particularmente no caso do Distrito Federal, que dispõe da base de dados da Companhia de Desenvolvimento do Planalto Central (Codeplan). O DF definiu os seguintes segmentos para aprofundar o estudo: alimentos, bebidas, cimento, farmacêuticos, perfumaria, higiene e limpeza, tintas, vernizes, esmaltes e lacas, e móveis, os quais terão o hiato mensurado utilizando-se a mesma metodologia aplicada ao cálculo do hiato do ICMS para 2009 por segmento econômico.

Nem todos os estados efetuam o cálculo interno do PIB e do valor adicionado de forma desagregada. Nesses casos, considerando-se a metodologia apresentada, não houve como realizar o estudo do hiato, a não ser utilizando um PIB estimado, uma vez que o valor adicionado é o ponto de partida. Perde assim o estudo em qualidade e confiabilidade, uma vez que ficou restrito aos segmentos agregados, com base em dados fornecidos pelo IBGE, primeira parte do trabalho.

Após a definição das atividades econômicas de cada segmento agregado a serem estudadas, as atividades não selecionadas foram agrupadas em “outros”.

A soma do ICMS ao valor adicionado para a composição do PIB foi feita com base nos valores efetivamente arrecadados em cada segmento, enquanto a adição dos demais impostos ao valor adicionado foi feita proporcionalmente à participação do valor adicionado da atividade.

A pesquisa de cada item do cálculo do hiato tributário foi realizada por meio de consulta ao banco de dados do livro fiscal eletrônico por CNAE. Alguns estados utilizam sistema semelhante ao livro fiscal eletrônico.

A pesquisa por CNAE teve a finalidade de agrupar os itens por atividade econômica selecionada. O item secundário de pesquisa foi o Código Fiscal de Operações (CFOP), por meio do qual foi permitida a separação das operações de entrada e saída em transação interna, interestadual e exterior.

No caso do DF, a Codeplan calcula também o CNAE domiciliar e atribui a este participação no PIB. Como se trata de atividades econômicas informais e que, portanto, fazem parte do hiato tributário, o valor adicionado relativo ao CNAE domiciliar teve de ser redistribuído pelas atividades dos comércios atacadista e varejista, conforme a alocação pela Codeplan dos respectivos valores adicionados em cada atividade econômica.

Observe-se que, apesar de a Codeplan considerar os segmentos de combustíveis e de veículos como parte do comércio, esses segmentos foram tratados à parte, separando-se suas participações no valor adicionado do comércio, por serem segmentos de grande relevância na arrecadação do ICMS.

Finalmente, a metodologia do livro eletrônico permitiu que fosse extraído o valor exato do ICMS recolhido por substituição tributária, não tendo sido necessário o cálculo da alíquota ponderada.

6.3 Estimativa do impacto econômico dos benefícios

Este estudo avaliou o impacto econômico das desonerações tributárias tomando por base uma análise custo-benefício, na qual o valor presente do benefício líquido é dado pela seguinte relação:

$$VBL = \frac{\sum (B - C)_i}{(1 + r)^n}$$

Sendo:

C_1, C_2, \dots, C_n = valores correntes do impacto da renúncia (custo);

B_1, B_2, \dots, B_n = valores correntes do benefício;

r = taxa de desconto;

n = número de anos da avaliação do benefício.

A taxa de desconto pode ser um índice de preços (IPCA, INPC ou outro) ou mesmo um índice que incorpore variações de preços e da atividade econômica (PIB nominal, por exemplo).

A comparação entre valores presentes líquidos dos benefícios pode ser utilizada para uma classificação das renúncias que devem ou não ser concedidas. Observe-se, no entanto, que o estudo pretende explorar apenas os custos diretos e os benefícios tangíveis das renúncias de receita.

AVALIAÇÃO DO CUSTO

A avaliação do custo considerada reflete apenas a visão individual do estado que concede o benefício. O custo da renúncia foi calculado avaliando-se o impacto da desoneração na arrecadação do imposto com base nas informações fiscais de valor contábil e na base de cálculo de entrada e de saída, como também no imposto creditado e debitado, contidas no livro fiscal para um dado grupo de contribuintes. De posse dessas informações e seguindo as orientações previstas em projeto de lei do benefício em questão, calcula-se seu impacto na arrecadação do imposto.

Em geral, o grupo de contribuintes destinatários do benefício foi selecionado com base no CNAE. Porém, há casos em que o CNAE é mais abrangente do que o grupo beneficiado, então a seleção foi feita com base em informações econômicas disponíveis nas mais diversas fontes.

AVALIAÇÃO DO BENEFÍCIO

Em princípio, a avaliação do benefício pode ser verificada por meio do incremento do valor contábil de saída no período em estudo, em face do incremento do setor no qual os contribuintes beneficiados estão inseridos. Mas o incremento do valor contábil pode ser fonte para despesas do setor privado com impostos devido à remuneração dos fatores produtivos (trabalho, capital, tecnologia e outros).

Quando se trata de grupo pequeno de contribuintes beneficiados pela renúncia, as informações podem ser obtidas diretamente dos contribuintes. Caso contrário, pode-se recorrer a instituições oficiais, como IBGE, Ipeadata, Ministério do Trabalho, dentre outras.

7 RESULTADOS

7.1 Hiato agregado do ICMS

Nas tabelas seguintes, o cálculo do hiato do ICMS do Piauí e do Distrito Federal para 2009 e 2010 é apresentado de forma agregada.

Tabela 1. PI: cálculo do hiato do ICMS 2009-2010 (valores em R\$ mil)

Setores e segmentos econômicos	2009		2010	
	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)
PRIMÁRIO	77.442	57,80	90.484	45,27
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	77.442	57,80	90.484	45,27
SECUNDÁRIO	130.510	56,31	64.995	76,74
Indústria extrativa	3.635	21,29	10.829	8,68
Indústria de transformação	126.876	56,86	54.166	79,76
TERCIÁRIO	545.680	70,47	768.204	66,47
Eletricidade e gás	23.050	87,77	26.401	87,84
Comércio varejista	190.130	77,80	396.960	62,12
Comércio atacadista	200.357	58,48	192.799	71,01

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶

Setores e segmentos econômicos	2009		2010	
	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)
Transporte, armazenamento e correio	68.723	20,19	96.705	18,74
Alimentação	44.838	4,70	42.735	6,46
Informação e comunicação	18.583	90,06	12.605	93,57
Totais gerais	753.632	67,65	923.684	66,24

Fonte: IBGE e dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí

A Tabela 1 revela aumento em valores correntes do hiato do ICMS do Estado do Piauí em 2010 na comparação com 2009 – R\$ 923,7 milhões contra R\$ 753,6 milhões. Com isso, houve queda da eficácia da receita do ICMS, medida por meio da relação percentual entre o ICMS arrecadado e o potencial. Esse resultado foi influenciado pelo aumento do hiato e pela consequente queda da eficácia da arrecadação nos setores primário e, sobretudo, terciário. Por sua vez, o aumento do hiato do setor terciário foi fortemente impactado pelo aumento do hiato do segmento do comércio varejista.

Tabela 2. DF: cálculo do hiato do ICMS 2009-2010 (valores em R\$ mil)

Setores e segmentos econômicos	2009		2010	
	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)
PRIMÁRIO	60.689	4,70	29.745	10,15
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	60.689	4,70	29.745	10,15
SECUNDÁRIO	98.741	86,41	122.231	77,21
Indústria extrativa	2.957	46,71	2.232	67,36
Indústria de transformação	95.784	86,69	120.238	77,30
TERCIÁRIO	2.446.363	56,23	784.774	81,32
Eletricidade e gás	-127.705	179,16	-123.917	175,83
Comércio varejista	479.725	54,19	228.135	71,08
Comércio atacadista	867.468	63,75	151.795	92,44
Transporte, armazenamento e correio	506.549	9,90	588.414	7,30
Alimentação	31.236	43,39	10.552	41,49

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶

Setores e segmentos econômicos	2009		2010	
	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)	Hiato do ICMS	Eficácia da arrecadação (%)
Informação e comunicação	689.089	50,55	605.974	59,06
Totais gerais	2.605.793	59,27	936.750	80,46

Fonte: IBGE, CODEPLAN e dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do DF

Quanto ao DF, a Tabela 2 apresenta diminuição do hiato em valores correntes, caindo de R\$ 2,6 bilhões em 2009 para R\$ 936,7 milhões em 2010. A eficácia pulou de 59,27% para 80,46% no período.

Os segmentos que mais responderam pela diminuição do hiato entre 2009 e 2010 foram os comércios varejista e atacadista, cujas eficácias das arrecadações subiram de 54,19% e 63,75% para 71,08% e 92,44%, respectivamente.

Chama a atenção o valor negativo do hiato para o segmento eletricidade e gás, reflexo do ICMS arrecadado ser superior ao ICMS potencial calculado. Possivelmente, o valor adicionado obtido para o segmento não condiz com as magnitudes observadas para as demais variáveis envolvidas no cálculo do ICMS potencial (créditos pelas entradas e acumulados, diferença de alíquota nas saídas interestaduais e renúncia).

No estudo agregado, os segmentos que apresentam os menores níveis de eficácia são transporte e agropecuária, com 7,30% e 10,15%, respectivamente. A maior eficácia foi encontrada no segmento do comércio atacadista.

7.2 Desagregação do hiato do ICMS

A seguir, apresentam-se os resultados alcançados com a desagregação do hiato do ICMS para os segmentos da indústria, comércio atacadista e comércio varejista, combustíveis e veículos. Diante da disponibilidade de valores adicionados desagregados apenas para o Distrito Federal, não foi efetuado o cálculo desagregado do hiato para o Piauí.

Tendo em vista o destaque dado aos segmentos combustíveis e veículos, os dados apresentados na Tabela 3 não são comparáveis diretamente aos apresentados na Tabela 2.

Com a desagregação, foram obtidos hiatos positivos e negativos em valores correntes. Assim como na Tabela 2, os hiatos negativos decorrem da relação de magni-

tudes entre a variável inicial valor adicionado, cuja fonte é a Codeplan, e as demais variáveis utilizadas no cálculo do ICMS potencial oriundas da base de dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do DF. Entre os hiatos negativos, destacam-se os obtidos para as atividades de varejo hipermercados, atacado combustíveis e atacado outros. No caso do atacado combustíveis, a alta eficácia da arrecadação decorreu de o ICMS potencial líquido ser inferior ao imposto arrecadado, enquanto no varejo hipermercado e atacado outros foi consequência do alto valor da variável créditos das entradas interestaduais, o que provocou redução do ICMS potencial líquido.

Conforme esperado, foram obtidos hiatos positivos. Entre eles, indústria de alimentos, indústria de cimento, indústria outros, atacado produtos farmacêuticos/medicamentos, atacado alimentos, atacado produtos eletrônicos e de informática, atacado higiene e cosméticos, atacado material de construção, atacado vestuário e calçados, varejo material de construção, varejo medicamentos, higiene e cosméticos, veículos atacado e varejo e varejo combustíveis e lubrificantes.

Observe-se que os maiores hiatos ou menores eficácias obtidas foram para as atividades de atacado de produtos eletrônicos e de informática (R\$ 370,3 milhões ou 3,89%), atacado de alimentos (R\$ 270,1 milhões ou 38,64%) e atacado de produtos farmacêuticos e medicamentos (R\$ 145,7 milhões ou 44,82%).

Tabela 3. Cálculo do hiato do ICMS do Distrito Federal (valores em R\$ mil)

SETORES / Segmentos Econômicos	(A) Base Tributável	(B) Alíquotas PADRÃO %	ICMS Potencial Bruto (=A x B)	(D) Crédito do ICMS Interestaduais	(E) Crédito Acumulado Apropriado	(F) Redução do Débito Interestadual	(G) Renúncia LOA	ICMS Potencial Líquido (I=C-D-E-F-G)	ICMS Simples Nacional (J)	ICMS Arrecado / SN (K)	Hiato do ICMS (L=I-J-K)	Arrecadação (%)
SECUNDÁRIO (INDÚSTRIA da transformação) - C	6.120.668	16,5%	988.150	324.285	-8.556	17.948	94.382	560.090	11.841	428.433	119.796	76,50%
INDÚSTRIA DE ALIMENTOS	1.431.309	16,3%	233.861	109.410	-5.280	779	3.929	125.023	6.427	22.606	95.990	18,08%
INDÚSTRIA DE BEBIDAS	1.155.824	17,0%	196.474	64.730	0	539	97	131.108	22	170.581	-39.495	130,11%
INDÚSTRIA DE CIMENTO	847.774	17,0%	144.110	54.631	0	563	97	88.819	0	77.720	11.100	87,50%
INDÚSTRIA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS	516.903	17,0%	87.871	37.725	-1.642	125	17.865	33.798	0	51.914	-18.116	153,60%
INDÚSTRIA - PERFUMARIA, HIGIENE E LIMPEZA	9.997	8,1%	813	805	15	0	97	-103	113	1.073	-1.289	-1043,59%
INDÚSTRIA - TINTAS, VERNIZES, ESMALTES	53.914	16,9%	9.102	1.709	1	1	97	7.294	0	27.156	-19.862	372,28%
INDÚSTRIA - FABRICAÇÃO DE MÓVEIS	66.567	6,8%	4.557	1.714	19	-2	97	2.729	851	454	1.424	16,62%
INDÚSTRIA - OUTROS	2.038.379	15,3%	311.361	53.562	-1.670	1.269	72.104	186.096	4.427	76.949	104.720	41,35%
ATACADADO - G	13.514.680	18,7%	2.299.864	1.024.187		57.874	146.171	1.071.632	6.409	679.920	385.303	63,45%
ATACADADO PROD. FARMACÊUTICOS/MEDICAMEN	3.220.716	16,7%	539.211	219.460	2.017	3.069	49.089	265.276	872	119.029	145.675	44,82%
ATACADADO DE ALIMENTOS	3.447.408	17,3%	594.835	336.964	-210.885	1.270	25.812	441.674	891	170.646	270.137	38,64%
ATACADADO BEBIDAS	500.457	23,1%	115.704	41.361	-8	256	151	73.944	114	131.731	-57.901	178,15%
ATACADADO PROD. ELETRON. E DE INFORMÁTICA	2.473.660	16,6%	411.841	18.196	738	97	7.518	385.392	61	14.969	370.261	3,89%
ATACADADO HIGIENE E COSMÉTICOS	526.341	15,5%	81.522	20.406	-6	58	151	60.913	700	35.941	24.273	59,00%
ATACADADO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO	1.098.951	15,1%	166.453	75.012	-610	108	3.025	88.918	694	39.795	48.429	44,76%
ATACADADO VESTUÁRIO E CALÇADOS	205.289	15,0%	30.892	12.437	-461	9	151	18.756	502	7.768	10.486	41,42%

CONTINUA ▶

SETORES / Segmentos Econômicos	(A) Base Tributária	(B) Alíquotas PADRÃO	(C x B) Potencial Bruto ICMS	(D) Crédito do ICMS pelas Entradas Interestaduais	(E) Crédito Acumulado Apropriado	(F) Redução do Débito Interestadual	(G) Renda Lda	ICMS Potencial Líquido (I-C-D-E-F-G)	ICMS Simples Nacional (J)	ICMS Arrecado s/ SN (K)	Hiato do ICMS (L-I-J-K)	Arrecadação (%)
ATAcado OUTROS	2.041.858	17,6%	359.406	300.350	-161	3.790	60.275	-4.847	2.574	160.040	-167.462	-3301,59%
VAREJO - G	13.399.506	13,3%	1.695.815	1.158.673	-30.631	7.565	304.833	255.376	89.442	689.401	-523.467	269,96%
VAREJO VESTUÁRIO E CALÇADOS	2.913.280	11,1%	322.348	139.063	-139	-60	765	182.719	27.934	165.281	-10.496	90,46%
VAREJO HIPERMERCADOS	2.806.001	15,4%	430.939	619.318	-28.423	612	25.924	-186.493	7.234	188.097	-381.824	-100,86%
VAREJO ALIMENTOS, BEBIDAS E FUMO	188.995	8,4%	15.895	10.652	-1.118	-2	3.297	3.066	2.169	155	741	5,07%
VAREJO MÓVEIS E ELETRDOMÉSTICOS	2.098.295	14,2%	297.608	168.019	360	286	140	128.803	9.645	121.658	-2.500	94,45%
VAREJO PROD. ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA	597.370	13,6%	81.200	50.884	-102	29	60.794	-30.407	5.407	51.974	-87.787	-170,89%
VAREJO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO	1.767.912	13,5%	238.326	124.874	524	88	6.224	106.616	12.114	63.643	30.860	59,69%
VAREJO MEDICAMENTOS, HIGIENE COSMÉTICOS	925.211	13,4%	124.287	41.613	-1.540	57	24.497	59.661	6.256	40.934	12.472	68,61%
VAREJO OUTROS	2.699.813	9,9%	266.413	55.134	-295	-712	183.193	29.093	18.683	57.660	-47.249	198,19%
VEÍCULOS	7.982.882	12,6%	809.967	297.682	2.051	1.010	61.554	447.670	2.186	457.733	-12.249	102,25%
VEÍCULOS ATACADO E VAREJO	7.267.377	9,8%	710.397	243.121	718	-2.476	59.981	409.053	87	402.910	6.056	98,50%
AUTO PEÇAS ATACADO E VAREJO	715.505	13,9%	99.570	54.560	1.334	150	1.373	41.953	2.099	54.823	-14.969	130,68%
COMBUSTÍVEIS	4.453.677	21,0%	922.647	100.124	-3.620	12.465	25.353	788.336	184	926.587	-138.435	117,54%
ATAcado COMBUSTÍVEIS	3.725.619	21,0%	782.010	88.576	-4.476	8.187	24.471	665.251	24	878.270	-213.042	132,02%
VAREJO COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	728.059	19,3%	140.637	11.548	855	76	882	127.277	161	48.317	78.799	37,96%
TOTAIS GERAIS	45.471.413		6.716.442	2.904.951	-40.757	96.851	632.293	3.123.104	110.062	3.182.093	-169.051	101,89%

continua >>

Fonte: IBGE, Codeplan e dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do DF

7.3 Impacto econômico da renúncia

Para a avaliação do impacto da renúncia, foi selecionado o programa de estímulo à atividade do comércio atacadista no Distrito Federal intitulado Pró-DF Logístico. Tal incentivo foi concedido pela Lei n. 3.152, de 6 de maio de 2003, que vigorou até 2010, ano em que o benefício foi declarado inconstitucional. Na prática, os efeitos do benefício foram observados até 2011. O objetivo do programa era contribuir para que o Distrito Federal fosse visto como um centro de distribuição logística.

Em essência, o benefício previsto consistiu na aplicação de 2% sobre o valor da prestação do serviço de transporte interestadual de cargas, bem como redução de base de cálculo, com manutenção do crédito do imposto, de tal forma que a carga tributária fosse 10% nas saídas internas de mercadorias, além de crédito de 3% nas saídas interestaduais dessas mercadorias.

Para o conjunto de contribuintes beneficiados com o programa, nove empresas, foram coletados os dados econômico-fiscais disponíveis nos livros fiscais eletrônicos e as informações sobre empregos e salários obtidos por meio de consulta aos contribuintes referentes ao período de 2002, ano considerado base sem benefício, a 2012, quando os contribuintes não apresentavam mais evidências de utilização do benefício.

Entendendo o custo do programa como o valor renunciado do ICMS pelo estado, no caso o DF, para o universo de contribuintes considerado, foi calculado o valor da renúncia conforme estipulado pela Lei n. 3.152/2003 e com base nos dados econômico-fiscais declarados, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4. Renúncia Pró-DF Logístico (em R\$ milhões)

Ano	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Total
Renúncia	18,1	53,5	54,1	36,0	39,4	113,0	137,3	40,3	30,2	521,8

Fonte: elaboração dos autores

Para estimativa do benefício do programa, recorreu-se ao incremento anual da variável econômico-fiscal “valor contábil de saída” (ΔVCS), que corresponde ao faturamento das empresas com as vendas de mercadorias ou prestação de serviços.

Nomeadamente, o valor da renúncia foi subtraído do incremento anual do valor contábil de saída, atualizado por meio da variação do PIB DF para 2011, último ano considerado de vigência do programa em questão.

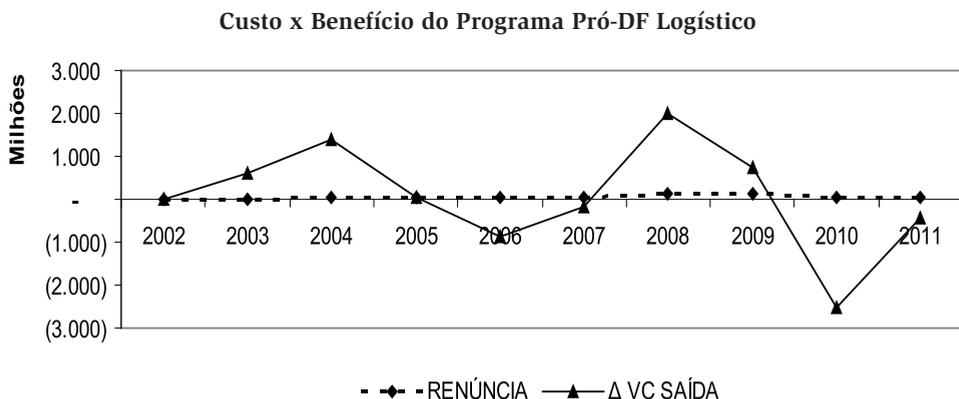
Tabela 5. Valor atualizado do benefício líquido

Ano	ΔVCS (A)	Renúncia (B)	Diferença (A-B)	Diferença atualizada
2003	604.122.410	18.067.827	586.054.583	1.499.588.862
2004	1.391.310.637	53.508.210	1.337.802.426	3.054.370.339
2005	39.094.142	54.050.251	(14.956.109)	(29.989.996)
2006	(876.233.196)	36.037.247	(912.270.444)	(1.643.517.916)
2007	(194.246.014)	39.421.586	(233.667.599)	(377.513.036)
2008	2.020.375.173	112.969.747	1.907.405.426	2.619.610.871
2009	725.655.742	137.250.380	588.405.362	722.587.001
2010	(2.509.727.565)	40.287.290	(2.550.014.856)	(2.809.183.004)
2011	(418.168.358)	30.224.921	(448.393.280)	(448.393.280)
Total	(181.865.008)	521.817.459	(502.597.348)	84.621.588

Fonte: elaboração dos autores

Assim sendo, considerando-se a ótica do valor presente líquido para 2011, o benefício superou o custo do programa em R\$ 84,6 milhões. Esse resultado decorre de o excesso de valor contábil de saída ser positivo nos anos de 2003, 2004, 2008 e 2009, conforme ilustra o Gráfico 1. Em última análise, esse excesso de benefício irá suportar os investimentos do setor privado em trabalho, capital, tecnologia, etc.

Gráfico 1. Renúncia e incremento do valor contábil de saída



Fonte: elaboração dos autores

Partindo então para a análise sob a ótica socioeconômica, foram utilizados os dados de emprego e massa salarial, coletados com os contribuintes pertencentes ao programa em questão. Observando-se o comportamento do estoque de empregos das empresas beneficiadas e do comércio atacadista do Distrito Federal a seguir, verifica-se que o crescimento do emprego das empresas é superior ao do total do comércio atacadista.

Tabela 6. DF: emprego no comércio atacadista e segmento logístico

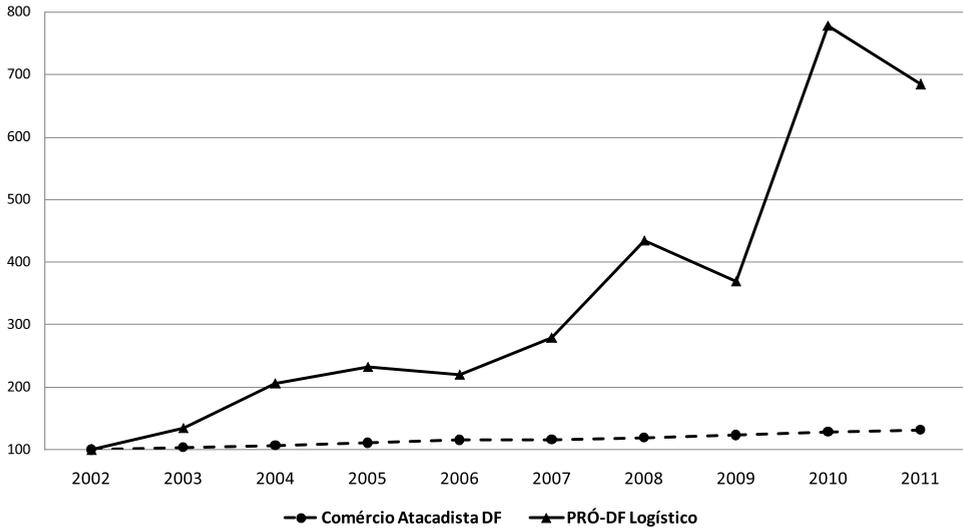
Ano (final de período)	Comércio Atacadista DF			PRÓ-DF Logístico		
	Emprego	Var.Anual Absoluta	Índice: 100=2002	Emprego	Var.Anual Absoluta	Índice: 100=2002
2002	22.107		100,0	49		100,0
2003	22.927	820	103,7	66	17	134,7
2004	23.496	569	106,3	101	35	206,1
2005	24.491	995	110,8	114	13	232,7
2006	25.514	1.023	115,4	108	-6	220,4
2007	25.609	95	115,8	137	29	279,6
2008	26.268	659	118,8	213	76	434,7
2009	27.199	931	123,0	181	-32	369,4
2010	28.380	1.181	128,4	381	200	777,6
2011	29.204	824	132,1	335	-46	683,7

Fonte: Caged/MTE

Considerando-se os dados do Ministério do Emprego e Trabalho e tomando-se por base 2002, ano anterior ao do início da vigência do Pró-DF Logístico, o estoque de emprego do comércio atacadista no Distrito Federal acumulou crescimento de 32,1% em 2011, ano considerado o último da vigência desse programa. No mesmo período, o estoque de emprego dos contribuintes beneficiados cresceu 583,7%. A discrepância entre essas taxas de crescimento do emprego reflete a pequena representatividade do segmento logístico no comércio atacadista como um todo. A participação do emprego do segmento logístico no total do emprego do setor atacadista passou de 0,2% (49 empregados) em 2002 para 1,1% (335 empregados) em 2011.

Gráfico 2. DF: comportamento do emprego

DF: Evolução do emprego no comércio atacadista e no segmento logístico
 Índice 100=2002

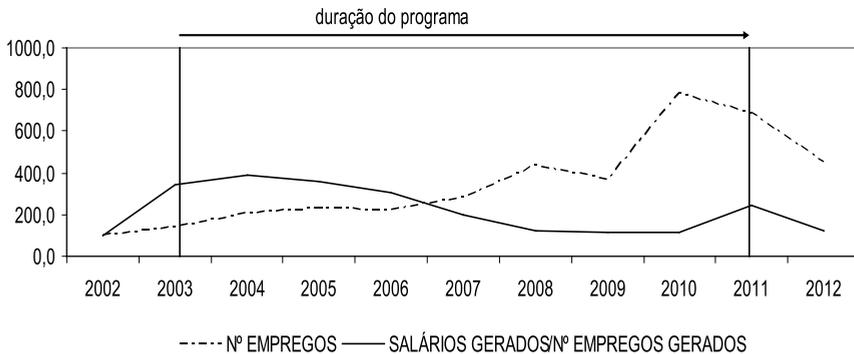


Fonte: elaboração dos autores

Atendo-se ao emprego e à renda no setor beneficiado, apresentam-se os seguintes gráficos com os desempenhos das razões *salários gerados/número de empregos* e *renúncia/emprego gerado* ao longo do período de vigência do programa.

Gráfico 3. Comportamento da relação salário/emprego

EMPREGO E MASSA SALARIAL (nos. Índices base 100=2002)



Fonte: elaboração dos autores

Observe-se que no período considerado de duração do programa, isto é, de 2003 a 2011, houve um aumento do número de empregos, sobretudo na segunda metade do período. Quanto ao comportamento do salário médio por emprego, após aumento nos dois primeiros anos do período ocorreu queda dessa razão decorrente do crescimento dos postos de trabalho, superior ao aumento dos salários pagos. Ao longo do período, a massa salarial paga anualmente variou entre R\$ 34,5 e R\$ 116,7 mil por emprego.

Gráfico 4. Comportamento da relação renúncia/emprego



Fonte: elaboração dos autores

Na comparação do volume de empregos gerados com a renúncia de ICMS do setor, verifica-se queda da razão ao longo do período de 2003 a 2007, que volta a crescer nos dois anos seguintes. O pico do Gráfico 4, acentuado em 2009, pode estar associado à queda do número de empregos em virtude da crise econômica vivida naquele ano, elevando, por conseguinte, a razão renúncia-emprego.

8 TRANSPARÊNCIA FISCAL, PARTICIPAÇÃO E ACCOUNTABILITY

8.1 Transparência fiscal

Existe um consenso mundial sobre a importância dos orçamentos abertos, segundo a International Budget Partnership (IBP). Para que o orçamento público seja gerenciado de forma eficiente e de acordo com as necessidades do país, é preciso que as informações sobre o orçamento global estejam disponíveis, que os cidadãos participem ativamente das

decisões e da fiscalização e que haja supervisão forte e independente pelo Poder Legislativo e por um sistema de auditoria. Essas práticas podem impactar de forma positiva o crescimento econômico, a eficiência da gestão pública e a equidade (IBP, 2012).

De acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI), sistemas orçamentários transparentes podem levar a créditos internacionais mais baratos. Existem estudos mostrando que países com transparência orçamentária e que dão oportunidade de participação aos seus cidadãos conseguiram um monitoramento efetivo pela sociedade civil, o que permitiu o controle da corrupção e um equilíbrio maior entre os recursos e as prioridades nacionais. A falta de transparência em questões fiscais pode minar a disciplina fiscal.

Nas duas últimas décadas, os cidadãos começaram a se interessar mais por questões ligadas à transparência, à participação e à *accountability* no que diz respeito às questões fiscais.

A definição do Fundo Monetário Internacional para transparência fiscal é: “A clareza, confiabilidade, frequência, oportunidade e relevância dos relatórios fiscais públicos e a abertura ao público do processo de tomada de decisão fiscal do governo” (IMF, 2012).

A participação em questões fiscais é definida como “a existência e efetividade de oportunidades para ministros outros que não os do Tesouro ou finanças, Legislativo, grupos da sociedade civil e cidadãos engajarem-se e influenciarem a formulação e implementação das políticas fiscais” (KHAGRAM; FUNG; RENZIO, 2013).

A *accountability* fiscal é definida como “o grau em que funcionários públicos são responsabilizados pela forma com que conduzem a política fiscal” (KHAGRAM, FUNG; RENZIO, 2013).

8.1.1 A pesquisa orçamento aberto

O *Open Budget Survey (OBS)* mede o estado de transparência, participação e supervisão do orçamento em cem países ao redor do mundo. O Brasil ficou classificado em 12º lugar. A pesquisa é composta de 125 questões, 95 das quais tratam da disponibilidade aos cidadãos e da abrangência de oito documentos (Declaração Pré-Orçamentária, Proposta Orçamentária do Executivo, Orçamento Aprovado, Relatórios Periódicos, Revisão Semestral, Relatório de Final do Ano, Relatório de Auditoria e Orçamento Cidadão) que os governos deveriam publicar durante o ciclo orçamentário, e as trinta restantes enfocam a participação dos cidadãos no processo orçamentário, bem como o papel do Legislativo e das instituições de auditoria na formulação e na supervisão do orçamento (IBP, 2012a).

Utilizando os dados da pesquisa, a IBP calcula o *Open Budget Index (OBI)*, que atribui a cada país uma pontuação que pode variar de 0 a 100. O resultado da pesquisa de 2012 foi considerado desanimador no que diz respeito à transparência e à *accountability*, mas houve avanços em relação aos dados das pesquisas realizadas em anos anteriores.

O Brasil obteve pontuação 74 em 2006 e em 2008, caiu para 71 em 2010 e subiu para 73 em 2012. A melhora da nota do Brasil em 2012 foi auxiliada pelo início da publicação do Orçamento Cidadão (Ministério das Cidades, 2013). Nosso desempenho é bom quando comparado à média, que passou de 43 em 2010 para 45 em 2012. A média dos países da Europa Ocidental e dos EUA é 75. O desempenho do governo brasileiro indica que os cidadãos do país têm instrumentos para responsabilizar o governo pela gestão do dinheiro público (IBP, 2012b).

A OBI considera que os países com pontuação de 61 a 80 oferecem informação orçamentária significativa aos seus cidadãos. Somente 17 dos cem países analisados alcançam essa posição. Com pontuação acima de 80, os que fornecem informações abrangentes, aparecem apenas seis países, liderados pela Nova Zelândia, com 93 pontos.

O acesso às informações referentes ao ciclo orçamentário é necessário, mas não suficiente para aumentar o nível de *accountability* dos governantes. Para tanto, é necessário que a transparência esteja acompanhada da participação dos cidadãos nas decisões orçamentárias e na sua fiscalização, bem como da atuação independente e institucionalizada do Legislativo e da auditoria.

8.1.2 A participação dos cidadãos no ciclo orçamentário

Para avaliar a participação dos cidadãos no ciclo orçamentário, a OBI considerou seis princípios básicos: 1) a participação deve ocorrer em todo o processo orçamentário; 2) a participação deve ocorrer em todas as partes do governo; 3) a participação deve ter base legal; 4) o propósito para o engajamento público deve ser divulgado com antecedência; 5) múltiplos mecanismos para o engajamento público devem ser implementados; 6) o governo deve informar o público sobre como utilizou as contribuições dele recebidas.

No que diz respeito à participação dos cidadãos, a maioria dos países oferece poucas oportunidades de engajamento. A pontuação média no OBI, nesse quesito, foi de 19 em 2012; a do Brasil foi de 36; e a Coreia do Sul alcançou 92 pontos. A Nova Zelândia, que tinha 86 na pontuação geral em 2006, passou para 93 em 2012. No

quesito participação dos cidadãos, obteve pontuação 58 e inovou ao criar mecanismo que permite aos cidadãos informar o governo sobre evasão e fraude fiscal mantendo o anonimato. Se o Brasil aumentar sua nota nesse quesito, poderá se situar entre os primeiros do mundo na pesquisa.

A educação da população para participar do processo orçamentário é de fundamental importância. No Brasil, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão oferece os cursos “Básico em Orçamento Público” e “Orçamento Público”, disponibilizados no *site* do Ministério e abertos à inscrição de qualquer cidadão, bem como o curso “Rede Nacional de Planejamento e Orçamento”, voltado para servidores públicos. As crianças também podem acessar a *Sofinha e sua Turma* (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2012), uma revista em quadrinhos que oferece noções sobre orçamento. Há um programa de rádio, o “Momento do Orçamento”, disponível no *site* do Ministério, onde também são encontradas as publicações das monografias premiadas pelo Prêmio SOF, por meio do qual o Ministério busca estimular a produção do conhecimento na área do orçamento.

Quanto à fiscalização do orçamento pelo Poder Legislativo, a média no OBI foi de 52 pontos em 2012, cabendo ao Brasil nota 61. Em relação às instituições de auditoria, a média no OBI foi de 69, com o Brasil obtendo a nota máxima – 100.

A análise dos dados da pesquisa mostra que os países com renda mais alta e mais democráticos tendem a obter uma pontuação mais elevada no OBI, enquanto os países autocráticos e dependentes do petróleo conseguem pontuação menor. Países com Legislativos fracos, auditorias fracas e participação limitada dos cidadãos têm maior tendência a ser pouco transparentes em relação ao orçamento. Os ganhos em transparência orçamentária podem se perder rapidamente em decorrência de mudanças políticas.

8.1.3 Orçamento aberto e gasto tributário

A IBP constatou que os documentos orçamentários apresentam pouca informação sobre os gastos tributários, cujo impacto no orçamento é bem menos visível do que o do gasto direto, além de serem submetidos a uma fiscalização bem menor.

A IBP recomenda que a sociedade civil monitore os gastos tributários, tenha informações sobre seu impacto, pressione os governos para que publiquem informações detalhadas sobre eles e os revisem periodicamente, pois podem beneficiar

desproporcionalmente grupos de interesse específicos e podem ser bastante significativos quando comparados com o gasto normal dos governos.

A IBP elaborou um *Guia para a transparência nas finanças públicas* específico para os gastos tributários. No documento existe uma lista das informações que devem constar em um relatório sobre gastos tributários: 1) estrutura tributária normalmente aplicada; 2) metodologia utilizada para estimar os gastos tributários; 3) gastos tributários agregados detalhados, com série histórica; 4) informação adicional para cada gasto tributário, ou seja, o custo estimado, a fonte, a duração, o tipo, a justificativa política e o impacto distributivo do gasto tributário (IBP, 2012c).

No referido *Guia*, a IBP recomenda que grupos da sociedade civil façam parcerias com advogados tributaristas e contadores para analisar os gastos tributários, promover maior fiscalização e pressionar os governos para que forneçam mais informações. Os relatórios sobre gastos tributários podem ser utilizados pelas organizações da sociedade civil de várias formas: 1) identificar inconsistências nos gastos e nos programas tributários; 2) identificar áreas em que o sistema tributário não está operando de acordo com a intenção do legislador; 3) avaliar a gestão governamental em relação aos gastos tributários; 4) identificar se o gasto tributário é a melhor alternativa ou se seria preferível o gasto direto; 5) identificar aspectos que precisam ser melhorados na legislação tributária.

8.2 Participação popular: o caso do Espírito Santo

No Brasil, no final de 2012, o Estado do Espírito Santo iniciou um processo de mobilização da sociedade civil que pode levar a uma maior transparência em relação aos gastos tributários. Existem oito ações populares tramitando na Justiça daquele estado:

Ação popular solicitando maior transparência em relação aos benefícios e aos incentivos fiscais

A Ação Popular n. 0043901-30.2012.8.08.0024 foi ajuizada em 21/11/2012, tendo por requerente Álvaro Luiz de Souza Santos. Os requeridos foram José Renato Casagrande, governador do estado, e o Estado do Espírito Santo (TJES, 21/11/2012).

A alegação do autor da ação popular foi que o art. 145 da Constituição Estadual, transcrito a seguir, não estava sendo respeitado, ato considerado lesivo ao patrimônio público e violador do princípio da moralidade administrativa.

Art. 145. Os Poderes Públicos Estadual e Municipal, no prazo de cento e oitenta dias após o encerramento do exercício financeiro, darão publicidade às seguintes informações:

I – benefícios e incentivos fiscais concedidos, indicando os respectivos beneficiários e o montante do imposto reduzido ou dispensado;

II – isenções ou reduções de impostos incidentes sobre bens e serviços;

O autor postulou “a concessão de medida liminar para que os requeridos efetivem o comando legal do aludido artigo, dando publicidade aos benefícios e incentivos fiscais concedidos, bem como às isenções ou reduções de impostos incidentes sobre bens e serviços”. Requereu, também,

que no prazo de 30 (trinta) dias, os requeridos divulguem as referidas informações em relação aos exercícios dos anos de 2010 e 2011, sob pena de multa diária de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), ficando igualmente fixada tal multa em caso de não ser respeitado, em relação aos exercícios de 2012 e seguintes, o prazo estabelecido no *caput* do artigo 145 da Constituição Estadual (TJE, 18/03/2013).

Na sentença, proferida em 18/03/2013, o juiz deu razão ao autor da ação e afirmou:

O art. 145 da Constituição Estadual é norma autoaplicável. Assim, possuindo tal característica, o conteúdo do referido artigo não necessita de regulamentação ou de posterior efetivação por parte do Estado para que surta seus efeitos. Ademais, também não está sujeito à discricionariedade do Administrador Público para sua aplicação, devendo ser cumprido de plano.

O juiz argumentou também que o direito de obter informações da administração pública é “assegurado e elencado como garantia constitucional pelo artigo 5º, XXXIII, da Constituição brasileira de 1988”, tendo decidido:

DEFIRO em parte o pleito liminar pretendido pelo Autor Popular e, via de consequência, DETERMINO: 1. Que os requeridos, no prazo de 30 (trinta) dias, tornem públicos a relação nominal dos beneficiados com os benefícios e incentivos fiscais concedidos, bem como o montante individualizado, resultante das isenções ou reduções de impostos incidentes sobre bens e serviços referentes aos exercícios de 2010 e 2011, nos exatos moldes do que determina o art. 145 da Constituição Estadual do Espírito Santo. 2. Visando ao efetivo cumprimento das obrigações acima delineadas, tendo por amparo legal o artigo 461 e parágrafos do Código de Processo Civil, comino multa diária no valor de

R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em caso de desobediência dos comandos inscritos na presente decisão, incidente sobre as pessoas dos agentes responsáveis pela disponibilização dos documentos necessários ao exato entendimento dos incentivos e benefícios fiscais, sem prejuízo de outras medidas cabíveis nas diferentes esferas de responsabilização pela resistência no fornecimento das informações. 3. Objetivando conferir transparência aos atos questionados, determino sejam juntadas fotocópias integrais de todos os processos administrativos que viabilizaram as deliberações apontadas nestes autos, possibilitando também ao Órgão Ministerial verificar a regularidade dos atos praticados pelos servidores encarregados de sua tramitação e deliberação, bem como a extensão dos benefícios e incentivos fiscais e respectivos beneficiários, além dos demais elementos indicados na inicial para o adequado cumprimento do art. 145 da Constituição do Estado do Espírito Santo, aferindo-se assim o real espectro de atuação dentro dos padrões exigidos pela legislação tributária e Constituição Federal (princípios norteadores da Administração Pública), na preservação do interesse público. [...] vista ao Ministério Público Estadual, pelo prazo legal. 7. Intimem-se. 8. Diligencie-se.

Em 03/05/2013, o juiz competente determinou o sobrestamento dos efeitos da decisão liminar e proferiu sentença de mérito, na qual mencionou que

as omissões têm por objetivo promover a concessão de benefícios e incentivos não aprovados pelo Confaz e a simulação de “créditos presumidos”, burlando a Fazenda Pública de outros Estados [...] que tais condutas acarretam supressão de arrecadação para o Estado e, ainda, enriquecimento ilícito de particulares beneficiados com os convênios (TJES, 15/07/2013).

O Ministério Público foi favorável à procedência dos pedidos da ação popular. Na defesa, por sua vez, os requeridos alegaram que “a ação popular não é o meio idôneo para se buscar o cumprimento de uma omissão do estado, tendo em vista sua natureza desconstitutiva”, ao que o citado juiz ponderou:

A ação popular é um remédio constitucional que concede ao cidadão, desde que esteja em pleno gozo de seus direitos políticos, o direito de ir ao Poder Judiciário para tentar invalidar atos administrativos, ilegais e lesivos, na proteção do patrimônio público [...] Ao contrário do alegado pelos Requeridos, as condutas lesivas perpetradas contra o patrimônio público, mesmo que omissivas, podem ser questionadas pelo cidadão, uma vez que constituem lesão aos princípios administrativos constitucionais (TJES, 15/07/2013).

O juiz lembrou ainda que a própria lei de ação popular dispõe sobre a legitimidade das autoridades administrativas para responderem à ação, inclusive nos casos omissos, e que

ao contrário do alegado pelo EES, não é a divulgação de informações, mas, sim, sua omissão que produz presumível prejuízo ao erário, justamente por subtrair a fiscalização popular, pelos demais órgãos públicos deste Estado e de outros membros da Federação, inclusive [...] Especialmente no presente caso, em que as normas de direito tributário são interligadas e a concessão de incentivos ou benefícios não pode ser realizada unilateralmente pelo Estado [...] resta clara a exigência constitucional de realização de convênio por meio da CONFAZ para concessão de qualquer benefício referente ao ICMS [...] que o requerido Estado do Espírito Santo, no prazo de quinze dias, divulgue por meio de publicação no *Diário Oficial*, os benefícios e incentivos fiscais concedidos nos exercícios de 2010 e 2011, indicando os respectivos beneficiários e o montante do imposto reduzido ou dispensado, bem como as isenções ou reduções de impostos que fizeram incidir sobre bens e serviços, nos moldes do que determina o art. 145 da Constituição Estadual do Espírito Santo (TJES, 15/07/2013).

O referido processo ainda está tramitando, e em 24/10/2013 encontrava-se com vistas ao Ministério Público.

Ação popular questionando contrato firmado entre o Estado do Espírito Santo e o Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Estado do Espírito Santo (Sincades)

A Ação Popular n. 0004878-43.2013.8.08.0024 foi ajuizada em 18/02/2013, tendo por requerente Sérgio Marinho de Medeiros Neto. Os requeridos foram o Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Estado do Espírito Santo (Sincades), o Instituto de Ação Social e Cultural Sincades, Idalberto Luiz Moro, Luís Carlos Menegatti, Bruno Pessanha Negrís, Paulo Cesar Hartung Gomes e o Estado do Espírito Santo (TJES, 18/02/2013).

O autor alegou ato lesivo ao patrimônio público pelo Estado do Espírito Santo, por meio das Secretarias Estaduais de Desenvolvimento e da Fazenda, no contrato firmado com o Sindicato do Comércio Atacadista e Distribuidor do Estado do Espírito Santo (Sincades), concedendo redução da carga tributária do ICMS às empresas atacadas do Estado do Espírito Santo.

De acordo com o requerente, o contrato contém irregularidades e prejudica os demais estados da Federação. Questiona o adicional de 10% sobre o valor dos débitos

revertidos para a conta do Instituto Sincades, entidade privada não sujeita às obrigações impostas às pessoas jurídicas de direito público. O Instituto, em contrapartida, assumiria a responsabilidade de fomentar atividades sociais e culturais.

Élio Gaspari, jornalista da *Folha de S. Paulo* (GASPARI, 2013), que publicou a reportagem sobre o assunto, finalizou a matéria com a seguinte observação: “A transferência de dinheiro de impostos para quaisquer instituições particulares, ou para sindicatos de quaisquer categorias, pode virar uma fonte de financiamento de quaisquer coisas”.

Nos autos, foi pedida a

concessão de medida liminar com o objetivo de **1)** suspender os repasses de verbas ao INSTITUTO SINCADES, com o conseqüente bloqueio das contas do referido instituto; **2)** tornar indisponíveis os bens dos requeridos SINCADES, INSTITUTO SINCADES e IDALBERTO LUIZ MORO; **3)** nomear interventor no INSTITUTO SINCADES para gerir a entidade, afastando o Presidente (Idalberto Luiz Moro) enquanto durar a intervenção e **4)** decretar a quebra do sigilo fiscal e bancário dos réus.

Em sentença proferida em 18/03/2013, o juiz entendeu que a liminar deveria ser concedida em parte. Alegou que “o artigo 167 da Constituição Federal é claro ao proibir a vinculação de receita oriunda de impostos”. Ponderou que a

destinação de parcela da quantia a ser arrecadada com o **Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS** para a conta do SINCADES poderia servir, a princípio, para fins não condizentes com o interesse público, eis que seriam depositados em conta de pessoa jurídica privada, a qual não está sujeita aos mesmos limites e obrigações da Administração Pública (TJES,18/03/2013).

Acrescentou que “o Supremo Tribunal Federal já solidificou entendimento acerca da necessidade de convênio entre os Estados para concessão do incentivo fiscal”. Por fim, determinou o depósito judicial de todo e qualquer repasse de verbas provenientes do convênio firmado entre o Estado do Espírito Santo e o Instituto Sincades.

Em 25/04/2013, o juiz competente indeferiu pedido de reconsideração apresentado pelo Sincades, argumentando que “a verba discutida nesses autos possui aparentemente natureza pública, e não privada, tal como alegada pelo réu, notadamente porque é oriunda da destinação de parcela arrecadada com o ICMS”. Manteve a decisão. Apesar disso, a ação ainda tramitava em grau recursal no dia 30/10/2013.

Outras ações populares requerendo a suspensão do contrato de competitividade

A Ação Popular n. 0016964-46.2013.8.08.0024 foi ajuizada em 15/05/2013, tendo por requerente Sérgio Marinho de Medeiros Neto. Os requeridos foram o Sindicato da Indústria de Café do Estado do Espírito Santo (Sindicafé), Sérgio Brambila, o Sindi-químicos, Ernesto Masaner Júnior, Cristina Vellozo Santos, Paulo Cezar Duque, Paulo Cesar Hartung Gomes, José Teófilo de Oliveira e o Estado do Espírito Santo (TJES, 15/05/2013).

O autor requereu, liminarmente, a suspensão do “contrato de competitividade”. A decisão proferida manifestou-se no sentido de que não cabe o ajuizamento de ação popular com o objetivo de controlar a legalidade de atos abstratos e indeferiu a liminar requerida. O mesmo ocorreu com a Ação Popular n. 0016562-62.2013.8.08.0024, envolvendo as indústrias de fiação e tecelagem, vestuário, alfaiataria, calçados e confecções; com a Ação Popular n. 0015056-51.2013.8.08.0024, envolvendo as indústrias do setor madeireiro; com a Ação Popular n. 0013978-22.2013.8.08.0024, envolvendo as indústrias metalúrgicas; e com a Ação Popular n. 0016048-12.2013.8.08.0024, envolvendo as indústrias de material plástico e as de papel e celulose. Em 30/10/2013, todas essas ações ainda estavam tramitando.

9 INDÍCIOS DE QUE OS BENEFÍCIOS FISCAIS PODEM NÃO ESTAR CONTRIBUINDO PARA O AUMENTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NOS ESTADOS

Para compensar a perda de receita com a concessão de benefícios fiscais, tornou-se prática generalizada taxar pesadamente as empresas com baixa capacidade de deslocamento para outros estados, tais como energia, combustíveis e comunicação, que em conjunto concentram 35% da arrecadação do ICMS no Brasil. Isso provocou aumento no custo desses insumos que são essenciais à produção, reduzindo a competitividade da economia nacional, desestimulando o investimento, comprometendo o crescimento econômico e, por consequência, o aumento da arrecadação do ICMS (MENDES, 2013).

A guerra fiscal reduz a eficiência e a qualidade da produção nacional, pois as empresas buscam as vantagens tributárias do estado em que pretendem se localizar e não as vantagens competitivas, tais como qualidade da mão de obra, infraestrutura e patamar educacional. Ao concederem incentivos fiscais, os estados abrem mão de receitas

fundamentais para os investimentos em infraestrutura capazes de melhorar sua competitividade e capacidade, não só de atrair, como também de fixar investimentos.

Os benefícios fiscais premiam empresas que nem sempre são inovadoras e podem pôr em risco a sobrevivência dos negócios que, de fato, investem em inovação, na medida em que propiciam condições desiguais de competição.

Em geral, os benefícios fiscais mais generosos são concedidos para as empresas de maior porte, que têm maior capacidade de pressão, comprometendo a sobrevivência das pequenas empresas, que geram maior número de empregos.

A insegurança jurídica causada pela concessão de benefícios fiscais à revelia da lei, isto é, sem a prévia autorização do Confaz, pode ensejar a postergação ou mesmo o cancelamento de projetos de investimento e comprometer o crescimento econômico do país do ponto de vista agregado.

A edição de uma súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal (STF) declarando sem efeito os benefícios concedidos ilegalmente é bastante factível. A depender da modulação, uma decisão dessa natureza poderá levar à falência várias empresas, caso determine a devolução aos cofres públicos do valor correspondente aos impostos que teriam sido recolhidos na ausência desses benefícios considerados ilegais.

Recentemente, o presidente do STF indeferiu dois pedidos de suspensão de liminares concedidas pelo Tribunal de Justiça de Goiás (TJ/GO) em benefício dos municípios de Córrego do Ouro e Joviânia. A decisão do TJ/GO autorizou o repasse integral da cota-parte do ICMS cabível a esses municípios, sem dedução dos benefícios fiscais desse imposto concedidos pelo estado. Decisão como essa estendida a outros municípios poderá causar enorme dificuldade financeira para estados que adotem a prática de conceder benefícios fiscais sem observância dos requisitos constitucionais e legais.

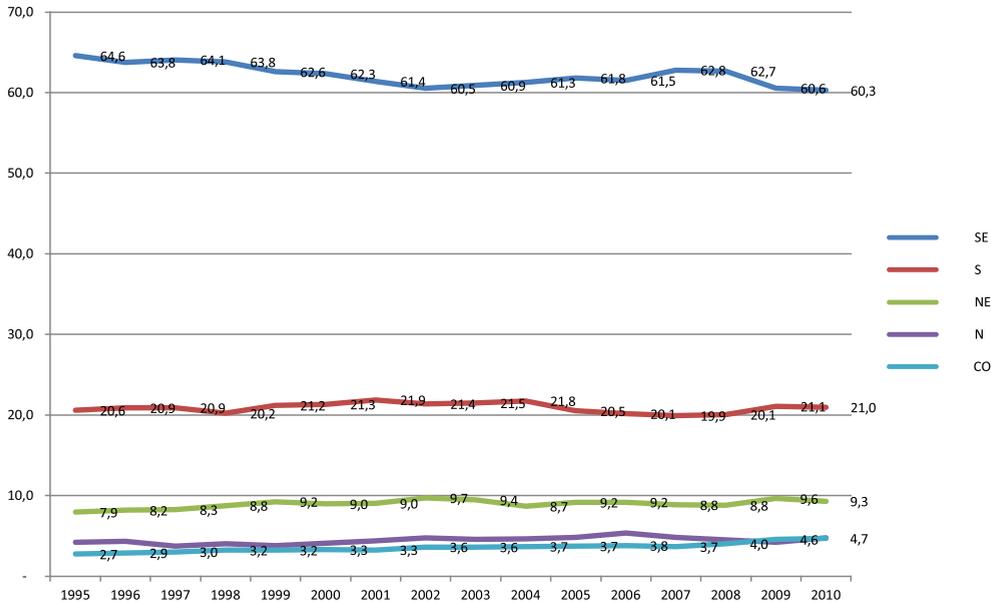
Sob o ponto de vista dos estados, outra dificuldade diz respeito à incerteza quanto à fixação da empresa no estado concedente de benefício, em particular quando a instalação se baseia, primordialmente, na obtenção de vantagem tributária. Há sempre a possibilidade de deslocamento para outro estado que venha a oferecer vantagem maior.

Por sua vez, para o investimento produtivo, a glosa do crédito tributário, ou seja, o não reconhecimento pelo estado destinatário do crédito de ICMS resultante de aquisições interestaduais a empresas que gozem de benefícios concedidos irregularmente, causa insegurança, desestimula o investimento e reduz a margem de lucro.

Como justificativa para a guerra fiscal, argumenta-se que há necessidade de descentralizar a produção industrial do país, levando os empreendimentos para os estados menos desenvolvidos. Porém, o aumento da participação percentual das regiões mais pobres no valor adicionado da indústria de transformação tem sido discutível.

No Gráfico 5, percebe-se que até 2003 a participação do Sudeste no valor adicionado da indústria de transformação estava caindo ano a ano, enquanto a das outras regiões apresentava aumento. A partir de então, a tendência reverteu-se a favor da Região Sudeste, induzindo à suposição de que a generalização da guerra fiscal tornou-a ineficaz como mecanismo descentralizador da produção industrial.

Gráfico 5. Participação das grandes regiões no valor adicionado bruto a preços básicos da indústria de transformação (%) – 1995-2010



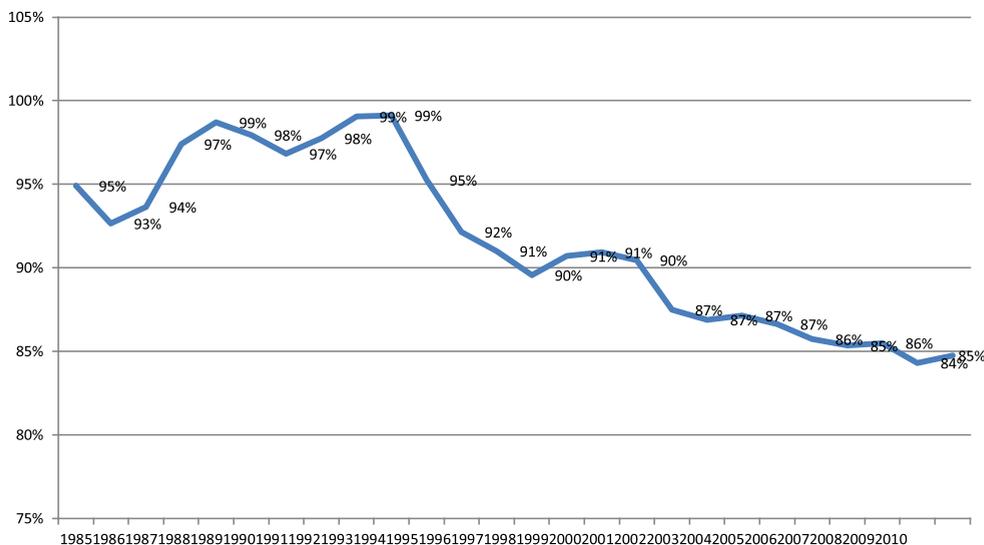
Fonte: IBGE

Os dados dos gráficos anteriores e do Gráfico 6 podem ser interpretados nos seguintes termos:

1. A inflexão negativa da participação do Sudeste a partir de 2009 provavelmente está mais ligada à crise mundial, que castigou principalmente as empresas mais intensivas em tecnologia situadas nessa região.

2. A participação do ICMS na receita tributária dos estados aumentou após a promulgação da Constituição de 1988, com a ampliação da base tributável decorrente da inclusão de petróleo, combustíveis, energia elétrica e comunicações e, em menor escala, dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
3. A partir de 1995, essa participação começou a cair. Uma das explicações para o fato, além da corrosão da base pelas contribuições federais, é a intensificação da guerra fiscal, com renúncia crescente de receita do ICMS pelos estados.

Gráfico 6. Participação do ICMS na receita tributária total dos estados (%) – 1985 a 2010



Fonte: Ipeadata

10 CONCLUSÃO

O cálculo agregado do hiato para 2010 permitiu fazer comparações com o valor encontrado para o hiato em 2009 de duas Unidades Federativas: Piauí e Distrito Federal. Tal exercício pretende dar início à construção de uma série histórica para o hiato tributário do ICMS a fim de que se possa analisar sua evolução.

Este trabalho avançou no sentido de desagregar o hiato pelos segmentos da indústria e do comércio em atividades econômicas relevantes. Com base no cálculo periódico do hiato desagregado, torna-se possível direcionar os esforços de arrecadação para aquelas atividades que apresentam níveis crescentes de hiato.

Percebeu-se que o grande esforço do cálculo do hiato está na compatibilização dos dados econômico-fiscais das Secretarias de Fazenda com os dados socioeconômicos dos órgãos responsáveis pelas contas regionais, nem sempre são acessíveis.

Quanto ao impacto da renúncia selecionada para análise, o confronto dos dados econômico-fiscais de faturamento com o valor da renúncia revela saldo positivo. Verificou-se ainda aumento da renda e do emprego no setor, tendo o aumento da renda se dado em ritmo menor do que o do emprego ao longo da segunda metade da vigência do benefício. O custo do benefício, quando medido por meio da razão renúncia/emprego gerado, apresenta tendência de queda ao longo do período considerado, embora registre aumento no biênio 2008-2009.

Ocorre que, quando se observa no período em questão o desempenho do emprego do comércio atacadista como um todo, vale refletir se o desempenho do emprego desse setor não teria sido maior caso o benefício fosse concedido a outro segmento, com representação no estoque de emprego do setor atacadista superior ao do segmento logístico.

Finalmente, observa-se ainda que a necessidade dos estados de produção de metodologia de cálculo do gasto tributário e de seu impacto econômico aumenta em decorrência dos litígios judiciais e da pressão por transparência, conforme exemplificado com o caso apresentado do Estado do Espírito Santo. Ressalte-se que levantamento mais consistente do gasto tributário levará a um aprimoramento do cálculo do hiato.

REFERÊNCIAS

AURIOL, Emmanuelle; WARLTERS, Michel. Taxation base in developing countries. **Journal of Public Economics**, n. 89, p. 625-646, 2005.

BORDIN, L. **ICMS**: gastos tributários e receita potencial. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio Tesouro Nacional, Tributação, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Pública, Porto Alegre, Esaf, 2003.

CAGAN, Phillip. The demand for currency relative to the total money supply. **Journal of Political Economy**, 66(3), p. 302-328, 1958.

COBHAM, Alex. Tax evasion, tax avoidance, and development finance. **Queen Elisabeth House Working Paper**, n. 129, 2005.

CULLIS, John; JONES, Philip. Public finance and public choice. Nova York: Oxford University Press Inc., 1998.

DE LUIS, M. **Evaluation of the Collection Capability of the Tax System and of Tax Evasion**. Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT, Chile, 2001a.

_____. **The instruments for the measurement of tax evasion**. Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), Santiago, 2001b.

DEPARTAMENTO DE IMPRENSA OFICIAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (DIO). **ES irá recorrer da liminar que prejudica setor atacadista**. Departamento de Imprensa Oficial do Estado do ESPÍRITO SANTO. Disponível em: < <http://www.dio.es.gov.br/NoticiaDetalharForm.aspx?Id=2302> > . Acesso em: 10/11/2013.

DE PAULA, Aureo; SCHEINKMAN, José. The informal sector. **PIER Working Paper**, n. 08-018, 2008

FUEST, Clemens; RIEDEL, Nadine. **Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: a review of the literature**. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), 2009.

GASPARI, Elio. O incentivo fiscal virou mimo sindical. **Folha de S. Paulo**, 07/04/2013. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/colunas/eliogaspari/1258596-o-incentivo-fiscal-virou-mimo-sindical.shtml> > . Acesso em: 07/10/2013.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **Fiscal transparency, accountability, and risk**. August 7, 2012. Disponível em: < <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/080712.pdf> > . Acesso em: 14/08/2013.

INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP (IBP). **Open Budget Survey 2012**. Disponível em: < <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBI2012-Report-English.pdf> > . Acesso em: 17/09/2013.

_____. **Open Budget Questionnaire**. 2012a. Disponível em: < http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Brazil_Questionnaire_OBS2012.pdf > . Acesso em: 17/09/2013.

_____. Brasil. O Governo de Brasil fornece ao público informações significativas. **Open Budget Survey 2012**. 2012b. Disponível em: < <http://internationalbudget.org/what-we-do/open-budget-survey/country-info/?country=br> > . Acesso em: 17/09/2013..

_____. Guide to transparency in public finances. Looking Beyond the Core Budget. 2. **Tax Expenditures**, 2012c. Disponível em: < <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Looking-Beyond-the-Budget-2-Tax-Expenditures.pdf> > . Acesso em: 17/09/2013.

KAUFMANN, D.; KALIBERDA, Aleksander. Integrating the unofficial economy into the dynamics of post socialist economies: a framework of analyses and evidence. In: KAMINSKI, B. **Economic transition in Russia and the New States of Eurasia**. London: Editora do Banco Mundial, 1996.

KHAGRAM, Sanjeev; FUNG, Archon; RENZIO, Paolo de (Ed.). **Open Budgets: the political economy of transparency, participation, and accountability**. Washington D.C.: Brookings Institution Press, 2013.

MENDES, Marcos. **Transformações e impasses da estrutura fiscal tributária de 1988 a 2013**. Brasília, Senado Federal, Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa, agosto de 2013 (Textos para discussão, n. 136). Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-136-transformacoes-e-impasses-da-estrutura-fiscal-e-tributaria-de-1988-a-2013> >. Acesso em: 11/11/2013.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG). Como o governo deve gastar o dinheiro pago pela sociedade? **Sofinha e Sua Turma**, Brasília, 2012. Disponível em: < http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/cartilha_sofinha_portugues_web.pdf >. Acesso em: 05/07/2013.

_____. **Orçamento Federal ao Alcance de Todos**. Projeto de Lei Orçamentária (PLOA 2014). Brasília, 2013. Disponível em: < http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/ofat/Revista_OFAT_2014_WEB.pdf >. Acesso em: 17/10/2013.

THE PEW CENTER ON THE STATES. **Avoiding Blank Checks**. The Pew Charitable Trusts. Washington DC, 2012. Disponível em: < <http://www.pewstates.org/uploadedFiles/PCSAssets/2012/Pewtaxincentivesreport.pdf> >. Acesso em: 21/08/2013.

SEGURA, J. **A arrecadação potencial como meta da administração tributária**. Florianópolis: Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), 2006.

TJES, 21/11/2012. Processo n. 0043901-30.2012.8.08.0024 – Ação Popular. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/descricao_proces.cfm >. Acesso em: 10/08/2013.

_____, 18/13/2013. Processo n. 0043901-30.2012.8.08.0024 – Sentença. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/ver_decisao_new.cfm >. Acesso em: 15/08/2013.

_____, 15/07/2013. Processo n. 0043901-30.2012.8.08.0024 – Sentença de Mérito. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/ver_sentenca_new.cfm >. Acesso em: 22/08/2013.

_____, 18/02/2013. Processo n. 0004878-43.2013.8.08.0024 – Ação Popular. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/descricao_proces.cfm >. Acesso em: 12/09/2013.

_____, 18/03/2013. Processo: 0004878-43.2013.8.08.0024 – Sentença. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/ver_decisao_new.cfm >. Acesso em: 18/08/2013.

_____, 09/04/2013. Processo n. 0011504-78.2013.8.08.0024 – Ação Popular. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/ver_decisao_new.cfm >. Acesso em: 26/09/2013.

_____, 15/04/2013. Processo n. 0011504-78.2013.8.08.0024 – Decisão. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/ver_decisao_new.cfm >. Acesso em: 05/10/2013.

_____, 13/05/2013. Processo n. 0016562-62.2013.8.08.0024 – Ação Popular. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/ver_decisao_new.cfm > . Acesso em: 23/10/2013.

_____, 15/05/2013. Processo n. 0016964-46.2013.8.08.0024 – Ação Popular. Disponível em: < http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/descricao_proces.cfm > . Acesso em: 07/11/2013.

TRIGUEROS, M.; LONGINOTTI, F.; VECORENA, J. **Estimación del incumplimiento tributario en América Latina: 2000-2010**. Cidade do Panamá: CIAT, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias Documento de Trabajo n. 3, 2012.

VIOL, A. A arrecadação potencial como meta da administração tributária. Florianópolis: CIAT, abril de 2006.

ANÁLISE E PREVISÃO DE RECEITAS ESTADUAIS: NOVO EQUILÍBRIO FEDERATIVO

Ana Cristina Neves de Araújo

Sefaz/RJ

César Dal Bosco

Sefaz/RS

Elder Souto Silva Pinto

Sefaz/GO

Fabiana Pereira Januário

Sefaz/MG

Francisco Celestino de Sousa

Sefaz/PI

Kléber Cavalcanti de Araújo Luz

Sefaz/PI

Paulo Castro Cardoso da Silva

Sefaz/AL

Rômulo Eugênio de Siqueira Chaves

Sefaz/ES

Wagner Cunha Torres

Sefaz/AL

Coordenador/orientador:

Nelson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia – Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br



RESUMO

A Federação brasileira passa por um momento de mudanças. É o que se nota nos projetos que propõem modificar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) interestaduais, os critérios de repartição do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e dos *royalties* do petróleo, criar o Fundo de Desenvolvimento Regional e estabelecer novos parâmetros para a renegociação da dívida dos estados e do Distrito Federal com a União. Este trabalho analisa e quantifica, separadamente, alguns projetos em tramitação no Congresso Nacional envolvendo esses temas, agrupando os resultados apurados a fim de facilitar a análise. Tais resultados mostram que, em termos percentuais, o maior impacto nas receitas correntes é observado nos Estados do Amapá, do Acre, de Alagoas, de Roraima, do Maranhão e do Piauí, e menor em São Paulo, Santa Catarina, Espírito Santo, Rio Grande do Sul, Paraná e Goiás. De maneira geral, verificou-se que os resultados obtidos estão muito mais ligados à capacidade de arrecadação de cada estado do que propriamente ao respectivo grau de desenvolvimento ou à arrecadação da receita corrente. Nesses termos, se o estado arrecada pouco, as modificações propostas levam a um maior crescimento futuro das receitas, dada a base sobre a qual se aplica o aumento; se o estado arrecada muito, levam a um menor crescimento futuro das receitas, também tendo em vista a base sobre a qual se aplica o aumento.

Palavras-chave: Transferências intergovernamentais. Reforma do ICMS. Equilíbrio federativo. Dívida subnacional. *Royalties*.

ABSTRACT

The Brazilian federation is undergoing a time of change. It is what we see in projects seeking to modify the Tax on Transactions relating to the Circulation of Goods and to the Rendering of Interstate and Intermunicipal Transportation Services and Services of Communication (ICMS), the sharing criteria of the Fund of Participation of the States (FPE) and of royalties paid on oil, as well as creating a regional development fund and setting parameters for the renegotiation of states and the Federal District debt against the Union. In order to bring a global view of the changes undergone by the Brazilian federation, this paper aims at analyzing and quantifying a number of proposals on the subject currently under Brazilian Congress, gathering amounts calculated in the attempt to make easier a comprehensive analysis of such possible changes. The results found show that the most significant impact on current revenue would occur in the states of Amapá, Acre, Alagoas, Roraima, Maranhão and Piauí, whilst São Paulo, Santa Catarina, Espírito Santo, Rio Grande do Sul, Paraná and Goiás would face the least significant impact. In general, the results obtained are much more attached to the tax capacity of each State, than to its level of development or the actual amount of revenue collected. Thus, in states with smaller degree of own revenue collection, the proposed changes would probably lead to higher future revenue growth, given the low revenue base on which the increase applies. On the other hand, for states with higher level of own revenue collection, such changes would probably imply smaller revenue growth, given also the base on which the increase applies.

Keywords: Goods and services subnational. Tax – ICMS. Tax reform.
Federalism. Intergovernmental transfers. Subnational debt. Royalties.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 245
- 2 ANÁLISE DA REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DO ICMS, 246
 - 2.1 Contexto atual, 246
 - 2.2 Atual regime tributário do ICMS nas transações interestaduais, 248
 - 2.3 Alterações propostas no regime tributário do ICMS nas transações interestaduais, 251
- 3 TRANSFERÊNCIAS OBRIGATÓRIAS, 255
 - 3.1 Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), 255
 - 3.2 Lei Complementar n. 87 (Lei Kandir), 256
 - 3.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)-Exportação, 257
 - 3.4 Fundo Especial do Petróleo (FEP), 257
- 4 EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 143/2013 SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS DO FPE, 259
- 5 CRIAÇÃO DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL, 265
- 6 REPARTIÇÃO DOS *ROYALTIES* DO PETRÓLEO, 269
 - 6.1 *Royalties* e base legal: situação anterior à Lei n. 12.734/2012 e aos projetos de lei que a originaram, 269
 - 6.2 Repartição dos *royalties* em alguns países, 277
 - 6.3 A Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 4.917 – contra a Lei n. 12.734/2012: algumas interpretações, 278
 - 6.4 *Royalties* e base legal atual: as alterações mais significativas, 282
- 7 A RENEGOCIAÇÃO DAS DÍVIDAS DA LEI N. 9.496/1997, 287
 - 7.1 Análise da sustentabilidade da dívida do Estado de São Paulo: 2012 a 2028, 288
 - 7.2 A negociação das dívidas do PLP n. 238/2013, 290
- 8 EFEITOS DA REFORMA NO PACTO FEDERATIVO, 293
- REFERÊNCIAS, 297

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. *Royalties*: cálculo realizado pela projeção de linhas ortogonais e paralelas sobre a plataforma continental, 270

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Alíquotas do ICMS nas transações interestaduais, 249
- Tabela 2. Saldos de ICMS nas transações interestaduais para contribuintes, 250
- Tabela 3. Alíquotas do ICMS nas transações interestaduais – PRS 01/2013, 252
- Tabela 4. Simulação de impacto da aplicação das alíquotas interestaduais na forma do PRS 01/2013, 253
- Tabela 5. Distribuição dos recursos do FPE em 2011 e 2012 segundo as Leis Complementares ns. 62/1989 e 143/2013 em porcentagens em reais milhões, 264
- Tabela 6. Recursos totais do Fundo de Desenvolvimento Regional (Anexo I + Anexo II MP n. 599/2012), 267
- Tabela 7. Exemplo hipotético de cálculo da participação especial, 271
- Tabela 8. Distribuição de *royalties* no Brasil conforme beneficiários: 2008-2012, 272
- Tabela 9. Distribuição da participação especial no Brasil conforme beneficiários: 2008-2012, 274
- Tabela 10. *Royalties* e participação especial X população em 2012 – estados escolhidos, 276
- Tabela 11. Divisão dos *royalties* no regime de concessão – Lei n. 12.734/2012 (período 2013-2020), 283
- Tabela 12. Divisão da participação especial no regime de concessão – Lei n. 12.734/2012, 283
- Tabela 13. Previsão ANP: *royalties*, participação especial e total (2013-2020), 284
- Tabela 14. Distribuição de *royalties* e participação especial – previsão 2020 Critérios da Lei n. 12.734/2012, 285
- Tabela 15. Projeção de indicadores – 2013 a 2028, 289

- Tabela 16. Projeção do PIB do Estado de São Paulo – R\$ trilhões, 289
- Tabela 17. Projeção do ICMS do Estado de São Paulo – R\$ bilhões, 289
- Tabela 18. Projeção da RLR Média do Estado de São Paulo – R\$ bilhões, 290
- Tabela 19. Projeção da dívida segundo parâmetros da Lei n. 9.496/1997 do Estado de São Paulo – R\$ bilhões, 290
- Tabela 20. Efeitos do PLP n. 238/2013 nos contratos de refinanciamento das dívidas, 291
- Tabela 21. Projeção da dívida conforme PLP n. 238/2013 para o Estado de São Paulo – R\$ bilhões, 293
- Tabela 22. Impacto das reformas no sistema federativo, 294
- Tabela 23. Correlações do impacto total das modificações das receitas, 295

1 INTRODUÇÃO

Há muitos anos se debatem reformas na estrutura que sustenta a Federação brasileira. Nos últimos anos, o debate aqueceu-se novamente em função das limitações da política de benefícios fiscais, da percepção de que os critérios de redistribuição de renda entre as Unidades Federadas não cumprem seu papel e das dificuldades que todos os governos subnacionais têm enfrentado para realizar os investimentos necessários ao aprimoramento dos seus serviços.

Como uma reforma abrangente e eficaz já se mostrou extremamente penosa, a estratégia adotada desta vez é tentar fatiá-la, segregando os vários pontos críticos em projetos normativos específicos. É o que se nota nas propostas que visam a reduzir as alíquotas interestaduais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), alterar os critérios de repartição do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e dos *royalties* do petróleo, criar um Fundo de Desenvolvimento Regional e estabelecer parâmetros para a renegociação das dívidas dos estados e do Distrito Federal com a União.

Abordar esses assuntos isoladamente pode ter suas vantagens, mas há o risco de sacrificar o enfoque global dessas alterações. O que se pode esperar do conjunto total da reforma? Do ponto de vista dos estados, quem perde e quem ganha ao final? Ou o que se ganha por um lado se perde por outro, mantendo-se as discrepâncias locais, estaduais e regionais da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos do país?

Buscando responder a questões como essas, este trabalho propõe-se a analisar e a quantificar, separadamente, algumas propostas apresentadas no Congresso Nacional referentes ao tema e a agrupar os valores apurados, facilitando a análise global do resultado das alterações.

O primeiro capítulo identifica o cenário atual vivido pelas empresas, que, com dificuldade para visualizar o futuro, buscam alternativas menos arriscadas para seus investimentos, e analisa a resposta dada pelo Estado na forma do Projeto de Resolução do Senado n. 1/2013.

O segundo capítulo faz breve relato sobre transferências obrigatórias, enquanto o terceiro analisa o resultado de uma alteração já aprovada e vigente, a Lei Complementar n. 143/2013, que altera os critérios de distribuição do FPE. Também traz o histórico deste Fundo, demonstrando sua importância para a redução das desigualdades no país.

O quarto capítulo examina a criação do Fundo de Desenvolvimento Regional nos termos propostos pela Medida Provisória n. 599/2012, em tramitação, comparando-o com outros fundos de desenvolvimento já existentes e analisando a importância deste Fundo para alavancar a economia das regiões mais carentes.

O quinto capítulo busca esclarecer a base legal e os conceitos relativos à redistribuição dos *royalties* do petróleo antes da publicação da Lei n. 12.734/2012, que alterou os critérios de distribuição dos *royalties* e da participação especial, compara a repartição dos *royalties* em cinco países e analisa os efeitos dos novos critérios de redistribuição, projetando-os para 2020, a partir de quando se espera produção vigorosa de petróleo na região do pré-sal.

O sexto capítulo evidencia a necessidade da renegociação das dívidas dos estados com a União, projetando a situação dessas dívidas para 2020, segundo os contratos atuais e segundo as alterações propostas na forma do Projeto de Lei Complementar n. 238/2013.

O sétimo e último capítulo conclui o trabalho, fazendo a análise da reforma de maneira global a fim de melhor identificar os rumos da Federação reformulada, nos moldes traçados pelas modificações em questão.

2 ANÁLISE DA REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS DO ICMS

2.1 Contexto atual

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto do tipo Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), e como tal deveria ser economicamente neutro, ou seja, sua cobrança não deveria interferir na formação de preços nem nas estratégias dos agentes de mercado para comprar e vender produtos e serviços. Entretanto, essa lógica não se aplica ao imposto brasileiro em decorrência de vários fatores, dentre os quais a concessão de benefícios fiscais para a atração de investimentos pelos governos estaduais, aos quais compete instituir e cobrar o ICMS.

A utilização dos benefícios fiscais para atrair investimentos perde força na medida em que todos os estados se utilizam desse instrumento para atrair empresas. Os empresários, por sua vez, percebem que podem usar a “guerra fiscal” a seu favor,

negociando paralelamente com diversos estados para atingir o objetivo de instalar-se no estado mais favorável.

Ponto importante a demonstrar a tensão desse cenário é a ameaça que se esboça no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), perante o qual tramitam vários processos questionando os benefícios fiscais concedidos sem anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Pelo texto constitucional, tais benefícios, que se substanciam em renúncia de receita, só poderiam ser concedidos se autorizados por todos os estados e pelo Distrito Federal, evitando-se que um estado seja prejudicado em razão do benefício concedido a outro. Ocorre que a exigência de unanimidade para aprovação se tornou entrave para a atração de investimentos, e muitos estados e o Distrito Federal optaram por conceder benefícios, isto é, incorrer em renúncia fiscal sem a necessária autorização do Confaz. Como resultado, na hipótese de o STF confirmar o entendimento de que são inconstitucionais os benefícios concedidos à revelia do Confaz, espera-se que as empresas percam o direito a benefícios já concedidos, tendo de recolher integralmente o ICMS. Isso pode ensejar revisão dos planos de negócios e das estratégias das empresas. Esse ambiente hostil já provoca queda no nível de investimentos da iniciativa privada, perfeitamente compreensível dado o alto grau de incerteza que ronda o ambiente de negócios no país.

Admitindo que a redução das alíquotas nas transações interestaduais é o instrumento indicado para inibir a concessão de benefícios fiscais pelos governos subnacionais e coibir a guerra fiscal, o governo federal editou a Medida Provisória n. 599/2012 (MPV 599/2012), que institui a prestação de auxílio financeiro aos estados e ao Distrito Federal para compensar eventuais perdas diretas e efetivas de arrecadação decorrentes dessa redução e prevê a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional para compensar os estados pela vedação da concessão de incentivos fiscais lastreados no ICMS interestadual como mecanismo para a atração de investimentos.

A prestação de auxílio financeiro ficaria condicionada à celebração de convênio entre os estados para a convalidação dos benefícios fiscais concedidos irregularmente, à aprovação de resolução do Senado Federal reduzindo as alíquotas interestaduais do ICMS e à apresentação de informações necessárias ao cálculo das perdas advindas da redução das alíquotas – aí incluída a receita renunciada em decorrência dos benefícios fiscais concedidos irregularmente.¹

1 Exposição de Motivos n. 00269/2012 MF. MPV n. 599/2012.

Por falta de consenso, o prazo para a apreciação da Medida Provisória expirou no dia 3 de junho de 2013 sem que fosse concluída sua votação. Entretanto, a matéria continua tramitando no Congresso Nacional na forma de um projeto de lei complementar do Senado, o PLS n. 106/2013, e de um Projeto de Resolução do Senado, o PRS n. 01/2013. Concomitantemente, os estados e o Distrito Federal buscam um consenso no intuito de celebrar o convênio para convalidar os benefícios fiscais concedidos irregularmente, que seriam extintos em prazo a definir.

Essas três propostas estão vinculadas por cláusulas que condicionam os efeitos de uma à entrada em vigor das demais. Assim, o PRS n. 01/2013, que trata da fixação de alíquotas nas transações interestaduais, traz como requisitos a aprovação do PLS n. 106/2013 – que institui o auxílio financeiro – e do convênio de convalidação de benefícios, cuja aprovação é condição para a produção de efeitos dos anteriores.

2.2 Atual regime tributário do ICMS nas transações interestaduais

Feitas essas considerações, convém analisar o regime tributário atual do ICMS nas operações e nas prestações interestaduais: a Carta Magna em seu art. 15, § 2º, IV, confere competência ao Senado Federal para estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e às prestações interestaduais.

Exercendo sua competência, o Senado (SF) aprovou a Resolução n. 22/1989, que fixou as alíquotas interestaduais da seguinte forma:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

O Senado aprovou também a Resolução n. 95 de 1996, que estabeleceu a alíquota de 4% na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

Em janeiro de 2013, passou a produzir efeitos a Resolução n. 13 de 2012, que estabelece alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. A Tabela 1 resume a situação atual.

Tabela 1. Alíquotas do ICMS nas transações interestaduais

Origem	S e SE			ES			N, NE e CO		
Destino	S e SE	ES	N, NE e CO	S e SE	ES	N, NE e CO	S e SE	ES	N, NE e CO
Bens e mercadorias importados do exterior e serviço de transporte aéreo de cargas e mala postal.	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%
Demais bens, mercadorias e serviços.	12%	7%	7%	12%	12%	12%	12%	12%	12%

Fonte: elaboração dos autores baseada nas Resoluções do Senado ns. 22/1989, 95/1996 e 13/2012

Obs.: 1) Não incide ICMS nas operações interestaduais com petróleo e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. 2) Não se aplica a alíquota de 4% nas operações com gás natural importado, produtos sem similar no Brasil e produzidos em conformidade com o Processo Produtivo Básico (PPB).

Legenda:

S e SE – Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo.

ES – Estado do Espírito Santo.

N, NE e CO – Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Segundo trabalho realizado pelo GT 44a do Confaz, os saldos de ICMS nessas transações em 2011, portanto sem considerar o efeito da aplicação da alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados, eram os mostrados na Tabela 2.

Da sistemática de cálculo utilizada na Tabela 2, pode-se inferir que a redução das alíquotas aplicáveis às transações interestaduais pode ter efeito positivo ou negativo na arrecadação do ICMS, dependendo das características da balança interestadual de cada estado.

Considerando-se a não cumulatividade do imposto, efetivada por meio da sistemática de débitos e créditos, a redução de alíquotas nessas transações resulta em efeito negativo ao estado produtor, com redução do débito de imposto, mas em efeito positivo ao estado de destino, com redução também do crédito suportado e com aumento no valor do diferencial de alíquotas aplicável às aquisições realizadas por contribuintes do ICMS de bens de uso e consumo e do ativo imobilizado em outra Unidade da Federação. Também ocorre aumento no diferencial de alíquotas aplicável às operações sujeitas ao regime de substituição tributária destinadas às empresas optantes do Simples Nacional.

Denomina-se diferencial de alíquotas do ICMS a diferença entre a alíquota aplicável na transação interna e a aplicável na transação interestadual nas operações entre contribuintes do ICMS, não podendo a alíquota interna ser menor do que a interestadual.

Assim, uma redução da alíquota interestadual resulta em aumento nessa diferença, uma vez que a alíquota da operação interna, em tese,² se mantém inalterada.

Tabela 2. Saldos de ICMS nas transações interestaduais para contribuintes

Unidade Federada	(a) Débitos por saídas para contribuintes	(b) Créditos por entradas para contribuintes	(c) Diferença de ICMS por entradas para contribuintes de bens de uso consumo	(d) Diferença de ICMS por entradas para contribuintes do Simples Nacional	(a-b+c+d) Saldo de ICMS nas operações interestaduais para contribuintes
AC	53.675.231	160.781.684	13.397.691	27.842.250	(65.866.512)
AL	1.025.174.613	1.198.393.764	13.554.681	100.054.130	(59.610.341)
AP	25.751.856	110.205.152	5.014.807	18.835.422	(60.603.068)
AM	6.962.306.927	455.718.262	37.074.536	42.360.197	6.586.023.398
BA	6.030.761.048	4.880.919.670	58.429.239	608.603.627	1.816.874.244
CE	2.249.571.912	2.905.922.847	26.342.974	233.879.906	(396.128.055)
DF	1.403.807.157	2.414.566.866	11.211.143	245.207.936	(754.340.631)
ES	7.080.523.580	3.166.905.164	67.551.205	401.598.667	4.382.768.288
GO	7.238.614.794	4.361.435.756	91.880.251	552.826.292	3.521.885.582
MA	795.523.241	1.697.192.477	53.279.747	220.790.225	(627.599.264)
MT	2.756.377.325	1.906.650.370	61.631.269	185.853.102	1.097.211.326
MS	3.722.049.354	1.463.242.170	41.917.482	139.682.608	2.440.407.274
MG	14.851.020.915	16.105.744.464	176.588.506	795.527.564	(282.607.479)
PA	1.167.999.449	2.046.850.508	56.263.630	343.431.579	(479.155.851)
PB	1.416.285.495	1.486.921.148	19.926.006	119.517.350	68.807.702
PR	14.057.411.057	13.290.658.517	93.613.427	631.147.456	1.491.513.424
PE	3.847.733.937	4.259.393.880	48.394.466	318.836.095	(44.429.382)
PI	382.312.060	888.195.549	9.598.747	96.415.600	(399.869.141)
RJ	11.390.999.164	15.597.503.550	151.830.173	1.012.613.395	(3.042.060.818)
RN	706.494.960	1.308.197.169	16.072.361	119.747.491	(465.882.356)
RS	10.415.159.139	9.881.683.535	47.137.049	378.156.956	958.769.610

CONTINUA ▶

2 Deve ser esperado aumento na pressão por redução das alíquotas nas transações internas, visto que o ônus da tributação será transferido aos contribuintes do estado de destino, que deverão suportar aumento significativo no valor de ICMS a recolher.

CONCLUSÃO ▶

Unidade Federada	(a) Débitos por saídas para contribuintes	(b) Créditos por entradas para contribuintes	(c) Diferença de ICMS por entradas para contribuintes de bens de uso consumo	(d) Diferença de ICMS por entradas para contribuintes do Simples Nacional	(a-b+c+d) Saldo de ICMS nas operações interestaduais para contribuintes
RO	625.454.584	675.377.513	76.831.386	95.236.556	122.145.011
RR	9.715.369	63.837.614	2.642.220	10.487.426	(40.992.600)
SC	11.823.698.856	8.748.822.645	44.526.260	352.465.998	3.471.868.470
SP	46.082.109.917	41.820.551.019	149.685.765	984.265.196	5.395.509.858
SE	780.786.817	1.008.045.721	12.409.223	104.209.447	(110.640.234)
TO	610.996.679	617.241.963	7.356.898	89.232.195	90.343.809
TOTAL	157.512.315.435	142.520.958.978	1.394.161.142	8.228.824.665	24.614.342.264

Fonte: CONFAZ – GT 44a – alíquotas nas operações interestaduais – balança e impacto ICMS interestadual 2012

2.3 Alterações propostas no regime tributário do ICMS nas transações interestaduais

A necessidade de mudança do modelo de tributação do ICMS que adota o princípio de origem restrito é premente, como ensinam Baratto e Macedo (2007):

Em que pese o modelo atual ser frágil desde quase o início do ICM, foi possível conviver com a sistemática por um longo período, podendo-se mesmo dizer que o arranjo brasileiro apresentava vantagens, pois permitia gerenciar de forma relativamente satisfatória o conflito inerente aos princípios da autonomia federativa e da neutralidade econômica. Mas a abertura da economia, o aumento da interdependência entre as economias, a concorrência no plano internacional, a estabilidade monetária que obriga as firmas a formarem preços a partir de seus custos de produção são fatores que impedem “empurrar” as ineficiências para os preços.

Percebendo a necessidade de mudança desse modelo, o governo federal editou a Medida Provisória (MPV) n. 599/2012 buscando migrar a tributação para o destino e pressionando os estados e o Distrito Federal, por meio do Senado e do Confaz, a estabelecerem alíquota única de 4% para todas as transações interestaduais.³

3 Em seu artigo de 2007, Baratto e Macedo defendem a adoção do princípio da origem para tributar e cobrar o tributo e o de destino para alocar o produto da arrecadação, teoria não adotada pela União na edição da MPV n. 599/2012, que aproxima a tributação do princípio de destino puro.

Mesmo não surtindo o efeito desejado, a MPV n. 599/2012 levou o Senado a debater o assunto e a submeter o PRS 01/2013, na forma de substitutivo, à votação pelo plenário, não realizada até esta data. A Tabela 3 traz as alíquotas propostas para as transações interestaduais ao final do processo de transição, iniciado em 2014 e findo em 2021, conforme dispõe o referido substitutivo ao PRS 01/2013.

Tabela 3. Alíquotas do ICMS nas transações interestaduais – PRS 01/2013

Origem	S e SE				ES				N, NE e CO				ZFM e ALC			
Destino	S e SE	ES	N, NE e CO	ZFM e ALC	S e SE	ES	N, NE e CO	ZFM e ALC	S e SE	ES	N, NE e CO	ZFM e ALC	S e SE	ES	N, NE e CO	ZFM e ALC
Bens e mercadorias importados do exterior e serviço de transporte aéreo de cargas e mala postal.	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%	4%
Gás natural nacional ou importado.	12%	7%	7%	7%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%
Produtos produzidos conforme PPB.	4%	4%	4%	4%	7%	4%	4%	4%	7%	4%	4%	4%	12%	12%	12%	4%
Demais bens, mercadorias e serviços.	4%	4%	4%	4%	7%	4%	4%	4%	7%	4%	4%	4%	7%	4%	4%	4%

Fonte: elaboração dos autores baseada nas Resoluções do Senado n. 95/1996 e n. 13/2012 e no PRS 01/2013

Obs.: 1) Não incide ICMS nas operações interestaduais com petróleo e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

Legenda:

S e SE – Sul e Sudeste.

ES – Espírito Santo.

N, NE e CO – Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

ZFM e ALC – Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

PPB – Processo Produtivo Básico.

A Tabela 3 mostra que o substitutivo busca reduzir as alíquotas aplicáveis nas transações interestaduais, mas preserva a alíquota para o gás natural, para as operações e as prestações com produtos originados na Zona Franca de Manaus (ZFM) e nas Áreas de Livre Comércio (ALC) produzidos em conformidade com o Processo Produtivo Básico; mantém também a diferenciação entre as alíquotas aplicáveis nas transações das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e as das Regiões Sul e Sudeste.

Tabela 4. Simulação de impacto da aplicação das alíquotas interestaduais na forma do PRS 01/2013

Estado	Saldo de ICMS em 2011 (valores de 2020)	Saldo de ICMS simulado para 2021 (valores de 2020)	Impacto da redução das alíquotas em 2021 (valores de 2020)	Impacto em % do ICMS total em 2021
AC	(140.288.895,08)	21.005.831,46	161.294.726,54	12,93%
AL	(126.963.894,41)	220.097.893,57	347.061.787,98	7,17%
AP	(129.078.300,80)	(4.493.081,90)	124.585.218,90	11,46%
AM	14.027.552.354,75	14.614.888.811,69	587.336.456,94	4,66%
BA	3.869.755.243,72	3.031.621.789,14	(838.133.454,58)	-2,97%
CE	(843.712.008,73)	(45.087.743,43)	798.624.265,31	5,52%
DF	(1.606.667.947,44)	(574.789.258,49)	1.031.878.688,95	9,33%
ES	9.334.845.612,20	5.296.272.619,48	(4.038.572.994,84)	-22,15%
GO	7.501.254.004,64	4.567.304.348,15	(2.933.949.656,50)	-13,95%
MA	(1.336.721.873,21)	(8.766.413,79)	1.327.955.459,42	0,00%
MT	2.336.947.257,79	1.516.474.959,23	(820.472.298,56)	-6,62%
MS	5.197.816.456,79	3.033.172.207,29	(2.164.644.249,50)	-18,77%
MG	(601.924.859,35)	3.036.253.706,26	3.638.178.565,61	5,85%
PA	(1.020.552.673,41)	85.524.494,38	1.106.077.167,79	9,07%
PB	146.553.327,23	236.828.442,15	90.275.117,05	1,50%
PR	3.176.770.165,94	3.394.496.269,96	217.726.104,02	0,64%
PE	(94.630.013,35)	(156.775.182,80)	(62.145.169,45)	-0,29%
PI	(851.680.137,08)	(175.099.467,38)	676.580.669,70	15,21%
RJ	(6.479.276.615,35)	373.464.619,03	6.852.741.236,51	12,79%
RN	(992.281.494,46)	(51.940.695,97)	940.340.798,49	13,89%
RS	2.042.080.643,76	2.375.561.466,41	333.480.822,65	0,80%
RO	260.156.308,77	370.447.376,93	110.291.068,17	2,00%
RR	(87.310.021,22)	(46.603.120,51)	40.706.900,72	4,53%
SC	7.394.722.701,18	3.801.115.726,12	(3.593.606.975,06)	-13,48%

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶

Estado	Saldo de ICMS em 2011 (valores de 2020)	Saldo de ICMS simulado para 2021 (valores de 2020)	Impacto da redução das alíquotas em 2021 (valores de 2020)	Impacto em % do ICMS total em 2021
SP	11.491.880.978,84	3.116.803.451,02	(8.375.077.529,95)	-3,85%
SE	(235.652.317,22)	103.322.185,32	338.974.502,54	7,96%
TO	192.423.019,79	328.692.130,20	136.269.112,54	5,04%
TOTAL	52.426.017.024,29	48.459.793.361,41	(3.966.223.662,88)	
TOTAL PERDAS	-	-	(22.826.602.328,44)	
TOTAL GANHOS	-	-	18.860.378.665,56	

Fonte: elaboração dos autores com metodologia do GT 44a do Confaz e de dados e da NFe extraídos pelo GT

Obs.: percentuais de variação do PIB utilizados na projeção: 0,9%, 2,3%, 2,3%, 3,8%, 4,2%, 4,2%, 4,2%, 4,2% e 4,2%, respectivamente para os anos de 2012 (IBGE), 2013 e 2014 (Boletim Focus-Bacen), 2015 (Banco Mundial) e 2016 a 2020 (WEO-FMI); percentuais de variação do IPCA utilizados na projeção: 5,8%, 5,8%, 5,8%, 5,4%, 5,2%, 5,2%, 5,2%, 5,2%, 5,2%, respectivamente para os anos de 2012 (IBGE) e 2013 a 2020 (Boletim Focus-Bacen) projetados para 2020 jcom todas as reduções implementadas.

Com base em simulação do GT 44a do Confaz, que considerou uniforme a redução das alíquotas para 4%, foi feita adaptação da simulação da aplicação das alíquotas constantes do substitutivo ao PRS 01/2013 encaminhado ao plenário do Senado. A adaptação considerou o gás natural tributado a 4%, como as demais mercadorias e produtos. Para a simulação dos produtos produzidos em conformidade com o Processo Produtivo Básico, admitiu-se que todas as saídas interestaduais do Estado do Amazonas seriam tributadas a 12%, simulando-se as saídas das Áreas de Livre Comércio a 4%. A Tabela 4 mostra o resultado da simulação de impacto com base em dados de 2011 projetados para 2020.

O impacto é calculado pela diferença entre o saldo de ICMS nas transações interestaduais simulado para 2021⁴ e o saldo de ICMS apurado em 2011, ambos em valores de 2020.

Analisando-se os valores absolutos do impacto, percebe-se que as perdas de R\$ 22,8 bilhões são distribuídas entre apenas oito dentre os 26 estados mais o Distrito Federal (BA, ES, GO, MT, MS, PE, SC e SP). O estado que tem maior impacto negativo é São Paulo, com R\$ 8,4 bilhões, e o maior impacto positivo é sentido pelo Rio de Janeiro, com R\$ 6,8 bilhões.

4 Foram utilizados valores de 2011, corrigidos para 2020, utilizando-se as alíquotas finais do PRS 01/2013.

Quando os valores do impacto são relacionados com os valores totais de ICMS arrecadado por Unidade Federada em 2011 projetados para 2020, consideradas as transações interestaduais e as internas, percebe-se que a grande perda de São Paulo representa redução de apenas 3,85% na arrecadação do estado. O estado que mais sentirá o efeito das alterações será o Espírito Santo, que perderá 22,15% da sua arrecadação, seguido por Mato Grosso do Sul (-18,77%). Em termos relativos, o Piauí será o estado que sofrerá maior incremento na arrecadação (15,21%), seguido pelo Rio Grande do Norte (13,89%).

3 TRANSFERÊNCIAS OBRIGATÓRIAS

3.1 Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE)

O FPE foi criado pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, constituindo-se como uma das modalidades de repartição tributária com os estados e o Distrito Federal, que visa à redução das desigualdades regionais, à redistribuição da renda nacional e ao equilíbrio socioeconômico entre os entes da Federação brasileira.

O FPE está previsto no art. 159, inciso I, alínea a, da Constituição Federal, que determina que sejam destinados a esse Fundo 21,5% da arrecadação líquida (arrecadação bruta deduzida de restituições e incentivos fiscais) dos Impostos sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR) e sobre Produtos Industrializados (IPI). Esses mesmos tributos são partilhados com os municípios por meio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

O FPE constitui importante instrumento de redistribuição da renda nacional, visto que promove a transferência de parcela dos recursos arrecadados em áreas mais desenvolvidas para áreas menos desenvolvidas do país: 85% dos recursos são destinados aos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% aos estados das Regiões Sul e Sudeste.

Desde 1989, o sistema de partilha do FPE passou por sucessivas modificações, até utilizar o critério de cotas fixas. Anteriormente, as cotas eram recalculadas anualmente com base nas variações da renda *per capita* e da população de cada estado.

O critério atual de distribuição do FPE é o estabelecido pela Lei Complementar n. 62/1989. As recentes mudanças na distribuição do FPE serão discutidas em capítulo à parte deste trabalho.

Em 17 de julho de 2013, foi editada a Lei Complementar n. 143, mantendo os critérios de rateio vigentes para o FPE até 2015. Esta lei prevê que, a partir de 2016, os estados receberão, no mínimo, o mesmo valor obtido em 2015 corrigido pela inflação (IPCA) e por 75% da variação do PIB. A partir de 2016, será aplicada uma nova fórmula de rateio, válida somente sobre o remanescente dos recursos do Fundo, após a distribuição do mesmo valor corrigido repassado em 2015.

Esse montante remanescente será dividido de forma diretamente proporcional ao tamanho da população do estado e inversamente proporcional à renda domiciliar *per capita* de cada estado e do Distrito Federal, o que favorece os estados mais populosos e os que têm população mais pobre.

3.2 Lei Complementar n. 87 (Lei Kandir)

Com o advento da Constituição de 1988, o ICM foi ampliado para incluir petróleo e derivados, energia elétrica, minerais, além dos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Surgiu assim o novo imposto, conhecido como ICMS, de competência dos estados e do Distrito Federal.

Em 14 de agosto de 1996, em reunião no Ministério do Planejamento e Orçamento dirigida pelo ministro Antônio Kandir, teve início a negociação do projeto de lei entre os representantes dos estados e da União, que resultaria na Lei Complementar n. 87/1996, que ficou conhecida como Lei Kandir. A expectativa era que essa lei, ao desonerar do ICMS os produtos destinados à exportação, pusesse fim às distorções resultantes da bitributação de importantes segmentos produtivos exportadores que tiveram sua competitividade reduzida em decorrência de tal prática. A desoneração do ICMS na aquisição de máquinas, equipamentos e material de consumo significaria uma redução geral nos custos da produção doméstica, tanto dos bens exportáveis como daqueles com similares a bens importados.

Era de se esperar que a não incidência do ICMS sobre as exportações de bens primários e semielaborados, bem como o direito a crédito gerado pela compra de bens de capital e material de consumo, resultasse em perda de receita, especialmente para os estados tipicamente exportadores. O governo federal propôs uma compensação dessas perdas. Porém, os mecanismos de compensação implantados não foram suficientes para ressarcir as perdas decorrentes da desoneração das exportações pelo ICMS.

A Lei Kandir foi aprovada como uma estratégia imediatista. Os estados cederam em face da promessa de recebimento de um “seguro-receita”, que previa repasses automáticos em caso de queda da arrecadação. Criou-se, dessa forma, um complexo mecanismo de compensação para garantir a manutenção da receita do ICMS, minimizando, naquele momento, o conflito pela repartição de recursos.

Vários autores – Riani e Albuquerque (2000); Oliveira, Amaral, e Fonseca (2004); Albuquerque (2009) e Pellegrini (2006) – confrontaram as estimativas de perda de receita decorrentes da aplicação da Lei Kandir com os valores efetivamente repassados aos estados pelo governo federal. Restou demonstrada diferença considerável em prejuízo dos estados. Até o momento, porém, não se vislumbra solução para o impasse.

3.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)-Exportação

O chamado IPI-Exportação é uma das modalidades de repartição tributária previstas no art. 159, inciso II, da Constituição Federal. As receitas que compõem o IPI-Exportação compreendem 10% da arrecadação líquida do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), percentual transferido aos estados e ao Distrito Federal observados os coeficientes individuais de participação fixados pelo Tribunal de Contas da União.

Os estados entregam aos seus respectivos municípios 25% dos recursos do IPI-Exportação que recebem, observando-se para tanto os mesmos critérios, forma e prazos estabelecidos para o repasse da parcela do ICMS que a Constituição Federal assegura às municipalidades. Os outros 75% constituem receita dos estados e do Distrito Federal e podem ser aplicados livremente.

A regra determina que nenhuma Unidade Federativa pode receber mais do que 20% do IPI-Exportação a ser distribuído. Caso a participação de qualquer uma delas nas exportações supere esse patamar, o excedente será distribuído entre as demais, na proporção de suas respectivas participações relativas.

Os estados receberam em 2012 quase R\$ 3 bilhões e 400 milhões a título de IPI-Exportação, já descontada a parcela destinada ao Fundeb (TESOURO NACIONAL, 2013).

3.4 Fundo Especial do Petróleo (FEP)

O Fundo Especial do Petróleo (FEP) congrega os recursos (*royalties*) repassados pela União em função da extração de petróleo. Os *royalties* são definidos como uma

“compensação financeira devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo e gás natural” (artigo 11 do Decreto n. 2.705/1998).

Além dos *royalties*, os concessionários estão sujeitos ao pagamento de Participação Especial, compensação financeira extraordinária estabelecida pela Lei do Petróleo (Lei n. 9.478/1997) para campos de grande volume de produção ou de grande rentabilidade, conforme os critérios definidos no Decreto n. 2.705/1998.

As receitas recebidas a título de compensação financeira advindas do FEP podem ser aplicadas em energia, pavimentação de rodovias, abastecimento de água, recuperação e proteção ao meio ambiente e saneamento básico.

É vedada sua utilização para pagamento de dívida e do quadro permanente de pessoal, excetuando-se o adimplemento dos débitos com a União e com entidades a ela ligadas, bem como a capitalização de previdência nos termos do artigo 8º da Lei n. 7.990/1989 com as alterações da Lei n. 10.195/2001.

A divisão das receitas dos *royalties* tem sido objeto de grande discussão. O alto valor dos recursos, que atingiram R\$ 11 bilhões, somado ao pequeno número de estados beneficiados, apenas nove em 2012, têm despertado grande interesse em uma nova repartição que envolva todos os entes da Federação.

A distribuição dos *royalties* tornou-se o centro das discussões com a descoberta da camada pré-sal em 2007. O governo Lula, que chegou a defender a distribuição igualitária desses recursos, voltou atrás diante da pressão dos estados produtores. Por sua vez, a Câmara dos Deputados, com 369 votos a favor, aprovou emenda dos deputados Ibsen Pinheiro (PMDB-RS), Humberto Souto (PPS-RS) e Marcelo Castro (PMDB-PI), que prevê a distribuição dos *royalties* do pré-sal para todos os estados. Segundo a Emenda Ibsen, 30% dos *royalties* seriam destinados aos estados, 30% aos municípios e 40% à União, sem tratamento diferenciado para os estados produtores.

A chamada “Emenda Ibsen” foi além da camada pré-sal e estendeu a nova distribuição de *royalties* também às bacias tradicionais, incluindo as já licitadas, o que gerou forte crítica das lideranças do Rio de Janeiro e do Espírito Santo. De acordo com cálculos apresentados pelo governo do Rio de Janeiro, a arrecadação do estado com *royalties* do petróleo cairia de R\$ 5 bilhões para cerca de R\$ 100 milhões. Rio de Janeiro e Espírito Santo defenderam ainda que a emenda possuía falhas jurídicas em vista da quebra de contratos já firmados, em ofensa ao princípio da estabilidade jurídica.

Em dezembro de 2010, o então presidente Lula vetou o projeto, sob alegação de inconstitucionalidade. A divisão dos *royalties* voltou ao estágio anterior, em benefício dos estados produtores.

Em 2012, já no governo Dilma Roussef, o Congresso aprovou a Lei n. 12.734/2012, que altera a distribuição dos *royalties*. Desse modo, entrou em vigor uma nova divisão, pela qual parte dos recursos dos estados produtores (Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo) e também da União é retirada para ser dividida de forma mais igualitária entre todos os estados. Todavia, essa alteração foi vetada pela presidente.

Em 2013, o veto foi derrubado pelo Congresso, e o governo propôs uma nova divisão somente da parcela que alcançasse os contratos futuros, além da destinação de 100% dos *royalties* à educação.

No dia 18/03/2013, em decisão monocrática na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.917, ajuizada pelo governador do Rio de Janeiro, a ministra do Supremo Tribunal Federal (STF) Carmen Lúcia suspendeu, em caráter cautelar, dispositivos que preveem as novas regras de distribuição dos *royalties* do petróleo contidos na Lei n. 12.734/2012. Na decisão, ainda a ser apreciada pelo Pleno daquela Corte Suprema, a ministra destaca o fato de os cálculos e os pagamentos referentes aos *royalties* serem mensais e requer providência judicial urgente, sob risco de colapso das contas do Rio de Janeiro. Destaca ainda a quebra do pacto federativo assim como o direito adquirido dos estados produtores.

4 EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 143/2013 SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS DO FPE

Em regra, os países de regime federativo, por mais desenvolvidos que sejam, convivem com maior ou menor grau de desigualdade do nível de desenvolvimento econômico e social das respectivas Unidades Federadas. Isso decorre da maior ou menor disponibilidade de recursos naturais, das diferenças climáticas, das características geográficas e dos aspectos culturais predominantes em cada Unidade, dentre outros fatores.

Visando à eliminação, ou pelo menos à minimização, dessas desigualdades econômicas e sociais, as federações costumam promover transferências de recursos das regiões mais ricas para as mais pobres e priorizar investimentos estruturantes nestas últimas.

No Brasil, também há grandes desigualdades nos níveis de desenvolvimento socioeconômico entre as Unidades Federadas e regiões geográficas que persistem secularmente. O país adota políticas de transferência intergovernamental de receita e outras medidas com vistas à redução dessas desigualdades, como os fundos de desenvolvimento regional e de apoio à educação.

Tais políticas e ações só foram adotadas com alguma efetividade pelo governo federal a partir de meados do século XX, mais precisamente com a promulgação da Constituição Federal de 1946, que no seu art. 15, inciso III, § 2º, deu competência à União para instituir o imposto sobre produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e, no cabível, minerais e energia elétrica, determinando o repasse de, no mínimo, 60% do valor arrecadado desse imposto aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, proporcionalmente à superfície, à população, ao consumo e à produção. Essa proporcionalidade beneficiava essencialmente os estados e os municípios mais ricos, mas contemplava também os mais pobres.

A Emenda n. 18 à Constituição Federal de 1946, editada somente em 1965, instituiu o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), redefiniu suas fontes de receitas, métodos de distribuição, destinações e formas de entrega, alterados no decorrer do tempo, até a promulgação da Constituição Federal de 1988 e respectivas emendas. Esta destina ao FPE 21,5% das receitas do Imposto sobre a Renda (IR) e do IPI e estabelece como variáveis para o cálculo dos coeficientes de distribuição população, superfície e inverso da renda *per capita* de cada estado e do Distrito Federal. A finalidade do FPE é “promover o equilíbrio socioeconômico entre os estados” (CF, art. 161, II).

A Lei Complementar n. 62/1989 definiu os coeficientes de participação dos estados e do Distrito Federal no FPE e estabeleceu que em 1991, com base nos dados do censo de 1990, tais coeficientes seriam recalculados. Como esse recálculo não ocorreu, alguns estados impetraram Ações Diretas de Inconstitucionalidade (Adins) alegando descumprimento do preceito constitucional supracitado e outras razões. O Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento a essas Adins para determinar a criação de critérios de distribuição dos recursos do FPE até 31 de dezembro de 2012.

Essa decisão judicial foi cumprida pelo Congresso Nacional somente em 17 de julho de 2013, com a aprovação da Lei Complementar n. 143/2013, que alterou a Lei Complementar n. 62/1989. A primeira estabeleceu os critérios para cálculo de novos coeficientes de distribuição do FPE, mutáveis anualmente em função da dinâmica socioeconômica dos estados e do Distrito Federal. Baseados na população e na renda

domiciliar *per capita* de cada estado e do DF, os coeficientes vigentes, no entanto, permanecem válidos até 2015.

Nos termos da redação dada pela LC 143/2013, o art. 2º, inciso II, da LC 62/1989 passa a assegurar aos estados e ao Distrito Federal, a partir de 2016, os valores recebidos nos respectivos decêndios do ano base 2015, corrigidos monetariamente pela variação integral acumulada do Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e pelo índice equivalente a 75% da variação real do PIB nacional do ano anterior ao que se referirem os cálculos, isso se houver receita de FPE suficiente para cobrir integralmente as diferenças entre os valores corrigidos e os apurados. Caso não haja, os estados receberão somente os valores das cotas realmente apuradas, nos termos seguintes:

Art. 2º Os recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), observado o disposto no art. 4º (datas mensais dos repasses), serão entregues da seguinte forma:

[...] II – a partir de 1º de janeiro de 2016, cada entidade beneficiária receberá valor igual ao que foi distribuído no correspondente decêndio do exercício de 2015, corrigido pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) ou outro que vier a substituí-lo e pelo percentual equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) da variação real do Produto Interno Bruto nacional do ano anterior ao ano considerado para base de cálculo.

Ressalte-se que no período de transição os valores apurados que excederem os valores do ano base 2015 corrigidos serão redistribuídos aos estados e ao Distrito Federal segundo os critérios novos, a vigerem integralmente somente após o final desse período, conforme estabelece o inciso III do art. 2º, anteriormente transcrito, conforme segue:

III – também a partir de 1º de janeiro de 2016, a parcela que superar o montante especificado no inciso II será distribuída proporcionalmente a coeficientes individuais de participação obtidos a partir da combinação de fatores representativos da população e do inverso da renda domiciliar per capita da entidade beneficiária, assim definidos:

o fator representativo da população corresponderá à participação relativa da entidade beneficiária na população do País, observados os limites superior e inferior de, respectivamente, 0,07 (sete centésimos) e 0,012 (doze milésimos), que incidirão uma única vez nos cálculos requeridos;

o fator representativo do inverso da renda domiciliar per capita corresponderá à participação relativa do inverso da renda domiciliar per capita da entidade beneficiária na soma dos inversos da renda domiciliar per capita de todas as entidades.

Os valores das rendas domiciliares *per capita* das entidades federadas utilizados pelo legislador para cálculo dos novos coeficientes são os apurados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) na Pesquisa Nacional por Amostragem de Domicílios (PNAD).

Esses parâmetros foram introduzidos na Lei Complementar n. 143/2013 para definir a metodologia de cálculo dos novos coeficientes de distribuição dos recursos do FPE. Também ficou estabelecida a garantia de recebimento pelos estados, a partir de janeiro de 2016 e por tempo indeterminado, dos valores correspondentes aos decêndios do ano base 2015 corrigidos pela variação integral acumulada do IPCA e pelo índice equivalente a 75% da variação real do PIB nacional do ano anterior ao ano considerado para base de cálculo. Tais critérios dificultam substancialmente uma avaliação com elevado grau de segurança dos efeitos das mudanças implantadas pela LC n. 143/2013 na distribuição dos recursos dos FPE, porque possibilitam infinitas simulações, levando-se em conta variabilidades diversas das variáveis envolvidas. Por isso, hipóteses simplificadoras foram adotadas nas simulações:

- i. Uso da base de dados anual em vez da decencial prevista na Lei Complementar n. 62/1989, com as alterações introduzidas pela LC n. 143/2013.
- ii. Na composição da base de dados anual para início do estudo, foram considerados os valores brutos das cotas anuais de recursos do FPE recebidas em 2012 pelos estados e pelo Distrito Federal e os índices de variações do IPCA e do PIB Real naquele ano, aí incluídos os descontos diversos.
- iii. Admite-se que nos três anos seguintes as cotas do FPE crescerão nas mesmas proporções das variações do IPCA e do PIB Real, cujas estimativas foram obtidas do Banco Central do Brasil, do Banco Mundial e do IBGE. Com base nelas, os valores das cotas anuais foram projetados de 2012 para 2015, por ser o ano base da nova regra de distribuição do Fundo.
- iv. A seguir, uma medida de resultados para 2020 foi projetada, aplicando-se aos valores do ano base 2015 os índices anuais de variações previstas para o mesmo período do IPCA (Banco Central do Brasil) e do PIB Real (Banco Central do Brasil, FMI e Banco Mundial) – Tabela Efeitos da Lei Complementar n. 143/2013 no FPE, adiante, que evidencia todos os dados básicos, os cálculos e os resultados apurados.

Esses resultados mostram que em 2020 as cotas de FPE de dez estados seriam maiores do que as recebidas no ano base de 2015 e que as dos outros 16 e do Distrito

Federal seriam menores, porém todas com pequenas variações, com ganhos mínimos de 0,3635% (Pará), a 2,5480% (Amazonas); e perdas mínimas de 0,0475% (Paraíba) e máxima de 0,9073% (Santa Catarina).

A expressão numérica dessas diferenças, que expressam ganhos e perdas em relação ao ano base de 2015, evidencia que os efeitos das alterações introduzidas pela Lei Complementar n. 143/2013 na distribuição dos recursos do FPE em um período de cinco anos seriam pequenos para os estados ganhadores e plenamente toleráveis para os perdedores.

Quanto ao equilíbrio socioeconômico entre os estados, previsto pela Constituição (art. 61, inciso II, da CF/1988), os resultados evidenciam que é possível alcançá-lo, mas somente em longuíssimo prazo. A garantia de recebimento pelos estados e pelo Distrito Federal das cotas decendiais recebidas no ano base de 2015, corrigidas monetariamente pela variação do IPCA e por 75% da variação real do PIB nacional no ano anterior ao que se referirem os cálculos de coeficientes, retarda o alcance de tal objetivo.

A Tabela 5 apresenta os resultados por estado. Há perdas para estados mais pobres, como Maranhão, Ceará, Paraíba e Rio Grande do Norte, e ganhos para estados mais ricos, como São Paulo, Minas Gerais e Espírito Santo, provavelmente em função das populações totais e dos limites máximo e mínimo da nova regra.

Tabela 5. Distribuição dos recursos do FPE em 2011 e 2012 segundo as Leis Complementares ns. 62/1989 e 143/2013 em porcentagens em reais milhões

UF	ÍNDICES PARA CORREÇÃO DOS VALORES DE 2015 A 2020										2020					COEFIC. 2020(%)											
	2012	2015		ÍNDICE PARA CORREÇÃO DOS VALORES DE 2015 A 2020		ÍNDICE PIBR (75%)		ÍNDICE CORRIGIR COTAS 2015		COTAS APROVADAS		COTAS CORRIGIDAS LC 143		EXCESSOS A DISTRIBUIR			COEFICIENTES LC 143/2013		COTAS A REDISTRIBUÍDAS		VALORES EFETIVAMENTE RECEBIDOS		RESULTADO FINAL (R\$)		RESULTADO FINAL (%)		
AC	2.119,5	1.2816	2.716,4	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	4.299,4	4.099,6	4.099,6	1.998,8	3.7300	217,9	4.317,5	18,1	0,4199	3.4353								
AL	2.577,4	1.2816	3.303,3	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	5.228,3	4.985,3	4.985,3	2.430,0	4,7600	278,1	5.263,4	35,0	0,6703	4.1879								
AM	1.728,8	1.2816	2.215,7	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	3.506,9	3.343,9	3.343,9	1.630,0	4,3200	252,4	3.596,3	89,4	2,5480	2.8615								
AP	2.113,9	1.2816	2.709,3	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	4.288,1	4.088,8	4.088,8	1.993,0	3,1300	182,8	4.271,6	-16,5	-0,3842	3.9989								
BA	5.821,5	1.2816	7.460,9	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	11.808,9	11.260,0	11.260,0	5.489,0	8,6500	505,3	11.765,3	-43,6	-0,3691	9.3614								
CE	4.545,6	1.2816	5.825,8	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	9.220,8	8.792,2	8.792,2	4.286,0	6,8300	399,0	9.191,2	-29,6	-0,3211	7.3133								
DF	427,6	1.2816	548,0	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	867,4	827,1	827,1	403,0	0,6700	39,1	866,2	-1,2	-0,1360	0.6893								
ES	929,3	1.2816	1.191,1	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	1.885,2	1.797,5	1.797,5	87,6	1,8900	110,4	1.907,9	22,8	1,2085	1.5181								
GO	1.761,5	1.2816	2.257,5	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	3.273,1	3.407,1	3.407,1	1.661,0	2,5400	148,4	3.555,4	-17,7	-0,4955	2.8290								
MA	4.472,1	1.2816	5.731,5	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	9.071,7	8.650,0	8.650,0	4.217,0	6,8400	399,6	9.049,6	-22,1	-0,4435	7.2006								
MG	2.759,8	1.2816	3.537,0	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	5.983,3	5.538,1	5.538,1	2.602,0	5,0700	296,2	5.634,3	36,0	0,6423	4.4831								
MS	825,2	1.2816	1.057,7	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	1.674,0	1.596,2	1.596,2	77,8	1,7600	102,8	1.699,0	25,0	1,4936	1.3519								
MT	1.429,9	1.2816	1.832,6	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	2.900,5	2.765,7	2.765,7	134,8	2,1100	123,3	2.889,0	-11,6	-0,3986	2.2987								
PA	3.786,7	1.2816	4.832,2	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	7.681,4	7.324,4	7.324,4	357,1	6,5900	385,0	7.709,3	27,9	0,3635	6.1342								
PB	2.967,0	1.2816	3.802,6	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	6.018,6	5.738,8	5.738,8	2.798,0	4,7400	276,9	6.015,7	-2,9	-0,0475	4.7866								
PE	4.275,1	1.2816	5.479,0	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	8.672,0	8.268,9	8.268,9	4.031,0	6,6200	386,7	8.655,6	-16,4	-0,1888	6.8871								
PI	2.677,3	1.2816	3.431,4	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	5.431,0	5.178,6	5.178,6	252,4	4,8600	283,9	5.462,5	31,5	0,5793	4.3464								
PR	1.786,3	1.2816	2.289,4	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	3.623,5	3.455,1	3.455,1	1.684,0	2,7200	158,9	3.614,0	-9,5	-0,2631	2.8756								
RJ	946,5	1.2816	1.213,1	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	1.920,0	1.830,7	1.830,7	89,2	1,4800	86,5	1.917,2	-2,8	-0,1451	1.5255								
RN	2.588,4	1.2816	3.317,4	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	5.250,7	5.006,6	5.006,6	2.441,0	4,0700	237,8	5.244,4	-6,3	-0,1200	4.1728								
RO	1.744,4	1.2816	2.235,7	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	3.538,6	3.374,1	3.374,1	1.645,0	2,6900	157,1	3.531,2	-7,3	-0,2074	2.8097								
RR	1.536,9	1.2816	1.969,8	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	3.117,7	2.972,8	2.972,8	1.449,0	2,7900	163,0	3.135,8	18,1	0,5796	2.4951								
RS	1.458,9	1.2816	1.869,8	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	2.959,5	2.821,9	2.821,9	1.376,0	1,9100	111,6	2.933,5	-26,0	-0,8780	2.3341								
SC	792,9	1.2816	1.016,2	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	1.608,4	1.533,7	1.533,7	74,8	1,0300	60,2	1.593,8	-14,6	-0,9073	1.2682								
SE	2.574,4	1.2816	3.399,5	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	5.222,3	4.979,5	4.979,5	2.427,0	3,8400	224,3	5.203,9	-18,4	-0,3527	4.1406								
SP	619,6	1.2816	794,0	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	1.256,8	1.198,4	1.198,4	58,4	1,1000	64,3	1.262,6	5,8	0,4648	1.0046								
TO	2.688,9	1.2816	3.446,1	5.2000	1.2885	22.8397	17,1297	1.2284	1.5828	5.454,4	5.200,9	5.200,9	2.535,0	3,2800	191,6	5.392,5	-61,9	-1,1353	4.2907								
TOTALS	61.955,5	1.2816	79.403,7				0,75	100,0			125.677,6	119.835,8	5.841,8	100,02	5.843,0	1.25.678,8		0,0000	100,00								

Fontes:

1. IBGE - Contas Nacionais - VARIACÕES DO PIB REAL;
 2. Banco do Brasil - Transferências aos Estados - COTAS DECENÁRIAS DO FPE 2011 E 2012;
 3. Leis Complementares Federais 143/2013 E 62/1989 - ALTERAÇÕES NAS REGRAS DO FPE;
 4. FOCUS - Previsão de variações do PIB Real para 2013 e 2014 e do IPCA para o período de 2013 a 2020;
 5. BIRD - Banco Mundial - Previsão de variação do PIB Real em 2015;
 6. WEO - Previsão de variações do PIB Real de 2016 a 2020.
- Metodologia:
1. Coleta dos dados nas fontes listadas ao lado;
 2. Estruturação desta planilha segundo entendimento do grupo Novo Equilíbrio Federativo do FORUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS da ESAF - ESCOLA DE Administração Fazendária do Ministério da Fazenda;
 3. Tratamento dos dados para apoiar adequadamente a elaboração do texto de avaliação e facilitar a visualização e o entendimento pelos usuários deste trabalho.

5 CRIAÇÃO DO FUNDO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL

No início do século XX, a questão do desenvolvimento regional começa a ser objeto de preocupação nos países centrais e, posteriormente, objeto de discussão entre os países periféricos. Em um segundo momento, devido a fatores diversos, a implementação de políticas de desenvolvimento social perde força, de modo que a intervenção do Estado na economia cede lugar ao pensamento neoliberal. Na década de 1990, o assunto volta a ser objeto de discussão.

No Brasil, as políticas de desenvolvimento regional surgem vinculadas à seca nordestina e à necessidade de controle do território da Amazônia. Várias foram as iniciativas voltadas à promoção do desenvolvimento regional, dentre as quais se podem destacar: criação do Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (Dnocs), em 1945; criação da Comissão de Desenvolvimento do Vale do São Francisco (Codevasf), em 1948; criação do Banco do Nordeste do Brasil, em 1951; e criação da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), em 1966.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a questão da desigualdade regional galgou status constitucional. Segundo seu art. 3º, a redução das desigualdades sociais e regionais constitui objetivo da República Federativa do Brasil. Nesse contexto, são criados fundos de desenvolvimento, cabendo destacar a criação dos Fundos de Desenvolvimento da Amazônia (FDA) e do Nordeste (FDNE).

Criados em 2001, o FDA e o FDNE financiam pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade por ações (S/A) interessadas na implantação, na ampliação, na diversificação ou na modernização de empreendimentos nas áreas de atuação das Superintendências de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e do Nordeste (Sudene).

Em meio a discussões sobre a reforma tributária e, no caso em questão, sobre a alteração das alíquotas interestaduais do ICMS, a Medida Provisória n. 599/2012 propôs criar o Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), de caráter nacional, com a finalidade de financiar a execução de projetos de investimento com potencial multiplicador sobre as regiões e dinamizar a atividade econômica local (art. 9º). Como a citada medida provisória não foi convertida em lei tempestivamente, acabou perdendo a eficácia. A criação do FDR, nos termos da MP n. 599/2012, estava condicionada à uniformização gradual das alíquotas interestaduais do ICMS prevista no PRS/01/2013, matéria controversa.

Os recursos do FDR seriam originários de dotações orçamentárias consignadas nas leis orçamentárias, eventuais resultados de aplicações financeiras, saldos não utilizados na execução dos programas, projetos e atividades, eventual parcela excedente dos recursos oriundos de juros dos financiamentos concedidos pelo agente operador, e outros recursos previstos em lei (art. 11). O FDR teria como agente operador instituição financeira oficial federal a ser definida (art. 10).

No tocante à distribuição dos recursos, os estados e o Distrito Federal foram divididos em dois grupos: Unidades Federadas com PIB maior do que o PIB *per capita* nacional e unidades com PIB menor do que o PIB *per capita* nacional. O coeficiente aplicável a cada uma levaria em consideração a participação populacional em relação ao total do grupo e o PIB *per capita*.

Segundo disposto na legislação proposta, o FDR teria duração limitada – 2014 a 2033. O valor inicial seria de R\$ 4 bilhões e atingiria o auge em 2017, quando seriam distribuídos R\$ 16 bilhões, valor que permaneceria inalterado até 2033. Sobre este ponto, surgem duas críticas: primeiro, pode-se questionar a duração; o FDR deveria existir até que seu objetivo fosse atingido e não até uma data predeterminada. Segundo, o valor total a ser distribuído deveria sofrer reajustes, em lugar de permanecer inalterado por 17 anos.

A fim de que se possa avaliar a suficiência do valor inicial a ser distribuído pelo FDR, vale compará-lo com o orçamento do FDA e o do FDNE para o exercício de 2013. Enquanto o FDR prevê a distribuição de R\$ 4 bilhões em 2014, o FDA e o FDNE tiveram orçados para 2013 um total de R\$ 3,15 bilhões. Se consideramos que esse valor deve ser rateado apenas entre os estados de abrangência da Sudam e da Sudene, enquanto os R\$ 4 bilhões do FDR seriam distribuídos para todos os estados e o Distrito Federal, o montante do FDR nesse primeiro momento pode ser considerado pouco expressivo. Vale notar que tal situação não persistiria nos demais exercícios, dado que já em 2015 o valor a ser distribuído seria de R\$ 8 bilhões. Destaque-se que, segundo dados do Ministério da Integração Nacional, o FDA e o FDNE distribuíram juntos no período de 2006 a 2010 R\$ 6,54 bilhões. Sendo assim, já em seu segundo ano de funcionamento, o FDR distribuiria valor superior ao distribuído pelo FDA e pelo FDNE juntos durante cinco anos.

Os valores distribuídos pelo FDA e pelo FDNE no período mencionado concentraram-se nos Estados do Ceará (23%), de Pernambuco (17%) e do Pará (17%), que totalizaram 57% da participação nos valores contratados. Sob a vigência do FDR, os estados que mais se beneficiariam seriam Alagoas, com participação de 5,7%, Piauí, com 6,26%,

e Maranhão, com 6,71 %, considerado o valor a ser distribuído em 2014. Dessa forma, os critérios de distribuição não ensejariam concentração de recursos em alguns estados em detrimento dos demais, como acabou acontecendo com o FDA e o FDNE.

Conforme disposto na legislação proposta, parte dos recursos seria entregue aos estados e ao Distrito Federal, de forma que estes pudessem custear programas destinados a incentivar investimentos com potencial efeito multiplicador sobre a dinamização da atividade econômica local (art. 20).

O critério de distribuição dos recursos do FDR entre os estados foi construído para permitir maior igualdade na distribuição. Ao considerar o PIB e a população dos beneficiados, variáveis a serem atualizadas pelo IBGE, o critério permitiria a mobilidade dos recursos. Assim, na medida em que os recursos distribuídos comesçassem a impactar a economia e, conseqüentemente, o PIB do estado, os recursos do FDR tenderiam a migrar para estados onde o impacto fosse menor. Dessa forma, mesmo mantendo constante o valor total a ser distribuído, a partir de 2017 os valores a serem distribuídos a cada estado e ao Distrito Federal variariam em função da participação da população e do PIB *per capita*, este último diretamente impactado pelo FDR na hipótese de atingir seu objetivo.

Tabela 6. Recursos totais do Fundo de Desenvolvimento Regional
 (Anexo I + Anexo II MP n. 599/2012)

Unidades da Federação	2014	2015	2016	2017
Distrito Federal	35.726.830,88	71.453.661,77	107.180.492,65	142.907.323,53
São Paulo	82.905.522,77	165.811.045,53	248.716.568,30	331.622.091,07
Rio de Janeiro	78.259.187,41	156.518.374,82	234.777.562,23	313.036.749,64
Santa Catarina	75.371.066,42	150.742.132,84	226.113.199,26	301.484.265,68
Rio Grande do Sul	80.070.030,51	160.140.061,01	240.210.091,52	320.280.122,02
Espírito Santo	76.617.737,99	153.235.475,97	229.853.213,96	306.470.951,94
Paraná	88.854.506,37	177.709.012,74	266.563.519,11	355.418.025,48
Grupo 1	517.804.882,34	1.035.609.764,68	1.553.414.647,02	2.071.219.529,36
Mato Grosso	107.967.089,42	215.934.178,84	323.901.268,25	431.868.357,67
Minas Gerais	173.259.656,48	346.519.312,95	519.778.969,43	693.038.625,91

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ►

Unidades da Federação	2014	2015	2016	2017
Mato Grosso do Sul	114.389.726,33	228.779.452,66	343.169.178,98	457.558.905,31
Amazonas	121.031.915,67	242.063.831,34	363.095.747,01	484.127.662,68
Goiás	135.004.646,89	270.009.293,77	405.013.940,66	540.018.587,55
Rondônia	126.923.191,13	253.846.382,25	380.769.573,38	507.692.764,50
Roraima	130.810.648,24	261.621.296,49	392.431.944,73	523.242.592,98
Tocantins	148.326.514,29	296.653.028,57	444.979.542,86	593.306.057,14
Amapá	146.860.571,92	293.721.143,84	440.581.715,76	587.442.287,68
Sergipe	160.399.232,27	320.798.464,54	481.197.696,81	641.596.929,08
Acre	155.809.951,64	311.619.903,27	467.429.854,91	623.239.806,54
Bahia	208.981.786,24	417.963.572,48	626.945.358,73	835.927.144,97
Pernambuco	193.243.409,86	386.486.819,71	579.730.229,57	772.973.639,43
Pará	196.997.822,53	393.995.645,06	590.993.467,59	787.991.290,12
Rio Grande do Norte	182.385.679,12	364.771.358,25	547.157.037,37	729.542.716,49
Ceará	217.311.947,32	434.623.894,64	651.935.841,97	869.247.789,29
Paraíba	215.807.064,94	431.614.129,89	647.421.194,83	863.228.259,77
Alagoas	227.839.728,85	455.679.457,71	683.519.186,56	911.358.915,42
Piauí	250.445.430,83	500.890.861,66	751.336.292,49	1.001.781.723,33
Maranhão	268.399.103,70	536.798.207,39	805.197.311,09	1.073.596.414,79
Grupo 2	3.482.195.117,66	6.964.390.235,32	10.446.585.352,98	13.928.780.470,64
Brasil	4.000.000.000,00	8.000.000.000,00	12.000.000.000,00	16.000.000.000,00

Fonte: elaboração dos autores

O agente operador do FDR não foi definido pela MP n. 599/2012. No entanto, vale ressaltar que essa definição é de suma importância, pois cabe a esse agente gerenciar o montante a ser distribuído e, ao mesmo tempo, criar condições favoráveis à distribuição. Entraves administrativos não podem impedir que o Fundo atinja seu objetivo. Ao mesmo tempo, enfatize-se a importância de fiscalizar o repasse dos recursos para assegurar sua correta utilização.

6 REPARTIÇÃO DOS ROYALTIES DO PETRÓLEO

6.1 *Royalties* e base legal: situação anterior à Lei n. 12.734/2012 e aos projetos de lei que a originaram

Os *royalties* nada mais são do que uma indenização pela utilização de recursos naturais ou uma alíquota sobre o valor da produção fixada em função do volume da produção e do preço de referência.

No Brasil, até antes das discussões que culminaram na Lei n. 12.734/2012, os pagamentos de *royalties* eram divididos em *royalties* propriamente ditos (alíquota básica de 5% + 5% de alíquota excedente), e participações especiais, proporcionais à produção e à rentabilidade dos campos de petróleo e gás natural.

A base legal brasileira teve início com a Lei n. 20.004/1953, que cobrava 5% de *royalties* sobre a extração em terra, com divisão de 80% para os estados e 20% para os municípios. Em 1969, a União passou a cobrar 5% de *royalties* sobre a extração no mar, ficando com todos os recursos.

Com as Leis ns. 7.453/1985 e 7.525/1986 ficou estabelecida a cobrança de 5% de *royalties* sobre a extração marítima, dos quais a União retinha 20% e repassava 60% aos estados e aos municípios confrontantes com 60% e 20% ao Fundo Especial do Petróleo. Em 1989, com a Lei n. 7.990/1989, esse Fundo passou a distribuir 10% dos *royalties* de mar de acordo com a participação de estados e municípios no FPE e no FPM, respectivamente, e os restantes 10% passaram a ser distribuídos aos municípios com operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural.

Para efeito do cálculo dos *royalties*, estados confrontantes são aqueles cuja projeção de linha ortogonal sobre a plataforma continental (traçadas a partir de seus limites com a costa) delimita uma área que contenha um ou mais poços de petróleo; e municípios confrontantes são aqueles cuja projeção de linhas paralelas e ortogonais sobre a plataforma continental delimita um ou mais campos de petróleo, considerados unidades de negócio sobre as quais incidem a cobrança de *royalties*, podendo englobar um ou mais poços de petróleo ou gás, conforme ilustra a Figura 1.

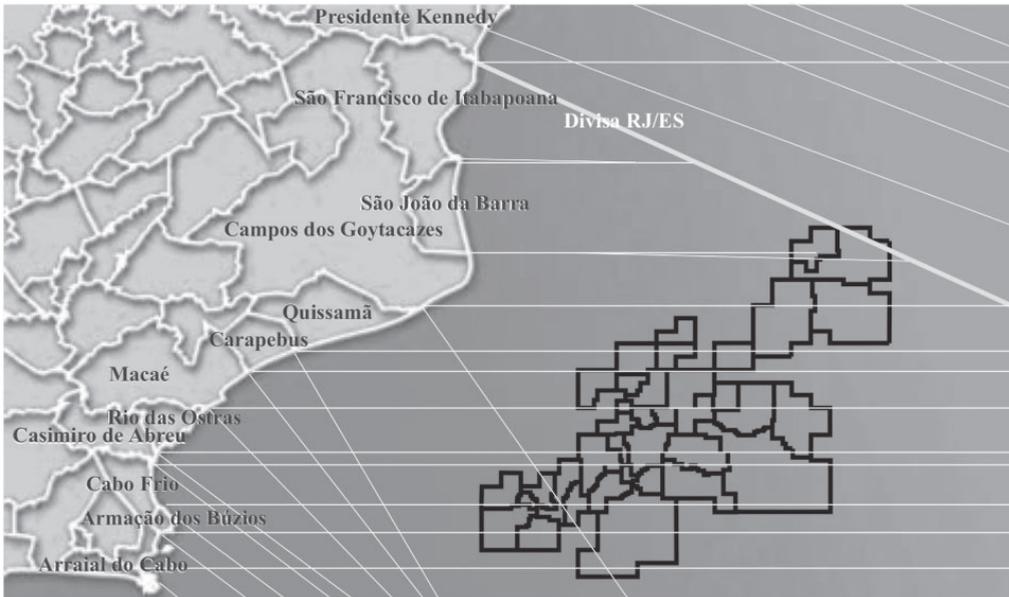


Figura 1. *Royalties*: cálculo realizado pela projeção de linhas ortogonais e paralelas sobre a plataforma continental

Fonte: AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO (ANP)

Com a Lei n. 7.990/1989 foram estabelecidas regras a respeito da repartição da primeira parcela de 5% dos *royalties*; a Lei n. 9.478/1997, conhecida como Lei do Petróleo, tratou da parcela excedente (acima de 5%) dos *royalties* e criou uma compensação extraordinária: a participação especial do petróleo, repartida com estados e municípios confrontantes.-

Cabe mencionar que no exercício de 1997 a legislação estabeleceu que poderiam receber *royalties* os municípios afetados por operações de embarque e desembarque, o que na prática beneficiou todos os municípios vizinhos àqueles onde estão localizadas as instalações e ensejou muitos contenciosos judiciais envolvendo o enquadramento dos municípios pela Agência Nacional do Petróleo (ANP).

Na prática, até então, a cobrança e os cálculos de distribuição dos *royalties* vinham sendo determinados por legislações que coexistem, sobrepõem-se ou substituem-se em parte, tornando bastante complexo o cálculo dos valores em si e obscurecendo os objetivos da aplicação dos valores arrecadados.

Em se tratando da participação especial, pode-se dizer que é semelhante ao Imposto de Renda, com alíquotas progressivas de 0% a 40% sobre a receita líquida dos campos de petróleo, conforme o volume produzido e o tempo de produção, além da profundidade, no caso de extração no mar.

De acordo com a Tabela 7, cada campo de petróleo tem uma alíquota média de cobrança de *royalties* diferente. Se, no exemplo dado pela Tabela 1, a receita bruta fosse de R\$ 2 bilhões, ao retirarmos 10% de pagamento de *royalties* propriamente ditos (R\$ 200 milhões) e subtrairmos os investimentos realizados e os custos do campo, que são dedutíveis, e de supostamente 20% do total (R\$ 400 milhões), teremos uma receita líquida de R\$ 1,4 bilhão, que gerará um pagamento de participação especial de R\$ 438,2 milhões (R\$ 1,4 bilhão x 31,3% de alíquota efetiva).

Tabela 7. Exemplo hipotético de cálculo da participação especial

Milhares Barris/Dia	Intervalo Produção (A)	Alíquota (B)	Alíquota Efetiva (AxB/TOTAL)
até30	30	0%	0,00%
30-60	30	10%	0,80%
60-90	30	20%	1,70%
90-120	30	30%	2,50%
120-150	30	35%	2,90%
acimade 150	210	40%	23,30%
TOTAL	360		31,30%

Fonte: elaboração dos autores

Quanto às regras de distribuição até então vigentes, estas têm dado como resultado uma média de 40% para a União, 36% para os estados e 24% para os municípios. Os *royalties* de terra, alíquota básica de 5%, têm sido distribuídos somente entre estados produtores (52,5%) e municípios (47,5%). Estes 47,5% têm sido divididos entre municípios de estados produtores (17,5%), municípios produtores (20%) e com instalações de embarque e desembarque (10%). A parcela excedente de até 5% dos *royalties* de terra tem sido dividida em 25% para a União, 52,5% para estados produtores e 22,5% para municípios, tanto para produtores (15%) quanto para afetados (7,5%).

Quanto aos *royalties* de mar, alíquota básica de 5%, estes têm sido distribuídos em 20% para a União, 22,5% para os estados confrontantes e 47,5% para os municípios,

que têm sido divididos entre municípios de estados confrontantes (7,5%), confrontantes (30%) e com instalações de embarque e desembarque de petróleo e gás (10%), mais 2% conforme o FPE e 8% conforme o FPM. A parcela excedente de até 5% tem sido dividida em 40% para a União, 22,5% para estados confrontantes, 22,5 para municípios confrontantes, 7,5% para municípios afetados, 1,5% conforme o FPE e 6% conforme o FPM.

A participação especial de petróleo, embora com cálculo mais complicado, tem regra mais simples de distribuição, na qual as contemplações do total auferido têm sido de 50% para a União, 40% para os estados confrontantes e 10% para os municípios confrontantes. Os resultados obtidos com a soma das regras em vigência até 2012 estão expressos nas Tabelas 8 e 9. Em 2012, por exemplo, o total em *royalties* e participação especial alcançou o montante de R\$ 31,491 bilhões.

Tabela 8. Distribuição de *royalties* no Brasil conforme beneficiários: 2008-2012

Beneficiários	2008	2009	2010	2011	2012
Total	10.936.909	7.983.711	9.929.990	12.987.950	15.636.097
Unidades da Federação	3.293.057	2.386.248	2.942.143	3.839.683	4.601.918
Alagoas	41.439	28.591	29.700	29.640	29.170
Amazonas	154.576	120.437	134.502	182.530	206.733
Bahia	203.620	138.991	158.381	195.641	222.987
Ceará	16.785	11.102	12.068	13.401	14.212
Espírito Santo	253.598	144.465	297.422	552.694	680.014
Paraná	5.404	85	–	–	–
Rio de Janeiro	2.262.774	1.709.375	2.026.613	2.469.046	2.963.582
Rio Grande do Norte	213.647	140.129	158.934	205.981	248.237
Santa Catarina	–	–	–	–	–
Sergipe	137.032	89.559	106.374	132.115	153.902
São Paulo	4.181	3.514	18.149	58.635	83.082
Municípios pertencentes às Unidades da Federação	3.703.197	2.699.377	3.356.950	4.375.399	5.312.972
Alagoas	42.950	33.565	32.885	35.931	36.267
Amazonas	65.549	50.220	61.305	81.420	93.505

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶

Beneficiários	2008	2009	2010	2011	2012
Amapá	286	201	260	335	321
Bahia	149.171	106.823	134.438	159.418	187.116
Ceará	49.511	28.868	28.300	28.660	38.822
Espírito Santo	258.614	147.404	304.096	593.665	726.183
Minas Gerais	5.405	421	511	686	808
Pará	1.618	1.136	1.474	1.897	1.819
Paraíba	7.019	188	1	9.012	19.212
Pernambuco	68.803	41.641	45.103	48.631	36.851
Paraná	5.405	85	–	–	–
Rio de Janeiro	2.477.092	1.872.103	2.233.055	2.654.052	3.162.708
Rio Grande do Norte	165.629	126.730	148.721	185.078	231.576
Rio Grande do Sul	43.743	38.709	42.162	76.723	125.900
Santa Catarina	29.260	21.739	28.497	46.944	56.597
Sergipe	155.966	95.118	109.985	126.975	139.910
São Paulo	177.178	134.426	186.157	325.973	455.379
Depósitos judiciais¹	28.511	25.905	33.991	65.293	55.374
Fundo especial²	855.277	629.233	789.830	1.033.580	1.245.480
União	3.056.866	2.242.947	2.807.076	3.673.994	4.420.353
Comando da Marinha	1.710.602	1.258.472	1.579.660	2.067.159	2.308.143
Ministério da Ciência e Tecnologia	1.346.265	984.475	1.227.416	1.606.835	1.800.730
Fundo social	–	–	–	–	311.480

Fonte: ANP/SPG, conforme as Leis ns. 7.990/1989 e 9.478/1997 e o Decreto n. 2.705/1998

Notas: 1. Reais em valores correntes. 2. Foi utilizado regime de caixa na elaboração da tabela.

¹ Depósitos efetuados em função de decisão judicial. ² Fundo a ser distribuído entre todos os estados, territórios e municípios.

Tabela 9. Distribuição da participação especial no Brasil conforme beneficiários: 2008-2012

Beneficiários	2008	2009	2010	2011	2012
Total	11.710.789	8.452.810	11.670.011	12.641.524	15.855.172
Unidades da Federação	4.684.316	3.381.124	4.668.004	5.059.643	6.342.069
Alagoas	–	–	–	–	–
Amazonas	31.461	22.434	30.032	47.708	63.005
Bahia	1.271	236	5.066	1.700	7.270
Espírito Santo	161.261	168.716	235.935	509.241	974.169
Rio de Janeiro	4.454.354	3.175.451	4.380.338	4.480.236	5.268.453
Rio Grande do Norte	21.299	9.166	8.691	10.647	16.085
Sergipe	14.670	5.121	7.942	10.112	13.087
Municípios	1.171.079	845.281	1.167.001	1.257.327	1.585.517
Marechal Deodoro (AL)	–	–	–	–	–
Pilar (AL)	–	–	–	–	–
Rio Largo (AL)	–	–	–	–	–
Satuba (AL)	–	–	–	–	–
Coari (AM)	7.865	5.608	7.508	11.927	15.751
Cairu (BA)	–	–	1.252	423	1.817
Pojuca (BA)	318	59	14	1	–
Aracruz (ES)	555	0	2.939	1100	–
Fundão (ES)	92	0	487	182	–
Itapemirim (ES)	2.500	432	1.922	31.546	83.520
Jaguareé (ES)	–	–	–	–	–
Linhares (ES)	1.152	529	0	394	–
Marataizes (ES)	357	62	275	7.480	17.222
Piúma (ES)	–	–	–	414	733
Presidente Kennedy (ES)	35.405	41.156	52.014	85.690	142.068
Serra (ES)	234	0	1.240	464	–
Vitória (ES)	20	0	107	40	–
Armação dos Búzios (RJ)	9.136	4.477	9.648	13.272	19.758

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶

Beneficiários	2008	2009	2010	2011	2012
Arraial do Cabo (RJ)	919	241	126	24	105
Cabo Frio (RJ)	56.621	29.300	64.603	93.148	135.895
Campos dos Goytacazes (RJ)	621.148	457.926	615.410	628.376	712.934
Carapebus (RJ)	1.813	761	1.901	1.923	2.352
Casimiro de Abreu (RJ)	26.546	14.863	22.745	33.997	47.493
Itaguaí (RJ)	–	–	–	1	–
Macaé (RJ)	98.728	60.988	91.308	64.615	65.667
Maricá (RJ)	–	–	–	–	16.921
Niterói (RJ)	–	–	–	–	14.896
Paraty (RJ)	–	–	–	228	604
Quissamã (RJ)	50.399	25.870	19.977	13.624	15.338
Rio das Ostras (RJ)	179.880	113.987	164.557	147.572	164.346
Rio de Janeiro (RJ)	–	–	–	6	2.761
São João da Barra (RJ)	68.399	85.451	104.811	115.692	118.045
Areia Branca (RN)	968	365	410	480	735
Mossoró (RN)	4.352	1.924	1.759	2.177	3.283
Serra do Mel (RN)	5	3	4	4	3
Carmópolis (SE)	1.676	586	913	1.140	1.416
General Maynard (SE)	9	2	4	5	5
Japarutuba (SE)	1.736	619	952	1.229	1.599
Maruim (SE)	47	15	28	25	30
Rosário do Catete (SE)	160	47	71	111	170
Santo Amaro das Brotas (SE)	39	12	18	18	51
União	5.855.395	4.226.405	5.835.005	6.324.554	7.927.586
Ministério de Minas e Energia	4.684.316	3.381.124	4.668.004	5.059.643	6.205.590
Ministério do Meio Ambiente	1.171.079	845.281	1.167.001	1.264.911	1.553.986
Fundo social	–	–	–	–	168.010

Fonte: ANP/SPG, conforme a Lei n. 9.478/1997 e o Decreto n. 2.705/1998

Notas: 1. Reais em valores correntes. 2. Foi utilizado regime de caixa na elaboração da tabela.

Finalmente, conforme demonstra a Tabela 10, as regras da participação especial, aliadas ao critério da sorte geográfica de localização dos estados mais próximos a campos de petróleo, fizeram com que a fatia de cada estado nas receitas de *royalties* ficasse extremamente desigual, tanto em termos absolutos quanto em termos *per capita*, pois esses critérios não medem o real impacto da produção sobre a plataforma continental, muito menos as reais necessidades públicas de aplicação dos valores dos *royalties*. Observando as Tabelas 8 e 9, anteriores, pode-se deduzir que o mesmo acontece com os municípios.

Tabela 10. *Royalties* e participação especial X população em 2012 – estados escolhidos

R\$ 1.000			
Estado	Receita total royalties + part. esp.	% total receita (A)	% total população (B)
Rio de Janeiro	8.251.062	67,7	8,4
Espírito Santo	1.672.865	13,7	1,8
Bahia	347.284	2,8	7,3
Rio Grande do Norte	316.357	2,6	1,7
Amazonas	304.492	2,5	1,9
Sergipe	218.742	1,8	1,1
Ceará	105.592	0,9	4,4
São Paulo	95.536	0,8	21,6
Alagoas	80.983	0,7	1,6
Paraná	35.910	0,3	5,5
Santa Catarina	15.940	0,1	3,3
Outros estados	744.704	6,1	41,5
Total	12.189.467	100,0	100,0

Fonte: ANP e IBGE

Obs.: inclui somente valores diretamente vinculados aos estados.

No caso específico dos estados, considerando-se somente sua parcela direta de participação nos *royalties* e sua participação especial (cerca de 38,7% do total em 2012), a Tabela 10 mostra que, enquanto o Rio de Janeiro concentra mais de 2/3 do montante total diretamente vinculado aos estados, a Bahia, com população apenas um pouco menor, tem somente 2,8%. A comparação com São Paulo apresenta ainda maior

discrepância, uma vez que este estado tem mais de duas vezes a população do Rio, mas recebe somente 0,8% do total.

Na comparação com um estado mais pobre, como Alagoas, fica evidente que a distribuição da receita de *royalties* e a participação especial nada tiveram a ver, pelo menos até o momento, com qualquer propósito de justiça federativa, pois esse estado tem 1,6% da população total e recebeu apenas 0,7% da receita destinada diretamente aos estados em 2012. Chama a atenção ainda que o Rio de Janeiro recebeu mais de dez vezes e o Espírito Santo mais de duas vezes o total do montante direto de receitas que coube aos demais 16 estados da Federação.

6.2 Repartição dos *royalties* em alguns países

Ao observar-se a repartição dos *royalties* em diversos países, fica claro que quanto maior o peso do setor petrolífero na economia maior o grau de concentração; ao contrário, quanto mais diversificada a economia e menor o peso do setor petrolífero, há tendência de as regiões produtoras ficarem com a maior parte da receita gerada.

Nos Estados Unidos, os percentuais dos *royalties* de petróleo e gás natural são de 12,5% para a produção em terra e 16,67% para a produção no mar. A regra de distribuição da produção em terra é disponibilizar 50% dos *royalties* ao estado no qual está localizada a jazida, 40% a um fundo federal que tem o objetivo de financiar projetos de recursos hídricos em 17 estados do oeste americano e 10% ao Tesouro americano, sem nenhuma vinculação. Dos *royalties* arrecadados no mar, 27% destinam-se aos estados costeiros, enquanto o percentual direcionado às contas vinculadas do Tesouro é dividido entre um fundo para áreas federais de recreação e um fundo de preservação do patrimônio histórico.

No Canadá, a maior parte das reservas petrolíferas está na província de Alberta. O restante está, principalmente, na província de Nova Escócia. Em Alberta permanecem 81% dos *royalties* de suas jazidas; os 19% restantes vão para o governo federal. Ali, os *royalties* são destinados a um fundo provincial que tem objetivos específicos, como redução do nível de endividamento, promoção da qualidade de vida e diversificação da produção. Por sua vez, a província de Nova Escócia tem um tratado com o governo canadense, e 100% dos *royalties* ficam com a própria província, que é autônoma para regular a produção do petróleo, originada, sobretudo, via extração marítima.

No México, a maior parte da receita vem de dividendos da empresa Pemex, controlada pelo governo central. Existe também um mecanismo formal para pagamento de pequenos valores diretamente aos municípios produtores.

Na Rússia, a maior parte da receita do petróleo vai para o governo central, tendo as províncias produtoras acesso direto aos *royalties*. Destaca-se a alta concentração dos recursos para apenas cinco províncias que tem 5,5% da população do país.

Na Nigéria, onde a maior parte da produção provém do mar, há um percentual fixo de 50% sobre os lucros do petróleo – semelhante às participações especiais no Brasil – e os bônus de assinatura. A regra formal atual destina 48,5% dos *royalties* para o governo federal, 24% para os estados, 20% para os municípios e 7,5% para outros projetos que englobam critérios sociais e regionais de redistribuição. Os estados com produção em terra ficam com 13% dos *royalties* gerados em seu território. As regras de distribuição existem formalmente; porém, na prática, 85% da riqueza do petróleo tem sido destinada às elites nigerianas, que representam 1% da população.

6.3 A Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 4.917 – contra a Lei n. 12.734/2012: algumas interpretações

Em 15 de março de 2013 foi impetrada Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n. 4.917) pelo Estado do Rio de Janeiro contra as novas regras de distribuição dos *royalties* e da participação especial devidos pela exploração do petróleo nos termos da Lei n. 12.734/2012. A ADI n. 4.917 foi ajuizada quase simultaneamente às ADIs ns. 4.916, 4.918 e 4.920, todas sobre a mesma matéria.

A tese central da ADI n. 4.917 é a quebra do pacto federativo. Aduz que

o pagamento de *royalties* e participações especiais insere-se no pacto federativo originário da Constituição de 1988, sendo contrapartida ao regime diferenciado do ICMS incidente sobre o petróleo (pago no destino, e não na origem), e envolvendo uma compensação pelos ônus ambientais e de demanda por serviços públicos gerados por sua exploração.

Em outras palavras, os estados não produtores passariam a se beneficiar da arrecadação de ICMS e de uma compensação por prejuízos nunca decorrentes.

Ainda segundo a ADI n. 4.917,

A Lei n. 12.734/2012 estabelece uma nova forma de rateio das participações, colocando no centro não os entes produtores, e sim os entes federados que não sofrem os impactos e os riscos associados à exploração de petróleo, e que também já são beneficiados por regra especial de incidência do ICMS.

Também é explicitado que, caso não se perceba inconstitucionalidade na linha de argumentação traçada, os novos dispositivos propostos poderiam ser interpretados de forma que, pelo menos, excluíssem a possibilidade de incidência sobre concessões celebradas durante a legislação anterior.

Na ADI, é pedida a suspensão cautelar da Lei n. 12.734/2012, tendo em vista a excepcional urgência envolvida na questão. A magnitude dos danos causados pela incidência (inclusive retroativa) das disposições da nova lei simplesmente não admite aguardar o trâmite normal das ADIs.

A ministra Carmen Lúcia, do STF, decidiu favoravelmente à adoção de medida cautelar até o julgamento de mérito da ação. Segundo a ela,

A previsão legal quanto à periodicidade do pagamento e a necessidade de se conferir certeza à União, Estados e Municípios quanto aos efeitos das normas e aos comportamentos a serem adotados, os valores a serem entregues e a quem, e segundo quais regras jurídicas, qualificou a urgência do exame e da decisão sobre a medida cautelar suspensiva dos efeitos dos dispositivos legais da Lei 12.734/2013.

A ministra argumentou que o debate legislativo teve causa na fragilidade e na necessidade financeira dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e que para a obtenção de maiores recursos o Congresso alterou o modelo de distribuição a outras entidades federadas.

Cabe destacar que após a Constituição Federal de 1988 e antes da Lei n. 12.734/2012 houve alterações nos critérios de distribuição da compensação financeira duas vezes. A primeira, introduzida pela Lei n. 7.990/1989; e a segunda, pela Lei n. 9.478/1997.

Por decisão do Congresso Nacional, a Lei n. 7.990/1989 reduziu o percentual do Fundo Especial de 1% para 0,5% no caso de produção na plataforma continental. Desse modo, a parcela do Fundo Especial caiu de 20% para 10%, percentual que passou a municípios com instalações de embarque e desembarque de petróleo ou de gás natural. Em 1989, o Congresso Nacional passou a considerar que, mesmo no caso de a produção ocorrer na plataforma continental, esses municípios eram, de fato, impactados e deveriam passar a receber 10% dos *royalties*, em detrimento do Fundo Especial.

A segunda alteração nos critérios de distribuição ocorreu com a Lei n. 9.478/1997, que atribuiu aos entes “confrontantes” uma grande parcela dos *royalties* e da partici-

pação especial; e ao Fundo Especial uma pequena parcela dos *royalties* e nenhuma parcela da participação especial.

Perceba-se que a decisão política do Congresso Nacional quando da aprovação da Lei n. 9.478/1997 foi no sentido de o Fundo Especial continuar recebendo apenas 10% da parcela dos *royalties* até 5%, e somente 7,5% da parcela dos *royalties* que excede 5%. Por sua vez, os estados confrontantes receberiam 30% da parcela dos *royalties* até 5%, e 22,5% da parcela dos *royalties* que excede 5%; e os municípios produtores e suas respectivas áreas geoeconômicas receberiam 30% da parcela dos *royalties* até 5%, enquanto os municípios confrontantes receberiam 22,5% da parcela dos *royalties* que excede 5%.

O aumento da produção de petróleo em águas cada vez mais profundas e mais distantes do litoral pode ter feito o Congresso Nacional perceber que os entes confrontantes eram cada vez menos impactados e afetados pela produção na plataforma continental, e que essa mudança no perfil produtivo estava a ensejar uma alteração nos critérios de distribuição dos *royalties* e da participação especial.

Efetivamente, essas alterações no perfil de produção na plataforma continental resultaram na modificação dos critérios de distribuição via legislação infraconstitucional. Nessa linha, a pergunta a ser respondida é se haverá óbice constitucional quando a Lei n. 12.734/2012 reduzir percentuais dos entes confrontantes e aumentar a parcela dos Fundos Especiais.

Portanto, a maior ou menor participação dos entes confrontantes e suas respectivas áreas geoeconômicas nas receitas de *royalties* e a participação especial poderia depender apenas de decisão do Congresso Nacional, manifestada em termos legais, desde que respeitado o pacto federativo estabelecido em 1988, que assegura 1,5% do valor da produção aos estados confrontantes e a mesma parcela aos municípios confrontantes.

A Lei n. 12.734/2012 assegurou aos entes confrontantes e impactados uma participação no resultado ou uma compensação financeira sem ferir o pacto federativo? No caso da produção na plataforma continental, parece não haver dispositivo constitucional que permita a interpretação de que apenas aos entes confrontantes ou afetados caberiam receitas de *royalties* e participação especial.

Em se tratando de teses voltadas ao direito adquirido, a Lei n. 9.478/1997 estaria ferindo tal direito nas concessões já celebradas? Segundo a ministra Carmen Lúcia,

das concessões acabadas decorreram direitos que ingressaram no patrimônio público dos entes federados e que, mesmo se desdobrando em recebimentos de valores no presente e parcelas no futuro, fundamentam-se em processos findos, válidos, que se formaram e se aperfeiçoaram segundo a legislação vigente no período em que se deram os seus atos.

Um argumento contra esse entendimento da ministra revela que enquanto o petróleo e o gás natural estiverem no solo ou no subsolo eles pertencem à União. Os *royalties* somente são devidos depois que o produto é extraído pelo concessionário. De acordo com o art. 26 da Lei n. 9.478/1997, em caso de êxito na extração dos produtos, é conferida ao concessionário a propriedade desses bens, com os encargos do pagamento dos tributos incidentes e das participações legais ou contratuais correspondentes.

Dessa forma, sem a extração não existiria propriedade do bem ou das participações legais, pois apenas depois de produzido o petróleo passaria a integrar o patrimônio das empresas concessionárias, o que se aplicaria também aos *royalties* e à participação especial. Por essa ótica, um contrato de concessão não poderia gerar ingresso no patrimônio público de estado ou município. Esses entes federativos detêm apenas a expectativa de que, vindo a ocorrer a produção, terão asseguradas sua participação no bolo.

Outra abordagem da ministra sobre o ato jurídico perfeito é assim transcrita:

Aplicar a nova legislação àqueles atos e processos aperfeiçoados segundo as normas vigentes quando de sua realização seria retroação, dotar de efeitos pretéritos atos e processos acabados segundo o direito, em clara afronta à norma constitucional do inc. XXXVI do art. 5º [...]

Novamente, uma posição contrária ao argumento da ministra Carmen Lúcia poderia inferir que o pagamento de *royalties* não decorre de atos e processos, mas da base legal, visto que antes de 1997 não havia contratos entre a União e as empresas, não se podendo assim falar em ato jurídico perfeito. Os contratos de concessão vinculam a União e o concessionário sem a intervenção dos entes federados e não têm por objeto estabelecer critérios de distribuição de *royalties* e participação especial, pois apenas inscrevem o total a ser pago pelo concessionário. Considerada essa interpretação, não se poderia fazer alusões a “quebras de contratos”.

Na questão orçamentária, o comentário da ministra dá-se nos seguintes termos:

O orçamento aprovado pelas entidades federadas para o ano de 2013 considerou a realidade jurídica de 2012, quando inexistentes ou inaplicáveis as novas regras, pelo que não

haveria como assegurar o cumprimento do arcabouço normativo vigente (como a LRF e o Orçamento) se a aplicação da nova legislação fosse imediata, alargando seus efeitos até mesmo sobre o passado e atingindo, assim, atos jurídicos perfeitos.

Neste caso, exclusive a menção ao ato jurídico perfeito, a argumentação da ministra não necessariamente contradiz a Lei n. 12.734/2012, mas poderia ser interpretada, talvez erroneamente, que a lei passe a produzir efeitos apenas no ano seguinte ao da sua promulgação, quando talvez o período razoável para tanto possa ser superior a apenas um ano.

Finalmente, partindo da simples premissa de que o Congresso Nacional tem o direito e o dever de, quando julgar necessário, propor e alterar leis que disponham sobre os critérios de distribuição da participação no resultado ou compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural, garantidas as receitas dos estados e dos municípios confrontantes e áreas geoeconômicas, nos termos da legislação recepcionada pela Constituição Federal de 1988, os dispositivos da Lei n. 12.734/2012, questionados por meio da ADI n. 4.917, podem não ter ferido mandamentos constitucionais e estariam apenas representando a visão política do Congresso Nacional. Mas este é um capítulo ainda não encerrado.

6.4 Royalties e base legal atual: as alterações mais significativas

Preliminarmente, cabe mencionar que a Lei n. 12.351/2010 instituiu o regime de partilha de produção. Os critérios de distribuição foram determinados pela Lei n. 12.734/2012, que também estabeleceu uma alíquota de *royalties* de 15%. É importante destacar que a produção neste regime, conforme as previsões correntes, não deverá ser muito significativa até o ano de 2020.

Por sua vez, a Lei n. 12.734/2012 estabeleceu novas regras de distribuição dos *royalties* e participação especial para a União, os estados e os municípios. As alterações determinadas por esta lei ocorrem no regime de concessão e cessão onerosa em áreas *off-shore*, isto é, mar ou zona econômica exclusiva. As Tabelas 11 e 12 mostram como ficou a distribuição, conforme tal lei, a partir de 2013. Cumpre salientar que a ADI n. 4.917 suspende a aplicação normativa, de modo que a distribuição de *royalties* e da participação especial segue as regras anteriores, ao menos até a decisão final do STF.

Tabela 11. Divisão dos *royalties* no regime de concessão
 Lei n. 12.734/2012 (período 2013-2020)

Especificação	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
União	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Estados confrontantes	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Municípios confrontantes	15,00%	13,00%	11,00%	9,00%	7,00%	5,00%	4,00%	4,00%
Municípios afetados	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
FPM	21,00%	22,00%	23,00%	24,00%	25,50%	26,50%	27,00%	27,00%
FPE	21,00%	22,00%	23,00%	24,00%	25,50%	26,50%	27,00%	27,00%
TOTAL	100,00%							

Fonte: elaboração dos autores

Tabela 12. Divisão da participação especial no regime de concessão
 Lei n. 12.734/2012

Especificação	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
União	43,00%	44,00%	45,00%	46,00%	46,00%	46,00%	46,00%	46,00%
Estados confrontantes	32,00%	29,00%	26,00%	24,00%	22,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Municípios confrontantes	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%	4,00%	4,00%
Municípios afetados	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
FPM	10,00%	11,00%	12,00%	12,50%	13,50%	14,50%	15,00%	15,00%
FPE	10,00%	11,00%	12,00%	12,50%	13,50%	14,50%	15,00%	15,00%
TOTAL	100,00%							

Fonte: elaboração dos autores

Sobre o regime de cessão onerosa introduzido pela Lei n. 12.276/2012, as previsões atuais indicam que até o ano 2020 deverá haver significativa produção. Por esse regime, a União foi autorizada a ceder onerosamente à Petrobras as atividades de pesquisa e lavra de 5 bilhões de barris equivalentes de petróleo. Os *royalties* correspondentes serão distribuídos como no regime de concessão e sem o pagamento de participação especial.

Uma das previsões da ANP sobre a arrecadação de *royalties* e participações especiais é dada pela Tabela 13. A soma total de *royalties* e participação especial a serem arrecadados em 2020 chegaria a mais de R\$ 63 bilhões. Desse total, e de acordo com as regras da Lei n. 12.734/2010, segundo regras que poderão vigorar já a partir de 2014, seriam repassados aos estados um total de R\$ 26,3 bilhões em 2020, sendo R\$ 14,4 bilhões divididos entre os estados optantes pela distribuição via regras do FPE, e R\$ 11,9 bilhões entre os estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo, os quais se espera sejam os únicos a aderir ao sistema de alíquotas.

Tabela 13. Previsão ANP: *royalties*, participação especial e total (2013-2020)

	R\$ bilhões							
PREVISÃO ANP – ROYALTIES	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Terra	1,51	1,61	1,61	1,51	1,42	1,32	1,23	1,13
Mar – pré-sal + cessão onerosa	2,64	4,15	5,85	9,91	10,86	15,11	18,13	21,15
Mar – demais áreas	12,37	14,07	15,01	14,54	12,84	13,31	12,94	12,27
TOTAL	16,52	19,83	22,47	25,97	25,12	29,74	32,29	34,56
PREVISÃO ANP – PART. ESP.	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Terra	0,38	0,28	0,28	0,28	0,28	0,28	0,19	0,19
Mar – pré-sal + cessão onerosa	1,89	4,25	7,65	13,88	17,56	20,02	20,87	20,39
Mar – demais áreas	12,56	14,16	16,24	14,92	12,18	10,86	9,16	8,31
TOTAL	14,82	18,69	24,17	29,08	30,03	31,16	30,21	28,89
PREV. ANP – ROYALTIES + PART. ESP.	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Terra	1,89	1,89	1,89	1,79	1,70	1,61	1,42	1,32
Mar – pré-sal + cessão onerosa	4,53	8,40	13,50	23,79	28,42	35,12	38,99	41,54
Mar – demais áreas	24,93	28,23	31,25	29,46	25,02	24,17	22,09	20,58
TOTAL	31,35	38,52	46,64	55,05	55,14	60,90	62,51	63,45

Fonte: elaboração dos autores

Obs.: câmbio: 1 US\$ = 2,15 R\$.

Brent: US\$ 112,5/bbl.

O resultado final encontra-se na Tabela 14. Logicamente, o Rio de Janeiro e o Espírito Santo, que têm fatia muito maior nas receitas nos moldes das regras anteriores à Lei n. 12.734/2012, ainda estarão recebendo mais *royalties* do que os demais estados, mas agora somente em termos absolutos. Em termos relativos, na comparação com o cenário atual e caso seja confirmado o dobro da produção atual em 2020 (como afirma a maior parte das previsões disponíveis, incluindo a da ANP e a do planejamento da Petrobras), o Rio de Janeiro perderia naquele ano cerca de 50% de sua arrecadação de *royalties*, e o Espírito Santo perderia cerca de 35%.

Tabela 14. Distribuição de *royalties* e participação especial – previsão 2020
 Critérios da Lei n. 12.734/2012

ESTADO	Royalties + part. especial – Lei n. 12.734/2012	Percentual sobre total
Acre	516.425.956	1,96
Alagoas	629.564.917	2,39
Amazonas	430.159.121	1,63
Amapá	510.943.362	1,94
Bahia	1.407.283.277	5,34
Ceará	1.099.388.148	4,17
Distrito Federal	103.614.175	0,39
Espírito Santo	2.050.664.059	7,78
Goiás	425.275.208	1,61
Maranhão	1.082.443.702	4,11
Minas Gerais	673.929.572	2,56
Mato Grosso do Sul	203.225.525	0,77
Mato Grosso	345.555.583	1,31
Pará	922.135.335	3,50
Paraíba	719.556.658	2,73
Pernambuco	1.035.324.669	3,93
Piauí	653.384.242	2,48
Paraná	432.280.844	1,64
Rio de Janeiro	8.479.316.224	32,17

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶

ESTADO	Royalties + part. especial – Lei n. 12.734/2012	Percentual sobre total
Rio Grande do Norte	627.294.927	2,38
Rondônia	422.381.518	1,60
Roraima	375.076.078	1,42
Rio Grande do Sul	350.880.651	1,33
Santa Catarina	190.642.303	0,72
Sergipe	622.448.315	2,36
São Paulo	1.399.916.589	5,31
Tocantins	645.009.973	2,45
Total	26.354.120.930	100,00

Fonte: elaboração dos autores

Obs.: critérios definidos com a hipótese de que os estados optem pela distribuição via FPE, exceto Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo.

Cumprе salientar que os valores previstos se baseiam tanto nas regras objetivas do FPE quanto na concretização de possibilidades do pré-sal.

Por sua vez, qualquer outro estado, além desses três citados, que venha a optar por sua participação via alíquotas alterará toda a distribuição apresentada. Isso ocorre em razão das novas regras estabelecidas, segundo as quais os estados confrontantes podem primeiramente optar por receber seus recursos via alíquotas próprias determinadas pela lei ou pelos critérios do FPE. Em qualquer caso, são recalculados os percentuais do FPE, distribuindo-se os percentuais dos confrontantes optantes por alíquotas entre os demais e adicionando-se ao total a ser distribuído via FPE os valores de alíquotas dos confrontantes que optarem pelo critério do FPE.

Independente da crítica que se possa fazer a qualquer modelo de redistribuição dos *royalties*, é fato que os dispositivos da Lei n. 12.734/2012, se efetivamente aplicados, devem diminuir as disparidades da distribuição de recursos entre os estados. No entanto, os critérios de distribuição estão longe de poder ser considerados justos ou mesmo razoáveis, tendo em vista que os critérios de confrontação mantidos no modelo induzem a elevado grau de subjetividade, isso sem considerar o fator sorte, conferido pela localização geográfica. Restam em segundo plano critérios de repartição de receitas que levam em conta a situação econômico-social e, em particular, as condições da educação e da saúde em cada estado. Esse raciocínio pode ser estendido à nova distribuição de *royalties* entre os municípios.

Finalmente, cabe aludir à Lei n. 12.858/2012, na qual foram registradas novas regras de destinação dos recursos para educação e saúde, respectivamente 75% e 25%. A vinculação prevista inclui apenas as áreas *off-shore*, com o critério de vinculação abrangendo, para a União, a declaração de comercialidade a partir de 03/12/2012, e para os estados e os municípios, a celebração do contrato a partir de 03/12/2012.

7 A RENEGOCIAÇÃO DAS DÍVIDAS DA LEI N. 9.496/1997

Este capítulo analisará a renegociação da dívida dos estados, que ao afetar as finanças desses entes federativos passou, em 2013, a ser discutida no bojo da reforma tributária como parte de uma equação que reflita um novo equilíbrio federativo e resulte em maior competitividade e equidade.

A economia brasileira muitas vezes esteve inserida em um contexto de desequilíbrio fiscal. Utilizando diversas formas de financiamento, os governos apresentaram descontrole dos respectivos gastos, propiciando séries históricas de déficits públicos e crises de endividamento.

Com o Plano Real, a dívida dos estados teve um crescimento explosivo (GIAMBIAGI; RIGOLON, 1999). Em decorrência, o governo federal promoveu um profundo ajuste fiscal em 1997, que contemplou 25 dos 27 estados. Então, os estados assumiram o compromisso de estabelecer metas de ajuste fiscal com o intuito de sanar seus desequilíbrios financeiros e com isso manter a sustentabilidade de sua dívida assumida pela União.

O Programa de Ajuste Fiscal (PAF) surgiu no contexto de implementação do Plano Real e foi fundamental para o ajuste fiscal da própria União, porque propiciou ao governo federal um mecanismo de controle do endividamento estadual. O PAF, que tem seis metas a serem cumpridas pelos estados, tem o objetivo de manter a sustentabilidade das dívidas estaduais por meio de exigências quanto ao superávit primário, limites de gastos com pessoal, investimentos e metas de arrecadação.

Na última renegociação e conforme estabelecido pela Lei n. 9.496/1997, a União assumiu uma dívida de R\$ 101,9 bilhões (a preços constantes de 1998), equivalente a 11,3% do PIB. Os estados que amortizassem uma parcela maior da dívida em 1998 teriam direito a pagar juros reais de 6% a.a. sobre o estoque remanescente, enquanto os que amortizassem uma parcela menor pagariam juros reais de 7,5% a.a. (GIAMBIAGI; RIGOLON, 1999).

Para alguns estados essa fórmula resultou em uma dinâmica explosiva da dívida. A dívida de todos os estados em 2012 alcançou a magnitude de R\$ 391,4 bilhões, dos quais R\$ 339,6 bilhões se referem somente à dívida de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul. Para esse grupo de estados muito endividados, que inclui também Alagoas, o tamanho do endividamento foi reflexo do cenário de baixo crescimento da arrecadação das receitas entre 1997 e 2012 aliado ao custo de financiamento da dívida de IGP-DI mais 6,0% (São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul) ou 7,5% (Alagoas e Minas Gerais).

Esta seção inicia-se com uma análise da dinâmica esperada do crescimento da dívida do Estado de São Paulo de 2013 a 2028 como exemplo do problema com os indicadores atuais. Em seguida, apresenta-se uma simulação dos impactos sobre a receita dos estados, da proposta do PLP n. 238/2013, que altera os indexadores de correção da dívida, em tramitação no Congresso Nacional.

7.1 Análise da sustentabilidade da dívida do Estado de São Paulo: 2012 a 2028

Para analisar e projetar os cenários de crescimento das receitas do ICMS e seu reflexo na Receita Líquida Real (RLR) de São Paulo e posteriormente avaliar o impacto da projeção da dívida para o período de 2013 a 2028, adotou-se uma série de premissas para o exercício.

Foram assumidos três cenários de projeção do PIB de 2013 a 2028: um cenário básico, um otimista e um pessimista. No tocante aos cenários otimista e pessimista, tomou-se como base um incremento de mais 1% e de menos 1% em relação ao cenário básico. No que tange à inflação medida pelo IGP-DI, foram considerados o *Higher IGP-DI* (Alto IGP-DI) e o *Lower IGP-DI* (Baixo IGP-DI), sofrendo aquele um aumento de mais de 2% em relação ao *Base Line IGP-DI* (Básico IGP-DI) e este uma redução de 1% em relação ao cenário básico.

Após análise de diversas projeções do mercado e do Ministério da Fazenda para um período de médio prazo e tendo a necessidade de realizar uma projeção em longo prazo, definimos como premissa a síntese exposta da Tabela 15.

Tabela 15. Projeção de indicadores – 2013 a 2028

Ano	PIB real	IPC-A	IGP-DI
2013-2020	3,00%	5,50%	5,50%
2021-2028	3,50%	5,50%	5,50%

Fonte: projeção dos autores

Com base nos dados da Tabela 16, foi projetado o PIB nominal do Estado de São Paulo de 2012 a 2028.

Tabela 16. Projeção do PIB do Estado de São Paulo – R\$ trilhões

Ano	Cenário Básico	Cenário Pessimista	Cenário Otimista
2012	1.457,0	1.457,0	1.457,0
2020	2.829,4	2.627,7	3.044,6
2028	5.718,0	4.933,4	6.618,3

Fonte: projeção dos autores

A Tabela 17 mostra a projeção da arrecadação do ICMS conforme os cenários de crescimento do PIB de 2013 a 2028.

Tabela 17. Projeção do ICMS do Estado de São Paulo – R\$ bilhões

Ano	Cenário Básico	Cenário Pessimista	Cenário Otimista
2012	105,3	105,3	105,3
2020	204,2	189,6	219,6
2028	412,6	356,0	477,5

Fonte: projeção dos autores

A Tabela 18 demonstra a projeção da Receita Líquida Real (RLR) Média entre 2013 e 2028, também vinculada ao crescimento do PIB nominal no período.

Tabela 18. Projeção da RLR Média do Estado de São Paulo – R\$ bilhões

Ano	Cenário Básico	Cenário Pessimista	Cenário Otimista
2012	88,7	88,7	88,7
2020	130,0	125,6	134,1
2028	235,4	215,1	256,0

Fonte: projeção dos autores

A Tabela 19 mostra a dinâmica do crescimento da dívida, supondo-se a aplicação ora vigente dos parâmetros de correção do endividamento previstos na Lei n. 9.496/1997, considerando os cenários de crescimento do PIB e da inflação (IGP-DI), conforme os parâmetros definidos na Tabela 16 e a projeção da Receita Líquida Real Média de 2013 a 2028. A projeção da dívida conforme a Lei n. 9.496/1997 foi baseada na vinculação do serviço da dívida em 13% da RLR Média.

Tabela 19. Projeção da dívida segundo parâmetros da Lei n. 9.496/1997 do Estado de São Paulo – R\$ bilhões

	<i>BASILINE IGP DI</i>	<i>LOWER IGP DI</i>	<i>HIGHER IGP DI</i>
Cenário Básico PIB	R\$ 408 bilhões (100,7% da RCL)	R\$ 306,8 bilhões (75,7% da RCL)	R\$ 668 bilhões (164,8% da RCL)
Cenário Pessimista PIB	R\$ 431,3 bilhões (123,6% da RCL)	R\$ 328,9 bilhões (94,2% da RCL)	R\$ 694,1 bilhões (198,9% da RCL)
Cenário Otimista PIB	R\$ 385,7 bilhões (81,9% da RCL)	R\$ 285,7 bilhões (60,7 da RCL)	R\$ 643 bilhões (136,6% da RCL)

Fonte: projeção dos autores

A Tabela 19 mostra o alto grau de risco de piora da solvência do estado, principalmente no cenário básico ou de baixo crescimento do PIB e alta inflação. A dívida de São Paulo em 2012 correspondeu a 157% da Receita Corrente Líquida (RCL) anual e poderia se elevar ainda mais.

7.2 A negociação das dívidas do PLP n. 238/2013

O Projeto de Lei Complementar n. 238/2013, na forma aprovada na Câmara dos Deputados e enviada ao Senado, altera a Lei Complementar n. 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; dispõe sobre critérios de indexação dos contratos de refinanciamento da dívida

celebrados entre a União, os estados e os municípios, e dá outras providências. Nesta seção será analisada apenas a parte que trata dos contratos de refinanciamento.

O projeto visa a possibilitar o refinanciamento das dívidas contratadas com base na Lei n. 9.496/1997 (dívidas dos estados assumidas pela União com credores privados nacionais) e na Medida Provisória n. 2.185-35/2001 (municípios), estabelecendo como novos critérios para reformulação dos contratos a taxa de juros efetiva de 4% a.a. e o IPCA como indexador a ser utilizado para atualização monetária. O projeto prevê ainda a substituição dos encargos pela Selic nos meses em que esta for menor, inclusive para os contratos firmados com base na Lei n. 8.727/1993 (dívidas dos estados com a União).

Nos contratos atuais, o indexador utilizado é o IGP-DI, e as taxas de juro variam entre 6%, 7,5% e 9%. Portanto, o que se propõe é uma redução dos encargos para viabilizar a amortização das dívidas. Trata-se de um alívio imediato para os estados, uma vez que o serviço da dívida é reduzido em mais de R\$ 5 bilhões, com quase metade desse valor para São Paulo.

Tabela 20. Efeitos do PLP n. 238/2013 nos contratos de refinanciamento das dívidas

Data base: 31/12/2012

Unidade Federada	Encargos (% a.a.)		Saldo devedor	Encargos PLP 238/2013		Diferença na parcela	Diferença nos encargos até 2020	Diferença no saldo devedor em 2020
	IGP-DI			IPCA				
AC	IGP-DI	6,00	324.865.229,61	IPCA	4,0	(4.266.177,10)	(5.417.287,98)	(11.912.239,10)
AL	IGP-DI	7,50	4.685.712.880,78	IPCA	4,0	(61.533.458,01)	(78.136.573,97)	(171.816.886,25)
	IGP-DI	6,00	1.975.024.047,52	IPCA	4,0	(25.936.300,92)	(32.934.500,37)	(72.420.673,38)
AL TOTAL	IGP-DI		6.660.736.928,30	IPCA	4,0	(87.469.758,94)	(111.071.074,34)	(244.237.559,63)
AM	IGP-DI	6,00	536.885.334,09	IPCA	4,0	(7.050.455,72)	(8.952.827,82)	(19.686.645,07)
AP	IGP-DI	6,00	71.715.911,77	IPCA	4,0	(941.783,71)	(1.195.898,21)	(2.629.696,90)
BA	IGP-DI	6,00	4.795.397.472,86	IPCA	4,0	(62.444.052,64)	(76.245.090,85)	(167.580.060,67)
CE	IGP-DI	6,00	922.204.518,05	IPCA	4,0	(11.598.579,03)	(8.482.969,31)	(15.272.559,56)
DF	IGP-DI	6,00	1.191.997.119,51	IPCA	4,0	(15.789.530,16)	(181.626.937,15)	(45.311.288,71)
ES	IGP-DI	6,00	1.174.174.852,85	IPCA	4,0	(15.419.433,68)	(176.201.324,81)	(43.054.935,77)
GO	IGP-DI	6,00	4.147.863.973,00	IPCA	4,0	(54.470.348,51)	(622.444.881,52)	(152.094.908,62)
MA	IGP-DI	6,00	1.581.788.382,73	IPCA	4,0	(20.772.273,40)	(237.369.424,09)	(58.001.410,15)
MG	IGP-DI	7,50	45.182.941.180,00	IPCA	4,0	(593.348.906,52)	(6.780.330.949,24)	(1.656.779.333,84)
	IGP-DI	6,00	18.285.667.730,00	IPCA	4,0	(240.130.028,48)	(2.744.019.658,73)	(670.503.415,87)

CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ►

Data base: 31/12/2012

Unidade Federada	Encargos (% a.a)		Saldo devedor	Encargos PLP 238/2013		Diferença na parcela	Diferença nos encargos até 2020	Diferença no saldo devedor em 2020
	IGP-DI			IPCA	4,0			
MG TOTAL	IGP-DI		63.468.608.910,00	IPCA	4,0	(833.478.935,01)	(9.524.350.607,97)	(2.327.282.749,71)
MS	IGP-DI	6,00	6.047.609.215,66	IPCA	4,0	(79.418.077,30)	(907.528.170,21)	(221.755.240,05)
MT	IGP-DI	6,00	1.898.049.109,58	IPCA	4,0	(24.715.756,97)	(279.712.871,38)	(66.329.263,99)
PA	IGP-DI	7,50	607.759.062,79	IPCA	4,0	(7.981.179,75)	(91.202.729,96)	(22.285.460,59)
	IGP-DI	6,00	310.430.549,21	IPCA	4,0	(4.076.618,79)	(46.584.436,64)	(11.382.944,65)
PA TOTAL	IGP-DI		918.189.612,00	IPCA	4,0	(12.057.798,54)	(137.787.166,59)	(33.668.405,24)
PB	IGP-DI	6,00	727.056.962,01	IPCA	4,0	(9.547.816,99)	(109.105.044,79)	(26.659.905,66)
PE	IGP-DI	6,00	2.877.036.426,85	IPCA	4,0	(37.463.800,47)	(423.984.877,93)	(100.540.975,32)
PI	IGP-DI	6,00				0,00	0,00	0,00
PR	IGP-DI	6,00	9.288.029.983,56	IPCA	4,0	(121.971.750,63)	(1.393.798.533,48)	(340.575.795,35)
RJ	IGP-DI	6,00	47.424.380.110,33	IPCA	4,0	(622.783.806,14)	(7.116.690.144,84)	(1.738.968.974,46)
	IGP-DI	6,00	12.398.872.681,90	IPCA	4,0	(162.823.786,05)	(1.860.623.898,87)	(454.644.949,75)
RJ TOTAL	IGP-DI	6,00	59.823.252.792,23	IPCA	4,0	(785.607.592,20)	(8.977.314.043,71)	(2.193.613.924,20)
RN	IGP-DI	6,00	247.120.000,00	IPCA	4,0	(3.245.215,52)	(37.083.805,09)	(9.061.457,67)
RO	IGP-DI	6,00	.656.656.173,45	IPCA	4,0	(21.755.448,04)	(248.604.381,03)	(60.746.680,93)
RR	IGP-DI	6,00	104.409.142,29	IPCA	4,0	(1.371.115,93)	(15.668.049,05)	(3.828.500,42)
RS	IGP-DI	6,00	42.618.582.747,74	IPCA	4,0	(559.673.381,38)	(6.395.513.175,34)	(1.562.748.800,54)
SC	IGP-DI	6,00	8.468.133.204,33	IPCA	4,0	(111.204.747,76)	(1.270.761.578,33)	(310.511.616,17)
SE	IGP-DI	6,00	846.510.530,02	IPCA	4,0	(11.022.975,34)	(124.749.085,69)	(29.582.174,74)
SP	IGP-DI	6,00	183.368.432.043,17	IPCA	4,0	(2.387.762.034,05)	(27.022.752.145,44)	(6.407.997.072,34)
TO		-				0,00	0,00	0,00
Total			403.765.306.575,66			(5.280.518.839,23)	(77.048.244.144,72)	(19.253.486.505,32)

Fonte: Cadastros de Operações de Crédito – Demonstrativos das Operações de Crédito que compõem o saldo da dívida consolidada
 Legenda: NI – não identificado.

É possível repetir o exercício da seção anterior para São Paulo, considerando a proposta de custo de refinanciamento da dívida com base no IPC-A mais 4,0% e supondo o cenário básico para o PIB. A Tabela 21 mostra a projeção da dívida com a mudança do custo de refinanciamento.

Tabela 21. Projeção da dívida conforme PLP n. 238/2013
 para o Estado de São Paulo – R\$ bilhões

Ano	Baseline IPC-A	Lower IPC-A	Higher IPC-A
2012	183,4	183,4	183,4
2020	225,6	202,8	250,0
2028	222,2	151,7	305,9

Fonte: projeção dos autores

Verifica-se que o novo indexador para a correção da dívida representa um alívio para o estado, mas não uma solução. Mesmo com ele, ainda resta um substancial resíduo em 2028.

8 EFEITOS DA REFORMA NO PACTO FEDERATIVO

A Tabela 22 mostra, resumidamente, as modificações nas receitas que resultariam das atuais propostas de alteração da legislação vigente em andamento.

Os maiores impactos nas receitas correntes dos estados, em termos percentuais, ocorrem nos Estados do Amapá, do Acre, de Alagoas, de Roraima, do Maranhão e do Piauí, e os menores, nos Estados de São Paulo, de Santa Catarina, do Espírito Santo, do Rio Grande do Sul, do Paraná e de Goiás. Aparentemente, no caso dos estados que mais ampliarão sua receita, parece haver uma conformidade entre menor grau de desenvolvimento e maior percentual de crescimento de receita.

Parece também haver alguma conformidade entre o maior grau de desenvolvimento de alguns e o menor crescimento da respectiva receita, valendo notar a presença do Espírito Santo e de Goiás nesse grupo. Isso pode ser observado na Tabela 22, observando-se as colunas impacto total e IDH.

No entanto, ao se fazer a correlação entre o impacto total das modificações legais em curso para as receitas e o IDH dos estados, chega-se ao valor de -0,38. Uma correlação baixa e negativa, significando que o efeito conjunto das modificações em curso está pouco associado ao IDH. As variáveis tendem a evoluir em direções opostas quando considerado o conjunto dos estados.

Tabela 22. Impacto das reformas no sistema federativo

UF	ICMS	FPE	FDR	Royalties	Dívidas	Impacto total	%	% receita	Impacto total s/ perdas (ICMS)	%	% receita
Acre	161.294.727	18.011.440	623.239.807	503.471.761	-4.266.177	1.310.283.911	4,92%	31,38%	1.310.283.911	2,65%	31,38%
Alagoas	347.061.788	34.996.671	911.358.915	569.469.115	-87.469.759	1.950.356.248	7,32%	29,29%	1.950.356.248	3,94%	29,29%
Amazonas	587.336.457	89.324.109	484.127.663	9.546.313	-7.050.456	1.177.384.997	4,42%	9,00%	1.177.384.997	2,38%	9,00%
Amapá	124.585.219	-16.513.675	835.927.145	498.023.246	-941.784	1.442.963.719	5,41%	35,39%	1.442.963.719	2,92%	35,39%
Bahia	-838.133.455	-43.701.209	869.247.789	1.021.675.267	-62.444.033	1.071.532.445	4,02%	3,51%	1.909.665.900	3,86%	6,25%
Ceará	798.024.265	-29.697.665	142.907.324	1.050.000.765	-11.598.579	1.973.433.268	7,40%	11,82%	1.973.433.268	3,99%	11,82%
Distrito Federal	1.031.978.689	-1.188.028	540.018.588	101.000.616	-15.789.530	1.687.499.395	6,33%	6,92%	1.687.499.395	3,41%	6,92%
Espírito Santo	-4.038.572.995	22.765.760	1.073.596.415	(469.646.238)	-15.419.434	-3.396.437.644	-12,4%	-22,24%	642.135.351	1,30%	4,20%
Goiás	-2.933.949.656	-17.739.654	693.038.626	414.509.328	-54.470.349	-1.789.671.008	-6,71%	-9,06%	1.144.278.649	2,31%	5,79%
Maranhão	1.327.955.459	-22.177.820	457.558.905	1.055.110.766	-20.772.273	2.839.219.584	10,65%	24,18%	2.839.219.584	5,74%	24,18%
Minas Gerais	3.638.178.566	35.900.737	431.868.358	657.061.854	-833.478.935	5.596.488.449	21,00%	9,74%	5.596.488.449	11,31%	9,74%
Mato Grosso do Sul	-2.164.644.249	24.987.594	789.991.290	198.181.681	-79.418.077	-1.074.065.607	-4,03%	-11,27%	1.090.578.643	2,20%	11,44%
Mato Grosso	-820.472.299	-11.587.821	863.228.260	336.816.329	-24.715.757	392.700.226	1,47%	3,24%	1.213.172.524	2,45%	10,02%
Pará	1.106.077.168	27.852.762	773.973.639	898.991.213	-12.057.799	2.817.952.580	10,57%	16,51%	2.817.952.580	5,70%	16,51%
Paraná	90.275.117	-2.912.394	1.001.781.723	701.422.678	-9.547.817	1.800.114.941	6,75%	21,00%	1.800.114.941	3,64%	21,00%
Pernambuco	-62.145.169	-16.449.150	355.418.025	1.009.196.894	-37.463.800	1.323.483.400	4,97%	6,08%	1.385.628.570	2,80%	6,36%
Paulista	676.580.670	31.413.808	313.036.750	637.020.530	0	1.658.051.757	6,22%	22,56%	1.658.051.757	3,35%	22,56%
Paraná	217.726.104	-9.567.532	729.542.716	421.363.120	-121.971.751	1.481.036.159	5,56%	4,80%	1.481.036.159	2,99%	4,80%
Rio de Janeiro	6.852.741.237	-2.804.410	507.692.765	(4.404.517.146)	-785.607.592	4.102.720.037	15,39%	7,74%	4.102.720.037	8,29%	7,74%
Rio Grande do Norte	940.340.798	-6.351.979	587.442.288	209.660.942	-3.245.216	1.734.337.265	6,51%	18,89%	1.734.337.265	3,51%	18,89%
Rondonia	110.291.068	-7.370.142	523.242.593	411.719.772	-21.755.448	1.059.638.739	3,98%	16,44%	1.059.638.739	2,14%	16,44%
Roraima	40.706.901	18.039.820	320.280.122	365.682.488	-1.371.116	746.080.446	2,80%	25,96%	746.080.446	1,51%	25,96%
Rio Grande do Sul	333.480.823	-26.011.930	306.470.952	341.963.803	-559.673.381	1.515.577.028	5,69%	4,29%	1.515.577.028	3,06%	4,29%
Santa Catarina	-3.593.066.975	-14.607.747	301.464.266	185.796.124	-111.204.748	-3.009.729.585	-11,29%	-14,16%	583.877.390	1,18%	2,75%
Sergipe	338.974.503	-18.467.768	641.596.929	352.863.281	-11.022.975	1.325.989.920	4,97%	18,85%	1.325.989.920	2,68%	18,85%
São Paulo	-8.375.077.530	5.830.181	331.622.091	1.269.832.078	-2.387.762.034	-4.380.031.145	-16,43%	-2,88%	3.995.046.385	8,07%	2,63%
Tocantins	136.269.113	-61.973.958	593.306.057	628.575.828	0	1.296.177.040	4,86%	20,19%	1.296.177.040	2,62%	20,19%
TOTAL	-3.966.223.659	0	16.000.000.000	9.338.791.388	-5.280.518.839	26.653.086.568	100,0%	4,4%	49.479.688.897	100,0%	8,2%

Fonte: elaboração dos autores
 Observação: em alguns estados a redução da dívida significa a redução do resíduo não pago, e não a redução dos desembolsos, inclusos na tabela.

Tabela 23. Correlações do impacto total das modificações das receitas

UF	RECEITA CORRENTE 2012	IMPACTO TOTAL MODIF. RECEITAS	IDH 2013
Acre	4.175.955.123	1.310.283.911	0,663
Alagoas	6.658.181.504	1.950.356.248	0,631
Amazonas	13.077.243.676	1.177.384.997	0,674
Amapá	4.077.283.251	1.442.963.719	0,708
Bahia	30.557.271.794	1.071.532.445	0,660
Ceará	16.696.244.850	1.973.433.268	0,682
Distrito Federal	24.371.660.003	1.687.499.395	0,824
Espírito Santo	15.271.304.234	-3.396.437.644	0,740
Goiás	19.761.378.411	-1.789.671.008	0,735
Maranhão	11.739.974.186	2.839.219.584	0,639
Minas Gerais	57.483.262.449	5.596.488.449	0,731
Mato Grosso do Sul	9.529.721.896	-1.074.065.607	0,729
Mato Grosso	12.109.241.099	392.700.226	0,725
Pará	17.068.484.000	2.817.952.580	0,646
Paraíba	8.571.868.000	1.800.114.941	0,658
Pernambuco	21.778.059.000	1.323.483.400	0,673
Piauí	7.348.247.830	1.658.051.757	0,646
Paraná	30.839.273.081	1.481.036.159	0,749
Rio de Janeiro	52.990.815.548	4.102.720.037	0,761
Rio Grande do Norte	9.179.656.551	1.734.337.265	0,684
Rondônia	6.444.778.858	1.059.638.739	0,690
Roraima	2.874.077.092	746.080.446	0,707
Rio Grande do Sul	35.296.218.442	1.515.577.028	0,746
Santa Catarina	21.261.183.353	-3.009.729.585	0,774
Sergipe	7.034.232.224	1.325.989.920	0,665
São Paulo	151.906.234.000	-4.380.031.145	0,783
Tocantins	6.421.264.011	1.296.177.040	0,699
TOTAL	604.523.114.465	26.653.086.568	

Fonte: elaboração dos autores

Observação: em alguns estados a redução da dívida significa a redução do resíduo não pago, e não a redução dos desembolsos, inclusos na tabela.

A situação não muda quando feita a correlação entre os valores da receita corrente e o impacto total das alterações no sistema federativo. O resultado obtido, de -0,28, representa uma correlação ainda menor ante a comparação anterior, significando também nesse caso que para o conjunto dos estados a associação entre receita corrente atual e modificações em curso é baixa e que as variáveis caminham em direções opostas. Em ambos os casos, vale observar que as correlações não estão medindo qualquer grau de dependência entre as variáveis.

Portanto, pode-se dizer que os resultados obtidos estão muito mais ligados à capacidade de arrecadação de cada estado do que propriamente ao seu grau de desenvolvimento ou ao montante da arrecadação de sua receita corrente em si. Em outras palavras, se o estado arrecada pouco, as modificações introduzidas via base legal levam a um maior crescimento futuro das receitas, dada a base sobre a qual se aplica o aumento; se o estado arrecada muito, as modificações introduzidas via base legal levam a um menor crescimento futuro das receitas, também dada a base sobre a qual se aplica o aumento.

Cumprе salientar que as perdas demonstradas nas tabelas tendem a ser anuladas via compensação do ICMS, cuja discussão ainda está em curso. A previsão do impacto é de cerca de R\$ 23 bilhões, a maior comparativamente à ausência de compensação, e neste caso, nenhum estado perderia receita durante os vinte anos de vigência do auxílio financeiro. Por outro lado, é importante destacar que o impacto do PLP n. 238, tal como descrito nos cálculos das Tabelas 22 e 23, adota a hipótese de que todos os estados terão reduzidos seus desembolsos com a dívida, o que em alguns entes atualmente significa a redução do montante do resíduo a ser pago.

Finalmente, cabe lembrar que somente o aumento de receitas projetado não poderá, por si, aumentar a prestação de serviços públicos pelos estados. Equalizar as melhorias em toda a Federação dependerá, fundamentalmente, da utilização dessas maiores receitas em áreas que efetivamente possam contribuir para mudanças na base econômica de vários dos estados, notadamente no Norte e no Nordeste do país

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, G. A. N. **O impacto da desoneração do ICMS nas exportações sobre a arrecadação no Ceará**. 2009. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Ceará, Fortaleza, 2009.
- BARATTO, G; MACEDO, M. M. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais: harmonização tributária ou autonomia estadual. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, n. 113, p. 9-30, Curitiba, 2007.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Transferências governamentais constitucionais**. Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008. 75 p.
- CRAIG, B. **Fiscal sustainability in theory and practise a handbook**. Washington, D. C.: The International Bank for Reconstruction and Development/World Bank, 2005.
- FUNDAÇÃO SEADE. **Produto Interno Bruto do Estado de São Paulo: 2001-2010**. São Paulo. Disponível em: <<http://www.seade.gov.br/>> . Acesso em: 15/08/2013.
- GIAMBIAGI, F.; RIGOLON, F. **A renegociação das dívidas e o regime fiscal dos estados**. Banco Desenvolvimento Econômico e Social, julho de 1999 (Texto de discussão, n. 69).
- OLIVEIRA, A. C. B.; AMARAL, L. F.; FONSECA, L. M. R. **Desoneração do ICMS nas exportações: efeitos sobre a arrecadação do ICMS no Estado da Bahia**. 2004 (Monografia) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2004.
- PELLEGRINI, J. A. Dez anos da compensação prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados? **XI Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: Esaf, 2006.
- RIANI, F.; ALBUQUERQUE, C. M. A Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir): balanço de perdas e ganhos e proposta de mudança – o caso de Minas Gerais. In: SEMINÁRIO SOBRE A ECONOMIA MINEIRA, 2000, Belo Horizonte. **Anais...** Minas Gerais: UFMG, 2000. p. 423-440.
- SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/>> . Documentos relacionados, 2001-2012. Acesso em: 25/07/2013.
- SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Relatórios do Programa de Ajuste Fiscal**. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/operacoes_credito/ajuste_fiscal> . Documentos relacionados, 2001-2012. Acesso em: 01/08/2013.
- TESOURO NACIONAL. Jul. 2013. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/estados_municipios/estados_novosite.asp> . Acesso em: 07/07/2013 > .

PREVISÕES DA ARRECADAÇÃO DE ICMS A PARTIR DE UM MODELO MULTIVARIADO DE TRANSIÇÃO SUAVE

Clauber Araújo de Aguiar

Sefaz/MS

Mário Antônio Margarido

Sefaz/SP

Marlene de Souza Strada

Sefaz/PR

Martinho de Freitas Salomão

Sefaz/ES

Sérgio Luiz Silva Santos

Secretaria de Estado de Fazenda/SE

Coordenador/orientador:

Vinícius dos Santos Cerqueira

Técnico de Planejamento e Pesquisa - Ipea

Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia

vinicius.cerqueira@ipea.gov.br



RESUMO

A literatura econométrica e de séries temporais fornece metodologias que possibilitam o estudo do comportamento de uma ou mais variáveis de interesse do pesquisador, incorporando na sua evolução recente novos aprimoramentos matemáticos que visam a captar aspectos mais complexos da realidade, que de outra forma seriam ignorados por uma modelagem mais simples. Este trabalho, desenvolvido pelo Núcleo de Previsão e Análise do Desempenho das Receitas Estaduais do Programa Esaf-Fórum dos Estados, pretende avançar na análise das séries de ICMS a partir da comparação da capacidade preditiva entre duas abordagens de modelos vetoriais autorregressivos: linear e não linear. Esta última, além de considerar a interação linear entre as variáveis econômicas envolvidas no processo, supõe que a série analisada possa responder de forma não homogênea a choques em outras variáveis em função de um referencial definido, o que implica inferir se o ICMS apresenta padrões de assimetria a diferentes choques do nível de atividade, dado o ciclo econômico do país. A transição entre os regimes de alto e baixo crescimento definida pelo limiar do ciclo econômico é suave. Os autores constataram que em determinados estados brasileiros, como Sergipe e Espírito Santo, o modelo multivariado linear mostrou-se menos eficiente em prever a trajetória futura do ICMS; em outros, por exemplo, Mato Grosso do Sul, a utilização do modelo mais complexo não trouxe benefícios à previsão.

Palavras-chave: Previsão de ICMS. Modelo multivariado de transição suave.

ABSTRACT

The econometric and time series literature provides methodologies that enable the study of the behavior of one or more variables of interest, incorporating recent developments in new mathematical enhancements that aim at capturing more complex aspects of reality that would otherwise be ignored by a simpler modeling. This work intends to advance in the analysis of ICMS series from the comparison of the predictive ability between two approaches to vector autoregressive models: linear and nonlinear. The latter approach not only considers the linear interaction between economic variables involved in the former process. It also assumes non-homogenous ICMS responses to shocks in other variables in terms of a defined framework, which implies that the ICMS may present asymmetric patterns due to different shocks in the level of activity, given the national's economic business cycle. The transition between the regimes of high and low growth defined by the threshold of the economic business cycle is smooth. The authors found that in some Brazilian states, such as Sergipe and Espírito Santo, the multivariate linear model was less efficient in predicting the future path of the ICMS. In others, such as Mato Grosso do Sul, the use of the more complex model did not contribute to a better result.

Keywords: Forecast revenue. Smooth transition multivariate model.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 307
- 2 OBJETIVOS, 308
 - 2.1 Objetivo geral, 308
 - 2.2 Objetivos específicos, 308
- 3 REVISÃO DE LITERATURA, 308
 - 3.1 Trabalhos sobre previsão de receitas tributárias, 308
 - 3.2 Resultados quantitativos da literatura citada, 312
- 4 METODOLOGIA, 316
 - 4.1 Conceitos básicos, 316
 - 4.2 Modelo Linear, 316
 - 4.2.1 Forma estrutural, 317
 - 4.2.2 Forma reduzida, 317
 - 4.2.3 Propriedades dos erros, 318
 - 4.2.4 Estabilidade e estacionariedade, 319
 - 4.2.5 Previsão, 321
 - 4.3 Modelos não lineares, 322
 - 4.3.1 Conceituação, 322
 - 4.3.2 TAR, 322
 - 4.3.3 STAR, 323
 - 4.3.4 LSTAR, 324
 - 4.3.5 LSTVAR, 324
- 5 RESULTADOS, 326
 - 5.1 Paraná, 328
 - 5.1.1 Histórico recente, 328

5.1.2 Resultados, 328
5.2 São Paulo, 330
5.2.1 Histórico recente, 330
5.2.2 Resultados, 332
5.3 Sergipe, 336
5.3.1 Histórico recente, 336
5.3.2 Resultados, 337
5.4 Mato Grosso do Sul, 339
5.4.1 Histórico recente, 339
5.4.2 Resultados, 340
5.5 Espírito Santo, 342
5.5.1 Histórico recente, 342
5.5.2 Resultados, 343
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 346
REFERÊNCIAS, 346
ANEXO, 349

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1. Apresentação do *software* OxEdit, 349
- Figura 2. Escolha do código LSTVAR, 350
- Figura 3. Especificação do arquivo de entrada, 350
- Figura 4. Definição dos parâmetros, 351
- Figura 5. Saída do modelo, 352
- Figura 6. Exemplo de dados de entrada, 352

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Brasil: trabalhos publicados sobre previsão de arrecadação do ICMS por estado – 2001-2012, 313
- Gráfico 2. Brasil: trabalhos publicados sobre previsão de arrecadação do ICMS por região – 2001-2012, 313
- Gráfico 3. Brasil: percentual de trabalhos sobre previsão de arrecadação do ICMS por região – 2001-2012, 314
- Gráfico 4. Simulações do modelo VAR – processos estacionários, 320
- Gráfico 5. Simulações do modelo VAR – processos não estacionários, 320
- Gráfico 6. Simulação do modelo TAR, 323
- Gráfico 7. Brasil – evolução do ICMS por estado, janeiro de 2003 a junho de 2013, 327
- Gráfico 8. Valores previstos e realizados, 330
- Gráfico 9. Razão percentual das diferenças entre valores previstos e realizados, 334
- Gráfico 10. Valores previstos e realizados, 335
- Gráfico 11. Valores previstos e realizados, 339
- Gráfico 12. Valores previstos e realizados, 342
- Gráfico 13. Valores previstos e realizados, 345

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Valores previstos e realizados (em mil R\$), 329

Tabela 2. Erro quadrático médio, 329

Tabela 3. Valores previstos e realizados (em mil R\$), 333

Tabela 4. Erro quadrático médio, 335

Tabela 5. Valores previstos e realizados, 338

Tabela 6. Erros quadráticos médios, 338

Tabela 7. Valores previstos e realizados, 341

Tabela 8. Erros quadráticos médios, 341

Tabela 9. Valores previstos e realizados, 344

Tabela 10. Erros quadráticos médios, 345

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Brasil: publicação de modelo de previsão de arrecadação de ICMS por Unidade da Federação – ano e método(s) utilizado(s), 316

1 INTRODUÇÃO

O ICMS constitui a principal receita pública de vários estados brasileiros. Uma previsão adequada do tributo é fundamental para definir o volume das despesas que serão fixadas na Lei Orçamentária Anual. Além disso, a constante atualização dos valores previstos pelos ingressos realizados para subsidiar novas previsões vai ao encontro da necessidade de programação financeira dos recursos como meio de garantir o equilíbrio entre receitas e despesas e o devido cumprimento de metas fiscais, como preceitua a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Este trabalho investiga a presença de assimetria na arrecadação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nos Estados de Sergipe, Paraná, Mato Grosso do Sul, São Paulo e Espírito Santo. Para essa abordagem é estimado um modelo não linear multivariado de transição suave por função logística baseado no trabalho de Weise (1999). A aplicação do referido modelo visa a fornecer subsídios à questão da eficiência da previsão quanto à manifestação de diferentes efeitos da influência de choques sobre o ICMS em regimes de alto ou baixo crescimento econômico. Se a hipótese subjacente ao modelo é a de que as variáveis utilizadas formam um processo não linear, espera-se que as estimativas de previsão reflitam o comportamento assumido para os valores realizados. Nesse sentido, uma metodologia linear como o VAR não seria eficiente para prever o ICMS analisado.

A justificativa da metodologia adotada neste trabalho pode ser explicada como parte de um processo evolutivo do Núcleo de Análise e Previsão de Receitas do Programa de Estudos Esaf – Fórum dos Estados: em 2010, houve a implementação de um suplemento no MS-Excel para aplicação de modelos univariados de alisamento exponencial de Holt Winters. Em 2012, empregou-se um modelo VAR para a previsão do ICMS. Neste estudo de 2013, as previsões geradas pelo VAR são comparadas com o modelo não linear multivariado.

O trabalho é dividido da seguinte forma: seguindo-se a esta introdução, há uma revisão da literatura econométrica de previsão de receitas na seção 2. Os resultados quantitativos da literatura citada mostram a existência de uma concentração de publicação de trabalhos sobre o tema nas Regiões Sudeste e Sul. Na seção 3 expõe-se a metodologia utilizada. Na primeira parte desta seção são mostrados alguns fundamentos do modelo vetor autorregressivo – o VAR. Em seguida, são apresentados brevemente alguns modelos não lineares, como o Threshold Autoregressive (TAR) e o Smooth Transition Autoregressive

(STAR), e também é introduzida a função logística, base do modelo Logistic Smooth Transition Autoregressive (LSTAR). A exposição da abordagem multivariada que caracteriza o Logistic Smooth Transition Vector Autoregression (LSTVAR) de Weise (1999) finaliza a referida seção. Na seção 4, inicia-se a análise dos resultados do modelo de regressão, antecedida por textos introdutórios sobre a realidade e a situação fiscal recente de cada estado selecionado. Por sua vez, a última seção aduz as considerações finais.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo geral

Sugerir diretrizes e procedimentos para a realização de previsões de receitas tributárias no âmbito dos estados da Federação utilizando modelos econométricos estruturais.

2.2 Objetivos específicos

- Compartilhar conhecimento entre os participantes do Programa de Estudos Esaf – Fórum dos Estados a fim de difundir aprendizado teórico e aplicado dos modelos de previsão.
- Disseminar práticas que incorporem a análise de variáveis econômicas no âmbito da metodologia de previsão de arrecadação de tributos.
- Disponibilizar *softwares*, dados e planilhas com o fito de facilitar a replicação dos resultados alcançados.

3 REVISÃO DE LITERATURA

3.1 Trabalhos sobre previsão de receitas tributárias

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) corresponde à principal fonte de receitas dos estados. Sendo assim, assume grande relevância a elaboração de modelos de previsão de arrecadação desse tributo. Objetivando determinar o estado da arte que envolve a elaboração de modelos para previsão de arrecadação do ICMS, convém rever a literatura sobre tal tema.

Peceguini (2001) utilizou quatro métodos diferentes para prever a arrecadação do ICMS do Estado de São Paulo para o período que se estende de janeiro de 1995 até o final de 1999. O autor utilizou duas categorias: métodos aritméticos e econométricos. Conforme enfatiza, os métodos aritméticos são denominados de convencionais,¹ enquanto os econométricos envolvem três subcategorias: linha de tendência/*footnote* (modelo de regressão, onde a variável de entrada é o tempo), método da decomposição de séries de tempo e modelos Autorregressivos Integrados de Médias Móveis (ARIMA). Foram efetuadas previsões mensais e anuais. De acordo com os critérios adotados pelo autor, foi possível ordenar os modelos em função de suas respectivas acurácias. Os resultados mostram que, no caso das previsões anuais, o modelo que proporcionou melhores resultados foi o convencional. Em relação às previsões mensais, o modelo que obteve melhores resultados foi o método da decomposição.

Guaragna e Mello (2002) elaboraram um modelo de previsão de arrecadação do ICMS para o Rio Grande do Sul e para mais 12 outros estados – Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina, Espírito Santo, Bahia, Goiás, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Pernambuco – para os anos de 1999, 2000 e 2001. O período analisado inicia-se em 1994. Tendo como base somente a própria arrecadação do ICMS, os autores utilizaram a média harmônica para suavizar a série do ICMS e elaboraram um modelo com previsão utilizando o comportamento endógeno da variável. Os resultados indicaram erro inferior a 2%, conforme meta estabelecida pelos próprios autores.

Utilizando modelo estrutural com base no teste de cointegração de Engle e Granger e Modelo de Correção de Erro (MCE), Corvalão e Samohyl (2003) elaboraram um modelo de previsão de arrecadação do ICMS para o Estado de Santa Catarina. Para a escolha das variáveis de entrada do modelo estrutural foi utilizado o Teste de Causalidade de Granger. Foram analisadas diversas séries econômicas. No entanto, as efetivamente utilizadas na construção do modelo de previsão foram: faturamento da indústria, consumo de energia elétrica e consultas ao serviço de proteção ao crédito. Adicionalmente, foram testadas as variáveis consumo de combustível (gasolina), consumo de combustível (diesel), consumo aparente de cimento em Santa Catarina e Indicador do Nível de Atividade, produção física da indústria de transformação do Estado de São Paulo, horas trabalhadas e vendas elaboradas pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, mas foram rejeitadas em função de os sinais não serem

1 O modelo convencional apresentado pelo autor tem como base a seguinte expressão: $ICMS_{t+1} = ICMS_t * (1 + \text{variação do PIB} * e_{PIB})$, onde e_{PIB} corresponde à elasticidade do PIB. Questões relacionadas sobre os cálculos do PIB, bem como sua respectiva elasticidade utilizada pelo autor, não serão aqui apresentados em função de falta de espaço. O leitor pode obter esses detalhes diretamente no próprio estudo.

condizentes com aqueles esperados. Os resultados desse modelo foram comparados com um modelo ARIMA e obtiveram melhores resultados com base no Erro Percentual Absoluto Médio.

Liebel (2004) utilizou modelos de suavização exponencial e modelo Autorregressivo Integrado de Médias Móveis (ARIMA) para prever a arrecadação do ICMS no Estado do Paraná para o período entre janeiro de 1997 e dezembro de 2002. A conclusão deste estudo é que os modelos de suavização exponencial apresentaram melhor acurácia comparativamente aos modelos ARIMA.

Marques e Uchôa (2006) apresentam um modelo de previsão de arrecadação de ICMS para o Estado da Bahia com base num modelo Autorregressivo de Médias Móveis (ARMA). O período analisado inicia-se em julho de 1994 e estende-se até março de 2006. Ao todo, os autores testaram quatro modelos ARMA, e o modelo que melhor se ajustou em termos de acurácia foi um modelo contendo tendência linear, acrescida da inserção de uma variável *dummy* para captar o efeito da Lei Kandir sobre o comportamento da arrecadação do ICMS, um parâmetro autorregressivo sazonal de ordem 7 e um parâmetro de médias móveis de ordem 48. Foram utilizados três critérios para medir a acurácia de cada modelo: o Erro Médio Absoluto, o Erro Médio Percentual Absoluto e o Coeficiente de Desigualdade de Theil. O modelo que melhor se ajustou entre os quatro analisados obteve o menor valor para esses três critérios.

Trabalho desenvolvido por Cruz (2007) apresenta modelo de previsão de arrecadação do ICMS para o Estado do Piauí envolvendo o período de 1996 até 2006. Novamente, ao invés do modelo ARIMA, o autor utilizou modelo Autorregressivo de Médias Móveis (ARMA). Dado que foi detectada uma quebra estrutural, o autor utilizou variável de intervenção para captar o efeito dessa quebra no comportamento da arrecadação do ICMS. Sendo assim, foram estimados dois modelos ARMA: um com a variável *dummy* e outro sem a *dummy*. Para a escolha do melhor modelo em termos de potencial preditivo, o autor utilizou o Erro Absoluto Percentual Médio, e o modelo ARMA com variável de intervenção teve o melhor desempenho.

Camargos (2008) estimou modelo de previsão utilizando modelo ARIMA para os principais tributos arrecadados pelo Estado de São Paulo (ICMS, IPVA, ITCMD e Taxas) para o período de janeiro de 1997 até janeiro de 2007 para o ICMS e o IPVA; e de outubro de 1997 até maio de 2007 para o ITCMD e Taxas. Especificamente para o ICMS o autor estimou um modelo ARMA (12,12) com *dummies* sazonais para janeiro a dezembro.

A base do modelo de previsão elaborado por Clemente e Clemente (2011) para o Estado do Paraná também é o modelo Autorregressivo Integrado de Médias Móveis (ARIMA). No entanto, nesse caso, a sazonalidade, conforme os autores, tem papel preponderante no processo gerador da série do ICMS. Então, ao invés de trabalharem com o próprio ARIMA, foram elaborados modelos Autorregressivos Integrados de Médias Móveis Sazonais (SARIMA). O período analisado no estudo inicia-se em janeiro de 2000 e se estende até julho de 2011.

Passos, Ramos e Almeida (2011) também utilizaram a metodologia Box-Jenkins para prever a arrecadação do ICMS no Estado do Pará. Foram estimados vários modelos ARIMA, sendo o que melhor se ajustou também foi um SARIMA. O período analisado tem início em janeiro de 1992 e termina em dezembro de 2002.

Castanho (2011) utilizou dois métodos diferentes para prever a arrecadação do ICMS no Estado do Espírito Santo no período 2000 a 2009. Inicialmente, o autor utilizou os modelos de alisamento exponencial de Holt-Winters e verificou que esse método é adequado para horizontes temporais de curto prazo e com relativa estabilidade da economia. Numa segunda etapa, foram estimados ARIMA juntamente com Análise de Intervenção para prever a arrecadação do ICMS no médio prazo, de três a 12 passos à frente. Segundo o autor, esses modelos apresentaram resultados eficientes ao reproduzir de forma adequada o processo gerador da série no período amostral considerado no estudo.

Castanho, Brasil e Samohyl (2011) utilizaram três métodos diferentes na elaboração de modelos de previsão para arrecadação do ICMS no Estado do Espírito Santo para o período de janeiro de 2000 a dezembro de 2009. Mais especificamente, foram estimados modelos ARIMA, ARIMA com Análise de Intervenção e um Modelo de Co-Integração de Engle-Granger. Contrariamente ao modelo ARIMA, que é univariado, isto é, utiliza somente os valores presentes e passados da variável na elaboração de seu respectivo modelo de previsão, o Modelo de Co-Integração é um modelo estrutural, ou seja, é(são) necessária(s) outra(s) variável(is) além da própria variável que se quer prever.

No caso desse modelo estrutural, os autores utilizaram, além da arrecadação do ICMS, o Valor Total das Importações de Bens, Índice do Volume de Vendas Total no Varejo, Índice de Vendas de Alimentos, Bebidas e Fumo, no Varejo, Volume Total de Vendas de Derivados de Petróleo por distribuidoras, Volume de Vendas de Gasolina por distribuidoras e Volume de Vendas de Óleo Diesel por distribuidoras do Espírito Santo. Com base nos respectivos Erro Percentual Absoluto e Erro Percentual Absoluto Médio, observa-se que, para uma previsão dez passos à frente, o modelo ARIMA apresenta melhores resultados, ao passo que o modelo de correção de erro com base

no Teste de Co-Integração de Engle-Granger produz melhores resultados a partir do quarto período.

Pessoa e Coronel (2012) utilizaram modelos de séries temporais para prever a arrecadação do ICMS no Estado de Minas Gerais para o período de janeiro de 1998 a agosto de 2011. Foram utilizados dois métodos: Modelo Autorregressivo Integrado de Médias Móveis (ARIMA) e Modelo Autorregressivo com Integração Fracionária de Médias Móveis (ARFIMA). Os resultados indicam que o modelo ARIMA se mostrou superior ao ARFIMA em relação à Raiz Quadrada do Erro Quadrado Médio de Previsão (RQEMP), Erro Absoluto Médio de Previsão (EAMP) e Coeficiente de Desigualdade de Theil (CDT). Por sua vez, o Modelo ARFIMA mostrou-se mais acurado pelo critério de Erro Absoluto Médio Percentual de Previsão (EAMPP). No entanto, conforme os autores, de maneira geral ambos os modelos são equivalentes para prever a arrecadação do ICMS.

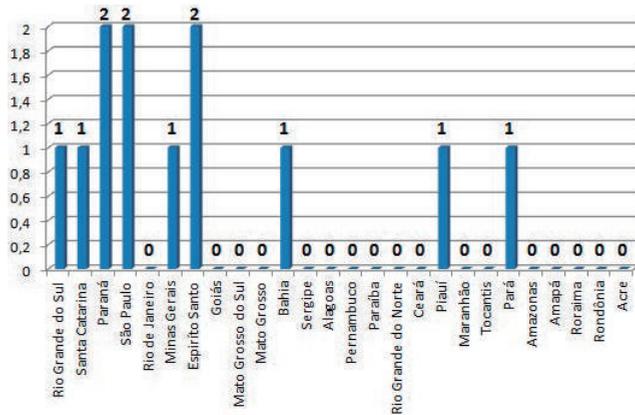
3.2 Resultados quantitativos da literatura citada

Com base na revisão de literatura apresentada, pode-se elaborar um quadro do estado da arte de modelos de previsão de arrecadação de ICMS do ponto de vista quantitativo para o período de 2001 até 2012.

O Gráfico 1 mostra a publicação de trabalhos sobre previsão de arrecadação do ICMS por estado. Observa-se que no período de 2001 a 2012 os estados que mais publicaram estudos sobre esse tema foram São Paulo, Espírito Santo e Paraná, com duas publicações cada. A seguir, com apenas uma publicação tem-se Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Minas Gerais, Bahia, Piauí e Pará. Os demais estados não têm qualquer publicação sobre previsão de arrecadação de ICMS.

Outro aspecto relevante reside no fato de que, no caso da Região Sudeste, uma das mais desenvolvidas do país, consta que o Estado do Rio de Janeiro não tem nenhuma publicação sobre o tema (Gráfico 1). Também se pode verificar que há grande carência de trabalhos envolvendo previsões, especialmente nas Regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste.

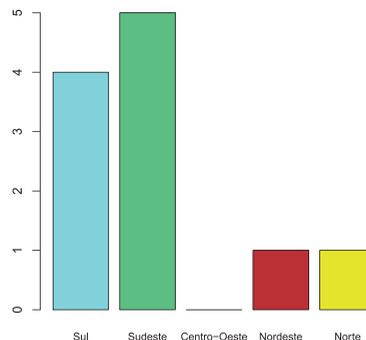
Gráfico 1. Brasil: trabalhos publicados sobre previsão de arrecadação do ICMS por estado – 2001-2012



Fonte: dados da pesquisa

Entre as regiões, a Região Sudeste figura em primeiro lugar, com cinco trabalhos publicados no período analisado. A seguir está a Região Sul, com quatro trabalhos. Em terceiro lugar, empatadas com apenas um trabalho estão as Regiões Norte e Nordeste. Em último lugar, sem nenhum trabalho, encontra-se a Região Centro-Oeste (Gráfico 2).

Gráfico 2. Brasil: trabalhos publicados sobre previsão de arrecadação do ICMS por região – 2001-2012



Fonte: dados da pesquisa

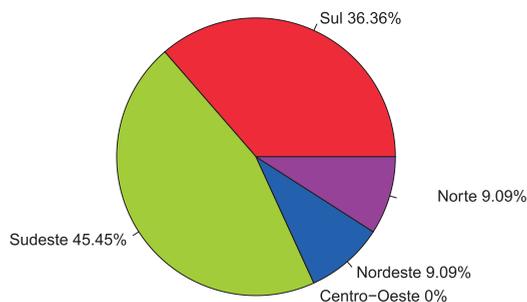
Ainda, sob o enfoque da análise regional, foram obtidos os percentuais para cada região. Sendo assim, em ordem decrescente, o *ranking* mostra que a Região Sudeste

detêm 45,45% dos trabalhos publicados sobre modelos de previsão de arrecadação de ICMS. Em segundo lugar, com 36,36%, aparece a Região Sul. Em terceiro lugar, empatadas, aparecem as Regiões Norte e Nordeste, com 9,09% dos trabalhos publicados cada uma. Finalmente, tem-se a Região Centro-Oeste, com 0%, conforme apresentado no Gráfico 3.

Com base nos resultados mostrados, aparentemente há concentração das publicações sobre modelos de previsão de arrecadação do ICMS em determinadas regiões. No entanto, não se pode precisar o nível de concentração. Para tal finalidade, foi utilizado o Índice de Concentração de Herfindahl-Hirschman (HHI), cuja definição é apresentada a seguir.

Com base nos percentuais apresentados no Gráfico 3 foi calculado o Índice de Concentração de Herfindahl-Hirschman (HHI). O HHI, conforme apresentado em Viscusi, Vernon e Harrington Jr. (1995, p. 150), “ si^2 denota o percentual da firma i^3 no total de vendas da indústria (isto é, seu *market share*), é definido como $HHI = (100s_1)^2 + (100s_2)^2 + \dots + (100s_n)^2$, onde n é igual ao número de firmas”. Ainda, conforme Viscusi, Vernon e Harrington Jr. (1995, p. 150), o HHI, tem “a vantagem de incorporar mais informação sobre o tamanho da distribuição dos vendedores do que os simples índices de concentração”. Tem valor máximo igual a 10.000 e, neste caso, há somente um vendedor no mercado (monopólio).

Gráfico 3. Brasil: percentual de trabalhos sobre previsão de arrecadação do ICMS por região – 2001-2012



Fonte: dados da pesquisa

2 Grifo nosso para identificar notação do autor.

3 Grifo nosso para identificar notação do autor.

Para calcular o HHI neste estudo, as firmas foram substituídas pelas respectivas regiões brasileiras. No entanto, não basta calcular o HHI, mas também fixar um parâmetro para determinar o grau de concentração. Nesse caso, foi adotado o mesmo procedimento da Federal Trade Commission (USDOJ), segundo a qual, ao aplicar o HHI, existem três linhas de corte que balizam e classificam o grau de concentração de um mercado: a) mercados com HHI menor do que 1.000 são considerados mercados competitivos, com baixa concentração; b) mercados com HHI entre 1.000 e 1.800 são considerados de concentração moderada; e c) mercados acima de 1.800 são considerados concentrados.

O HHI calculado é igual a 3.553,71. Portanto, de acordo com os critérios delineados no parágrafo anterior, confirma-se que há elevado grau de concentração de publicações de trabalhos de previsão de arrecadação do ICMS em certas regiões do país.

Finalmente, foi elaborado um quadro contendo um resumo do método utilizado em cada trabalho pesquisado. Basicamente esse quadro objetiva determinar se prevalecem modelos de séries temporais, ou então modelos estruturais. Ressalte-se que, no caso de modelos de séries temporais, a teoria econômica é suprimida, uma vez que se tem por objetivo determinar o processo gerador da série temporal de arrecadação do ICMS. Em relação aos modelos estruturais, a teoria econômica assume grande relevância, dado que o comportamento do ICMS é influenciado por outras variáveis e não somente por ela mesma, como acontece com os modelos de série temporais.

Os resultados do Quadro 1 mostram que há predominância dos modelos de séries temporais em detrimento dos modelos estruturais. Sendo assim, há considerável campo de pesquisa, não somente no que se refere à análise das variáveis econômicas, mas também em relação ao amplo leque de modelos estruturais desenvolvidos nos últimos anos.

Quadro 1. Brasil: publicação de modelo de previsão de arrecadação de ICMS por Unidade da Federação – ano e método(s) utilizado(s)

Unidade da Federação	Ano	Método(s)
Rio Grande do Sul	2002	Média harmônica
Santa Catarina	2003	Teste de cointegração de Engle-Granger e modelo de correção de erro
Paraná	2004	Suavização exponencial e ARIMA
Paraná	2011	ARIMA
São Paulo	2001	Aritmético, regressão, decomposição de série Temporal e ARIMA
Espírito Santo	2011	Alisamento exponencial e ARIMA
Espírito Santo	2011	ARIMA, teste de cointegração de Engle-Granger e modelo de correção de erro
Minas Gerais	2012	ARIMA e ARFIMA
Bahia	2006	ARMA
Piauí	2007	ARMA
Pará	2011	ARIMA

Fonte: dados da pesquisa

4 METODOLOGIA

4.1 Conceitos básicos

O objetivo desta seção consiste em expor os principais conceitos dos modelos utilizados neste trabalho. Inicialmente serão revisitadas as propriedades do Modelo Vetorial Autorregressivo Linear (VAR) proposto por Sims (1980). Em seguida, pretende-se discutir a assimetria a partir da introdução da função de transição. Isso será feito no contexto do Modelo Multivariado Autorregressivo Logístico de Transição Suave, ou LSTVAR, com a apresentação de suas principais propriedades.

4.2 Modelo Linear

O disposto na apresentação do modelo VAR segue a exposição de Hamilton (1994), Enders (2004) e Bueno (2008) a respeito do tema.

4.2.1 Forma estrutural

Para um melhor entendimento do modelo, convém analisar as propriedades de um esquema simplificado. Considere o modelo bivariado de ordem 1:

$$y_t = b_{10} - a_{12}z_t + b_{11}y_{t-1} + b_{12}z_{t-1} + \sigma_y \epsilon_{yt} \quad (1)$$

$$z_t = b_{20} - a_{21}y_t + b_{21}y_{t-1} + b_{22}z_{t-1} + \sigma_z \epsilon_{zt} \quad (2)$$

Devido à endogeneidade das variáveis, as equações (1) e (2) expressam o modelo VAR bivariado em sua forma estrutural. As variáveis y_t e z_t são influenciadas uma pela outra, tanto contemporaneamente quanto por seus valores defasados em $t-1$. A dependência contemporânea é denominada efeito *feedback*. As hipóteses assumidas pelo modelo são:

y_t e z_t são processos estacionários;

ϵ_{yt} e ϵ_{zt} são ruídos brancos com desvios-padrão σ_y e σ_z , respectivamente;

ϵ_{yt} e ϵ_{zt} não são correlacionados.

O modelo bivariado representado pelas equações (1) e (2) na forma estrutural pode ser visualizado em matrizes:

$$\underbrace{\begin{bmatrix} 1 & a_{12} \\ a_{21} & 1 \end{bmatrix}}_{\equiv A} \underbrace{\begin{bmatrix} y_t \\ z_t \end{bmatrix}}_{\equiv X_t} = \underbrace{\begin{bmatrix} b_{10} \\ b_{20} \end{bmatrix}}_{\equiv B_0} + \underbrace{\begin{bmatrix} b_{11} & b_{12} \\ b_{21} & b_{22} \end{bmatrix}}_{\equiv B_1} \underbrace{\begin{bmatrix} y_{t-1} \\ z_{t-1} \end{bmatrix}}_{\equiv X_{t-1}} + \underbrace{\begin{bmatrix} \sigma_y & 0 \\ 0 & \sigma_z \end{bmatrix}}_{\equiv S} \underbrace{\begin{bmatrix} \epsilon_{yt} \\ \epsilon_{zt} \end{bmatrix}}_{\equiv \epsilon_t} \quad (3)$$

$$\implies AX_t = B_0 + B_1X_{t-1} + S\epsilon_t$$

4.2.2 Forma reduzida

Multiplicando ambos os lados por $A^{-1} = \begin{bmatrix} \frac{1}{1-a_{12}a_{21}} & \frac{-a_{12}}{1-a_{12}a_{21}} \\ \frac{-a_{21}}{1-a_{12}a_{21}} & \frac{1}{1-a_{12}a_{21}} \end{bmatrix}$, obtém-se a forma reduzida:

$$X_t = \Phi_0 + \Phi_1 X_{t-1} + e_t \quad (4)$$

em que $\Phi_0 \equiv A^{-1}B_0$, $\Phi_1 \equiv A^{-1}B_1$, $e_t = A^{-1}S\epsilon_t$.

Seja I a matriz identidade e L um operador de defasagem, tal que $L^i X_t = X_{t-i}$. A equação (3) admite outra representação:

$$(I - \Phi_1 L) X_t = \Phi_0 + e_t \quad (5)$$

4.2.3 Propriedades dos erros

Os erros e_t não estão correlacionados com os regressores, não são autocorrelacionados, mas são contemporaneamente correlacionados entre si. Das equações (4) e (5) é possível observar que os erros transformados e_t podem ser expressos da seguinte forma:

$$e_t = A^{-1} S \epsilon_t = \begin{bmatrix} \frac{1}{1-a_{12}a_{21}} & \frac{-a_{12}}{1-a_{12}a_{21}} \\ \frac{-a_{21}}{1-a_{12}a_{21}} & \frac{1}{1-a_{12}a_{21}} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \sigma_y & 0 \\ 0 & \sigma_z \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \epsilon_{yt} \\ \epsilon_{zt} \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} \frac{\sigma_y \epsilon_{yt} - a_{12} \sigma_z \epsilon_{zt}}{1-a_{12}a_{21}} \\ \frac{\sigma_z \epsilon_{zt} - a_{21} \sigma_y \epsilon_{yt}}{1-a_{12}a_{21}} \end{bmatrix}$$

Propriedades dos erros e_t :

Propriedade 4.1. $E(e_t) = 0$

Demonstração.

$$E(e_t) = \begin{bmatrix} \frac{\sigma_y E(\epsilon_{yt}) - a_{12} \sigma_z E(\epsilon_{zt})}{1-a_{12}a_{21}} \\ \frac{\sigma_z E(\epsilon_{zt}) - a_{21} \sigma_y E(\epsilon_{yt})}{1-a_{12}a_{21}} \end{bmatrix} = 0$$

dado que $E(\epsilon_{yt}) = E(\epsilon_{zt}) = 0$ □

Propriedade 4.2. e_t possui variância constante.

Demonstração.

$$E(e_t)^2 = \begin{bmatrix} \frac{\sigma_y^4 - a_{12}^2 \sigma_z^4}{(1-a_{12}a_{21})^2} \\ \frac{\sigma_z^4 - a_{21}^2 \sigma_y^4}{(1-a_{12}a_{21})^2} \end{bmatrix}$$

dado que $E(\epsilon_{yt})^2 = \sigma_y^2$ e $E(\epsilon_{zt})^2 = \sigma_z^2$ □

Propriedade 4.3. Os erros e_t são correlacionados entre si.

Demonstração.

$$Cov(e_t) \equiv \Sigma = \begin{bmatrix} \sigma_1^2 & \sigma_{12} \\ \sigma_{21} & \sigma_z^2 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} \frac{\sigma_y^2 + a_{12} \sigma_z^2}{(1-a_{12}a_{21})^2} & -\frac{a_{21} \sigma_y^2 + a_{12} \sigma_z^2}{(1-a_{12}a_{21})^2} \\ \frac{a_{21} \sigma_y^2 + a_{12} \sigma_z^2}{(1-a_{12}a_{21})^2} & \frac{\sigma_z^2 + a_{21}^2 \sigma_y^2}{(1-a_{12}a_{21})^2} \end{bmatrix}$$

□

Propriedade 4.4. *Os termos e_t e e_{t-i} não são autocorrelacionados.*

Demonstração.

$$\text{Cov}(e_{it}, e_{i(t-j)}) = E \left[\left(\frac{\sigma_i \epsilon_{it} - a \sigma_{\sim i} \epsilon_{\sim it}}{1 - a_{12} a_{21}} \right) \left(\frac{\sigma_i \epsilon_{i(t-j)} - a \sigma_{\sim i} \epsilon_{\sim i(t-j)}}{1 - a_{12} a_{21}} \right) \right] = 0$$

onde $i = y, z; j \neq 0; a = a_{12}, a_{21}; \sim$ representa negação. □

4.2.4 Estabilidade e estacionariedade

O modelo bivariado de ordem 1 representado pela equação (5) pode ser generalizado para comportar mais variáveis. O modelo para a ordem p admite a seguinte equação:

$$\Phi(L) X_t = \Phi_0 + e_t \tag{6}$$

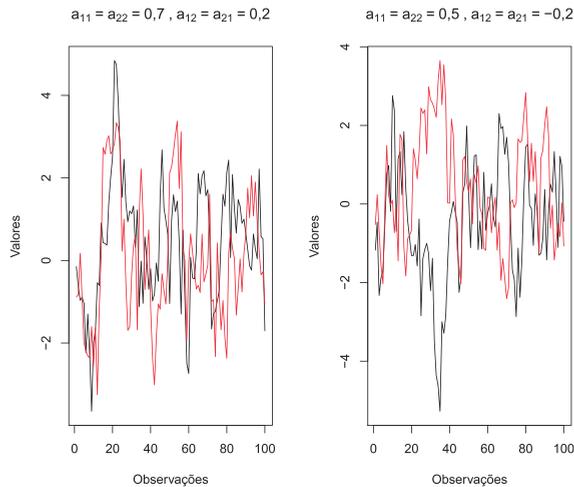
onde $\Phi(L) = (I - \Phi_1 L - \Phi_2 L^2 - \dots - \Phi_p L^p)$.

A condição de estabilidade e estacionariedade do modelo é que os autovalores do polinômio $|I\lambda^p - \Phi_1 \lambda^{p-1} - \Phi_2 \lambda^{p-2} - \dots - \Phi_p| = 0$ estejam dentro do círculo unitário. Isso equivale a afirmar que os valores de z que satisfazem $|I - \Phi_1 z - \Phi_2 z^2 - \dots - \Phi_p z^p| = 0$, onde z é uma incógnita tal que $\lambda = \frac{1}{z}$, estejam fora do círculo unitário.

Os gráficos a seguir mostram duas simulações do modelo VAR bivariado, conforme exemplificado por Enders (2004). Para cada sistema foram geradas cem observações aleatórias normalmente distribuídas dos termos de erros ϵ_1 e ϵ_2 . Os valores iniciais y_0 e z_0 foram igualados a zero, assim como os parâmetros a_{10} e a_{20} .

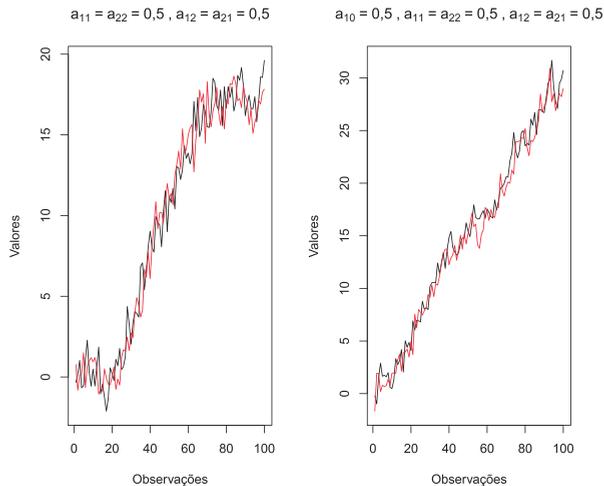
As soluções da equação característica para $\{y_t\}$ e $\{z_t\}$ no Gráfico 4 são 1,111 e 2. O processo é estacionário, pois as soluções estão fora do círculo unitário. Os respectivos autovalores são $\frac{1}{1,111} = 0,9$ e $\frac{1}{2} = 0,5$, respectivamente. Como mostra o Gráfico 4, a tendência observável é que as duas séries se movam conjuntamente. Como a_{21} é positivo, uma realização grande de y_t induz a uma realização grande de z_{t+1} . Analogamente, uma realização grande em z_t induz a uma realização grande em y_{t+1} . O Gráfico 4 ilustra outro processo estacionário em que $a_{11} = a_{22} = 0,5$ e $a_{12} = a_{21} = -0,2$. Os autovalores da equação característica são 0,7 e 0,3. Entretanto, em contraste à situação anterior, realizações positivas de y_t podem ser associadas a realizações negativas em z_{t+1} e vice-versa. Isso pode ser observado no Gráfico 4, no qual as duas séries parecem estar negativamente correlacionadas.

Gráfico 4. Simulações do modelo VAR – processos estacionários



Fonte: dados da pesquisa

Gráfico 5. Simulações do modelo VAR – processos não estacionários



Fonte: dados da pesquisa

O Gráfico 5, por sua vez, ilustra dois processos não estacionários. Em ambas as situações os parâmetros a_{11} , a_{22} , a_{12} e a_{21} foram igualados a 0,5, que produz raiz unitária. A diferença entre os dois processos *random walk* se explica pela presença do intercepto $a_{10} = 0,5$ no Gráfico 5, que pode ser denominado *random walk* com *drift*.

4.2.5 Previsão

A previsão do modelo VAR é análoga à do modelo autorregressivo univariado, porém a complexidade é maior. O modelo multivariado de ordem p representado pela equação (6) pode ser expresso da seguinte forma:

$$X_t = \Phi_0 + \sum_{i=1}^p \Phi_i X_{t-i} + e_t \quad (7)$$

Quando se conhece o processo gerador de dados, a previsão h passos à frente é dada por:

$$E(X_{t+h}|I_t) \equiv X_{t+h|t} = \Phi_1 X_{t+h-1|t} + \Phi_2 X_{t+h-2|t} + \dots + \Phi_p X_{t+h-p|t}$$

em que I_t representa o conjunto informacional até o momento t , $X_{t+h|t} = X_{t+j}$, para $j \leq 0$.

Transformando X_t em um modelo de médias móveis infinito, pelo fato de X_t ser estacionário, obtém-se:

$$X_{t+h} = \left(I - \sum_{j=1}^p \Phi_j L^j \right)^{-1} e_{t+h} = e_{t+h} + \Psi_1 e_{t+h-1} + \Psi_2 e_{t+h-2} + \dots$$

onde $\left(I - \sum_{j=1}^p \Phi_j L^j \right)^{-1} e_{t+h} = \left(\sum_{j=0}^{\infty} \Psi_j L^j \right) e_{t+h}$ e $\Psi_0 = I$.

Consequentemente, a previsão correspondente é dada por:

$$X_{t+h} = \sum_{j=h}^{\infty} \Psi_j e_{t+h-j} \quad (8)$$

Desse modo, o erro de previsão será obtido extraíndo-se de X_{t+h} o termo $X_{t+h|t}$:

$$X_{t+h} - X_{t+h|t} = \sum_{j=0}^{h-1} \Psi_j e_{t+h-j} \quad (9)$$

A expectativa de previsão dos erros é zero, e o erro quadrático médio de previsão é dado por:

$$\Sigma_x(h) = E(X_{t+h} - X_{t+h|t})(X_{t+h} - X_{t+h|t})' = \sum_{j=0}^{h-1} \Psi_j \Sigma \Psi_j' \quad (10)$$

O resultado ocorre porque a matriz de erros não é autocorrelacionada, como se pode observar pela Propriedade 4.4.

4.3 Modelos não lineares

4.3.1 Conceituação

Segundo Tsay (2002), a ideia básica de um modelo não linear consiste em supor que a média condicional de um processo evolua de acordo com alguma função paramétrica não linear. Isso significa que a resposta a choques externos pode ser assimétrica.

4.3.2 TAR

Um modelo bastante conhecido da classe de modelos não lineares é o Threshold Autoregressive (TAR), introduzido por Tong (1980); Tong e Lin (1980). A hipótese subjacente ao TAR é que o processo gerador de dados é não linear, caracteriza-se pela presença de assimetria e possui diferentes regimes bem delimitados. Seja a linha real R dividida em k intervalos ou regimes, $R = \cup_{i=1}^k R_i$, onde $R_1 = (-\infty, r_1)$, $R_i = (r_{i-1}, r_i)$ para $i = 2, \dots, k-1$, $R_k = [r_k, \infty)$ e $-\infty < r_1 < \dots < r_{k-1}$ são os *thresholds*, ou limiares. De acordo com Wei (2005), uma série temporal x_t é um processo TAR de ordem p e k regimes se satisfizer o seguinte modelo:

$$x_t = \phi_0^{(j)} + \sum_{i=1}^{p_j} \phi_i^{(j)} x_{t-i} + \epsilon_t^{(j)} \quad \text{se } x_{t-d} \in R_j \quad (11)$$

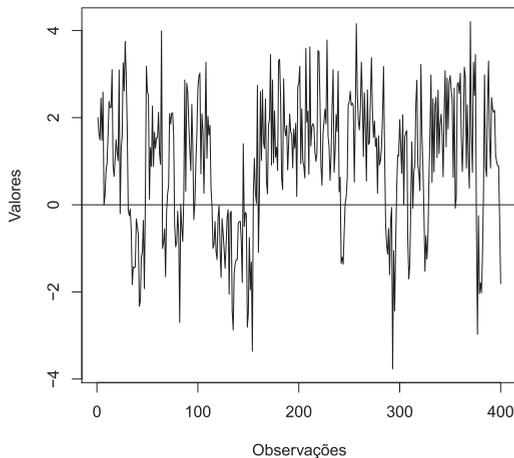
Onde $j = 1, \dots, k$, d é um inteiro positivo conhecido como parâmetro de defasagem e $\epsilon_t^{(j)} \sim iid(0, \sigma_j^2)$. O processo (11) é linear autorregressivo em cada regime e não linear quando há pelo menos dois regimes com modelos lineares diferentes. Quando há apenas um regime ($k = 1$), o modelo torna-se linear. Segue um exemplo para melhor compreensão do modelo. Sejam $k = 2$, $R_1 = (-\infty, 0)$, $R_2 = [0, \infty]$, $p_1 = p_2 = 1$ e $d = 1$ os parâmetros do modelo TAR:

$$x_t = \begin{cases} -1, 6x_{t-1} + \epsilon_t^{(1)} & , \text{ se } x_{t-1} < 0 \\ 0, 8x_{t-1} + \epsilon_t^{(2)} & , \text{ se } x_{t-1} \geq 0 \end{cases} \quad (12)$$

Onde $\epsilon_t^{(i)}$, $i = 1, 2$ é uma sequência idêntica e independentemente distribuída com média zero e variância constante. A série exibe um padrão assimétrico; em $t-1$, se o valor de x_{t-1} é negativo, o valor de x_t no próximo período tende a ser positivo. Se, entretanto, o

valor de x_t for positivo, ele tende a permanecer assim por algum tempo até que se torne negativo. Como consequência, a série exibirá saltos consideráveis no regime negativo (regime 1), o número de observações no regime negativo será menor do que no regime positivo (regime 2), e a variância, σ_1^2 , do erro do regime negativo será geralmente maior do que a variância, σ_2^2 , do erro do regime positivo. A média incondicional da série será uma média ponderada das médias condicionais dos dois regimes. O Gráfico 6 exibe uma simulação do modelo TAR conforme os parâmetros delineados na Equação (12) e valor inicial igual a 2. A linha horizontal divide os regimes no limiar 0.

Gráfico 6. Simulação do modelo TAR



Fonte: dados da pesquisa

4.3.3 STAR

Uma crítica bastante comum ao modelo TAR e suas variações é que a média condicional não é contínua. Para contornar esse problema, foram propostos modelos em que a transição entre os regimes é suave; a família de modelos Smooth Transition Autoregressive (STAR) se encaixa nesta perspectiva. Teräsvirta (1994) apresenta o seguinte modelo STAR de ordem p :

$$x_t = \pi_{10} + \pi_1' w_t + (\pi_{20} + \pi_2' w_t) \times F(x_t) + \epsilon_t \quad (13)$$

onde $\epsilon_t \sim \text{nid}(0, \sigma_\epsilon^2)$, $\pi_t = (\pi_{j1}, \dots, \pi_{jp})'$, $j = 1, 2$, $\gamma > 0$ e $w_t = (x_t, \dots, x_{t-p})'$.

A função de transição $F(x_t)$ pode assumir a forma logística ou a forma exponencial. No primeiro caso, o modelo STAR será denominado Logistic Smooth Transition Autoregressive (LSTAR); no segundo, Exponential Smooth Transition Autoregressive (ESTAR).

$$F(x_t) = \begin{cases} (1 + \exp\{-\gamma(x_{t-d} - c)\})^{-1} - 1/2 & , \text{ se } \text{logística} \\ (1 + \exp\{-\gamma(x_{t-d} - c)\})^2 & , \text{ se } \text{exponencial} \end{cases} \quad (14)$$

O parâmetro c na equação logística em (14) representa o limiar (*threshold*) em torno do qual se baseia a dinâmica do modelo. No limite, quando $x_{t-d} - c$ se aproxima de infinito (menos infinito), $F(z_t)$ tende a um (zero). O parâmetro γ representa a suavização do modelo. Quando γ tende a zero, $F(z_t)$ converge para uma constante, e o modelo se torna linear. Quando γ tende a infinito, a dinâmica do modelo muda abruptamente, dependendo da distância entre a variável de transição x_{t-d} e o limiar c .

4.3.4 LSTAR

A especificação do modelo não linear é caracterizada pelas seguintes etapas, segundo Teräsvirta (1994):

- especificar um modelo autorregressivo linear;
- testar a linearidade para vários valores de d , o parâmetro de defasagem;
- escolher entre LSTAR e ESTAR.

Depois de especificado o modelo e determinado o parâmetro de defasagem d , os parâmetros do LSTAR podem ser estimados por mínimos quadrados condicionados. Assumindo o modelo $x_t = g(\alpha, F_{t-1}) + \epsilon_t$, onde $\alpha = (\alpha_1, \dots, \alpha_\gamma)$ é o vetor de parâmetros, $F_t = \sigma(x_t, x_{t-1}, \dots, x_{-p+1})$, $\{x_t\}$ é um processo estacionário e ergódico, $E(\epsilon_t|F_{t-1}) = 0$, e $\text{var}(\epsilon_t|F_{t-1}) = \sigma^2$. O problema consiste em minimizar a equação 15 com respeito a α :

$$Q_t(\alpha) = \sum_{t=1}^t \{x_t - g(\alpha, F_{t-1})\}^2 \quad (15)$$

4.3.5 LSTVAR

Weise (1999) propõe uma extensão multivariada do modelo de transição suave logística para estudar a influência da política monetária sobre variáveis macroeconômicas. O modelo incorpora a assimetria ao verificar o impacto de choques monetários,

grandes ou pequenos, positivos ou negativos, sobre a variável de transição, que representa o estado da economia.

$$X_t = \Phi_0 + \Phi_1 X_{t-1} (\Theta_0 + \Theta(L)X_{t-1}) F(z_t) + e_t \quad (16)$$

onde $F(z_t)$ é uma função limitada entre 0 e 1. No modelo LSTVAR, $F(z_t)$ é a função logística:

$$F(z_t) = (1 + \exp\{-\gamma(z_t - c)\})^{-1} - 1/2 \quad (17)$$

A equação (17) é análoga à equação logística exposta anteriormente, diferindo apenas a variável de transição, representada pela variável defasada x_{t-d} no caso do modelo univariado, e por uma variável interna ao modelo VAR no caso multivariado.

O teste de linearidade consiste em testar a hipótese nula $H_0 : \gamma = 0$ contra a alternativa $H_1 : \gamma > 0$ na equação (14). O teste de multiplicador de Lagrange é um procedimento de três etapas baseado em uma aproximação da equação (16). Considere um modelo VAR de ordem p com k variáveis e seja $W_t = (X_{1t-1}, X_{1t-2}, \dots, X_{1t-p}, X_{2t-1}, \dots, X_{kt-p})$. Assuma que a variável de transição z_t é conhecida e proceda às seguintes etapas:

(i) Execute a regressão:

$$X_{it} = \beta_{i0} + \sum_{j=1}^{pk} \beta_{ij} W_{jt} + u_{it}$$

e colete os resíduos \hat{u}_{it} . Defina $SSR_0 = \sum \hat{u}_{it}^2$.

(ii) Execute a regressão:

$$u_{it} = \alpha_{i0} + \sum_{j=1}^{pk} \alpha_{ij} W_{jt} + \sum_{j=1}^{pk} \delta_{ij} z_t W_{jt} + v_{it}$$

e colete os resíduos \hat{v}_{it} . Defina $SSR_1 = \sum \hat{v}_{it}^2$.

(iii) Calcule a estatística $LM = \frac{T(SSR_0 - SSR_1)}{SSR_0}$, onde T é o número de observações.

Sob a hipótese nula, o teste LM possui distribuição $\chi^2(pk)$. Para pequenas amostras, a estatística F equivalente é:

$$F = \frac{[(SSR_0 - SSR_1)/pk]}{[SSR_0/(T - (2pk + 1))]}$$

O teste apropriado para o sistema como um todo é um teste de log-verossimilhança para a hipótese nula $H_0 : \gamma = 0$ em todas as equações. Sejam $\Omega_0 = \sum \hat{u}_t \hat{u}_t' / T$ e $\Omega_1 = \sum \hat{v}_t \hat{v}_t' / T$ as matrizes de variância-covariância estimadas dos resíduos das equações restrita e não restrita, respectivamente. Então a estatística $LR = T \{\log |\Omega_0| - \log |\Omega_1|\}$ é assintoticamente distribuída como $\chi^2(pk^2)$.

5 RESULTADOS

Nesta seção será feita uma breve introdução da situação fiscal de cada Unidade Federativa selecionada (os Estados de São Paulo, Espírito Santo, Sergipe, Mato Grosso do Sul e Paraná), seguindo-se a esta uma comparação dos resultados preditivos dos modelos linear (VAR) e não linear (LSTVAR) expostos nas seções anteriores.

Para este trabalho, a variável de transição considerada foi a produção industrial nacional,⁴ que serviu como *proxy* do ciclo econômico. Em relação à variável de transição, é necessário tomar alguns cuidados, pois ela não pode ser a mais adequada para refletir o comportamento econômico de longo prazo, ou ciclos econômicos, dado que carrega em si quantidade substancial de flutuações com horizonte temporal de curto prazo. Para contornar esse problema, optou-se pela utilização de uma variável mensal acumulada, a qual representa o ciclo econômico do país em função do número reduzido de observações utilizadas no modelo. Para a maioria dos estados, tratou-se de aferir se um choque em variáveis representativas do nível de atividade produzia efeitos assimétricos na previsão do ICMS.

O limiar do ciclo econômico foi fixado em 1,5% para a variável de produção industrial nacional.⁵ O critério de escolha do limiar neste trabalho foi o mesmo empregado em Cerqueira, Ribeiro e Martinez (2011), que consiste em utilizar diversos procedimentos econométricos, tais como testes para detectar autocorrelação nos erros, não constância dos parâmetros, não linearidade aditiva, efeitos ARCH⁶ e não normalidade.⁷ A não normalidade permite verificar a presença de *outliers*⁸ no modelo. No caso do

4 Com exceção do Estado de São Paulo, que utilizou uma variável de produção industrial de âmbito estadual.

5 No caso de São Paulo, 2,5%.

6 Para testar a presença de efeito ARCH, foi utilizado o método do multiplicador de Lagrange. Esse procedimento visa a determinar se há presença de autocorrelação nos resíduos. Mais precisamente, verificar se os valores dos resíduos no passado afetam o comportamento dos resíduos no período atual.

7 Para testar se os resíduos têm distribuição normal e não têm excesso de curtose, utiliza-se o teste Jarque-Bera.

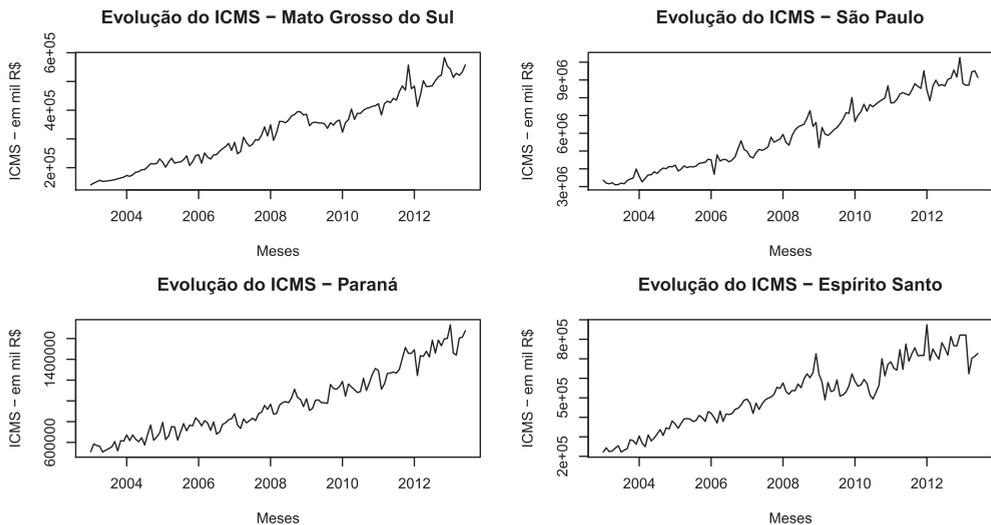
8 *Outliers* podem ser definidos como observações discrepantes em relação ao conjunto.

teste para detectar a autocorrelação dos erros, utilizou-se o teste apresentado em Teräs-virta (1998), o qual é um caso especial do teste geral desenvolvido por Godfrey (1988). Em função da restrição de espaço, esses resultados não serão aqui apresentados.

Nesse sentido, o pressuposto do modelo não linear (LSTVAR) é que choques positivos ou negativos do nível de atividade influenciem diferentemente o ICMS, dependendo do regime de crescimento da economia: baixo crescimento (menor que 1,5%) ou alto crescimento (maior que 1,5%), de modo que se pressuponha que o ICMS não é influenciado apenas pelo nível de atividade, mas também pelo ciclo econômico do país.

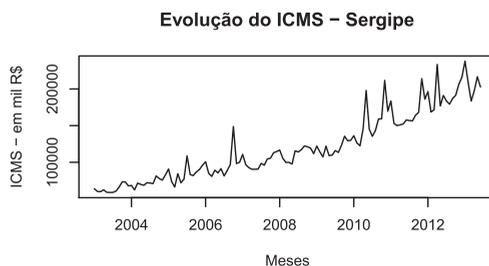
O período analisado compreende os meses de janeiro de 2003 a junho de 2012. Cumpre destacar que esse baixo número de observações acarretou uma série de limitações ao modelo, reduzindo drasticamente o número de graus de liberdade disponíveis. Optou-se por não se realizar os testes de linearidade expostos na seção anterior, considerando-se que a aplicação do teste poderia resultar em baixo poder de rejeição da hipótese nula. Além disso, como a maioria das séries possui raiz unitária, a escolha foi trabalhá-las em primeiras diferenças ao invés de níveis, evitando-se assim análises de cointegração, o que poderia impor maior complexidade ao modelo. No Gráfico 7 estão representadas várias séries de ICMS dos estados no período mencionado anteriormente.

Gráfico 7. Brasil – evolução do ICMS por estado, janeiro de 2003 a junho de 2013



CONTINUA ▶

CONCLUSÃO ▶



Fonte: MF-COTEPA

5.1 Paraná

5.1.1 Histórico recente

O Produto Interno Bruto do Paraná (PIB) totalizou R\$ 217,3 bilhões em 2010, segundo cálculos do Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social (Iparades). Dados mais recentes para o 1º semestre de 2013 revelam uma expansão de 3,9% do PIB paranaense ante igual intervalo de 2012 contra um incremento de 2,6% para o país, conforme inferências do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatístico (IBGE). O desempenho brasileiro foi puxado pela agropecuária (14,7%), e serviços e indústria cresceram 2,1% e 0,8%, respectivamente. A boa *performance* do Estado do Paraná deve-se à safra agrícola, que alcançou recorde de verão em 2013, com mais de 23 milhões de toneladas, um resultado 31% maior que o de 2012.

A variação nominal da arrecadação do ICMS foi de 12,4% para o Paraná e pode ser considerada excelente para um ano em que a variação do PIB foi apenas 0,9%, tanto no Paraná quanto no Brasil. A receita de ICMS é considerada o carro chefe do estado e representou 68% da arrecadação total em 2012, ou seja, R\$ 17,8 bilhões.

No exercício de 2013, verifica-se que até setembro o ICMS total foi de R\$ 14,65 bilhões, o que significou um aumento de 12,44% em relação ao mesmo período de 2012. A previsão estabelecida na Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2013 é de R\$ 14,32 bilhões, ou seja, 2,3% menor do que o valor realizado.

5.1.2 Resultados

Para suavizar a variância, as séries sofreram transformações logarítmicas. Os parâmetros de limiar e a velocidade de ajustamento utilizados foram 1,5 e 59, respectivamente.

A Tabela 1 mostra os valores previstos, em comparação aos realizados para ambos os modelos VAR e LSTVAR no período de julho de 2012 a junho de 2013.

Tabela 1. Valores previstos e realizados (em mil R\$)

Valores previstos x realizados - Paraná						
Meses	A. VAR	B. LSTVAR	C. Realiz.	(A-C)	(B-C)	Melhor
Jul/12	1.426.858	1.407.291	1.584.488	-157.630	-177.197	VAR
Ago/12	1.475.527	1.457.369	1.460.682	14.845	-3.313	LSTVAR
Set/12	1.571.835	1.559.064	1.585.655	-13.820	-26.591	VAR
Out/12	1.527.610	1.518.934	1.530.298	-2.688	-11.364	VAR
Nov/12	1.581.147	1.577.343	1.596.520	-15.373	-19.177	VAR
Dez/12	1.597.430	1.597.421	1.601.438	-4.008	-4.017	VAR
Jan/13	1.675.547	1.680.367	1.732.905	-57.358	-52.538	LSTVAR
Fev/13	1.466.198	1.474.163	1.459.533	6.665	14.630	VAR
Mar/13	1.545.779	1.558.440	1.441.427	104.352	117.013	VAR
Abr/13	1.607.625	1.625.041	1.605.377	2.248	19.664	VAR
Mai/13	1.580.506	1.601.930	1.612.209	-31.703	-10.279	LSTVAR
Jun/13	1.568.714	1.594.190	1.674.708	-105.994	-80.518	LSTVAR
Total	18.624.777	18.651.552	18.885.240	-260.463	-233.688	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Verifica-se que o valor do ICMS realizado no período acumulado de julho de 2012 a junho de 2013 é de R\$ 18,885 bilhões; a previsão mais próxima foi obtida pelo modelo LSTVAR, que determinou um montante de R\$ 18,652 bilhões, gerando, portanto, uma margem de erro da ordem de R\$ 233,69 milhões.

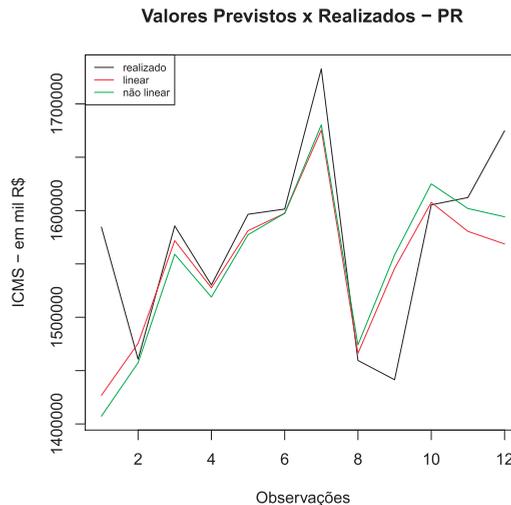
Tabela 2. Erro quadrático médio

Erro quadrático médio percentual - Paraná			
Período	VAR	LSTVAR	Melhor
3 meses	-3,50	-4,60	VAR
6 meses	-1,99	-2,67	VAR
9 meses	-0,89	-1,16	VAR
12 meses	-1,39	-1,25	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Os resultados indicam que o modelo linear produz os menores erros quadráticos num período pequeno, ao passo que o modelo não linear é superior no longo prazo. O Gráfico 8 ilustra mensalmente os valores previstos para cada modelo, em comparação com o realizado no período de julho de 2012 a junho de 2013.

Gráfico 8. Valores previstos e realizados



Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

5.2 São Paulo

5.2.1 Histórico recente

De acordo com informações do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e da fundação Sistema Estadual de Análise de Dados (Seade), em 2010 o Produto Interno Bruto (PIB) do Estado de São Paulo representava 33,1% do PIB do Brasil. Em segundo lugar estava o Rio de Janeiro, com 10,8%, seguido de Minas Gerais, com 9,3%, e um pouco mais distante, o Rio Grande do Sul, com 6,7% de participação.

Contrariamente aos demais estados, São Paulo caracteriza-se por ser uma economia moderna e dinâmica, ou seja, pouco dependente de preços de *commodities*, principalmente agrícolas e minerais, sendo mais centrada em produtos industriais e serviços, sobretudo financeiros, como pode ser visto a seguir.

Ao se desagregar o PIB paulista, sob o ponto de vista do Valor Adicionado Bruto a Preços Básicos por Setores e Subsetores de Atividade Econômica, observa-se que a liderança, conforme dito antes, é exercida pelo segmento de serviços, com 69,1% do PIB de São Paulo, seguido pela indústria, a qual participa com 29,1% no PIB, e, finalmente, a agropecuária, com apenas 1,9% de participação. Analisando-se cada um desses três

segmentos, verifica-se que, no caso do setor de serviços, a participação dos respectivos subsetores ordena, em ordem decrescente, Outros Serviços (17,2%), Comércio (12,6%), Intermediação Financeira, Seguros e Previdência Complementar (11,7%), Administração, Saúde e Educação Públicas (9,0%), Atividades Imobiliárias (8,1%), Transporte, Armazenagem e Correio (5,6%) e Serviços de Informação (4,8%). Em relação ao Setor Industrial, também em ordem decrescente, as participações de cada subsetor deste segmento são: Transformação (21,2%), Construção Civil (4,8%), Produção e Distribuição de Eletricidade e Gás, Água, Esgoto e Limpeza Urbana (2,9%) e Extrativa Mineral (0,2%), enquanto o setor Agropecuário participa com apenas 1,9%, conforme dados do IBGE e do Seade (2010).

Quanto à caracterização da arrecadação do ICMS por segmento econômico, dados da Secretaria da Fazenda de São Paulo relativos à arrecadação de janeiro a setembro de 2013 em termos reais deflacionados pelo IPCA com base em agosto de 1994 mostram que o setor agropecuário participou somente com 0,05% do total da arrecadação do referido imposto no período mencionado, ao passo que a indústria contribuiu com 37,78%, o comércio e serviços com 33,90%, e o segmento composto de produtos e serviços sob preços administrados pelo governo com 27,34%. Ao desagregar esse segmento, observa-se que o subsetor que mais contribuiu para a arrecadação do ICMS foi o de combustíveis, com 11,92%, seguido por serviços de comunicação, com 9,85%, e produção e distribuição de energia elétrica, com 5,56%. Esses dados demonstram o dinamismo da economia paulista, que se caracteriza por uma estrutura moderna e dinâmica, diferentemente de outros estados, cujas bases produtivas são mais assentadas nos segmentos agropecuário e extrativo mineral.

Especificamente em relação ao comportamento da arrecadação do Estado de São Paulo, pode-se observar que a crise financeira internacional de setembro de 2008 provocou mudança na estrutura da série do ICMS, pois ocorreu uma brusca alteração para baixo. Outro aspecto a ser mencionado em relação à alteração do comportamento da série do ICMS paulista tem início em dezembro de 2009, comportamento esse que se repete para todo o mês de dezembro a partir de então. É necessário ressaltar que os saltos da série no mês de dezembro decorrem da antecipação do pagamento do ICMS pelos contribuintes em função do feriado bancário de 31 de dezembro e de que o primeiro dia do mês subsequente – janeiro – também é feriado. Resultado: em todo o mês de dezembro a série apresenta um salto abrupto.

5.2.2 Resultados

No caso específico de São Paulo, o objetivo consistiu na elaboração de um modelo de previsão com base exclusivamente em variáveis macroeconômicas. Foram testadas diversas variáveis. No entanto, as variáveis que apresentaram os resultados mais robustos foram:

- arrecadação mensal do ICMS, série limpa, ou seja, descontado o PEP, a qual corresponde a variável dependente;⁹
- Índice da Produção Física Industrial do Estado de São Paulo, base média de 2002 = 100.¹⁰ Em função do fato de a economia paulista ser uma economia moderna e dinâmica, a indústria exerce considerável influência na arrecadação do ICMS do estado;
- taxa de câmbio, média mensal de compra:¹¹ dadas as características estruturais da economia paulista, que exporta, principalmente, produtos industrializados e importa, entre outros insumos, combustíveis, a taxa de câmbio tem efeito relevante sobre a arrecadação do ICMS;
- valor das exportações FOB e das importações:¹² como mencionado anteriormente, o setor externo tem relevante impacto sobre a arrecadação do ICMS.

As variáveis utilizadas são nominais, pois o objetivo reside em prever a arrecadação em termos nominais. Outro aspecto relevante em relação à série do ICMS reside no fato de que esta série apresenta sazonalidade. Sendo assim, foram utilizadas médias móveis para remover a sazonalidade.

Antes da estimação de cada modelo, foi necessário determinar o número de defasagens. Neste caso, pode-se utilizar algum Critério de Informação. No entanto, em função da restrição do grau de liberdade imposto pelas séries utilizadas no modelo, utilizou-se somente uma defasagem.¹³

9 Fonte: Banco de Dados da Secretaria da Fazenda.

10 Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Sistema SIDRA, cujo endereço é <http://www.sidra.ibge.gov.br>.

11 Fonte: site do Ipeadata.

12 Fonte: site do Ipeadata.

13 Lembrando que, no caso do modelo VAR, a perda de graus de liberdade é dada pela seguinte fórmula: $N = n^2p + n$, onde n = número de variáveis, p = número de defasagens, e o último n representa o número de interceptos do sistema. Por exemplo, supondo um modelo com 4 variáveis, 3 defasagens e 4 interceptos, tem-se que $N = 4^2 * 3 + 4 = 52$, ou seja, perdem-se 52 observações.

Foram estimados dois modelos VAR para a previsão de arrecadação do ICMS do Estado de São Paulo: o Modelo Vetorial Autorregressivo (VAR) linear e um segundo modelo, também VAR, porém não linear. O período para comparação dos resultados desses dois modelos vai de julho de 2012 a junho de 2013, sendo o indicador utilizado para aferir o grau de acurácia o Erro Quadrático Médio (EQM) para 3, 6, 9 e 12 meses, respectivamente.

Especificamente em relação ao modelo VAR não linear, foi necessário determinar o valor do limiar da variável de transição, a qual foi fixada em 2,5%. Dado que se trata de uma variável regional, foi necessário utilizar diversas combinações com a velocidade de ajustamento para se obter uma melhor base de comparação entre os resultados dos modelos linear e não linear. Outro ponto que merece destaque tem como base se a variável é de transição; se é de natureza nacional, regional ou local. No caso do Estado de São Paulo, dada a existência de informações sobre a produção industrial, foi utilizada variável local.

A análise inicial, levando-se em consideração os valores previstos, observados e suas respectivas diferenças, mostra que o modelo linear apresentou resultados superiores em nove situações, correspondendo a 69,23% dos casos, enquanto o modelo não linear apresentou melhores resultados em apenas quatro dos pontos avaliados, ou seja, 30,76% (Tabela 3).

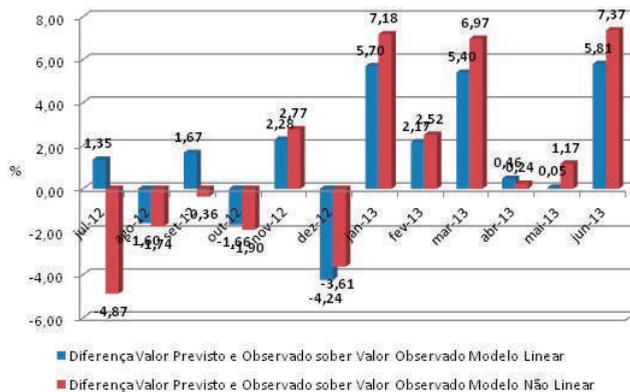
Tabela 3. Valores previstos e realizados (em mil R\$)

Valores previstos x realizados - São Paulo						
Meses	A. VAR	B. LSTVAR	C. Realiz.	(A-C)	(B-C)	Melhor
Jul/12	8.777.019	8.238.071	8.660.093	116.925	-422.022	VAR
Ago/12	8.889.571	8.876.799	9.033.954	-144.383	-157.155	VAR
Set/12	9.247.002	9.063.093	9.095.506	151.495	-32.413	LSTVAR
Out/12	9.398.624	9.375.465	9.557.090	-158.465	-181.625	VAR
Nov/12	9.376.289	9.421.116	9.166.941	209.347	254.175	VAR
Dez/12	9.828.039	9.892.131	10.263.141	-435.102	-371.009	LSTVAR
Jan/13	9.312.915	9.443.674	8.810.651	502.264	633.023	VAR
Fev/13	8.891.180	8.921.373	8.702.495	188.684	218.877	VAR
Mar/13	9.181.135	9.317.908	8.710.568	470.567	607.339	VAR
Abr/13	9.502.565	9.481.759	9.459.089	43.476	22.670	LSTVAR
Mai/13	9.514.637	9.620.567	9.509.550	5.086	111.017	VAR
Jun/13	9.675.830	9.818.526	9.144.803	531.027	673.722	VAR
Total	111.594.811	111.470.488	110.113.887	1.480.923	1.356.601	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Visando a verificar o potencial preditivo de cada modelo, foi construída a razão percentual envolvendo as diferenças entre os valores previstos e observados sobre os respectivos valores observados. Percentuais positivos indicam que as previsões superestimaram os valores observados. Os valores negativos mostram que os valores previstos subestimaram os respectivos valores observados. Observa-se que, no período de janeiro a junho de 2013, os resultados do modelo linear foram superiores aos do modelo não linear, uma vez que o primeiro apresentou superestimação menor do que o segundo. O mesmo resultado se aplica a novembro de 2012. Em relação à subestimação, os resultados do modelo linear foram melhores do que os do modelo não linear para os meses de agosto e novembro de 2012. O modelo não linear somente obteve melhor resultado no mês de dezembro de 2012, em que sua subestimação foi inferior à do modelo linear. Houve somente dois resultados em que os dois modelos apresentaram expressiva discrepância. O primeiro ocorreu em junho de 2012, quando o modelo linear apresentou pequena superestimação, enquanto o modelo não linear apresentou considerável subestimação. Também em setembro de 2012 houve discrepância entre os dois modelos. Neste caso, o modelo linear apresentou superestimação relativamente elevada em relação ao modelo não linear, o qual apresentou pequena subestimação (Gráfico 9).

Gráfico 9. Razão percentual das diferenças entre valores previstos e realizados



Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Finalmente, ainda em relação à acurácia do modelo, foi utilizado o Erro Quadrático Médio (EQM) para as previsões entre julho de 2012 e junho de 2013, sendo neste caso o EQM foi calculado para cada três meses. Os resultados mostram que há equilíbrio entre os dois modelos. Ao se levar em consideração o curto prazo – em torno de um semestre – pelo critério do EQM, o modelo não linear comportou-se melhor, pois

tem menor EQM do que o modelo linear. No entanto, no longo prazo – quatro trimestres – o modelo linear foi superior ao modelo não linear (Tabela 4).

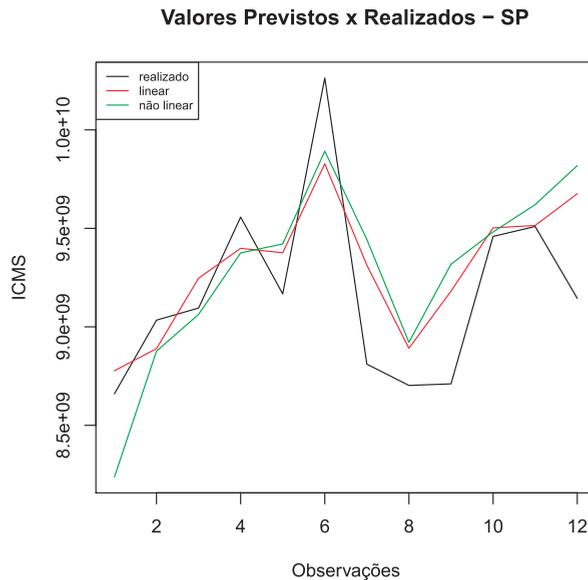
Tabela 4. Erro quadrático médio

Erro quadrático médio percentual - São Paulo			
Período	VAR	LSTVAR	Melhor
3 meses	0,22	-2,54	VAR
6 meses	-4,54	-5,69	VAR
9 meses	0,25	-0,18	LSTVAR
12 meses	1,22	1,10	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

A seguir, é apresentada a evolução da arrecadação do ICMS observada e prevista tanto pelo modelo linear quanto pelo não linear. A visualização gráfica mostra que para a maioria dos meses os modelos linear e não linear produzem resultados muito semelhantes, sendo a exceção ocorrida no período de julho a agosto de 2012, quando o modelo linear produz resultados mais próximos dos valores observados do que o modelo não linear (Gráfico 10).

Gráfico 10. Valores previstos e realizados



Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Pode-se concluir que os resultados do modelo para a economia paulista demonstram que não há muita diferença entre utilizar o modelo linear ou não linear. Em decorrência das especificidades teórica e computacional inerentes ao modelo não linear, é mais conveniente a utilização do modelo linear, cuja aplicação e acesso a *softwares* é bem mais ampla.

5.3 Sergipe

5.3.1 Histórico recente

Localizado no Nordeste do Brasil, Sergipe é o estado de menor extensão territorial da Federação brasileira e apresenta os melhores indicadores socioeconômicos da região. O PIB sergipano atingiu em 2010 o valor de R\$ 23,932 bilhões, um crescimento de aproximadamente 5,3% em relação ao ano anterior. O PIB *per capita* de R\$ 11.572 é o maior do Nordeste e supera em 20% o PIB *per capita* médio desta região. O estado tem localização privilegiada, no eixo central dos principais mercados do Nordeste, com a fronteira norte distando apenas 400 km da região metropolitana do Recife, e a fronteira sul, menos de 250 km da região metropolitana de Salvador, os principais polos industriais e comerciais da região.

O mercado dos empreendimentos localizados em Sergipe extrapola o poder de compra local, estendendo-se a todo o Nordeste brasileiro, macrorregião com mais de 53 milhões de habitantes e PIB de R\$ 507,5 bilhões (13,5% do PIB brasileiro).

A composição do Valor Adicionado Bruto VAB (PIB menos impostos) sergipano, por setor, apresenta uma distribuição semelhante à do Brasil. O setor de serviços, que inclui também o comércio e a administração pública, é o que mais gera riqueza no estado, representando 66,8% de toda a economia sergipana. Em seguida vem a indústria, com 28,6% de participação no Valor Adicionado Bruto, e a agropecuária responde por 4,6% do VAB do estado.

A participação do setor industrial na economia sergipana é significativa em comparação à dos demais estados nordestinos se observada a composição do VAB. Apenas na Bahia a participação da indústria na economia possui um peso maior que em Sergipe. Dentre as atividades industriais mais importantes do estado estão o extrativismo mineral, que engloba as atividades de exploração de petróleo e gás natural, minério de potássio (para a fabricação de fertilizantes) e calcário (para a fabricação de cimento). Sergipe é o quinto estado brasileiro em produção e reserva de petróleo. De acordo com

as estimativas do último anuário estatístico da Agência Nacional do Petróleo (ANP), existem no seu subsolo e em sua plataforma continental 458 milhões de barris, dos quais 282 milhões são provados.

A arrecadação do principal tributo estadual, o ICMS, representa aproximadamente 81% da receita tributária e 29% da receita total. No período de janeiro a dezembro de 2012, apresentou um crescimento real de 5,63% (descontada a inflação) comparativamente ao mesmo período do exercício anterior. No ano de 2012, a arrecadação do ICMS em Sergipe atingiu mais de R\$ 2,3 bilhões, marcando a maior soma já arrecadada em 15 anos, de acordo com série histórica iniciada em 1997. A arrecadação nos setores secundário e terciário somou R\$ 1,5 bilhão, quase 70% do valor total arrecadado aos cofres do estado. Outro destaque foi o ICMS recolhido pela comercialização de derivados do petróleo, que chegou a R\$ 381,1 milhões, seguido pelo ICMS incidente sobre a energia elétrica, que totalizou R\$ 204,5 milhões em 2012.

5.3.2 Resultados

Para Sergipe, foram utilizadas as seguintes variáveis no modelo: ICMS, IPCA, taxa de câmbio (média – compra), produção industrial nacional e o índice de nível de atividade do Nordeste calculado pelo Banco Central (IBCr). Todas as variáveis, com exceção do IPCA, estão em primeira diferença. Vale ressaltar que a utilização do IBCr referente à Região Nordeste se deve ao fato de esse índice ainda não ser calculado para o estado. Tal fato não inviabiliza sua utilização, em virtude das características do perfil da economia sergipana.

A Tabela 5 mostra os resultados da previsão para o modelo linear (VAR) e o não linear (LSTVAR) no período de julho de 2012 a junho de 2013. Os parâmetros de limiar e velocidade de ajustamento foram, respectivamente, 1,5 e 100.

Tabela 5. Valores previstos e realizados

Valores previstos x realizados - Sergipe						
Meses	A. VAR	B. LSTVAR	C. Realiz.	(A-C)	(B-C)	Melhor
Jul/12	189.914	188.107	183.541	6.373	4.566	LSTVAR
Ago/12	187.630	185.307	179.282	8.348	6.025	LSTVAR
Set/12	200.161	196.707	187.027	13.134	9.680	LSTVAR
Out/12	216.466	211.703	191.433	25.033	20.270	LSTVAR
Nov/12	219.384	213.341	206.402	12.982	6.939	LSTVAR
Dez/12	212.915	205.837	215.915	-3.000	-10.078	VAR
Jan/13	224.915	216.127	237.830	-12.915	-21.703	VAR
Fev/13	197.180	188.323	209.460	-12.280	-21.137	VAR
Mar/13	192.759	182.975	183.461	9.298	-486	LSTVAR
Abr/13	213.863	201.764	197.519	16.344	4.245	LSTVAR
Mai/13	207.385	194.452	216.620	-9.235	-22.168	VAR
Jun/13	209.421	197.967	202.785	6.636	-4.818	LSTVAR
Total	2.471.993	2.382.611	2.411.275	60.718	-28.664	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Pode-se observar uma predominância do modelo não linear tanto no curto quanto no longo prazo. O resultado em 12 meses aponta a superioridade do modelo LSTVAR. Para confirmá-la, é necessário calcular os erros quadráticos médios a fim de evitar potenciais cancelamentos de valores positivos e negativos. A Tabela 6 exibe os cálculos:

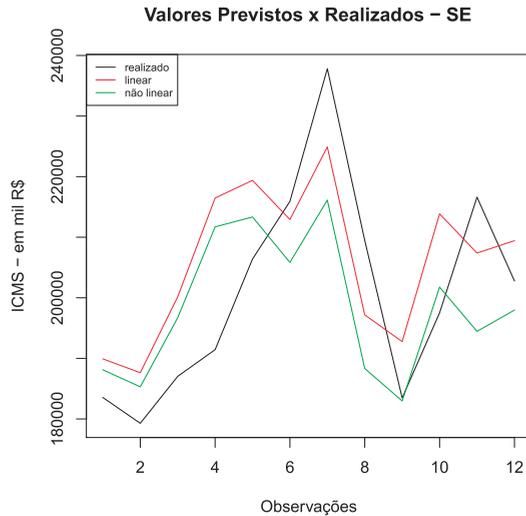
Tabela 6. Erros quadráticos médios

Erro quadrático médio percentual - Sergipe			
Período	VAR	LSTVAR	Melhor
3 meses	5,04	3,67	LSTVAR
6 meses	5,33	3,18	LSTVAR
9 meses	2,59	-0,38	LSTVAR
12 meses	2,47	-1,26	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Assim, pode-se afirmar que o ICMS em Sergipe responde de forma assimétrica a variações no nível de atividade, considerando-se o ciclo econômico. Outrossim, conforme demonstra a Tabela 6, os erros quadráticos médios percentuais são menores do que os do modelo linear em todo o período. A fim de possibilitar uma visualização dos valores previstos de cada modelo *vis-à-vis* à receita realizada de julho de 2012 a junho de 2013, segue o Gráfico 11.

Gráfico 11. Valores previstos e realizados



Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

5.4 Mato Grosso do Sul

5.4.1 Histórico recente

Mato Grosso do Sul contribuiu, em 2010 (IBGE), com 1,20% para o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro – R\$ 43,5 bilhões, ocupando a 17ª posição no âmbito nacional. Foi observada na pesquisa desse ano a distribuição do PIB: agropecuária – 15,5%; indústria – 22,1% (destaque para transformação – 11,6% – e construção civil – 6,4%); serviços – 62,4% (comércio representando 13,9%).

O setor agropecuário do estado tem papel preponderante em seu desenvolvimento, pois impulsiona os demais setores. Exerce papel importante nas exportações nacionais. Possui grande elasticidade quanto aos fatores de produção responsáveis pelo crescimento do setor (terra, água e clima), impulsionando, ano a ano, um crescimento econômico acima da média nacional.

Na pecuária, Mato Grosso do Sul possui o quarto maior rebanho bovino do país (IBGE-2013), com 21,498 milhões de animais, 10,2% do total brasileiro. O segmento é responsável por 12,35% dos produtos exportados pelo estado. Na agricultura, desenvolve o cultivo de arroz, café, trigo, milho, feijão, mandioca, algodão, amendoim,

cana-de-açúcar, tendo na soja o principal produto, do qual é o quinto maior produtor do país (Conab: safra 2012-2013), respondendo por 27,74% das exportações (dados MDIC: jan.-set.-2013). Na extração mineral, possui importantes jazidas de ferro, manganês, calcário, mármore e estanho, destacando-se o maciço de Urucum, com grandes reservas de ferro e manganês.

Nas importações, o ICMS incidente sobre o gás boliviano representa 15% do total arrecadado pelo tributo. A industrialização do estado vem crescendo, aproveitando a vocação natural (produto e região geográfica). Há quatro grandes polos industriais de destaque regional: Campo Grande – frigoríficos, curtumes, laticínios e indústrias de móveis; Dourados – álcool, açúcar e têxtil; Corumbá – polo industrial de minérios e calcário, cimento e estaleiros; e Três Lagoas – que se destaca em cerâmica, curtumes, laticínios, bebidas, papel, celulose e fertilizantes.

Nos estudos de previsão de receita do ICMS foram utilizadas as seguintes séries históricas: ICMS, inflação, nível de atividade econômica (Banco Central), produção nacional e exportação.

5.4.2 Resultados

As variáveis utilizadas no modelo para prever a evolução do ICMS de Mato Grosso do Sul foram: ICMS, IPCA, nível de atividade calculado pelo Banco Central (IBCr), produção industrial nacional e exportações estaduais. Dada a composição do ICMS do estado, o modelo não linear visou a captar a influência assimétrica das exportações sobre o ICMS em regimes de alto ou baixo crescimento. Os parâmetros empregados no modelo foram 1,5% para o limiar e 0,5 como velocidade de ajustamento. A Tabela 7 resume os resultados.

Tabela 7. Valores previstos e realizados

Valores previstos x realizados - Mato Grosso do Sul						
Meses	A. VAR	B. LSTVAR	C. Realiz.	(A-C)	(B-C)	Melhor
Jul/12	492.786	487.602	485.686	7.100	1.916	LSTVAR
Ago/12	503.355	498.878	502.516	839	-3.638	VAR
Set/12	523.516	516.145	516.557	6.959	-412	LSTVAR
Out/12	521.327	513.020	521.855	-528	-8.835	VAR
Nov/12	553.947	543.773	583.405	-29.458	-39.632	VAR
Dez/12	539.860	528.849	554.047	-14.187	-25.198	VAR
Jan/13	541.351	529.162	542.848	-1.497	-13.686	VAR
Fev/13	493.896	481.618	514.059	-20.163	-32.441	VAR
Mar/13	529.638	515.759	496.706	32.933	19.053	LSTVAR
Abr/13	563.745	547.725	526.048	37.697	21.677	LSTVAR
Mai/13	543.658	527.478	533.263	10.395	-5.785	LSTVAR
Jun/13	551.864	534.527	557.367	-5.503	-22.840	VAR
Total	6.358.944	6.224.536	6.334.357	24.587,25	109.820,63	VAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Ao se analisar os valores, há um aparente equilíbrio entre os modelos para cada mês. No entanto, o resultado do ano é francamente favorável ao modelo linear. Para sanar as dúvidas, os erros quadráticos médios são calculados na Tabela 8.

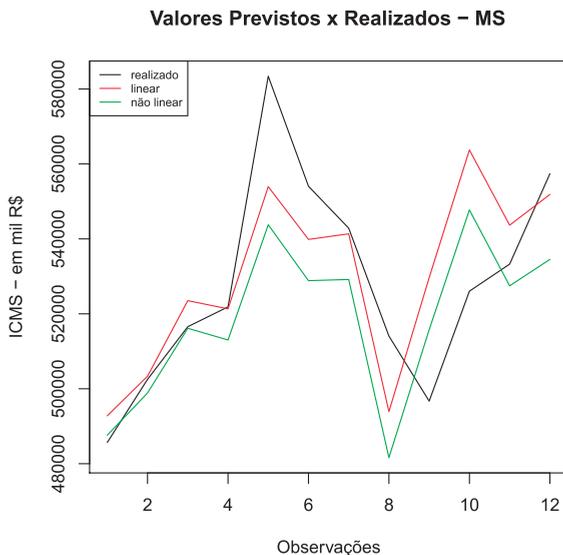
Tabela 8. Erros quadráticos médios

Erro quadrático médio percentual - Mato Grosso do Sul			
Período	VAR	LSTVAR	Melhor
3 meses	0,99	-0,14	LSTVAR
6 meses	-0,88	-2,34	VAR
9 meses	-1,01	-2,80	VAR
12 meses	-0,52	-2,63	VAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

O modelo LSTVAR é ligeiramente superior no primeiro trimestre, mas o VAR apresenta os menores erros quadráticos médios percentuais no longo prazo. A baixa velocidade de ajustamento sugere que a influência da exportação sobre o ICMS é a mesma, independentemente do ciclo econômico. O Gráfico 12 mostra que as previsões geradas pelo modelo linear parecem aproximar-se muito mais da receita realizada do que as previsões geradas pelo modelo LSTVAR.

Gráfico 12. Valores previstos e realizados



Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

5.5 Espírito Santo

5.5.1 Histórico recente

O Produto Interno Bruto do Espírito Santo totalizou R\$ 82,1 bilhões em 2010, segundo cálculos do IBGE e do Instituto Jones dos Santos Neves (IJSN). Dados recentes deste último instituto mostram que o indicador do PIB estadual acumulado para o segundo trimestre de 2013 foi de R\$ 92,3 bilhões, o que reflete uma queda de 1,6% em relação ao mesmo período do ano passado. Esse percentual representa um desempenho negativo comparativamente ao Brasil, cuja variação no período foi de 2,6% no mesmo período em análise. É preciso salientar, entretanto, que a comparação apenas dos respectivos segundos trimestres de 2013 e 2012 aponta para uma diferença menor entre o nível de atividade estadual (0,4%) e o nacional (1,5%).

As receitas públicas do estado têm como maior fonte de ingressos o ICMS, que representou 66% da receita total em 2012, ou R\$ 9,06 bilhões. Considerando-se as deduções constitucionais e legais aos municípios e ao Fundeb, a representatividade do ICMS foi de 41% no ano passado. O ICMS capixaba é composto pela agregação de diversos setores da economia, tais como importação, comércio, indústria, etc. Dado o

alto grau de abertura econômica do estado,¹⁴ o ICMS referente à importação tende a assumir certa relevância. Essa importância é ainda mais assinalada na presença de um incentivo financeiro, como o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias, o Fundap, instituído em 1970.¹⁵

Em 2012, o ICMS Importação foi de R\$ 2,07 bilhões, representando 23% do ICMS total. Os demais segmentos dignos de nota foram o comércio (16,5%), a indústria (14,7%) e os segmentos sujeitos ao regime de substituição tributária (16,92%). Cumpre destacar que, de acordo com a legislação do Fundap, 2/3 do valor arrecadado era direcionado ao financiamento das empresas importadoras. A Resolução n. 13/2012 do Senado reduziu as alíquotas do ICMS relativo ao Fundap de 12% para 4% para vários produtos da pauta de importação. Essa mudança produziu uma queda na arrecadação do ICMS Importação a partir de fevereiro de 2013. Enquanto de janeiro a setembro de 2012 o ICMS Importação representava 23,43% (R\$ 1,57 bilhão) do ICMS total, em 2013 esse percentual foi de 10,66% (R\$ 674 milhões) para o mesmo período.

Observando o comportamento do ICMS no ano de 2013, verifica-se que até agosto o ICMS total foi de R\$ 5,593 bilhões, o que significou uma diminuição de 5% comparativamente ao mesmo período de 2012. Apesar dessa diferença, na Lei Orçamentária Anual e na Programação Financeira de 2013 o valor previsto de ICMS até o quarto bimestre foi somente de R\$ 3,376 bilhões, 49,71% menor do que o efetivamente realizado. Mesmo considerando corretamente a perspectiva de queda do ICMS Importação, a previsão anual e mensal do tributo subestimou significativamente a receita. A Secretaria da Fazenda reconhece a importância da pesquisa sobre novas metodologias de previsão, sobretudo para o ICMS, sua principal fonte de arrecadação.

5.5.2 Resultados

As seguintes variáveis foram utilizadas para o modelo: ICMS, IPCA, importações, produção industrial do Brasil e índice de atividade econômica do estado, todas entre janeiro de 2003 e dezembro de 2012. A série de ICMS foi retirada da Cotepe, as de IPCA, importações e produção industrial nacional, do Ipeadata, e, finalmente, para a série de nível de atividade estadual foi utilizado como *proxy* o IBCr do Banco Central.

14 O grau (ou coeficiente) de abertura econômica pode ser estimado pela razão entre a soma do valor das exportações e das importações e o produto interno bruto. No ano de 2009 esse indicador foi mensurado em 49% (MAGALHÃES; TOSCANO, 2009).

15 Lei Estadual n. 2.508, de 22 de maio de 1970, e legislação ulterior.

Todas as séries utilizadas no trabalho são estacionárias. As séries em que foi detectada a presença de raiz unitária foram diferenciadas para se alcançar a estacionariedade, tais como o ICMS, as importações, a produção industrial e o nível de atividade. Para suavizar a variância, as séries sofreram transformações logarítmicas. Os parâmetros de limiar e velocidade de ajustamento utilizados foram 1,5 e 200, respectivamente. A Tabela 9 mostra os valores previstos em comparação aos realizados para ambos os modelos VAR e LSTVAR no período de julho de 2012 a junho de 2013.

Tabela 9. Valores previstos e realizados

Valores previstos x realizados - Espírito Santo						
Meses	A. VAR	B. LSTVAR	C. Realiz.	(A-C)	(B-C)	Melhor
Jul/12	734.391	674.357	753.393	-19.002	-79.036	VAR
Ago/12	747.236	725.748	718.941	28.295	6.807	LSTVAR
Set/12	786.534	729.219	814.207	-27.673	-84.988	VAR
Out/12	855.605	795.876	766.606	88.999	29.270	LSTVAR
Nov/12	867.143	798.797	766.606	100.537	32.191	LSTVAR
Dez/12	840.587	773.966	821.771	18.816	-47.805	VAR
Jan/13	889.148	831.407	821.771	67.377	9.636	LSTVAR
Fev/13	778.770	710.642	821.771	-43.001	-111.129	VAR
Mar/13	761.612	701.198	623.504	138.108	77.694	LSTVAR
Abr/13	844.777	760.553	702.760	142.017	57.793	LSTVAR
Mai/13	819.152	740.811	712.530	106.622	28.281	LSTVAR
Jun/13	827.137	757.574	727.223	99.914	30.351	LSTVAR
Total	9.752.094	9.000.150	9.051.083	701.011	-50.933	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Pode-se verificar que o modelo não linear gera previsões mais próximas ao valor realizado na maioria dos meses, principalmente quando se aumenta o número de passos à frente na previsão. O valor total previsto pelo modelo linear (VAR) é de R\$ 9,75 bilhões; o modelo não linear, por seu turno, gerou uma previsão de R\$ 9,000 bilhões, valor muito mais próximo ao observado, de R\$ 9,051 bilhões. A Tabela 10 mostra os erros quadráticos médios trimestrais para cada modelo:

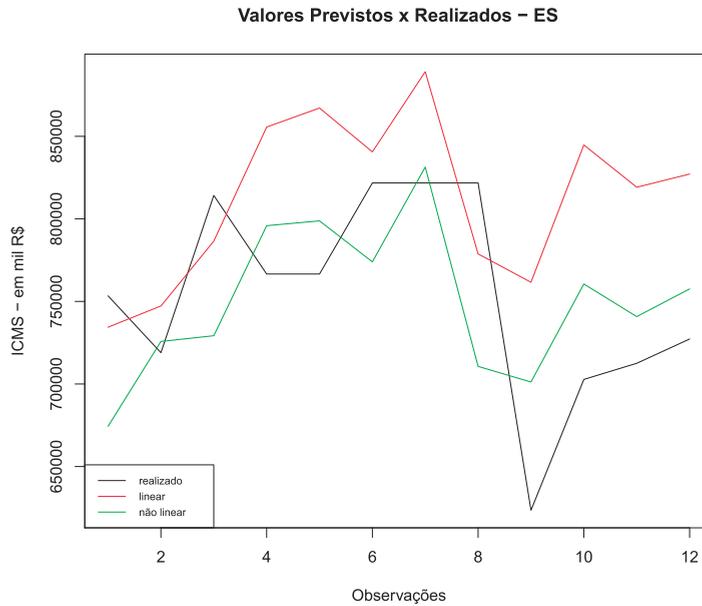
Tabela 10. Erros quadráticos médios

Erro quadrático médio percentual - Espírito Santo			
Período	VAR	LSTVAR	Melhor
3 meses	-0,80	-6,83	VAR
6 meses	2,57	-4,46	VAR
9 meses	4,71	-2,78	LSTVAR
12 meses	7,76	-0,55	LSTVAR

Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

Os resultados indicam que o modelo linear produz os menores erros quadráticos a curto prazo, ao passo que o modelo não linear é superior no longo prazo. Essa conclusão é coerente com os valores previstos anteriormente. O Gráfico 13 sintetiza os valores previstos e realizados.

Gráfico 13. Valores previstos e realizados



Fonte: resultados dos modelos executados pelos autores

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados observados na seção precedente mostram que o modelo não linear tende a apresentar melhores previsões no longo prazo, comparativamente ao modelo linear. Esse comportamento foi observado principalmente nos casos do Espírito Santo, de São Paulo e do Paraná. Sergipe é o estado onde a superioridade do modelo assimétrico (não linear) se manifestou de forma mais marcante. Em Mato Grosso do Sul, observa-se o movimento contrário, isto é, a melhor previsão no longo prazo é a do VAR linear.

É importante que se considere a possibilidade de um modelo estrutural não linear, pois, caso a assimetria se verifique na prática, os resultados entre uma e outra metodologia podem ser muito discrepantes. Tomando como exemplo o Espírito Santo, verifica-se que a previsão de 12 meses tomando por base o modelo linear é cerca de R\$ 700 milhões a mais do que o realizado. Se o modelo for não linear, a diferença é de apenas R\$ 50 milhões. Sendo assim, a utilização do último modelo é mais adequada, visto que um resultado subestimado em R\$ 50 milhões é preferível a um superestimado em R\$ 700 milhões para a mesma receita – e a consequente despesa.

A aplicação de metodologias econométricas como a que foi utilizada neste trabalho é bastante útil para a previsão de receitas. Espera-se que este trabalho inspire novos estudos sobre metodologia de previsão. A incorporação de variáveis econômicas mostra-se essencial, uma vez que avanços nessa área tendem a aprofundar os estudos sobre as causas da variação da arrecadação.

É, portanto, fundamental que a previsão de receitas tributárias seja a mais precisa possível, o que poderá proporcionar aos gestores maiores informações sobre as receitas e as despesas futuras.

REFERÊNCIAS

BUENO, Rodrigo de Losso da Silveira. **Econometria de Séries Temporais**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

CAMARGOS, Antonio Augusto Barbosa. **Modelos de previsão da arrecadação tributária do Estado de São Paulo: ICMS, IPVA, ITCMD e taxas**. 69 p. (Mestrado Profissional em Economia) – Faculdade IBMEC São Paulo, Área de Concentração: Finanças e Macroeconomia Aplicadas, São Paulo, 2008.

- CASTANHO, Bernardino Josafat da Silva. **Modelos de previsão de receitas tributárias: o ICMS do Estado do Espírito Santo**. Dissertação (Mestrado em economia) – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade do Espírito Santo, Vitória, 2011. Disponível em: < http://ppgeconufes.weebly.com/uploads/5/7/8/8/5788000/dis_01_2011.pdf > .
- CASTANHO, Bernardino Josafat da Silva; BRASIL, Gutemberg Hespanha; SAMOHYL, Robert Wayne. Previsão de receitas tributárias: o ICMS do Estado do Espírito Santo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL, XLIII, Ubatuba, agosto de 2011. **Anais...** Disponível em: < <http://www.din.uem.br/sbpo/sbpo2011/pdf/87383.pdf> > .
- CERQUEIRA, Vinícius dos Santos; RIBEIRO, Márcio Bruno; MARTINEZ, Thiago Sevilhano. **Propagação assimétrica de choques monetários na economia brasileira: evidências com base em um modelo vetorial não linear de transição suave**. Brasília: Ipea, 2011 (Texto para discussão, n. 1639). Disponível em: < <http://hdl.handle.net/11058/1378> > .
- CLEMENTE, Ademir; e CLEMENTE, Leonel Toshio. Aplicação da metodologia Box-Jenkins para previsão do ICMS do Estado do Paraná de agosto de 2011 a julho de 2012. **Economia e Tecnologia**, ano 7, v. 27, out./dez. 2011.
- COCCARO, Suzana Menna Barreto: A arrecadação do ICMS-RS: um enfoque econométrico. (Mestrado em quê? Ou TCC?) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, ago. 2000.
- CORVALÃO, Eder Daniel; e SAMOHYL, Robert Wayne. Previsão da arrecadação do ICMS em Santa Catarina: aplicação da abordagem geral para específico em modelos dinâmicos. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL, XXXV, Natal, 4 a 7 de novembro de 2003. **Anais...** Disponível em: < <http://www.din.uem.br/sbpo/sbpo2003/pdf/arq0101.pdf> > .
- CRUZ, C. C. S. Análise de séries temporais para previsão mensal do ICMS: o caso do Piauí. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Centro de Aperfeiçoamento de Economistas do Nordeste, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: < <http://www.caucaianet.com/corecon-ce/imagens/cristovamcolombodossantosacruz.pdf> > .
- ENDERS, Walter. **Applied Econometric Time Series**. 1st ed. New York: John Wiley and Sons, 2004.
- GUARAGNA, Paulo Ricardo Saldanha; MELLO, Marcelo Ramos. **Um modelo de previsão de arrecadação do ICMS**. Trabalho apresentado no VII Prêmio Tesouro Nacional, 2002. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> > .
- GODFREY, L. **Misspecification tests in econometrics**. 1st ed. Cambridge: Cambridge University Press, 1988.
- HAMILTON, James D. **Time Series Analysis**. 1st ed. New Jersey: Princeton University Press, 1994.
- LIEBEL, Marlon Jorge. **Previsão de receitas tributárias: o caso do ICMS no Estado do Paraná**. 136p. Dissertação (Mestrado em engenharia) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.
- MAGALHÃES, Matheus Albergaria de; TOSCANO, Victor Nunes. **Estimativas de grau de abertura para a economia do Espírito Santo**. Nota Técnica 8, Instituto Jones dos Santos Neves, 2009. Disponível em: < http://www.ijsn.es.gov.br/Sitio/attachments/297_ijsn_nt08.pdf > .

MARQUES, C. A. G.; UCHÔA, C. F. A. Estimação e previsão do ICMS na Bahia. **Revista Desenhahia**, Salvador, v. 3, n. 5, p. 195-211, set. 2006. Disponível em: < http://www.desenhahia.ba.gov.br/uploads/2408201115063437Revista5_set2006.pdf > .

PASSOS, J. J.; RAMOS, E. M. L. S.; ALMEIDA, S. S. **Utilização de modelos ARIMA para previsão da arrecadação de ICMS do Estado do Pará**. 2011. Disponível em: < <http://www.ufpa.br/abe/programacao/resumos/com-jairopasso2.pdf> > .

PECEGUINI, Edison Eugenio. **Análise comparativa de métodos de previsão aplicados à arrecadação do ICMS**: Estado de São Paulo. 47 p. Brasília: Esaf, 2001. Monografia premiada em 2º lugar no VI Prêmio Tesouro Nacional – 2001. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública, São Paulo. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_catalogos_pr6.html > .

PESSOA, Filipe de Moraes Cangussu; CORONEL, Daniel Arruda. Previsão de arrecadação de ICMS para o Estado de Minas Gerais: uma comparação entre modelos ARIMA e ARFIMA. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO (ENAPAG), Salvador 18 a 20 de novembro de 2012. **Anais...** Disponível em: < http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG79.pdf > .

SIMS, C. A. Macroeconomics and reality. **Econometrica**, 48, p. 1-48, 1980.

TERÄSVIRTA, T. Specification, estimation, and evaluation of smooth transition autoregressive models. **Journal of the American Statistical Association**, 89, p. 208-218, 1994.

_____. Modeling economic relationships with smooth transition regressions. In: ULLAH, A.; GILES, D. (Ed.). **Handbook of Applied Economic Statistics**. New York: Dekker, 1998. p. 229-246.

TSAY, Ruey S. **Analysis of Financial Time Series**. 1st ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2002.

TONG, H. Catastrophe theory and threshold autoregressive modeling. **Technical Report**, n. 125, Department of Mathematics, UMIST, 1980.

TONG, H.; LIN, K. S. Threshold autoregression, limit cycles, and cyclical data (with discussion). **J. R. Statist. Soc.**, Ser. B, v. 42, p. 245-292, 1980.

VISCUSI, W. Kip; VERNON, John M.; HARRINGTON JR.; Joseph E. **Economics of regulation and antitrust**. 3rd ed. Cambridge: MIT Press, 1995. 890 p.

WEI, W. S. **Time series analysis**. 2nd ed. Addison-Wesley, 2005.

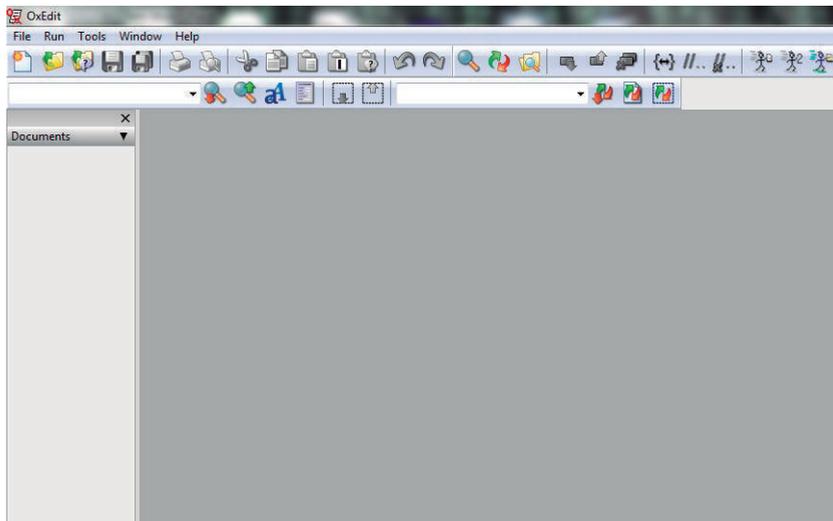
WEISE, Charles L. The asymmetric effects of monetary policy: a nonlinear vector autoregression approach. **Journal of Money, Credit and Banking, Blackwell Publishing**, v. 31(1), p. 85-108, Feb. 1999.

ANEXO

Para obtenção dos resultados dos modelos lineares foram estimados modelos VAR contendo cinco variáveis cada. Devido às restrições impostas pelo número de graus de liberdade dos modelos, utilizou-se apenas uma defasagem. O *software* empregado para essa finalidade foi o GRET, que pode ser adquirido gratuitamente no endereço < gretl.sourceforge.net > , de modo que a estimação e a previsão dos modelos lineares consistem em procedimentos relativamente simples.

Considerando-se o exposto, neste anexo serão mostrados os passos para a estimação e a previsão do modelo não linear LSTVAR. A Figura 1 exhibe o *software* OxEdit, que pode ser obtido gratuitamente no endereço < www.doornik.com > .

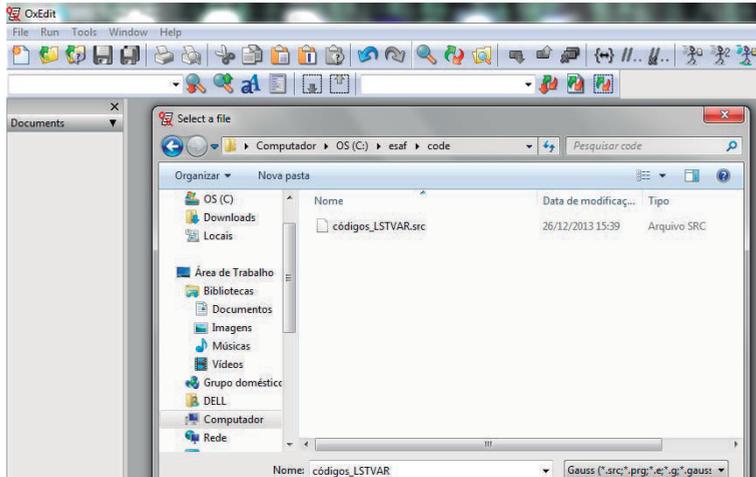
Figura 1. Apresentação do *software* OxEdit



Fonte: *software* OxEdit

No menu *File*, clicar na opção *Open* e buscar a pasta do código LSTVAR. Selecionar o tipo *Gauss*, conforme a Figura 2.

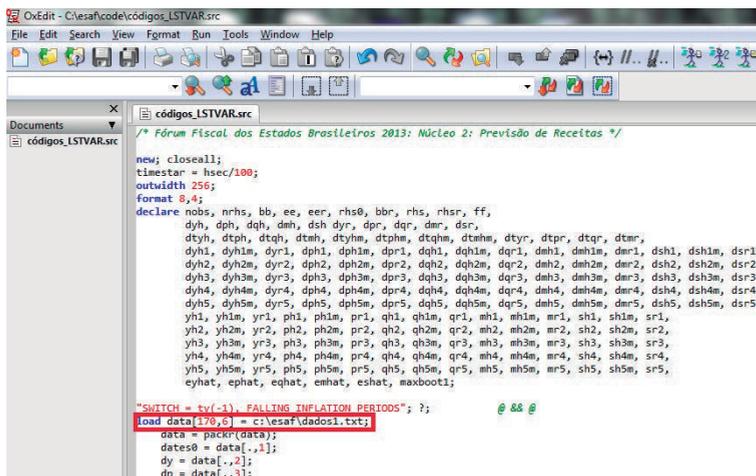
Figura 2. Escolha do código LSTVAR



Fonte: software OxEdit

A Figura 3 apresenta o código utilizado para executar o modelo. O comando *load data* indica a entrada do modelo, isto é, o caminho do arquivo que contém os dados das séries.

Figura 3. Especificação do arquivo de entrada



Fonte: software OxEdit

Em seguida, os parâmetros do modelo devem ser informados. A Figura 4 destaca os valores customizáveis do limiar e da velocidade de ajustamento (k e $slope$). Além disso, outros parâmetros podem ser alterados, como o $size$, por exemplo, que consiste na magnitude do choque (o número de desvios-padrão).

Figura 4. Definição dos parâmetros

```

OxEdit - C:\esaf\code\códigos_LSTVAR.src
File Edit Search View Format Run Tools Window Help

Documents
  códigos_LSTVAR.src
  códigos_LSTVAR.src

/* Choose options */
x = 1.5;
switcher = lagn(ty,1); @ ## @ Change this according to switch variable @
fn fz(fz1,fz2,fz3) = 1/(1+exp(-fz3*(fz1-fz2)/stdc(packr(switcher))));
@ ## @
@ Slopes when k=0 (results from find.gss):
  y(t-1) -> 67.75
  ddp(t-1) -> 1.4
  gap(t-1) -> 14.11

prnt = 1;
prntirfs = 1;
grphirfs = 1;
size = 1;
maxboot2 = 100; @ ## @
nsteps = 30;

/* Set up VAR */
names = "CONST"|"Z";
lags = "DY"|"DP"|"DQ"|"DM"|"DS";
lags = "(-1)";
switchnm = "TY(-3)"; @ Change this according to switch variable @
    
```

Fonte: software OxEdit

Uma vez definidos o caminho do arquivo de entrada e os parâmetros, o usuário deverá executar o modelo clicando no ícone destacado em azul no canto superior direito da tela. Isso fará com que seja aberta uma aba com os resultados, incluindo uma previsão de 36 passos à frente, conforme demonstra a Figura 5.

É importante frisar que os resultados desconsideram eventuais transformações prévias aplicadas aos dados de entrada (dessazonalizações, diferenciações, transformações logarítmicas, etc.), de maneira que devem sofrer os tratamentos necessários para que sejam interpretados corretamente, se for o caso.

Figura 5. Saída do modelo

Var	DY	DP	DQ	DN	DS
CONST	6.1979	0.4843	-2.5889	-1.0815	0.4034
Z	-6.3230	-0.2833	1.2548	1.0341	1.1584
DY(-1)	0.2899	0.0241	-0.2552	-0.0067	0.0415
DY(-2)	-0.3951	-0.0181	-0.0308	-0.0085	-0.0083
DP(-1)	-0.9166	0.0696	5.4345	5.7335	0.2479
DP(-2)	3.8891	0.4617	3.8423	-5.0922	-3.1719
DQ(-1)	-0.1864	0.0026	-0.0854	-0.0656	-0.0387
DQ(-2)	0.2527	-0.0046	0.4652	0.0824	0.0520
DN(-1)	-0.5322	-0.0934	1.9937	-0.1735	0.1767
DN(-2)	0.8760	0.0839	-2.8195	-0.2365	-0.1222
DS(-1)	0.9029	0.0154	1.0238	-0.1311	0.2439
DS(-2)	-0.2117	-0.0018	-0.2124	0.3092	-0.6443

Var	DY	DP	DQ	DN	DS
CONST	0.2822	0.1015	-0.7154	-0.0028	1.0066
DY(-1)	-0.3479	0.0047	-0.3728	-0.0162	0.0259
DP(-1)	2.4895	0.5591	7.7398	0.8735	-3.2063
DQ(-1)	0.1658	0.0019	-0.4888	-0.0099	0.0048
DN(-1)	0.3958	-0.0124	-0.2724	-0.3873	0.6608
DS(-1)	-0.1457	0.0166	0.7380	-0.1453	-0.2463

PREVISÃO 36 PASSOS A FRENTE					
t	DY	DP	DQ	DN	DS
1.0000	3.0257	0.3716	-0.9681	-1.5507	-0.1092
2.0000	-0.9122	0.4162	2.1413	0.7643	0.5111

Fonte: software OxEdit

Por fim, para que o modelo seja executado sem problemas, exige-se que o arquivo de entrada possua seis colunas, sendo a primeira a data, e as demais, as variáveis utilizadas no modelo. A variável de transição deve estar abrigada necessariamente na penúltima coluna. A seguir um exemplo válido de dados de entrada.¹⁶

Figura 6. Exemplo de dados de entrada

2003.2	18.80	1.44	-13.82	0.42	1.56
2003.3	-4.01	1.21	2.92	-7.02	-5.22
2003.4	-7.43	0.88	9.62	4.77	1.56
2003.5	13.70	0.62	1.38	-2.72	-8.07
2003.6	0.96	0.06	-19.41	-2.37	4.29
2003.7	-11.25	0.35	15.75	3.64	5.13
2003.8	3.84	0.50	-3.78	-2.72	-2.16
2003.9	0.61	0.84	23.15	7.73	2.23
2003.10	14.39	0.28	3.55	1.46	-0.59
2003.11	-0.69	0.28	-19.78	-1.41	1.20
2003.12	-12.14	0.41	11.49	1.76	1.22
2004.1	14.66	0.58	5.14	0.20	-0.79
2004.2	-3.27	0.48	-17.18	-1.31	0.75
2004.3	-2.61	0.43	40.46	3.54	-0.43
2004.4	12.54	0.28	-18.72	-0.51	1.31
2004.5	-2.69	0.52	0.31	-1.54	-1.60
2004.6	0.84	0.92	12.33	1.84	1.02
2004.7	9.48	1.06	10.31	0.93	0.71
2004.8	6.35	0.85	-12.81	-0.17	-1.44
2004.9	-11.85	0.39	5.70	2.42	2.05
2004.10	8.76	0.43	1.12	-2.56	-0.40
2004.11	-0.44	0.63	7.53	2.87	2.90
2004.12	5.81	0.75	9.54	2.28	0.81
2005.1	-4.39	0.40	-7.36	-1.99	-1.05
2005.2	3.36	0.46	14.03	-3.07	-1.68
2005.3	11.38	0.59	-12.03	1.24	1.98
2005.4	-2.90	0.78	14.93	3.93	1.13
2005.5	7.82	0.50	8.19	-2.28	2.03
2005.6	-4.88	0.19	-3.56	2.61	-3.52
2005.7	-0.58	0.40	-9.47	-4.62	-1.26
2005.8	1.08	0.33	10.87	2.80	1.51
2005.9	3.75	0.41	-5.70	-1.25	1.07
2005.10	-5.86	0.74	-4.70	-2.24	0.63
2005.11	-3.99	0.49	5.37	3.54	1.32
2005.12	6.90	0.25	13.10	4.05	-0.13
2006.1	-2.19	0.41	-3.63	-1.67	2.57

Fonte: software OxEdit

16 O código original é cortesia do professor Charles Weise e foi alterado a fim de possibilitar sua aplicação aos objetivos deste trabalho. Tanto os exemplos de dados quanto o próprio código modificado podem ser disponibilizados mediante solicitação aos autores.

DESCRIÇÃO DOS REQUISITOS PARA ADEQUAÇÃO DOS ESTADOS AO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO (SICONFI)

Ademir Boone Corsini

Sefaz/ES

Hugo Freire Lopes Moreira

Sefaz/RJ

Maria Luiza Seemann

Sefaz/SC

Mônica Helena Soares Pereira

Sefaz/PA

Osmar Tavares da Silva

Sefaz/PR

Osvaldo Roberto de Paula

Sefaz/MG

Coordenador/orientador:

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

Analista de Finanças e Controle – STN

Especialista em Contabilidade Pública pela UnB

heriberto.nascimento@fazenda.gov.br

RESUMO

A administração pública passa por um período de transformação com a adoção das normas brasileiras de contabilidade e as obrigações impostas pela legislação vigente. Dentre essas atribuições estão a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a consolidação das contas públicas e o fornecimento de informações transparentes. Nesse contexto, este trabalho tem por objetivo principal descrever os requisitos necessários aos estados para se adequarem ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), novo sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional que efetuará a consolidação das contas dos entes da Federação. O estudo foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica, de natureza exploratória e descritiva. Os resultados da pesquisa evidenciam que o sistema se propõe a automatizar e a melhorar a coleta de dados contábeis e fiscais transmitidos pelos estados à STN e consiste num canal de transparência da gestão pública com vistas ao controle social.

Palavras-chave: PCASP. Consolidação. Siconfi. Transparência.

ABSTRACT

The public administration faces a period of transformations with the adoption of Brazilian accounting standards and obligations set forth in the legislation. Among those tasks are the adoption of the Plan of the Public Sector Applied Account (PAPSA), the consolidation of public account and the disclosure of transparent information. In this context, this paper examines the requirements that the Brazilian states must apply to satisfy the System of Accounting and Tax Information of the Brazilian's Public Sector (SATIBPS), a new system developed by the National Treasury Secretary (STN), which is responsible for the consolidation of the federal and subnational accounts in Brazil. The study has found out that considerable effort has been made to computerize and improve the systems of collection and registration of tax and accounting data submitted by the states to STN, opening new channels of transparency in the public administration.

Keywords: PAPSA. Consolidation. SATIBPS. Transparency.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 359
- 2 METODOLOGIA, 360
- 3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA, 361
 - 3.1 Padronização e convergência contábil, 361
 - 3.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), 363
 - 3.3 Consolidação das contas públicas, 365
 - 3.3.1 Procedimentos necessários à consolidação de balanços, 368
- 4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO (SICONFI), 369
 - 4.1 Padrão Extensible Business Reporting Language (XBRL), 373
 - 4.1.1 Componentes do XBRL, 375
 - 4.1.1.1 Taxonomia, 375
 - 4.1.1.2 Instance Document, 378
 - 4.1.1.3 Style Sheet, 378
 - 4.2 Matriz de Saldos Contábeis (MSC), 379
 - 4.2.1 Matriz de Saldos Contábeis – conta contábil e conta corrente, 379
 - 4.2.2 Matriz de Saldos Contábeis – demonstrativos, 384
 - 4.2.2.1 Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), 385
 - 4.2.2.2 Relatório de Gestão Fiscal (RGF), 387
- 5 NECESSIDADES DOS ESTADOS PARA A INSTRUMENTALIZAÇÃO DO SICONFI, 388
- 6 CONCLUSÃO, 391
- REFERÊNCIAS, 392

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Modelo da Estrutura da MSC Conta Contábil, 381

Figura 2. Modelo da Estrutura da MSC Conta Corrente, 382

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Limitações e problemas do SISTN, 371

Quadro 2. Arquitetura e funcionamento do Programa Siconfi, 371

Quadro 3. Esquematização básica da taxonomia, 376

Quadro 4. Exemplo de taxonomia, 377

Quadro 5. Quadro detalhado dos tipos de contas correntes, 382

Quadro 6. Quadro detalhado da conta corrente de restos a pagar, 388

Quadro 7. Cronograma de implantação do Siconfi, 389

1 INTRODUÇÃO

As transformações vivenciadas pela sociedade nos campos econômico e social fazem surgir cenários compostos por características e necessidades diferentes a cada momento. Tais transformações, em um contexto de escassez de recursos à disposição dos estados e de demanda de serviços públicos de qualidade pela sociedade, requerem constante aperfeiçoamento e transparência dos entes públicos.

Atualmente, o setor público brasileiro experimenta as mudanças ocasionadas pela convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) e pela emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aliadas às exigências de maior transparência e de instrumentalização do controle social trazidas pela Lei Complementar n. 101/2000 e pela Lei Complementar n. 131/2009.

O § 2º do artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n. 101/2000, confere ao órgão central do Sistema de Contabilidade da União, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), enquanto não implantado o Conselho de Gestão Fiscal, a edição de normas gerais relacionadas à consolidação das contas públicas. A referida lei atribui ainda à União a obrigação de efetuar a consolidação nacional e por esfera de governo das contas dos entes da Federação concernentes ao exercício anterior, assim como promover sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público (art. 51).

Objetivando o cumprimento de suas obrigações legais, em 2005 a Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com a Caixa Econômica Federal, desenvolveu o Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios (SISTN) para a transmissão de informações intergovernamentais.

Entretanto, com o advento da Lei Complementar n. 131 de 2009, o conceito de transparência foi ampliado, passando a ter de assegurar a liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade em tempo real de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público.

Observa-se com a edição dessas normas a busca pelo aperfeiçoamento na divulgação das informações contábeis do setor público, o que promove as boas práticas, fortalece a credibilidade da informação e promove maior transparência para a sociedade.

Nesse contexto de transformação identificou-se que o atual SISTN não apresenta requisitos técnicos capazes de absorver o maior fluxo de informações de forma segura e tempestiva. Sendo assim, fez-se necessário o desenvolvimento de um novo mecanismo de transferência de informações entre os entes federados, conforme as especificações constantes no Termo de Referência publicado pela STN, disponível no endereço eletrônico < http://www.pnud.org.br/recrutamento/20130704_0919.pdf > .

Para atender à necessidade de automatização e de padronização do fluxo de informações contábeis e fiscais, está sendo desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional um novo sistema denominado Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), que gerará informações consolidadas, nacionalmente e por esfera de governo, de todos os entes da Federação, contribuindo para a automação de relatórios gerenciais.

Com isso, este trabalho tem por objetivo geral demonstrar os requisitos necessários aos estados para se adequarem ao Siconfi, e como objetivos específicos descrever o Sistema, destacando a importância da uniformização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), do processo de consolidação das contas públicas e identificando as demandas dos estados para possibilitar sua instrumentalização.

O trabalho está constituído em seis seções: esta introdução, a metodologia de pesquisa, o referencial teórico, que aborda a padronização e a convergência contábil, PCASP e consolidação das contas públicas, o novo Siconfi, a conclusão e as referências.

2 METODOLOGIA

Este trabalho, por ser uma pesquisa científica, exige procedimentos metodológicos para a consecução do fim pretendido. Diante da necessidade de definir o delineamento da pesquisa quanto aos objetivos, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Segundo Beuren e Longaray (2003, p. 80):

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva objetiva descrever características de determinado fenômeno. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar.

Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo. Gil (1999, p. 65) ressalta que “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”. Assim, com relação aos procedimentos, este estudo utilizará a pesquisa bibliográfica, de natureza exploratória e descritiva.

Conforme afirmam Beuren e Longaray (2003, p. 86), “por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente”.

Ainda de acordo com Beuren e Longaray (2003, p. 89), a pesquisa documental, devido às suas características, pode chegar a ser confundida com a pesquisa bibliográfica, destacada a diferença nas fontes pesquisadas, utilizando-se na pesquisa bibliográfica principalmente a contribuição de vários autores sobre determinada temática de estudo, e a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico.

Será executada uma análise qualitativa em relação ao problema abordado pelo trabalho, uma vez que essa abordagem possui a capacidade de descrever a complexidade da situação em questão e executar de maneira satisfatória a análise das variáveis envolvidas. Como salientado por Richardson (1999) apud Beuren e Longaray (2003), a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e uma quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema.

Assim, dentre as possibilidades existentes para a condução deste trabalho, optou-se pelos procedimentos metodológicos expostos, com o intento de obter conhecimento sobre o tema.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

3.1 Padronização e convergência contábil

A contabilidade tem por objetivo fornecer informações acerca do patrimônio das entidades. Dessa forma, possui caráter eminentemente informativo, pois noticia as variações a respeito dos fenômenos ocorridos no patrimônio, transformando-os em peça fundamental para a tomada de decisão.

As mudanças ocorridas no cenário contábil mundial, especialmente com o fortalecimento dos padrões internacionais de contabilidade a partir de 2005, impactaram a estrutura contábil brasileira – muito em decorrência do poder de investimento das empresas multinacionais –, que ao longo dos anos também têm exigido padronização das normas e dos procedimentos contábeis, proporcionando aos usuários transparência e confiabilidade.

A Resolução CFC n. 1.103/2007 criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, possibilitando um avanço importante para o país, que passava a acompanhar uma tendência internacional. Os escândalos internacionais corporativos ocorridos no mundo acirraram a desconfiança dos investidores em relação às informações contábeis pouco transparentes.

Em virtude dessa nova necessidade contábil, o ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva sancionou a Lei n. 11.638/2007, publicada no final de 2007 e que passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008.

Segundo Santos, Schmidt e Fernandes (2010), com o advento da nova legislação que preconiza a harmonização da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, várias modificações substanciais têm ocorrido nas práticas e nos padrões contábeis em uso no país, especialmente no que se refere à avaliação de itens patrimoniais e à reestruturação do grupo do patrimônio líquido, com ênfase na essência sobre a forma e também no conceito de valor justo, com o intuito de espelhar a realidade econômica das entidades e do seu patrimônio, demonstrando-o a valor mais próximo ao de mercado.

Acompanhando a tendência internacional de convergência dos padrões contábeis, foram publicadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essa harmonização das normas contábeis no setor público tem o objetivo de contribuir para a implementação dos dispositivos contidos na Lei Complementar n. 101/2000 (LRF) e na Lei n. 4.320/1964, aumentando a eficácia e a efetividade dessas leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal.

O processo de convergência no setor público trouxe diversas mudanças, tais como:

1. a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas;

2. adoção do sistema de custos;
3. contabilização de depreciação, amortização e exaustão;
4. registro de bens intangíveis e de uso comum;
5. avaliação e mensuração dos bens a valor de mercado;
6. avaliação dos riscos na gestão;
7. análise e consolidação das demonstrações contábeis; e
8. padronização de notas explicativas.

Com essa nova visão, a contabilidade deixa de ser entendida como uma ciência antiga que somente registra fatos ocorridos em um patrimônio, mas como a que promove agilidade, praticidade, transparência e qualidade na informação, tornando-se grande ferramenta de gestão e administração para seus usuários.

Vale salientar que a padronização e a convergência das informações contábeis não são um processo rápido e fácil de ser efetuado, ainda mais porque envolve sistemas e procedimentos que atualmente ainda carecem de estudos e de implantação em todos os níveis dos estados brasileiros.

3.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Apesar de no Brasil a contabilidade ser uma ferramenta eficaz no controle da execução orçamentária e financeira do setor público, muito deixa a desejar quando se fala em evidenciação do patrimônio das entidades. Devido à necessidade do controle dos fenômenos patrimoniais, visando a atender a organismos internacionais, entidades financeiras e demais usuários da informação, foi priorizada a concepção de um plano de contas com o intuito de padronizar a contabilização dos entes federados e possibilitar uma sintetização confiável.

Para isso, foi atribuída à STN, por meio do Decreto n. 6.976/2009, na condição de órgão central do sistema de contabilidade federal, a responsabilidade da elaboração de um plano de contas padronizado a fim de possibilitar ao Poder Executivo da União realizar anualmente a consolidação nacional das contas dos entes da Federação.

O *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*, parte IV – Plano de contas aplicado ao setor público, quinta edição, define o plano de contas como a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente es-

tabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

As contas contábeis, por sua vez, constituem-se de representações escrituradas quantitativa e qualitativamente de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, a variação e o estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidos, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo.

O PCASP é a estrutura primária para a geração dos demonstrativos contábeis, inclusive os demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e aqueles necessários ao público e aos organismos internacionais.

Dessa maneira, a adoção do PCASP propiciará melhor evidenciação e padronização dos fenômenos patrimoniais e possibilitará a geração de base de dados consistente para a compilação de informações contábeis e de estatísticas de finanças públicas.

Ainda de acordo com o *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*, parte IV – Plano de contas aplicado ao setor público, quinta edição, as diretrizes do PCASP são as seguintes:

1. padronização dos registros contábeis das entidades do setor público de todas as esferas de governo, envolvendo a administração direta, autarquias, fundações, fundos e empresas estatais dependentes, ficando as empresas estatais independentes desobrigadas, ou seja, com adoção facultativa;
2. harmonização dos procedimentos contábeis com os princípios e as normas de contabilidade, sempre observando a legislação vigente;
3. adoção de estrutura codificada e hierarquizada em classes de contas, contemplando as contas patrimoniais, de atos potenciais, de resultado e de planejamento e execução orçamentária, além daquelas com funções precípua de controle;
4. flexibilidade para que os entes detalhem, conforme suas necessidades, os níveis inferiores das contas a partir do nível seguinte ao padronizado;
5. controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo, assim como do orçamento público, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade;

6. distinção de institutos com conceitos e regimes próprios em classes ou grupos, como no caso de patrimônio e orçamento, mantendo-se seus relacionamentos dentro de agrupamentos de mesma natureza de informação;
7. preservação dos aspectos orçamentários em seus conceitos, regime de escrituração e demonstrativos, com destaque em classes ou grupos de modo que se possibilitem visões sob os enfoques patrimonial, orçamentário ou fiscal;
8. inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial; e
9. possibilidade de extração de informações para atender seus usuários.

Assim, o PCASP tem como objetivo descrever normas e procedimentos contábeis para serem cumpridos pelos entes do setor público a fim de viabilizar a consolidação das contas públicas com atributos confiáveis para servirem de fontes de informações, principalmente a organismos internacionais.

3.3 Consolidação das contas públicas

Após a redemocratização do Estado brasileiro, temos assistido a uma conscientização progressiva da sociedade a respeito das contas públicas, não permitindo uma gestão que não adote os critérios de transparência, legalidade, ética, economicidade, eficiência e eficácia.

A consolidação das contas públicas vai ao encontro desses ditames, uma vez que permitirá que se faça uma análise global e individual de cada ente da Federação. Assim, um cidadão de um município poderá comparar seus dados contábeis (despesas, receitas, endividamento) com outro equivalente, ou seja, sob condições semelhantes de tamanho, população, etc., além de poder realizar uma análise da situação econômico-financeira das entidades financeiras nacionais e internacionais.

Embora somente na última década tenham sido envidados esforços para atingir o objetivo de padronizar os registros contábeis do setor público, a preocupação com a consolidação é demonstrada desde 1964, por intermédio da Lei n. 4.320/1964.

O art. 111 dessa lei estabeleceu que o Conselho Técnico de Economia e Finanças organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, suas autarquias e outras entidades.

Posteriormente, a Lei Complementar n. 101/2000 estabeleceu, no artigo 51, a necessidade da consolidação das contas públicas em nível nacional, decretando para os municípios o prazo de 30 de abril para enviar suas contas, e para os estados, até o dia 31 de maio, a fim de que o Poder Executivo da União proceda à consolidação até 30 de junho, referente ao ano anterior.

O § 2º do art. 50 dessa lei dispõe que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União enquanto não implantado o Conselho de que trata o art. 67 (Conselho de Gestão Fiscal). Portanto, essa determinação legal gera para o Tesouro Nacional, nessa condição, a responsabilidade de padronizar os procedimentos com a finalidade de promover a referida consolidação.

Da mesma forma, a Portaria Interministerial n. 163/2001 também dispôs sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Seu art. 1º determina que, para as consolidações mencionadas no art. 51 da LRF, os entes federativos deverão encaminhar suas contas à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Conforme estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n. 16.7 (NBC T 16.7), a consolidação das demonstrações contábeis consiste no processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Da referida norma, no que diz respeito aos procedimentos para consolidação, ainda ressalta:

1. no processo de consolidação das demonstrações contábeis devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público, lembrando que essa relação ocorre quando há dependência orçamentária ou regimental entre as entidades;
2. as demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação;
3. os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil; e
4. as demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasa-

gem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas.

Além disso, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham pelo menos identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos praticados na consolidação, a natureza e os montantes dos ajustes efetuados, assim como os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que porventura possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

De acordo com o *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*, parte V – Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, a consolidação deve começar com a análise criteriosa das contas para a determinação da existência, nas unidades, de fluxos ou estoques internos que necessitem de tratamento, e estabelecidas essas relações determinar a possibilidade de medir ou estimar as transações ou os estoques intra ou intersetoriais e se os valores são suficientemente relevantes para afetar a análise de dados.

O governo atua por meio de diferentes entidades e em diferentes níveis, e apesar de essas entidades estarem sujeitas ao controle do poder central, a atividade é muito desagregada, o que dificulta a obtenção de informação global acerca da sua atuação, de maneira que a consolidação facilita o alcance dessa informação (FERREIRA; SANTOS, 2008).

Os serviços públicos e os programas de governo podem ser desenvolvidos por diferentes organizações e entidades. Logo, a consolidação deve permitir a obtenção de informações úteis para a tomada de decisão, informação significativa tanto para o gestor público quanto para o cidadão no exercício do controle social.

As demonstrações contábeis consolidadas deverão ter como objetivo evidenciar as reais situações patrimonial, econômica e financeira de cada entidade, em particular, e do conjunto de entidades quando se realizar a consolidação dessas demonstrações em um documento único (SILVA et al., 2011).

Ferreira e Santos (2008, p. 17) ainda assinalam que a consolidação das contas contribui para a garantia da democracia, ao permitir a obtenção de informações acerca da gestão de forma mais transparente, mais comparável e mais exaustiva, para implementação de uma prática de gestão de grupo, sendo uma boa ferramenta de direção e de controle das entidades controladas, e, além disso, permite dirigir e coordenar ações com vistas à instituição de políticas públicas.

3.3.1 Procedimentos necessários à consolidação de balanços

No que diz respeito aos procedimentos para a consolidação, previstos na NB-CASP, ressalta-se que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não motivando, dessa forma, qualquer tipo de lançamento na escrituração das entidades que constituem a unidade contábil.

A participação patrimonial nas entidades estatais não dependentes será reconhecida nas demonstrações da entidade governamental controladora por meio de equivalência patrimonial.

No Brasil, a consolidação deve abranger todas as entidades incluídas no orçamento fiscal e da seguridade social, a saber:

- as esferas de governo (federal, estadual, municipal e distrital);
- os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e
- toda a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais dependentes.

Assim, ela pode ser elaborada em diferentes níveis ou esferas do setor público:

- intragovernamental (abrange cada ente da Federação);
- intergovernamental (contas nacionais).

A peculiaridade de cada ente da Federação e de suas respectivas unidades requer um trabalho inicial da STN no sentido de padronizar os procedimentos com vistas a possibilitar a posterior consolidação das contas nacionais. Sem essa padronização não haveria condições de gerar uma demonstração consolidada adequada, pois os critérios de registros contábeis bem como os planos de contas utilizados pelos diferentes entes não representariam a mesma categoria de informação, gerando relatórios inconsistentes.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n. 16.7 (NBC T 16.7) define que para as demonstrações contábeis consolidadas devem ser excluídos os seguintes itens:

1. as participações nas empresas estatais dependentes;
2. as transações e os saldos recíprocos entre entidades; e
3. as parcelas dos resultados do exercício, do lucro/prejuízo acumulado e do custo dos estoques ou ativo imobilizado ou intangível que corresponderem a resultados ainda não realizados.

Assim, em termos operacionais, alguns aspectos devem ser observados por todos os entes da Federação com o intuito de possibilitar uma correta consolidação. Primeiramente, as contas de todas as unidades a consolidar devem ser analisadas e detalhadas para identificar transações internas e significativas. Para tanto, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) indica as contas obrigatórias e facultativas a serem utilizadas por todos os entes em um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional.

Além disso, a estrutura do plano de contas foi elaborada a fim de identificar as contas segregando os valores gerados a partir de transações que serão incluídas na consolidação e as transações que serão excluídas (saldos de transações intra e inter Orçamento Fiscal e da Seguridade Social – OFSS). Dessa maneira, se uma transferência, por exemplo, ocorre entre unidades da mesma esfera de governo pertencentes ao OFSS, o registro contábil evidenciará esse fato, demonstrando por meio do código da conta contábil que o valor resultou de uma operação intragovernamental tanto na unidade transferidora quanto na unidade recebedora. Esse mecanismo possibilitará a exclusão dos saldos recíprocos quando ocorrer a consolidação contábil.

É importante ressaltar que não é viável consolidar todas as informações, mas apenas as transações de possível identificação e as mais relevantes. Com isso, algumas áreas de consolidação das transações devem ser priorizadas, como transferências entre entidades governamentais, transações recíprocas (ativos e passivos financeiros) e juros recebidos e pagos.

Para garantir uma correta consolidação, é importante saber que o objetivo não é a consolidação perfeita, mas sim eliminar de forma consistente as transações e as posições que tenham um efeito significativo nos saldos finais. Portanto, não se deve consumir tempo e recursos com pequenas transações difíceis de identificar.

4 SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO (SICONFI)

A Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), em seu capítulo IX criou os instrumentos de transparência atualmente em vigor no Brasil, representando um marco de responsabilidade na gestão fiscal do país. O Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e a consolidação nacional das contas públicas, dentre outros demonstrativos e

relatórios, representam os mais importantes instrumentos gerenciais de controle social dos principais componentes do gasto público e do nível de endividamento das três esferas de governo.

Com o intuito de reunir em um mesmo ambiente tais informações fiscais de todos os entes federados, a Caixa Econômica Federal, em parceria com a STN, desenvolveu em 2005 um Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios (SISTN) para transmissão de informações intergovernamentais, conforme as especificações constantes em cartilha publicada pela STN, disponível no endereço eletrônico < http://www3.tesouro.gov.br/lrf/downloads/cartilha_SISTN.pdf > .

No entanto, com a publicação da Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009, os instrumentos de transparência foram ampliados para além dos relatórios gerenciais. O conceito de transparência traduz-se agora em liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público, no contexto da convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública e de estatísticas fiscais ora em curso no país.

Buscando instrumentalizar o processo de consolidação das contas públicas nacionais, a Secretaria do Tesouro Nacional está desenvolvendo o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), cujo objetivo é automatizar e melhorar a coleta de dados contábeis e fiscais transmitidos pelos estados a essa Secretaria.

Esse sistema está sendo desenvolvido em substituição ao atual SISTN, que, segundo o Termo de Referência publicado pela STN, apresenta alguns problemas e limitações com a implantação das novas exigências de maior transparência e de instrumentalização do controle social trazidas pelas Leis Complementares n. 101/2000 e n. 131/2009, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1. Limitações e problemas do SISTN

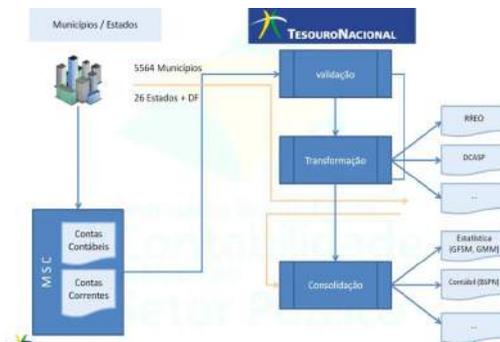
SISTN: limitações e problemas	
Abrangência	Entrada manual de dados
+/- 60% dos municípios 100% dos estados	Entrada manual de dados, causando inúmeras inconsistências.
Sem controle da gestão	Saída pouco flexível
Gestão entregue à CEF. Fornecedor não é um desenvolvedor de software.	Sistema projetado para captura de dados, sem a funcionalidade de elaboração de relatórios gerenciais.
Análise limitada	Demais problemas observados
Praticamente não há como analisar os dados disponíveis. Informações restritas à lei.	Diversidade de conceitos. Inexistência de informações consolidadas e estratificadas sob nenhum aspecto social. Multiplicidade de sistemas entre os diversos entes, órgãos de controle e órgãos do governo federal.

Fonte: SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL

A Secretaria do Tesouro Nacional define o Siconfi como um sistema estruturante responsável pelo registro eletrônico centralizado, pelo tratamento e pela divulgação de informações contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais, econômicas e de controle de operações de crédito e de estatísticas de finanças públicas dos entes da Federação. Ainda segundo a STN, esse sistema será também um portal de informações à sociedade, proporcionando mais um canal de transparência da gestão pública com vistas ao controle social.

Será, portanto, um gerador de informações consolidadas nacionalmente e por esfera de governo de todos os entes da Federação, contribuindo para a automatização de relatórios gerenciais.

Quadro 2. Arquitetura e funcionamento do Programa Siconfi



Fonte: STN

As necessidades que motivam o desenvolvimento de um novo sistema para a consolidação das contas públicas (Siconfi) são:

1. de automação do processo de coleta de dados contábeis e financeiros em todas as esferas governamentais;
2. de padronização para a transferência de dados entre os sistemas governamentais de contabilidade e finanças em formato que viabilize o processamento;
3. de reutilização de dados para reduzir o peso de informar a múltiplos interessados e de múltiplas formas;
4. de redução do tempo e do custo de geração de demonstrativos complexos, viabilizando uma maior adesão dos governos; e
5. de publicação eletrônica do plano de contas e dos demonstrativos financeiros necessários para a transparência.

Além disso, os objetivos pretendidos com a implantação do Siconfi são os seguintes:

1. substituir o Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN) como meio de prover a STN das informações necessárias ao cumprimento de suas obrigações, especificamente aquelas relativas à consolidação das contas nacionais estabelecidas pela LRF;
2. coletar a Matriz de Saldos Contábeis (MSC), uma espécie de balancete contábil, informada pelos Poderes e pelos órgãos dos entes da Federação, e disponibilizar as demonstrações contábeis, os demonstrativos exigidos pela LRF, bem como outros demonstrativos exigidos por legislação e normatização complementar;
3. padronizar o intercâmbio de informações entre a União e os entes da Federação por meio do uso da linguagem Extensible Business Reporting Language (XBRL); e
4. desenvolver e implantar a Taxonomia da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Seu princípio fundamental será o atendimento às necessidades de transparência da sociedade em conformidade com a legislação em vigor, proporcionando assim:

1. o acompanhamento da dívida consolidada e mobiliária;
2. o registro centralizado das dívidas públicas interna e externa;

3. flexibilidade para adaptação e mudanças conceituais;
4. tempestividade para levantamento dos dados consolidados;
5. automatização e melhora da coleta de dados contábeis dos entes da Federação;
6. possibilidade de extração de dados em formato padronizado para usos diversos;
7. publicação tempestiva das informações recebidas em meio eletrônico de acesso público;
8. o cumprimento de disposições da LRF e limites constitucionais; e
9. instrumentalização para comparabilidade entre entes em benefício da governança.

O Siconfi vem adotando como modelo tecnológico o Extensible Business Reporting Language (XBRL), visando ao atendimento das premissas estabelecidas pela especificação de negócio.

4.1 Padrão Extensible Business Reporting Language (XBRL)

Considerando-se a extensão, a variedade e a complexidade dos modelos utilizados pela União, pelos estados e pelos municípios para elaboração dos relatórios financeiros e contábeis, decidiu-se adotar uma tecnologia que pudesse minimizar essas dificuldades e permitisse padronizar da melhor maneira possível a captura dos dados, seu tratamento e sua utilização pela Secretaria do Tesouro Nacional. A tecnologia utilizada para transferência de informações adotada pelo Siconfi será o Extensible Business Reporting Language (XBRL).

Conforme relatório disponibilizado pela STN, oriundo de reunião do grupo técnico de sistematização de 16 a 18/11/2011, disponível no endereço eletrônico <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/Conceitos_XBRL_Taxonomia.pdf>, o XBRL é uma linguagem padrão utilizada para definir relatórios financeiros em um padrão digital. Esse padrão é dirigido por um consórcio internacional sem fins lucrativos (XBRL International Incorporated) ao qual se filiam mais de quinhentas organizações, entre entidades reguladoras, agências governamentais e empresas de *software*.

O XBRL International é suportado pelas suas jurisdições independentes, geralmente organizadas sob uma base nacional que trabalha para promover a adoção do XBRL e o desenvolvimento de taxonomias que definem as necessidades de troca de informação dos seus domínios próprios.

Segundo ainda a STN, os motivos que levaram à escolha dessa tecnologia para a implementação do Siconfi foram os seguintes:

1. tecnologia adotada como boa prática para a geração de demonstrativos financeiros;
2. oferece funcionalidades para descrever o plano de contas como base para um dicionário de dados (taxonomia);
3. a taxonomia poderá ser utilizada em outras necessidades governamentais;
4. uma parte da complexidade dos demonstrativos (regras de mapeamento) pode ser concentrada na taxonomia, o que reduz o custo e o peso do processo;
5. dados mais precisos e atuais pela facilidade de geração e integração;
6. facilidade da manutenção e da evolução, além de também auxiliar o papel das auditorias.

De acordo com Linthicum (2003) apud Ferreira e Santos (2008), essa linguagem fornece um formato comum para a troca de dados, encapsulando simultaneamente os dados e os metadados. Esse formato permite também que diferentes aplicações e bases de dados troquem dados mesmo que não tenham qualquer conhecimento entre si.

Para Ferreira e Santos (2008, p. 134), a linguagem de comunicação XBRL busca a informação individual por entidade e a consolida num único documento, atendendo ao modelo de consolidação preconizado, sem preocupação a respeito das tecnologias utilizadas pela fonte da informação ou pelo seu destinatário.

Sendo assim, essa tecnologia pode ser aplicada com vantagem na consolidação das contas públicas, pois liberta emissores e receptores da informação do entendimento de questões tecnológicas que poderiam obstar a integração de sistemas e, conseqüentemente, a consolidação das contas. Além disso, cria uma ligação entre as tecnologias de informação e as normas contábeis e legislações existentes, dado que, por meio da taxonomia, é possível converter esses diversos enquadramentos normativos em documentos de formato XML.

O recurso XBRL, como suporte à consolidação das contas públicas, é mais adequado porque a taxonomia torna exequível uma adaptação permanente e flexível às mudanças que ocorrem no âmbito da administração pública em geral e em cada setor de atividade em particular (FERREIRA; SANTOS, 2008).

Para utilização desse padrão, será necessário criar uma taxonomia própria que respeite a legislação brasileira e adote princípios e diretrizes condizentes com a realidade dos agentes públicos participantes do sistema Siconfi. Essa ligação revoluciona o processamento e a divulgação da informação financeira ao permitir, de forma continuada, a preparação, a divulgação e o acesso à informação (FERREIRA; SANTOS, 2008).

4.1.1 Componentes do XBRL

A linguagem XBRL é composta pela Taxonomia, o Instance Document e o Style Sheet. Os dois primeiros são componentes fundamentais dessa linguagem de marcação, sendo utilizados simultaneamente pela linguagem XBRL para extrair informações no formato padronizado. O Style Sheet pode ser utilizado em complemento aos outros dois componentes no momento de converter os dados na saída para outro formato desejado.

De acordo com Hoffman e Strand (2001) apud Moreira e Riccio (2005), a taxonomia define os fatos financeiros que devem ser descritos nos relatórios e constitui o vocabulário ou dicionário de termos a serem usados no Instance Document e como eles se relacionam entre si. Uma ou mais taxonomias podem ser usadas em um único Instance Document. Com base na leitura e na interpretação desses dois elementos, a aplicação do XBRL gerará as informações sobre os relatórios financeiros no formato de arquivo XML.

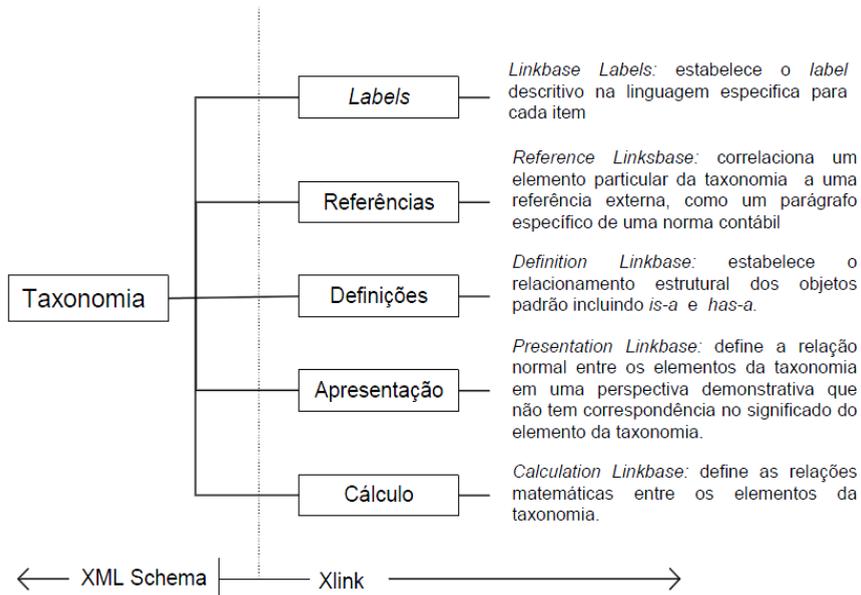
Segundo Moreira e Riccio (2005), essas informações poderão ser baixadas para outros programas, que farão processamentos posteriores, ou ser formatadas para visualização aplicando o Style Sheet, que permite transformar as informações para o formato desejado, como outro arquivo XML, ou um arquivo PDF, arquivo em formato HTML, arquivos impressos ou qualquer outro tipo de saída desejada.

4.1.1.1 Taxonomia

Tradicionalmente, as taxonomias, na biologia, tiveram por função a classificação de organismos em agrupamentos hierárquicos com base nas características de cada grupo, do geral para o particular.

Para Campos e Gomes (2008, p. 3), a taxonomia surgiu como ciência das leis da classificação de formas vivas e, por extensão, ciência das leis da classificação, sendo por definição classificação sistemática. Nesse sentido, a taxonomia possui como principal função a ordenação e a organização de informações e dados. Para a linguagem XBRL, o esquema básico que define a taxonomia pode ser visualizado no Quadro 3.

Quadro 3. Esquematização básica da taxonomia



Fonte: STN

Assim, segundo Moreira e Riccio (2005), a taxonomia do XBRL seria como um dicionário para fornecer definições padrão para as informações dos relatórios financeiros, construído com base em sua estrutura e hierarquias. Nela estariam contidas as descrições dos dados numéricos e textuais a serem reportados em cada caso específico e preparados de acordo com tal especificação.

Para Silva e Teixeira (2004, p. 6), a taxonomia é a biblioteca dos termos financeiros usados na preparação dos relatórios. Sua função é definir o conjunto de elementos, com seus atributos, e os relacionamentos que ocorrem entre si.

As taxonomias permitem criar os documentos XBRL que contêm os dados contábeis e financeiros trocados pelas organizações envolvidas (bancos, bolsas, seguradoras, organismos de controle financeiro e organizações estatísticas). Uma das vantagens da taxonomia é a uniformização da informação coletada.

Quadro 4. Exemplo de taxonomia

```
<?xml version="1.0" encoding="utf-8"?>
<!--Created:7/28/2000 5:11:16 PM-->
<!--targetNamespace names what we are defining-->
<schema
xmlns=http://www.w3.org/1999/XMLSchema xmlns:html=http://www.w3.org/1999/xhtml xmlns:xbrl=http://www.xbrl.org/core/2000-07-31/metamodel targetNamespace=http://www.xbrl.org/us/gaap/ci/2000-07-31
<import namespace=http://www.xbrl.org/core/2000-07-31/metamodel
schemaLocation=http://www.xbrl.org/core/2000-07-31/xbrl-meta-2000-07-31.xsd/>
<element name="statements" type="string">
<annotation>
<appinfo>
<xbrl:label xml:lang="en">Statements</xbrl:label>
<appinfo>
<annotation>
</element>
<element name="statements.documentInformation" type="string">
<annotation>
<documentation>Section which contains information which describes the document</documentation>
<appinfo>
<xbrl:rollup to="statements" weight="0" order="1" />
<xbrl:label xml:lang="en">Document Information</xbrl:label>
<appinfo>
<annotation>
</element>
<element name="statements.balanceSheet" type="xbrl:monetary">
<annotation>
<documentation>Balance sheet issued by the entity</documentation>
<appinfo>
<xbrl:rollup to="statements" weight="0" order="4"/>
<xbrl:label xml:lang="en">Balance Sheet</xbrl:label>
</appinfo>
<annotation>
</element>
</schema>
```

Fonte: STN

Logo, entende-se que uma taxonomia XBRL é um dicionário estruturado que explica o conjunto de conceitos utilizados por um país, um grupo de países ou um domínio particular (bancos, seguradoras, bolsas de valores, governos).

Em apresentação realizada no Grupo Técnico de Sistemas Contábeis, a Secretaria do Tesouro Nacional definiu a taxonomia como a classificação dos dados e a padronização que possibilitará o compartilhamento e a reutilização da informação em diferentes sistemas. Ela fornece uma forma extremamente poderosa de modelar as semânticas de um reporte e é facilmente extensível.

A STN estabeleceu como premissas a serem alcançadas pela taxonomia:

1. permitir a coleta tanto de relatórios quanto da Matriz de Saldos Contábeis;
2. permitir a conversão dos dados da Matriz de Saldos Contábeis em relatórios fiscais, contábeis, estatísticos e de operações de crédito; e
3. reunir conceitos contábeis, fiscais e estatísticos em uma única taxonomia.

O Siconfi, na montagem dos demonstrativos e dos relatórios em XBRL, utilizar-se-á dessas taxonomias.

4.1.1.2 Instance Document

O Instance Document representa os fatos financeiros ocorridos na entidade no período relatado, expressos em termos de esquema XML, utilizando-se a taxonomia XBRL previamente definida. Nele são informados os valores assumidos pelas variáveis previamente definidas na taxonomia.

Os relatórios financeiros transmitidos por meio de XBRL são criados por meio do Instance Document ou Instância XBRL. Conceitualmente, a instância XBRL apresenta quatro principais partes: valores, contexto, conceitos e dicionário.

Para a STN, as instâncias XBRL conterão a referência às taxonomias que estabelecem os conceitos, as relações e os recursos utilizados. Conterá ainda a informação do contexto de aplicação dos valores informados, por exemplo, o período a que o dado se refere.

4.1.1.3 Style Sheet

O terceiro elemento da linguagem XBRL é o Style Sheet, que vai permitir às informações armazenadas no formato XBRL serem disponibilizadas em qualquer formato desejado ou, ainda, criar inúmeros outros arquivos, como outro arquivo XML, arquivo PDF, uma página da Web HTML, ou qualquer outro formato de arquivo. Logo, um Style Sheet é composto de comandos que contêm informações de como será a saída dos dados do documento XBRL.

Segundo Swagerman (2004) apud Moreira e Riccio (2005), isso conduz a uma economia considerável de tempo e esforço na coleta, na formatação e na consolidação dos dados e na geração de relatórios para diferentes aplicadores.

4.2 Matriz de Saldos Contábeis (MSC)

4.2.1 Matriz de Saldos Contábeis – conta contábil e conta corrente

A coleta das informações contábeis das entidades ocorrerá por meio da Matriz de Saldos Contábeis (MSC), que constitui o conjunto de informações primárias com a finalidade de informar o saldo de uma determinada conta pertencente ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e de formulários padronizados para a coleta dos demonstrativos da LRF.

A Matriz de Saldos Contábeis é uma estrutura padronizada de coleta de informações contábeis e fiscais dos entes da Federação para fins de elaboração das declarações do setor público brasileiro, definida por meio de uma relação de contas contábeis e informações adicionais produzidas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, sendo a base estruturante do programa Siconfi.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, os principais objetivos com a adoção desse modelo de estrutura padronizada para coleta de informações são:

1. aperfeiçoar a coleta de dados e as informações dos entes da Federação com vistas à consolidação das contas nacionais;
2. buscar a padronização de procedimentos dos entes da Federação;
3. aprimorar a consolidação das contas nacionais;
4. facilitar a análise das informações contábeis e fiscais dos entes da Federação;
5. melhorar a qualidade e aumentar a confiabilidade das informações recebidas; e
6. evitar erros e manipulação de dados, priorizando acesso direto à fonte.

Pode-se destacar também que a MSC proporcionará a melhoria da qualidade e o aumento da confiabilidade das informações recebidas, reduzindo a incidência de erros no processo de elaboração das declarações.

Ainda segundo material disponibilizado pela STN na reunião do Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais (GTSIS) – disponível para consulta no endereço eletrônico < https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/Apresentacao_MSC-GTSIS.pdf > –, a utilização da Matriz de Saldos Contábeis como padrão de envio de informações apresenta também as seguintes vantagens:

- **Padronização das informações.** Todo sistema que reúna informações de diferentes fontes necessita que a entrada de dados seja padronizada. O SISTN já atua dessa forma ao definir um modelo de balanço anual por meio do Quadro de Dados Contábeis Consolidados (QDCC). A MSC baseada no PCASP representa a padronização necessária para cumprir seu objetivo de ser fonte de dados para os relatórios fiscais e as demonstrações contábeis.
- **Mapeamento.** Ao se definir uma entrada de dados, todas as regras necessárias para a montagem dos relatórios e dos demonstrativos são originárias da MSC. Essa montagem dos relatórios geralmente envolve mapeamentos complexos, tornando-se uma atividade onerosa para os entes da Federação. A existência de uma MSC uniforme facilita e simplifica esse trabalho por permitir a harmonização dos conceitos e uniformizar a estrutura de mapeamentos.
- **Geração automática de relatórios.** A contrapartida da entrega de um escopo de dados mais detalhado (MSC) dá-se com a geração pelo Siconfi dos relatórios fiscais e das demonstrações contábeis para o ente federativo. Assim, caberá ao ente a validação das informações mediante assinatura digital dos relatórios gerados. Caso não concorde com a informação gerada, ou haja algum entendimento diferente para a geração das declarações, o Siconfi permitirá a edição da declaração pelo ente.

Além dessas vantagens, a utilização da Matriz de Saldos Contábeis permitirá a criação de um repositório de dados federativos, com a coleta de dados por meio eletrônico e a possibilidade de intercâmbio de informações entre as esferas e os órgãos de governo. A padronização da informação contábil é um benefício alcançado com a utilização dessa Matriz.

Assim, com o objetivo de possibilitar a elaboração automatizada das demonstrações contábeis, dos relatórios exigidos pela LRF, das estatísticas fiscais e de outras informações que possam ser necessárias, foi estruturada a Matriz de Saldos Contábeis como base do programa Siconfi.

Em virtude da necessidade de envio de informações consolidadas dos entes e de informações segregadas por poderes e órgãos, foi definida a implementação do envio de dois tipos de Matriz:

1. A MSC, composta pelas informações consolidadas do ente e dos consórcios públicos, que será enviada pelo Poder Executivo, utilizada para gerar as demonstrações contábeis, os demonstrativos do relatório resumido de

execução orçamentária (RREO) e os demonstrativos da dívida consolidada líquida, de operações de crédito e de garantias e contragarantias do Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

2. A MSC Simplificada, que será enviada pelo Poder Executivo e pelos órgãos do Poder Legislativo, Judiciário e Ministério Público somente com informações do próprio Poder ou órgão. Esta Matriz será utilizada para gerar os demonstrativos da despesa com pessoal, da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar, todos do RGF.

A base da Matriz de Saldos Contábeis serão o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) da Federação e as contas do PCASP estendido necessárias à geração das declarações.

Com isso, é de entendimento da STN que a geração da MSC demandará do ente federativo a realização de um mapeamento da sua estrutura de contas contábeis e informações complementares para o modelo de estrutura definido na MSC. Não é necessário que o ente utilize a mesma estrutura do PCASP estendido ou da classificação por fonte ou destinação de recursos em seu sistema contábil, mas sim que faça a correspondência entre suas contas e os conceitos estabelecidos na MSC.

É importante salientar ainda que essas informações, na sua grande maioria, já são hoje utilizadas pelos entes para gerar seus relatórios contábeis e fiscais. Desse modo, a utilização da forma de coleta por meio da MSC não significa a adoção forçada de padrões específicos de registros de informações ou de determinada arquitetura de sistema informatizado para o envio de informações ou geração das declarações.

O objetivo da MSC é facilitar a geração de demonstrativos, relatórios e demonstrações, que passa a ser automática. Para isso é preciso uma padronização de conceitos, mas não necessariamente uma padronização de códigos. A seguir é apresentado um modelo da estrutura da MSC Conta Contábil.

Figura 1. Modelo da Estrutura da MSC Conta Contábil

Conta Contábil	Título	Conta Corrente	Saldo Inicial	Natureza Inicial	Movimento		Saldo Final	Natureza Final	MSC Simplificada
					Débito	Crédito			
4.6.0.0.00.00	Valorização e Ganhos Com Ativos								
4.6.1.0.00.00	Reavaliação de Ativos								
4.6.2.0.00.00	Ganhos com Alienação								

Fonte: STN

No que tange à MSC Conta Corrente, a Secretaria do Tesouro Nacional verificou que apenas as contas contábeis não seriam suficientes para o correto preenchimento dos demonstrativos e dos relatórios contábeis e fiscais. Assim, foram criadas informações adicionais (contas correntes) capazes de fornecer essas informações deficitárias que, com o auxílio das tabelas e das regras de formação, complementarão a informação necessária para a elaboração dos demonstrativos e dos relatórios.

A MSC Conta Corrente será utilizada sempre que a conta contábil não fornecer as informações suficientes para o preenchimento dos demonstrativos. Nesses casos, a conta contábil estará ligada a uma conta corrente específica, que será capaz de fornecer a informação necessária para o preenchimento dos demonstrativos e dos relatórios.

Figura 2. Modelo da Estrutura da MSC Conta Corrente

Conta Contábil	Balancete Conta-Corrente	Saldo Inicial	Natureza Inicial	Movimento		Saldo Final	Natureza Final
				Débito	Crédito		
6.2.2.1.3.01.00 Credito Empenhado a Liquidar	Xx.Xxxx + X.X.Xx.Xx + Xx+Xxxx						
	Xx.Xxxx + X.X.Xx.Xx + Xx+Xxxx						
6.2.2.1.3.02.00 Credito Empenhado em Liquidação	Xx.Xxxx + X.X.Xx.Xx + Xx+Xxxx						

Fonte: STN

Tendo em vista a necessidade das informações detalhadas, foram criados seis tipos de contas correntes.

Quadro 5. Quadro detalhado dos tipos de contas correntes

Tipo de conta corrente	Título	Descrição	Composição (nº de dígitos)
1	Atributo SF	Financeiro ou permanente (1)	X
2	Célula da despesa	Classificação funcional (5) + natureza da despesa (10) + fonte de recursos (2) + CEI (3)	XX.XXX+ X.X.XX.XX.(XXXX) +XX+XXX
3	Célula da receita	Natureza da receita (10) + fonte de recursos (2) + CEI (3)	XXXX.XX.XX.(XX)+ XX+XXX
4	Consórcios públicos	Identificação do consórcio (3) + tipo de recurso (5) + classificação funcional (5) + natureza da despesa (6) + fonte de recursos (2) + CEI (3)	XXX+X.XXXX+ XX.XXX + X.X.XX.XX + XX+XXX
5	Controle por fonte de recursos e atributo SF	Atributo SF (1) + fonte de recursos (2) + CEI (3)	X+XX+XXX
6	Restos a pagar	Classificação funcional (5) + natureza da despesa (10) + fonte de recursos (2) + CEI (3) + ano de inscrição (4)	XX.XXX+ X.X.XX.XX.(XX.XX) +XX+XXX+XXXX

Fonte: STN

- Conta corrente 1 – atributo SF: composta de um dígito e foi criada para atender à Lei n. 4.320/1964. Permite segregar as contas do ativo e do passivo em financeiro e permanente.
- Conta corrente 2 – célula da despesa: composta de até vinte dígitos e identifica informações da execução orçamentária dos dispêndios realizados para o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos. Os dígitos são formados pela classificação funcional, que segrega as dotações em funções e subfunções, pela classificação da despesa por natureza, consubstanciada na Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, acrescida de detalhamento que possibilita o preenchimento dos demonstrativos fiscais, pela classificação por fonte de recursos, padronizada para o Siconfi, e pela codificação denominada Código de Entrada de Informações (CEI), que permite a inclusão de informações gerenciais na MSC.
- Conta corrente 3 – célula da receita: composta de até 15 dígitos que identificam informações sobre os ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado. Os dígitos são formados pela classificação da receita por natureza, consubstanciada na Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, acrescida do detalhamento já utilizado pelo Siope e pelo Siopes, pela classificação por fonte de recursos, padronizada para o Siconfi e pelo CEI, que permite a inclusão de informações gerenciais na MSC.
- Conta corrente 4 – consórcios públicos: composta de 28 dígitos que têm como objetivo identificar as informações da execução orçamentária realizada no consórcio público que serão consolidadas nos demonstrativos fiscais do ente consorciado. A Portaria STN n. 72/2012 determina que os entes consorciados, ao elaborarem os Demonstrativos da Educação e da Saúde, integrantes do RREO, e o Demonstrativo da Despesa com Pessoal, que integra o RGF, apresentarão a consolidação das contas, incluindo a execução orçamentária e financeira do consórcio público. A conta corrente de consórcio é formada por um número sequencial que identifica se o orçamento é do exercício ou se é de restos a pagar seguido pelo ano de inscrição, pela classificação funcional, que segrega as dotações em funções e subfunções, pela classificação da despesa por natureza, consubstanciada na Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, acrescida de detalhamento que possibilita o preenchimento dos demonstrativos fiscais, pela classificação por fonte de recursos, padronizada para o Siconfi, e pelo CEI, que permite a inclusão de informações gerenciais na MSC.

- Conta corrente 5 – controle por fonte de recursos e atributo SF: será utilizada para identificação tanto do atributo de superávit financeiro quanto da fonte de recursos das contas do ativo que necessitam dessa identificação.
- Conta corrente 6 – restos a pagar: composta de 21 dígitos e tem como objetivo a identificação do ano de inscrição dos restos a pagar e suas classificações orçamentárias. Os dígitos são formados pela classificação funcional, que segrega as dotações em funções e subfunções; pela classificação da despesa por natureza, consubstanciada na Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, acrescida de detalhamento que possibilita o preenchimento dos demonstrativos fiscais; pela classificação por fonte de recursos, padronizada para o Siconfi; e pelo ano de inscrição dos restos a pagar.

Para gerar a informação da MSC serão utilizados detalhamentos e classificações definidos especificamente para o Siconfi. A classificação por natureza de despesa será acrescida de quatro dígitos necessários para o preenchimento dos demonstrativos fiscais, incluindo o detalhamento utilizado pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope) e pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops). A classificação por natureza de receita será acrescida de detalhamento de dois dígitos utilizados pelo Siope e pelo Siops.

O Código de Entrada de Informações (CEI) é uma estrutura complementar composta de três dígitos, com informações necessárias ao preenchimento dos demonstrativos fiscais que não podem ser geradas pelas demais classificações utilizadas nas células da despesa e da receita. O CEI possibilita o envio, por meio da MSC, de informações tipicamente gerenciais.

4.2.2 Matriz de Saldos Contábeis – demonstrativos

Conforme observado, as informações contábeis e fiscais dos entes da Federação serão coletadas de forma padronizada por meio da MSC com a finalidade de elaborar os relatórios e os demonstrativos do setor público brasileiro. A MSC tem como objetivo otimizar essa coleta com vistas à consolidação das contas nacionais. Cada demonstrativo contábil e fiscal tem suas peculiaridades. Portanto, é necessário identificar as necessidades de cada um para propor a formulação de uma MSC que atenda a todos.

Os demonstrativos apresentam nas colunas normalmente os contextos (mês, bimestre, ano, etc.) ou as dimensões com as informações sobre as contas contábeis utilizadas (crédito inicial, crédito autorizado, previsão inicial, etc.), e nas linhas, os conceitos

(natureza da receita, natureza da despesa, função, subfunção, etc.), com as informações dos componentes das contas correntes. As informações inseridas nas células são os saldos das contas no final do período informado. Quando for necessário inserir os valores de movimentação a crédito ou a débito, essa informação estará explícita no mapeamento.

A LRF cita, em seu art. 48, que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, os orçamentos e as leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; bem como as versões simplificadas desses documentos.

4.2.2.1 Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)

A Constituição da República Federativa do Brasil estabeleceu em seu artigo 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo publicará até trinta dias após o encerramento de cada bimestre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), regulamentado pela LRF no artigo 52.

Para o mapeamento, os demonstrativos do RREO são apresentados em tabelas no formato Excel e identificados com a mesma numeração dos anexos que compõem a Parte III do *Manual dos demonstrativos fiscais (MDF)*. O RREO é composto pelos seguintes demonstrativos:

- Anexo 1 – Balanço Orçamentário;
- Anexo 2 – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- Anexo 3 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- Anexo 4 – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores;
- Anexo 5 – Demonstrativo do Resultado Nominal;
- Anexo 6 – Demonstrativo do Resultado Primário;
- Anexo 7 – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- Anexo 8 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- Anexo 9 – Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital;

- Anexo 10 – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores;
- Anexo 11 – Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos;
- Anexo 12 – Demonstrativo das Despesas com Saúde;
- Anexo 13 – Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas; e
- Anexo 14 – Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

A seguir, para efeito ilustrativo, são apresentadas particularidades para mapeamento de alguns dos anexos do RREO, conforme consta no *Manual dos demonstrativos fiscais (MDF)*:

Anexo 1 – Balanço Orçamentário:

- as colunas de previsão inicial, previsão atualizada da receita e receitas realizadas são preenchidas com o saldo das contas contábeis;
- as linhas correspondentes às receitas correntes e às receitas de capital são apresentadas observando-se os critérios da conta corrente por natureza de receita;
- as colunas de dotação inicial, créditos adicionais, dotação atualizada, despesas empenhadas e despesas liquidadas são preenchidas com o saldo das contas contábeis;
- as linhas correspondentes às despesas correntes e às despesas de capital são apresentadas observando-se os critérios da conta corrente por natureza de despesa.

Anexo 2 – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção:

- as informações das células são formadas pela conjugação das contas contábeis das colunas referentes à dotação inicial, à dotação atualizada, às despesas empenhadas e às despesas liquidadas com a conta corrente das células de despesa, compostas por função, subfunção e natureza da despesa.

4.2.2.2 Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo 54, estabelece que ao final de cada quadrimestre será emitido o Relatório de Gestão Fiscal, que visa a dar transparência à gestão fiscal pelos gestores de cada poder da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. O RGF é composto pelos seguintes demonstrativos:

- Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
- Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada;
- Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores;
- Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito;
- Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
- Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar; e
- Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal.

A seguir, para efeito ilustrativo, são apresentadas particularidades para mapeamento de alguns dos anexos do RGF conforme consta no *Manual dos demonstrativos fiscais (MDF)*:

Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal

Para sua elaboração, apenas a MSC Conta Contábil Simplificada não é suficiente. Deverá ser utilizada a MSC Conta Corrente com o detalhamento necessário para a apuração dos valores, ou seja, as células relativas às colunas despesas executadas apresentam valores da conjugação das contas contábeis com componentes das contas correntes de natureza de despesa do período a que o saldo se refere.

Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar

As células apresentam valores da conjugação da MSC Conta Contábil com componentes da conta corrente 6 (restos a pagar) do período a que o saldo se refere, conforme demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6. Quadro detalhado da conta corrente de restos a pagar

Tipo de conta corrente	Título	Descrição	Composição (nº de dígitos)	Fundamento
6	Restos a pagar	Classificação funcional (5) + Natureza da despesa (10) + fonte de recursos (2) + ano de inscrição (4)	XX.XXX+ X.X.XX.XX.(XX.XX) +XX+ XXXX	– Classificação funcional: Portaria MOG 42/99 – Classificação por Natureza da Despesa: Portaria STN/SOF 163/01 + detalhamento Siops e Siops – Classificação por fonte de recursos: padronizada para o Siconfi – Ano de inscrição do restos a pagar

Fonte: STN

5 NECESSIDADES DOS ESTADOS PARA A INSTRUMENTALIZAÇÃO DO SICONFI

Os requisitos mínimos contábeis para o sistema integrado de administração financeira e controle de cada ente da Federação foram estabelecidos pela Portaria STN n. 548/2010. Determinou-se que esse sistema, com base nos registros contábeis, deverá gerar o diário, o razão e o balancete contábil em conformidade com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, além de permitir a elaboração das demonstrações contábeis, dos relatórios e dos demonstrativos fiscais, do demonstrativo de estatística de finanças públicas e a consolidação das contas públicas.

Por essa razão, a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central de contabilidade da União, definiu como objetivo estratégico a estruturação de um sistema de coleta e disseminação de informações com vistas a identificar metodologias, processos e oportunidades para aprimorar a transparência da gestão e da utilização de recursos públicos.

A implantação do Siconfi, conforme previsto pelo Termo de Especificações de Negócio do Sistema publicado pela STN, ocorrerá em duas etapas, com formas diferentes de coleta das informações dos entes da Federação.

Na primeira etapa, que ocorrerá a partir de junho de 2014, o Siconfi coletará as informações referentes ao Quadro dos Dados Contábeis Consolidados (QDCC) daqueles entes que implantaram o PCASP. Porém, o SISTN continuará disponível para coletar os dados referentes ao Quadro dos Dados Contábeis Consolidados (QDCC) dos entes que ainda não adotaram o PCASP, bem como as informações relativas aos demonstrativos fiscais e ao Cadastro de Operações de Crédito de todos os entes.

Em 2014, os Poderes e os órgãos dos entes da Federação poderão enviar as informações pelo Portal Siconfi por meio da digitação de formulários, pela transmissão de planilhas padronizadas ou pela transmissão de arquivos XBRL.

Assim, é possível verificar que nesta primeira etapa não haverá coleta por meio de Matriz de Saldos Contábeis, somente o envio dos relatórios, porém é importante ressaltar que os entes da Federação que implantaram o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público no exercício de 2013 prioritariamente deverão enviar as informações do QDCC por meio do Siconfi. Há ainda a possibilidade de envio pelo SISTN em casos especiais, tais como aqueles oriundos de problemas sistêmicos.

Em 2015 iniciar-se-á a segunda etapa, que consistirá no envio de informações contábeis e fiscais referentes ao QDCC e das relativas aos demonstrativos fiscais. O SISTN continuará disponível apenas para coletar os dados que ainda não tenham sido incorporados pelo novo sistema. Nessa etapa, os Poderes ou órgãos dos entes, além das formas de coleta e transmissão de dados disponíveis em 2014, poderão enviar os dados por meio da Matriz de Saldos Contábeis (MSC) estabelecida pela STN.

Vale salientar que as inserções dos dados estarão sujeitas a posterior validação e homologação pelos representantes legais de cada ente, independentemente da forma escolhida para seu envio. As informações e as formas de coleta de dados em cada etapa estão devidamente relacionadas no Quadro 7, disponibilizado pela STN.

Quadro 7. Cronograma de implantação do Siconfi

Ano	2014		2015	
	Declarações	Formas de inserção (alternativas)	Declarações	Formas de inserção (alternativas)
SISTN	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Anual/QDCC (para entes que não adotam o PCASP) - RREO - RGF - COC 	<ul style="list-style-type: none"> - Digitação de dados 	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Anual/QDCC (para entes que não adotam o PCASP) - COC 	<ul style="list-style-type: none"> - Digitação de dados
SICONFI	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Anual/QDCC (para entes que adotaram o PCASP) 	<ul style="list-style-type: none"> - Digitação de dados (permite comando "colar dados") - Transmissão de planilhas padronizadas - Transmissão de arquivos XBRL 	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Anual/QDCC (para entes que adotaram o PCASP) - RREO - RGF 	<ul style="list-style-type: none"> - Digitação de dados (permite comando "colar dados") - Transmissão de planilhas padronizadas - Transmissão de arquivos XBRL - Transmissão da Matriz de Saldos Contábeis (MSC)

Fonte: STN

Na Nota Técnica n. 3/2013/CCONF/Sucon, a Secretaria do Tesouro Nacional ressalta que o SISTN será substituído pelo Siconfi, permitindo assim, além da inserção de dados nos mesmos moldes hoje existentes, novas formas de inserção, dentre elas a MSC, que será inicialmente mais uma alternativa de coleta de informações disponível aos entes da Federação.

Também é destacado na referida nota que futuramente, após ampla discussão com representantes dos entes da Federação, se pretende adotar a MSC como única forma de coleta de dados.

A MSC está sendo estruturada com base em contas contábeis e informações complementares necessárias à geração das demonstrações contábeis, dos relatórios e das estatísticas fiscais. As contas contábeis da MSC estão alinhadas ao PCASP detalhado até o sétimo nível, mas isso não representa a necessidade de adoção, pelos entes, desse plano de contas detalhado, conforme dispõe o Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis 00/2013:

Para permitir esse mapeamento e a elaboração automática das declarações, é necessária uma codificação padronizada das contas contábeis e das informações complementares. Entretanto a utilização de contas do modelo de detalhamento do PCASP (IPC 00) ou da classificação por fonte ou destinação de recursos não significa uma tentativa de padronizar essa codificação na Federação. Ou seja, não haverá obrigatoriedade de utilização dessa codificação nos planos de contas ou nos SIAFIC, mas sim a necessidade de fornecer a informação que corresponda ao código indicado.

...

Desse modo, a utilização da forma de coleta por meio da MSC não significa a adoção forçada de padrões específicos de registros de informações ou de determinada arquitetura de sistema informatizado para o envio de informações ou geração de declarações. O objetivo da MSC é facilitar a geração de demonstrativos, relatórios e demonstrações, que passa a ser automática. Para isso é necessária uma padronização de conceitos, mas não necessariamente uma padronização de códigos (Nota Técnica n.3/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF).

É importante ressaltar que existe a obrigatoriedade da utilização do PCASP pelos entes até o quinto nível, sendo facultado o detalhamento após este nível. No caso da Matriz de Saldos Contábeis, em que está sendo utilizado o detalhamento até o sétimo nível, deve ocorrer uma correspondência entre a codificação utilizada pelo ente e a necessária para gerar as informações à MSC.

Segundo a STN, as informações constantes na MSC serão extraídas do Siafic do ente e transmitidas ao Siconfi via web. Para gerar a MSC, os Poderes ou órgãos do ente deverão assegurar a correspondência das informações contidas em seus sistemas com a MSC. Essa correspondência visa a assegurar que toda a informação coletada no Siconfi estará sob um mesmo padrão e que os relatórios e as demonstrações gerados a partir da MSC refletirão as regras previamente publicadas e debatidas pela STN e pelos entes federativos nos grupos técnicos.

Assim, verifica-se que a geração da MSC demandará dos entes a realização de um mapeamento da sua estrutura de contas contábeis e informações complementares para o modelo de estrutura definido na MSC (taxonomia). Conforme relata a Nota Técnica n. 3/2013/CCONF/Sucon, não será necessário que o ente utilize a mesma estrutura do PCASP estendido ou da classificação por fonte ou destinação de recursos em seu sistema contábil, mas sim que realize a correspondência entre suas contas e os conceitos estabelecidos na MSC.

Para a implantação do Siconfi, a STN prevê ainda auxílio aos entes da Federação quanto ao uso da nova ferramenta, disponibilizando material didático, treinamentos específicos, além de um canal direto de comunicação com a equipe dessa Secretaria para atendimento exclusivo aos usuários do sistema.

6 CONCLUSÃO

A administração pública vivencia um processo de transformação tanto em face da implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCT SP) quanto em decorrência das demandas da legislação por maior transparência na gestão dos recursos públicos e da sociedade por crescente participação e controle da gestão pública.

A Lei Complementar n. 101/2000 atribui ao Poder Executivo da União a função de consolidar as contas dos entes da Federação concernentes ao exercício anterior e de promover sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

Este estudo trata dos requisitos postos aos estados para adequação ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), que funcionará como principal instrumento para a consolidação das contas públicas. A fim de sanar algumas dificuldades existentes na obtenção de informações das entidades abrangidas

pela consolidação, o Siconfi utilizará a linguagem de comunicação Extensible Business Reporting Language (XBRL), a qual cria uma ligação entre as tecnologias de informação e as normas contábeis e as legislações em vigor.

Esse sistema promoverá a simplificação do processo de consolidação das contas públicas porque facilita a inserção das informações pelos entes e oferece uma interface mais amigável e moderna ao usuário. O Siconfi apresenta ganhos consideráveis em relação ao SISTN pelo fato de possibilitar o preenchimento *off-line* das declarações, o uso do comando “colar dados” para auxiliar no preenchimento e por permitir o envio dos dados por meio da MSC em um único arquivo. Além disso, a obtenção de informações consolidadas no âmbito do setor público é um aspecto essencial ao processo de tomada de decisão e ao exercício do controle social.

É verdade que os estados ainda precisam adequar os respectivos sistemas contábeis para que estejam aptos a adentrar essa nova realidade de transmissão de dados contábeis e fiscais que ora se configura. No entanto, o Siconfi fornecerá todo o suporte à Secretaria do Tesouro Nacional para o cumprimento de sua função, em particular a implementação dos controles legais e dos previstos pelas normas contábeis. Servirá também para disponibilizar informações de interesse da administração pública e da sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Contabilidade avançada**. São Paulo: Atlas, 1997.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm > .

_____. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm > .

_____. **Lei Complementar n. 131**, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm > .

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Conferência na Universidade Federal de Santa Maria, Rio Grande do Sul, 29/03/2012.

CAMPOS, Maria Luiza de Almeida; GOMES, Hagar Espanha. **Taxonomia e Classificação: o princípio de categorização.** 2008. Disponível em: < http://www.dgz.org.br/ago08/Art_01.htm > .

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.128/08.** Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128 > .

_____. **Resolução CFC n. 1.133/08.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133 > .

_____. **Resolução CFC n. 1.134/08.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134 > .

CORBARI, Ely Célia. Accountability e controle social: desafio à construção da cidadania. **Cadernos da Escola de Negócios da Unibrasil**, Curitiba, n. 2, jan.-jun. 2004.

FERREIRA, Augusta; SANTOS, Carlos. Linguagem XBRL: suporte à consolidação de contas na administração pública. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 4, p. 126-139, out.-dez. 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo, Atlas, 1999.

HOFFMAN, C.; STRAND, C. **XBRL essentials.** New York: AICPA, 2001.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Public Sector Accounting Standards.** N. 1 – Apresentação das demonstrações contábeis. 2010.

_____. **International Public Sector Accounting Standards.** N. 6 – Demonstrações consolidadas e separadas. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOREIRA, Orandi; RICCIO, Edson Luiz. **O XBRL no Brasil: um estudo empírico com as empresas de capital aberto.** 2005. Disponível em: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03102005-162917/pt-br.php> > .

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, José Luis dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade internacional avançada.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.** 5. ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

_____. **Conceitos de XBRL e taxonomia.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/Conceitos_XBRL_Taxonomia.pdf > .

_____. **Especificações de negócio do Siconfi.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/Especificacoes_Negocio_Siconfi1.pdf > .

_____. **Estratégia de consolidação nacional das contas.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/Estrategia_Consolidacao_Contas_Nacionais_GTSIS_%2020111118.pdf > .

_____. **Matriz de saldos contábeis.** Disponível em: < https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/Apresentacao_MSC-GTSIS.pdf > .

_____. **Siconfi – modelo de negócio.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/Siconfi_Modelo_Negociol.pdf > .

_____. **Siconfi – modelo tecnológico.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/siconfi_Modelo_Tecnologico.pdf > .

_____. **Taxonomia da contabilidade pública.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/Taxonomia_Contabilidade_Publica.pdf > .

_____. **XBRL e taxonomia.** Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/relatorios/XBRL_Taxonomia.pdf > .

SILVA, Maurício Corrêa da et al. Consolidação das contas públicas: análise do cumprimento do art. 51 da LR F pelos municípios do Estado do Rio Grande do Norte. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 10, n. 30, p. 77-89, ago.-nov. 2011.

SILVA, Paulo Caetano da; TEIXEIRA, Cesar Camilo. **A gestão da informação financeira do Banco Central do Brasil apoiada por XBRL.** Salvador, 2004.

SWAGERMAN, D. M. et al. **Application of XBRL for local authorities.** Twente, 2004.

**ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
DIFICULDADES, FACILIDADES E BENEFÍCIOS
DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA PARA
OS ENTES ESTADUAIS**

Arilda Alves Rodrigues Barbosa
PBH/MG

Edileni Francisco dos Santos Menezes
Sefaz/GO

Euzébio Francisco Santos
Sefaz/AL

Isabella Kênia Fonseca Viegas
Sefaz/MG

Jenisvaldo Oliveira Rocha
Sefaz/PI

José Luiz Marques Barreto
Sefaz/DF

Márcia Fernanda de Moraes Santos
Seplan/PI

Melissa Barbano Trindade
Sefaz/SP

Coordenador/orientador:

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento
Analista de Finanças e Controle – STN
Especialista em Contabilidade Pública pela UnB
heriberto.nascimento@fazenda.gov.br



AGRADECIMENTOS

Agradecemos ao orientador, Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, cujos ensinamentos e orientações foram de grande valia para conclusão do trabalho.

À Fátima Guerreiro da Sefaz/BA pela organização do Programa de Estudos Esaf-Fórum dos Estados e pelas palavras de motivação e entusiasmo.

À Selene Peres Nunes, parecerista da ESAF, pela dedicação em conhecer o trabalho e pelas orientações e indicação à publicação.

À todos os colegas que representaram seus estados, por terem se empenhado para edificação deste trabalho com o tema voltado para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

À Esaf pela coordenação e excelência do Programa de Estudos do Fórum dos Estados.

E, finalmente, agradecemos aos contadores gerais das Secretarias de Estado, que responderam tão prontamente ao questionário proposto e contribuíram de forma preciosa para a sua execução.

RESUMO

Diante do cenário de mudanças trazidas pela globalização de mercados e do desejo comum dos governos em operar uma contabilidade padronizada em nível internacional, a contabilidade aplicada ao setor público brasileira, convergida a padrões internacionais, surge como poderoso instrumento de gestão da informação e de tomada de decisão. Nesse contexto, este trabalho teve o objetivo de mapear o processo de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no âmbito dos estados federados brasileiros, apresentando-se as dificuldades, as facilidades e os benefícios desse processo sob a ótica dos contadores estaduais. Para tal estudo, utilizou-se aplicação de questionário para diagnosticar as dificuldades encontradas e as experiências vivenciadas. Com os dados compilados, realizou-se uma análise quantitativa, o que resultou num cenário atual do processo de convergência nos estados brasileiros. Além disso, realizou-se também uma avaliação qualitativo-comparativa no que tange à evolução do processo de convergência do Estado brasileiro no contexto internacional de padronização das normas contábeis. Conclui-se que ainda existem importantes desafios a ser superados para que o processo de convergência seja totalmente concluído. Tais desafios são principalmente de cunho político, tecnológico, normativo e de capital humano qualificado. É importante enfatizar que os entes reconhecem a relevância do processo, e o Brasil já deu seu primeiro passo rumo à padronização das normas contábeis. Descortinadas as vivências enfrentadas pelos estados, espera-se um intercâmbio entre os atores diretos envolvidos num processo contínuo de aperfeiçoamento, que requer articulação, compreensão, desenvolvimento, vontade política, transparência e padronização.

Palavras-chave: Convergência. Padronização. Informação.

ABSTRACT

Given the changes brought about by globalization of markets and the common desire of governments to operate a standardized international accounting, the Brazilian public sector accounting converged to international accounting standards arises as a powerful tool for information management and decision-making. In this context, this work aimed to map the convergence of Brazilian accounting standards applied to the public sector of the Brazilian federal states, presenting difficulties, facilities and benefits of this process from the perspective of state accountants. For this study, a questionnaire was applied in order to diagnose the difficulties and experiences. With the compiled data a quantitative analysis has been performed showing the current scenario of the convergence process in the Brazilian states. Moreover, it was also held a qualitative comparative assessment regarding the evolution of the convergence process of the Brazilian State in the international context of standardization of accounting standards. It is therefore concluded that there are still major challenges to be overcome for the convergence of accounting to be fully completed. These challenges are mainly political, technological, and regulatory, and of skilled human capital. It is important to emphasize that the states recognize the importance of that process and Brazil has already taken its first step toward standardization of accounting standards. Unveiled the experiences faced by states, we expect unforeseen direct exchange between the actors involved in a continuous improvement process that requires articulation, understanding, development, political will, transparency and standardization. It is hoped a productive exchange between direct stakeholders, in a process that improves continuously and requires articulation, understanding, development, political will, transparency and standardization.

Keywords: Convergence. Standardization. Information.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 405
 - 1.1 Apresentação, 405
 - 1.2 Objetivos, 406
 - 1.2.1 Objetivo geral, 406
 - 1.2.2 Objetivos específicos, 407
 - 1.3 Justificativa, 407

- 2 REFERENCIAL TEÓRICO, 408
 - 2.1 Conceito e objetivos da convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade, 409
 - 2.2 A normatização da contabilidade pública no Brasil e o processo de convergência, 410
 - 2.3 A importância dos órgãos de controle interno e externo no processo de convergência, 412
 - 2.4 Levantamento descritivo das Normas Brasileiras de Contabilidade com base nos itens da Portaria STN n. 828/2011, 413
 - 2.4.1 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas, 413
 - 2.4.2 Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência, 414
 - 2.4.3 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, 414
 - 2.4.4 Registro de fenômenos econômicos resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão, 415
 - 2.4.5 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, 415
 - 2.4.6 Implementação do sistema de custos, 415
 - 2.4.7 Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais, 416
 - 2.4.8 Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 416

3 METODOLOGIA, 417

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS, 418

4.1 Diagnósticos da situação dos estados no processo de convergência, 418

4.1.1 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas, 418

4.1.2 Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência, 419

4.1.3 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, 420

4.1.4 Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão, 421

4.1.5 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, 422

4.1.6 Implementação do sistema de custos, 423

4.1.7 Aplicação do Plano de Contas detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais, 424

4.1.8 Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 426

4.2 Dificuldades e facilidades do processo de convergência, 427

4.2.1 Facilidades do processo de convergência – análise das respostas prestadas pelos contadores dos estados, 427

4.2.2 Dificuldades do processo de convergência – análise das respostas prestadas pelos contadores dos estados, 428

4.2.3 Benefícios do processo de convergência, 430

4.2.4 Quadro geral da convergência contábil das Unidades da Federação, 433

5 CONCLUSÃO, 434

REFERÊNCIAS, 435

ANEXO, 437

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas, 419
- Gráfico 2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência, 419
- Gráfico 3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis, 421
- Gráfico 4. Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão, 422
- Gráfico 5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, 423
- Gráfico 6. Implementação do Sistema de Custos, 424
- Gráfico 7. Aplicação do Plano de Contas detalhado em nível exigido para a consolidação das contas nacionais, 425
- Gráfico 8. Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 427
- Gráfico 9. Estágio de Convergência de todos os Temas da Portaria STN 828/2001, 434

LISTA DE SIGLAS

PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
CF	Constituição Federal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LC	Lei Complementar
PPP	Parcerias Público-Privadas
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
CFC	Conselho Federal de Contabilidade

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

As transformações decorrentes da globalização econômica têm se refletido no setor contábil. É cada vez mais presente a exigência da divulgação de demonstrações contábeis comparáveis e que possam ser interpretadas pelos mais diversos interessados na informação contábil nos diferentes países. Essas demonstrações devem ser fidedignas e claras a fim de ilustrar de forma confiável a saúde econômica e financeira das empresas. Assim, para determinar e divulgar os padrões das demonstrações contábeis, o International Accounting Standards Board (IASB) editou as Normas Internacionais de Contabilidade (International Financial Reporting Standards – IFRS) para as empresas.

A necessidade de divulgar informações contábeis comparáveis e de melhor qualidade também foi percebida no setor público, fato que levou a International Federation of Accountants (IFAC) a criar um órgão que se debruçaria sobre as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – sigla em inglês). Em razão dessa necessidade também percebida no Brasil e acompanhando a tendência internacional, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que devem ser atendidas pelos governos federal, estaduais e municipais e que se constitui em um importante passo rumo à convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais descritos nas IPSAS.

O movimento brasileiro de convergência impulsiona uma série de mudanças na forma de tratar a contabilidade pública, afetando desde a abordagem patrimonial até o desenvolvimento de sistemas mais avançados e seguros para registrar os atos e os fatos contábeis pertinentes à administração financeira pública em toda a sua complexidade e extensão. A convergência também desperta mudanças culturais, como o maior cuidado com a guarda e o controle dos bens públicos, a revisão de critérios de julgamento da essência do fenômeno contábil em detrimento do formalismo legal (princípio da essência sobre a forma) e permite a compreensão dos atos de gestão pela sociedade, por meio da divulgação objetiva e transparente do patrimônio público.

As principais leis vigentes no Brasil que norteiam a contabilidade pública são a Lei n. 4.320/1964 e a Lei Complementar n. 101/2000. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) são instrumentos que vieram a aprimorar o

cumprimento dessas leis de forma mais efetiva, pois suas diretrizes permitem melhorar a tomada de decisão e enfatizam a importância da transparência, do controle e da responsabilidade dos gestores públicos.

A Portaria n. 828, de 14 de dezembro de 2011, da Secretaria do Tesouro Nacional, elenca os procedimentos contábeis patrimoniais detalhados nas NBCASP que deverão ser adotados até o final do exercício de 2014. Os itens nela citados visam a padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo a fim de permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas num plano de contas único, proporcionando maior transparência às contas públicas.

Nesse contexto, este estudo tem o objetivo de verificar o atual estágio de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelos estados da Federação e pelo Distrito Federal, levantando as dificuldades e as facilidades que apresentam para adesão às novas normas e evidenciando os benefícios alcançados com a implantação desse processo. O trabalho consiste de exploração bibliográfica, levantamento e análise de dados obtidos por pesquisa descritiva e qualitativa, formalizada em questionário escrito, endereçado aos contadores gerais dos estados.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Alguns trabalhos sobre o processo de convergência já foram desenvolvidos por meio de pesquisas no que tange à adoção das NBCASP para se coadunar com as IPSAS. Esses trabalhos, a exemplo daquele encomendado pelo Banco Mundial e pelo Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin), abordaram essencialmente questões procedimentais, ações que seriam empreendidas para a consecução do processo de convergência e a eficácia dos métodos em uso até o momento da referida pesquisa.

Neste trabalho, os resultados esperados com a pesquisa qualitativa e descritiva foram: i) conhecer as circunstâncias favoráveis que possibilitam a alguns estados avançarem com maior velocidade na adesão à convergência, assim como levantar os desafios que outros estados precisam superar para adequar os processos de modo que atendam às exigências legais; e ii) apontar os benefícios colhidos por aqueles que implementaram grande parte das orientações das NBCASP, o que demonstra a relevância do processo de convergência.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos deste trabalho estão relacionados a seguir:

- Analisar o atual estágio de adoção das NBCASP. Dos resultados da pesquisa, obtém-se uma posição sobre o atendimento às regras emanadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria n. 828/2011 e outras expedidas posteriormente, evidenciando os tópicos que exigem mais esforços para atender às demandas de convergência – os que vêm sendo atendidos parcialmente pelos entes e os que já foram convergidos.
- Identificar as facilidades e as dificuldades que os estados apresentam no processo de convergência. Dessa forma, são conhecidos os arranjos institucionais, técnicos, de processos e de recursos que impulsionam a adequada convergência dos procedimentos relacionados nas portarias da STN, assim como os impasses que os estados precisam superar.
- Evidenciar os benefícios concretamente alcançados com a implantação do processo de convergência. A literatura relata benefícios, tais como transparência na gestão dos recursos públicos, demonstrações contábeis mais claras e objetivas, agilidade nas conciliações e nos fechamentos contábeis e veracidade de informações patrimoniais. Entretanto, é importante conhecer se a implantação parcial das adequações determinadas pelas NBCASP já é capaz de trazer melhorias visíveis para o estado.

1.3 Justificativa

A contabilidade, por ser uma ciência social, sofre influência dos aspectos culturais, políticos, históricos e econômicos no ambiente em que se insere. No Brasil, o modelo contábil atualmente empregado para o setor público baseia-se precipuamente na Lei Federal n. 4.320/1964 e na Lei Complementar n. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. O setor público não adota atualmente, de forma integral, o regime de competência.

Em busca de transparência na gestão pública e de padronização das normas internacionais de contabilidade, as empresas e as entidades públicas passam por um processo de convergência de normas contábeis. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com organismos governamentais, busca editar um arcabouço legal que vai nortear uma nova contabilidade aplicada ao setor público e que esteja em harmonia com as normas internacionais padronizadas. Essa padronização é incentivada pela International Federation

of Accountants (Federação Internacional de Contadores – IFAC) por meio das IPSAS, em busca da harmonização e da uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais, que devem ser utilizadas pelos países e seus entes para que critérios de reconhecimento de receitas e despesas, avaliação de ativos e passivos e evidenciação das demonstrações contábeis sejam aplicados.

Implementar uma nova maneira de executar contabilidade no setor público brasileiro requer mudanças amplas e profundas. Não surpreende que se encontrem diferentes experiências quando das adequações que devem ser promovidas pelos entes, dada a extensão e a complexidade do arranjo institucional nacional e as particularidades organizacionais de cada ente da Federação.

O processo de convergência causa impacto tecnológico, institucional, orçamentário, legal e organizacional, de modo que cada ente se depara com adversidades ou facilidades advindas de seu ambiente interno, que se refletem diretamente na evolução do processo de convergência. Diante desse cenário, faz-se interessante conhecer que condições favorecem e que condições precisam ser aperfeiçoadas para que o processo de convergência de um determinado ente seja integralmente concluído.

O processo de adoção das NBCASP deve seguir um cronograma de ações para que os aspectos apontados na Portaria n. 828/2011 e suas alterações sejam atendidos. Diante da exigência legal de cumprimento de ações e da heterogeneidade do cenário institucional brasileiro, este estudo se justifica por trazer à análise quais seriam as melhores condições que o ente público precisa possuir para a completa implementação da convergência, nos termos das portarias da STN. Além disso, a relação custo/benefício da convergência, a razoabilidade de prazos e as condições e o papel dos órgãos envolvidos são questões que merecem reflexão, pois tocam em aspectos como divisão de esforços, mobilização orçamentária, recursos humanos e organizacionais, uma vez que o país manifestou sua adesão à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial teórico trata dos seguintes tópicos: o conceito de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade e seus objetivos; a importância dos órgãos de controle interno e externo no processo de convergência; por que compreender os aspectos facilitadores e dificultadores relacionados à convergência; os sistemas informatizados de apoio no contexto da convergência; os princípios fundamentais de contabilidade sob a

perspectiva do setor público como fundamento ontológico para a convergência; o levantamento descritivo das Normas Brasileiras de Contabilidade com base nos itens da Portaria STN n. 828/2011 e o cenário de dificuldades, facilidades e consequentes benefícios do processo de convergência identificados na literatura.

2.1 Conceito e objetivos da convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade

Convergência diz respeito à harmonização de procedimentos e metodologias em contabilidade pública, no sentido de adequar padrões estabelecidos em normas e técnicas próprias aplicáveis ao setor público. Há de se considerar, portanto, as definições trazidas na NBC TSP 16.1, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade pública, tendo em vista a harmonização em termos de comparabilidade e efetividade da informação produzida.

A STN define o processo de convergência como a adoção das normas internacionais de contabilidade no território brasileiro e dissemina benefícios gerais que se almeja obter, como a coleta, a escrituração e a demonstração de informação padronizada e de alta qualidade proporcionada pelo acompanhamento de atos e fatos relativos ao patrimônio público, que passa a ser o enfoque principal em substituição ao orçamento, que tem sido o paradigma mais recente.

Ainda de acordo com a STN, o objetivo da convergência é o resgate do verdadeiro objeto e da essência da contabilidade aplicada ao setor público: o patrimônio público. Daí decorrem importantes benefícios, como contribuir para melhorar a eficiência do gerenciamento da coisa pública e a racionalização da gestão dos recursos, na medida em que os dados registrados nos sistemas contábil, financeiro e orçamentário se tornam fontes de informações de natureza tanto orçamentária como econômica, financeira e física a respeito do patrimônio público.

Importante vetor para a deflagração da convergência é a necessidade de atender aos anseios da sociedade brasileira por maior transparência na administração pública. A contabilidade pode atender a esse clamor, posicionando-se como um instrumento tecnicamente eficiente e capaz de servir à ética e ao controle social na gestão pública. Em outras palavras, a contabilidade pública representa o principal instrumento de controle e acompanhamento das ações e das políticas públicas, que se materializam na correta aplicação dos recursos públicos, na condução ética da gestão e na obrigação dos gestores públicos de prestar contas.

2.2 A normatização da contabilidade pública no Brasil e o processo de convergência

De acordo com Silva (2007), a contabilidade é um sistema de informação que deve conter as qualidades básicas para cumprir adequadamente sua função: veracidade e consistência. Seguindo o pensamento do autor, que considera a contabilidade importante vetor do sistema de controle, seja pela análise e pelo registro dos fatos administrativos primários, seja pela relevância das informações produzidas e relatadas por intermédio das demonstrações contábeis e dos relatórios específicos, a normatização contábil integra a sistemática instrumental necessária para a eficiência no cumprimento desse mister.

A estrutura normativa da contabilidade aplicada ao setor público tem como ponto de partida a própria Constituição Federal como norma ápice, que no Capítulo II, a partir do artigo 163, estabelece normas de finanças públicas e remete para a lei complementar sua regulamentação infraconstitucional, com destaque para os aspectos orçamentário e da gestão financeira e patrimonial da administração pública, conforme artigo 165, § 9º. Vê-se o quanto o tema é sensível para o legislador constituinte, que não permite seu tratamento regulamentar por simples lei ordinária.

A Lei n. 4.320/1964, recepcionada pela Constituição de 1988, tem ao longo dos anos estabelecido as diretrizes gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

A Lei Complementar n. 101/2000 – LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, traz comando legal quanto a normas de consolidação e escrituração das contas públicas, prevendo a criação de órgão para a institucionalização do acompanhamento e da avaliação da política e a operacionalidade da gestão fiscal por meio do Conselho de Gestão Fiscal (artigo 67). Essa função vem sendo cumprida pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme o artigo 50, § 2º da LRF, que estabelece que enquanto não implantado o conselho a responsabilidade para a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas cabe ao órgão central de contabilidade da União.

Partindo do comando do artigo 113 da Lei n. 4.320/1964, a Portaria n. 184, de 25/08/2008, do Ministério da Fazenda e o Decreto n. 6.976, de 07/10/2009 (artigo 7º, inciso XXIV), dispõem sobre as diretrizes e estabelecem que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade publicados pela International Federation of Accountants (IFAC) e às Normas

Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Por sua vez, o artigo 4º desse decreto preconiza que o Sistema de Contabilidade Federal tem como objetivo promover: I - a padronização e a consolidação das contas nacionais; II - a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e III - o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Fazem parte das ações promovidas pela STN a identificação das necessidades de convergência, a adoção de normativos e manuais de instrução e procedimentos objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas e a adoção dos procedimentos necessários ao alcance dos objetivos de convergência. Atendendo a esse mister, a STN publica e reedita periodicamente o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, que está na quinta edição, e vem publicando portarias e Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) direcionadas à concretização da convergência contábil do setor público.

Foi instituído também o Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (SBCASP), visando a apoiar o processo de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (Portarias STN n. 437, de 12/07/2012, e 753, de 21/12/2012).

Com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as NBCT SP (16.1 a 16.11), o Conselho Federal de Contabilidade contribui para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, que se fazem necessários em face da dimensão e da diversidade da estrutura da administração pública brasileira, e possibilita atender às novas demandas sociais por um novo padrão de informações geradas pela contabilidade pública. Constitui, pois, um marco profissional que remete ao forte compromisso técnico e científico da contabilidade, bem como à decisiva vocação dos contadores brasileiros em buscar, de forma permanente, a instrumentalização do controle social.

Ao lado do CFC e da STN, os Tribunais de Contas, as instituições de ensino superior e demais representantes das esferas federal, estadual e municipal são também fundamentais participantes do processo de convergência.

Por fim, ressalte-se o papel do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), surgido no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

O FFEB insere-se no processo de convergência contábil porque, de acordo com seu documento de criação, foi instituído com a finalidade de congregiar os estados brasileiros e o Distrito Federal em um pacto federativo que visa à promoção de ações e atividades que contribuam para o aperfeiçoamento do federalismo fiscal brasileiro, para o amadurecimento do equilíbrio das relações federativas e para a eficácia das políticas nacionais de desenvolvimento, finalidade esta que se consubstancia na proposta de prover um espaço para a discussão e o estudo desses temas e, ao mesmo tempo, servir como instância consultiva para os estados brasileiros.

Cumprindo esse objetivo, o Núcleo de Contabilidade do Programa de Estudos e Pesquisas Esaf/FFEB 2013 aborda o tema da convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade objetivando definir procedimentos e avaliar impactos das alterações na contabilidade advindos dessa mudança.

2.3 A importância dos órgãos de controle interno e externo no processo de convergência

A convergência das normas e os padrões internacionais de contabilidade vêm sendo amplamente debatidos pelos órgãos de controle interno e externo, entre eles os Tribunais de Contas, que buscam parcerias com a Atricon, o Instituto Ruy Barbosa, a STN e o CFC, dentre outros, conforme sua missão institucional, e vislumbram a aproximação dos usuários da contabilidade às informações convergidas ao padrão internacional e à fiscalização das administrações públicas, prezando pela transparência, pela eficácia e pela modernização das práticas que vinham sendo adotadas.

O processo de convergência depara-se com dificuldades e divergências interpretativas. Um exemplo de situação enfrentada pelos órgãos de controle externo refere-se à padronização de entendimentos no julgamento das contas de forma isenta e uniforme. Em épocas anteriores, percebia-se que o julgo político podia superar o julgo técnico. Havia decisões distintas entre Tribunais de Contas, bem como interpretações variadas. Assim cita Odete Medauar (2003) sobre a independência dos Tribunais de Contas:

Criado por iniciativa de Ruy Barbosa, em 1890, o Tribunal de Contas é instituição estatal independente, pois seus integrantes têm as mesmas garantias atribuídas ao Poder Judiciário (CF, art. 73,§ 3º). Daí ser impossível considerá-lo subordinado ou inserido na

estrutura do Legislativo. Se a função é atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas constitucionais, é a de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três Poderes.

Superados os desafios da implantação pela forma sistemática de convergência, os órgãos atuarão de forma íntegra e monitorarão, com auxílio dos cidadãos, as entidades e seu patrimônio, os gestores e suas ações. Os benefícios refletir-se-ão na melhoria dos processos de prestação de contas tanto pelos tribunais e pelos órgãos de controle quanto pela sociedade.

Dessa forma, a atuação das Cortes de Contas na convergência é fundamental, pois cabe a estas auditar as demonstrações contábeis dos entes públicos, em conformidade com as normas de contabilidade vigentes.

2.4 Levantamento descritivo das Normas Brasileiras de Contabilidade com base nos itens da Portaria STN n. 828/2011

Este trabalho utilizou como referência objetiva para a avaliação do processo de convergência e levantamento das facilidades, das dificuldades e dos benefícios inerentes a ele os itens elencados pela Portaria STN n. 828/2011, descritos a seguir.

2.4.1 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas

Em atendimento ao processo de convergência, o registro das receitas e das despesas pelo regime de competência será obrigatório para os entes públicos. Quanto à receita, a Lei n. 4.320/1964 define que 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 (art. 39).

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público n. 23 – Receitas de Transações sem Contraprestação (tradução livre), uma entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando o fato gerador ocorrer e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem os critérios para o reconhecimento como um ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que seu valor justo possa ser mensurado de maneira

confiável. O grau de probabilidade atrelado à entrada de recursos é determinado com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, o que inclui, mas não está limitado, a evidenciação do fato gerador pelo contribuinte.

2.4.2 Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência

O regime de competência define a necessidade da constituição de obrigações e provisões. De acordo com a quinta edição do MCASP, Anexo II:

Procedimentos Contábeis Patrimoniais, provisões são obrigações existentes da entidade provenientes de eventos passados, e que se espera que resulte em uma saída de fluxo de recursos relacionados a benefícios econômicos ou potencial de serviços, com a característica de terem algum grau de incerteza quanto a valor e data prevista de pagamento.

Dessa forma, as provisões são acréscimos de exigibilidade que reduzem o patrimônio líquido e cujos valores ou prazos não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, estimativas de valores a desembolsar, que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos.

O aspecto mais desafiador desse item é a necessidade de registro das obrigações e das provisões que não resultam da execução orçamentária, ou seja, não estão relacionadas ao empenho ou à liquidação da despesa, como aquelas obrigações assumidas antes mesmo do empenho.

2.4.3 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis

De acordo com o Pronunciamento CPC n. 27, ativo imobilizado é o item tangível que:

- a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- b) se espera utilizar por mais de um período.

O ativo imobilizado deve ser reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Por sua vez, o Pronunciamento CPC n. 09 define ativo intangível como um ativo não monetário, identificável e sem substância física, devendo, para ser reconhecido, ser identificado, controlado e gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, além de seu custo ou valor justo poder ser mensurado com segurança.

2.4.4 Registro de fenômenos econômicos resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão

Subsequentemente, os ativos imobilizados e intangíveis devem se submeter a métodos de mensuração que assegurem adequadamente seu valor de custo ou valor justo ao longo do seu período de vida útil por meio dos processos de depreciação, amortização e exaustão e de redução ao valor recuperável (método do custo) ou de reavaliação periódica. Esse processo de mensuração subsequente é mencionado na Portaria STN n. 828/2011.

2.4.5 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura

Ativos de infraestrutura constituem uma categoria do ativo imobilizado imóvel, geralmente identificado como parte de um sistema ou rede, construído para uma finalidade específica, como, por exemplo, redes rodoviárias, sistemas de água, esgoto, distribuição de energia, comunicação, pontes, entre outros. O reconhecimento e a mensuração desses ativos representam particular desafio aos contadores públicos.

2.4.6 Implementação do sistema de custos

Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno ou externo seja para controle social.

A NBCT n. 16.11 estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a mensuração e a evidenciação dos custos no setor público. Além dos aspectos legais, ela também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão, seja do ponto de vista legal seja em razão de sua utilidade efetiva. Vale ressaltar que a necessidade de informação de custos já foi citada na legislação desde 1967, por meio do Decreto-Lei n. 200.

2.4.7 Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), existe a necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e padronização dos atos e dos fatos administrativos no âmbito do setor público, justificando a imprescindibilidade da elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com abrangência nacional.

Nesse sentido, o PCASP estabelece conceitos básicos e regras para registro dos atos e dos fatos e estrutura contábil padronizada, de modo que sejam atendidos todos os entes da Federação e os demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistente para compilação de estatísticas contábeis e de finanças públicas. O MCASP destaca como principais diretrizes do PCASP:

- a. Padronização dos registros contábeis das entidades do setor público de todas as esferas de governo, envolvendo a administração direta e indireta, inclusive fundos, autarquias, agências reguladoras e empresas estatais dependentes.
- b. Harmonização dos procedimentos contábeis com os princípios e as normas de contabilidade, sempre observando a legislação vigente.
- c. Flexibilidade para que os entes detalhem, conforme suas necessidades, os níveis inferiores das contas com base no nível seguinte ao padronizado.
- d. Controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo, assim como do orçamento público, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade.
- e. Possibilidade de extração de informações para atender seus usuários.

2.4.8 Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A exposição de motivos da Portaria STN n. 437, de 12 de julho de 2012, contempla a necessidade de instituir um instrumento de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo sobre algumas importantes operações típicas do setor público. Em particular, houve esforços em estabelecer a consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil para Operações de Crédito,

Dívida Ativa, Parcerias Público-Privadas (PPP), Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), Precatórios e Consórcios Públicos. Desse esforço, foi produzida uma parte específica no MCASP, que trata da padronização das operações listadas, denominada Procedimentos Patrimoniais Específicos (PCE).

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada teve como fonte as legislações vigentes no Brasil sobre o processo de convergência no setor público. Para tanto, foi elaborado um questionário com base nas legislações, em especial a Portaria n. 828 de 14 de dezembro de 2011 da Secretaria do Tesouro Nacional, tendo como proposta identificar o cenário da convergência dos estados federativos, direcionado aos representantes das Contadorias dos Estados por meio de endereço eletrônico institucional da Esaf.

O questionário compõe-se de uma parte objetiva, contendo os temas abordados no parágrafo único do artigo 6º da portaria supracitada. Em cada tema foram feitos vários questionamentos com o intuito de obter o máximo de informações sobre a implementação das novas regras. Atribuiu-se uma escala de 0 a 5, na qual a nota 0 indica que a etapa do processo ainda não foi iniciada; as notas 1, 2, 3 e 4 indicam que o item está parcialmente implantado obedecendo a uma escala gradativa, e, por fim, a nota 5 evidencia que o processo foi plenamente implantado. Para os estados que não responderam dentro da escala de 0 a 5 a determinados questionamentos, atribuiu-se a nota zero.

Ao final, somaram-se todas as notas na escala vertical, individualizada de 0 a 5, e, por meio da média aritmética simples, alcançou-se a nota final do tema analisado. A estratificação dos percentuais apurados foi demonstrada nos gráficos contendo os estágios de 0 a 5.

A parte dissertativa do questionário contém perguntas subjetivas que versam sobre aspectos institucionais, estruturais e funcionais, visando a obter a opinião dos contadores gerais quanto às facilidades e às dificuldades do processo de convergência, assim como a correlacionar os benefícios almejados ao longo do processo de implantação. O resultado desta parte do questionário foi compilado e agrupado por respostas coincidentes, relacionando-se os aspectos facilitadores, os dificultadores e os benefícios citados pelos entrevistados.

Dos 27 estados foram obtidas respostas de 12, ou seja, 44% é a amostra com base na qual se fez a análise. Presume-se que a não manifestação dos demais estados seja reflexo da cultura de não receptividade do brasileiro em responder a questionários e de possível receio e constrangimento em divulgar informações.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Diagnósticos da situação dos estados no processo de convergência

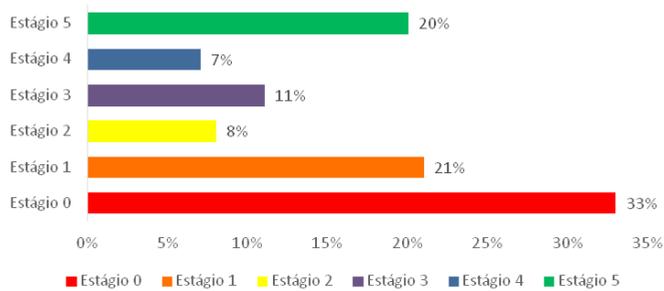
Neste tópico será descrita a situação dos entes quanto ao atual cumprimento dos temas da Portaria STN n. 828/2011, demonstrando-se, pela via da apresentação gráfica, a análise dos números.

4.1.1 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas

Fica demonstrado pelo Gráfico 1 que 20% das Unidades da Federação (UF) implantaram totalmente a convergência contábil para o item sob análise; 33% nada implantaram, e 47% estão em algum estágio de implantação. Portanto, é expressiva a parcela de entes que nada iniciaram.

Do mesmo modo, também é significativo o quantitativo dos que estão com o processo em andamento, sendo que destes apenas 18% estão em estágio próximo de 5, enquanto 29% estão em estágio próximo de 0, o que se revela um total de 76% que estão em 0 ou próximo disso (estágios de 0 a 2). Conclui-se que a convergência no aspecto concernente a este item ainda está incipiente.

Gráfico 1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas

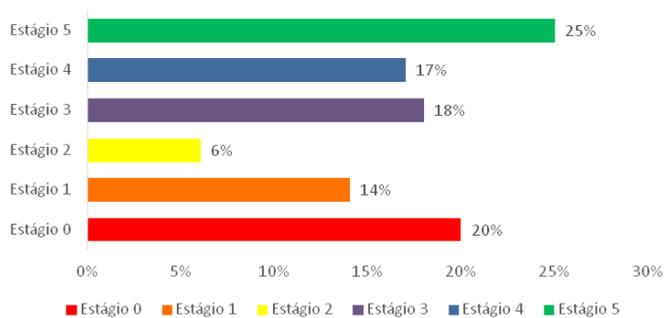


Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.1.2 Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência

Para este item, percebe-se pelo Gráfico 2 que 80% dos entes já iniciaram algum procedimento rumo à convergência; 20% das UFs nada fizeram, e 25% estão com implantação total. Levando-se em conta os mais de 17% em estágio 4, obtém-se um percentual de 42% em avançado estágio de convergência, o que revela uma situação um pouco melhor que a do item anterior.

Gráfico 2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.1.3 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis

De acordo com o Gráfico 3, 35% das Unidades da Federação estão em avançado estágio de implementação desse item; 13%, totalmente, e 22%, próximos disso.

Os entes foram questionados se os gastos posteriores à aquisição ou ao registro do ativo imobilizado são incorporados ao valor desse ativo quando houver a possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Vinte e cinco por cento informaram que não registram essa incorporação, 25% citaram que atendem a essa contabilização plenamente e os 50% restantes estão em processo de adaptação.

No que se refere aos registros dos ativos intangíveis, os estados informaram o seguinte: 41% não contabilizam esse ativo e 59% estão em processo de avaliação. Dessa maneira, nenhum estado contabiliza plenamente seus ativos intangíveis.

Quanto à incorporação dos gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço, foi observado que nenhum ente estatal contabiliza essa incorporação plenamente. Dos entrevistados, 33% não registram essa incorporação e 67% estão em processo de adequação.

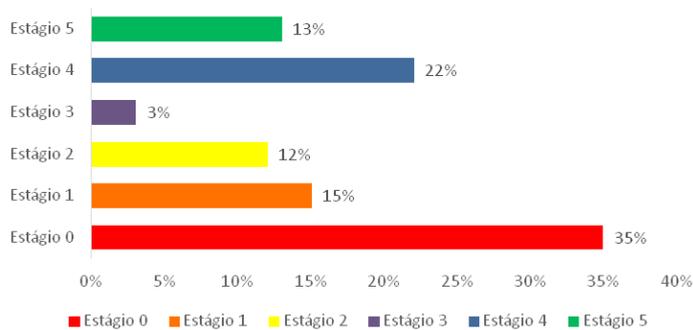
Foi ainda questionado se são realizadas reavaliações anuais dos elementos patrimoniais cujos valores de mercado variaram significativamente em relação aos valores anteriormente registrados. Dos estados entrevistados, 50% informaram que não realizam essas reavaliações, 8% declararam que as realizam plenamente e os demais estão em processo de adaptação.

Caso ocorra qualquer situação que diminua a capacidade de recuperação do valor contábil desses ativos, procedimentos contábeis deverão ser adotados com vistas ao reconhecimento de uma perda por valor recuperável. Assim, foi questionado se os acréscimos e os decréscimos do valor do ativo em decorrência de reavaliações ou de redução ao valor recuperável são registrados em contas de resultado. Dezesseis por cento informaram que registram essa contabilização plenamente, 41% declararam que não contabilizam esses procedimentos contábeis, e o restante está em processo de implantação desses procedimentos.

Também foi avaliado nos estados se são feitas as divulgações do ativo imobilizado e intangível em conformidade com o MCASP. Da amostra, 50% dos estados informaram que não fazem essa divulgação, 8% divulgam plenamente conforme o manual, e o restante está em processo de adequação.

Por meio da análise da média auferida para esse item, com base nos diversos questionamentos feitos em relação a ele, conclui-se que apenas 13% dos estados entrevistados estão reconhecendo, mensurando e evidenciando os bens móveis, imóveis e intangíveis plenamente; 35% não estão contabilizando esses registros, e o restante (52%) está em processo de implementação, situação demonstrada no Gráfico 3.

Gráfico 3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis

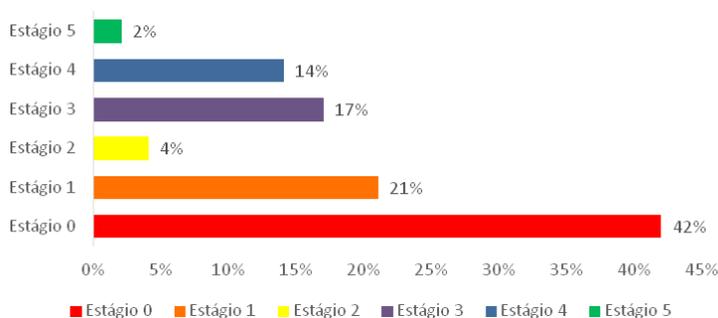


Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.1.4 Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão

Da análise do Gráfico 4, verifica-se que 42% dos entes estaduais que responderam ao questionário não realizam registro dos fenômenos econômicos da depreciação, da amortização e/ou da exaustão. No outro extremo da escala, 2% dos entrevistados realizam plenamente esse registro, conforme orienta o MCASP. Os demais percentuais obtidos pela análise do questionário refletem algum grau de adequação dos entes às normas internacionais. Concluindo: o gráfico revela que 58% dos entes estão em processo de convergência para este item – soma dos percentuais obtidos para os estágios de 1 a 5.

Gráfico 4. Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.1.5 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura

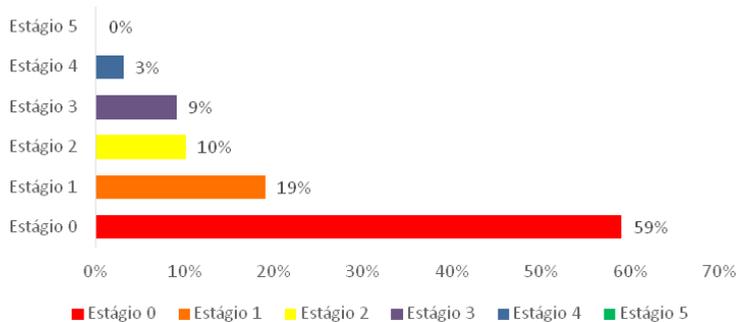
Alto percentual de entrevistados (59%) não adotou qualquer adequação ao que orienta o MCASP para o item em análise. Considerando-se o cômputo do estágio 1 (próximo de zero de convergência), esse percentual sobe para 78%.

Conforme o Gráfico 5, não há nenhum ente no estágio 5 da escala, isto é, com total implementação. Assim, os números revelam um cenário de convergência para o item de 41% em implantação (estágios de 1 a 4), ao passo que apenas 3% se aproximam da convergência total (estágio 5).

Essa situação repete-se na análise detalhada deste item. Por meio dos diversos questionamentos feitos para ele, verificam-se altos percentuais (igual ou maior que 50%) para o estágio zero de aderência.

Podemos supor, em análise conjunta com as demais respostas, em particular as respostas subjetivas, que a baixa porcentagem de adequação se dá pela dificuldade de reconhecer o que são os ativos de infraestrutura, bem como determinar os parâmetros necessários para o cálculo correto do fenômeno econômico, tais como vida útil e cálculo dos benefícios futuros que este ativo traz para a sociedade.

Gráfico 5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.1.6 Implementação do sistema de custos

Pela análise dos dados extraídos na amostra, conclui-se que 67% dos estados entrevistados ainda não adotaram nenhum sistema de custos e apenas 11% já o adotaram plenamente. Os demais se encontram em estágio de desenvolvimento (22%), ainda assim em pequenos percentuais, entre os estágios de 1 a 3.

As respostas aos vários questionamentos feitos para o item informam que mais da metade dos entes entrevistados não gera informações com o atributo da comparabilidade, enquanto 8% dos entes atendem plenamente a este atributo. Em um estágio parcial de adoção do atributo da comparabilidade estão 33% dos estados entrevistados.

Da amostra, 75% dos entes federativos estaduais não evidenciam nem apresentam em suas demonstrações os objetos de custos, tais como montante dos custos dos principais objetos, critérios de comparabilidade utilizados e método de custeio; 25% apresentam-nos parcialmente. Dessa forma, conclui-se que nenhum dos estados entrevistados evidencia em suas demonstrações de custos os objetos supracitados.

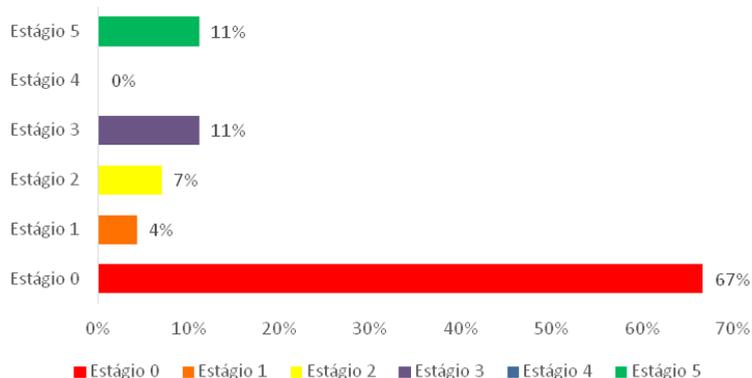
Na geração de informação de custo é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade, em especial o da competência. Dos estados entrevistados, 66% informaram que ainda não adotaram esse princípio para a geração de informações, 16% adotaram-no plenamente, e o restante encontra-se em situação de desenvolvimento.

Conforme a NBCT 16.11, o sistema de custos do setor público deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público.

Dos estados entrevistados, 75% não adotam essa interface entre os diversos sistemas, 16% declararam que o sistema de custos utilizado captura informações dos demais sistemas plenamente, e o restante encontra-se em fase de desenvolvimento dessa integração.

Foi questionado aos entes federativos estaduais se as despesas que oneram mais de um centro de custos, tais como água, energia elétrica, limpeza, vigilância, dentre outros, são apropriadas com a utilização do método de rateio de custos. Dos entrevistados, 75% informaram que ainda não utilizam método de rateio, e 25% estão em processo de adoção. Nenhum estado adota plenamente o método de rateio de custos indiretos.

Gráfico 6. Implementação do Sistema de Custos



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

Os números apresentados no gráfico, bem como os números antes analisados revelam que a contabilidade de custos ainda está longe de ser uma realidade na contabilidade pública brasileira.

4.1.7 Aplicação do Plano de Contas detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais

A análise deste item indica que 26% dos estados pesquisados conseguiram implantar totalmente o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Considerando-se o estágio 4, que é bem próximo da convergência, chega-se ao expressivo percentual de 48%, o que representa quase a metade dos entes em avançado estágio de convergência para o item. Enquanto isso, ainda há 17% dos entes que nada avançaram.

Constata-se, pelas respostas dadas ao questionário, que há uma dificuldade da maioria dos entes pesquisados em buscar as informações do exercício anterior para efeito da elaboração dos novos demonstrativos contábeis. Isso demonstra a necessidade de um sistema informatizado eficiente e integrado capaz de comandar o lançamento contábil diretamente da origem, resgatando essas informações de maneira fidedigna, sem prejuízo para a elaboração dos novos demonstrativos.

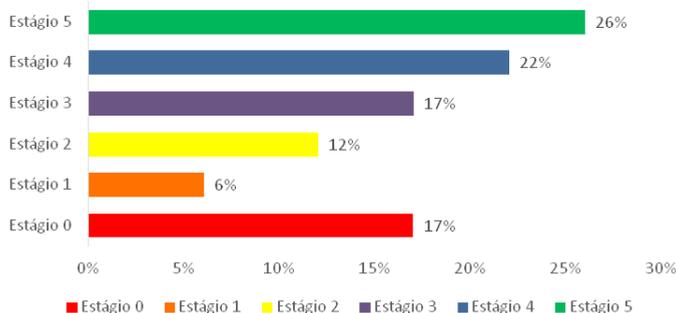
Da análise dos dados do questionário, observou-se que 92% dos estados pesquisados possuem um sistema contábil preparado para realizar, de forma automática, seus registros contábeis, não sendo então necessária a intervenção do operador. Isso representa um grande avanço para a convergência, visto que assim a fidedignidade e a exatidão das informações estarão protegidas.

Constata-se que 58% dos entes pesquisados estão trabalhando com o intuito de elaborar e, principalmente, divulgar as demonstrações e os relatórios contábeis nos padrões exigidos pelas novas normas de contabilidade aplicada ao setor público.

Finalmente, ficou evidenciado, coerentemente com o dado anterior, que 58% dos estados brasileiros pesquisados adotaram um PCASP preparado para gerar e fornecer as informações necessárias ao atendimento das exigências da Lei n. 4.320/1964, da LRF e dos Tribunais de Contas no que tange à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis.

Diante do exposto, verifica-se que os estados pesquisados estão conscientes de que para iniciar o processo de convergência exigido pelas normas se faz necessária a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Gráfico 7. Aplicação do Plano de Contas detalhado em nível exigido para a consolidação das contas nacionais



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.1.8 Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Pode-se extrair dos dados coletados que 69% dos entes federativos estão em processo de convergência para este item e 28% já o implantaram plenamente (estágio 5). Todavia, há o significativo percentual de 31% que nada avançaram, posicionando-se no estágio zero de convergência para o item.

De acordo com os dados extraídos do questionário de base, verifica-se que a maioria dos entes federativos, ou seja, 75%, já está, de alguma forma, registrando os investimentos em participações de empresas pelo método da equivalência patrimonial. Desses entes, 33% atingiram o grau máximo, 17% apresentam aderência satisfatória, 25% fazem o registro de forma não satisfatória e um número significativo de entes (25%) ainda não faz esse tipo de registro.

Verifica-se também que a maioria dos entes federativos (75%) contabiliza em conta de resultado os ajustes apurados oriundos de investimento em participações em empresas, e somente 25% dos entes não contabilizam esses ajustes. Dos entes que contabilizam esses ajustes, 42% o fazem satisfatoriamente; 17% estão no nível de aderência 4; 25% contabilizam plenamente (estágio 5); e 34% dos entes ainda estão em nível de baixa aderência.

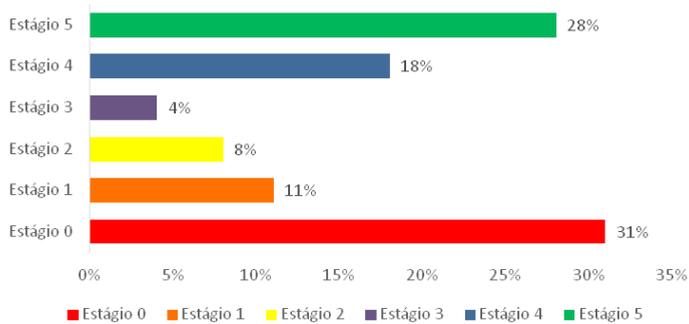
Pode-se verificar ainda que a grande maioria dos estados, 92%, tem algum tipo de controle de seus estoques, grande parte deles apresentando aderência satisfatória (67%).

Constatou-se também que a grande maioria dos entes federativos (92%) não faz provisão para riscos decorrente de PPP. Apenas um estado constitui essa provisão, mas de maneira precária, pois está no nível de aderência 1.

Mais uma constatação dos dados extraídos das respostas é que a maioria dos entes (83%) contabiliza anualmente as provisões matemáticas previdenciárias, e apenas 17% dos entes não o faz. Dos entes que contabilizam essas provisões, 67% o fazem de forma satisfatória; 17% estão no nível de aderência 4; 50% o fazem de forma plena (nível 5); e 17% ainda estão em estágio de baixa aderência.

A constatação conclusiva para este item, de maneira geral, é que a aderência às normas não está ainda em nível satisfatório.

Gráfico 8. Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

4.2 Dificuldades e facilidades do processo de convergência

A análise a seguir busca enfatizar as dificuldades e as facilidades do processo de convergência e demais percepções extraídas das respostas ao questionário aos estados.

4.2.1 Facilidades do processo de convergência – análise das respostas prestadas pelos contadores dos estados

A seguir são descritas as informações coletadas da parte dissertativa do questionário quanto aos fatores que alavancaram o processo de convergência nos estados (facilidades):

- em alguns estados o corpo técnico é comprometido e atualizado para as novas normas;
- ambiente favorável à mudança e à modernização de sistemas;
- existência de *software* destinado à emissão de relatórios gerenciais, inclusive com os novos demonstrativos contábeis exigidos;
- apoio institucional;
- equipe dedicada, com experiência nos processos e liderando os trabalhos;
- manutenção das duas contabilidades como forma de parâmetro nos processos – exemplo do caso específico do Estado de Minas Gerais;

- capacitação paralela da equipe;
- existência de sistemas informatizados integrados entre diversas áreas de negócios, com envolvimento de todos;
- desenvolvimento da parte tecnológica elaborada por empresa do próprio estado, com profissionais experientes;
- realização de concursos públicos para reforçar a equipe de contadores do estado;
- ter passado por grandes mudanças na estrutura de plano de contas contábil nos últimos anos;
- implantação de sistema utilizado por todos os órgãos do estado na elaboração do orçamento, na execução orçamentária e financeira, na contabilidade e nos controles gerenciais, baseado em plano de contas e tabela de eventos, bem como adaptação ao novo PCASP, que envolveu a revisão de todas as rotinas do sistema.

4.2.2 Dificuldades do processo de convergência – análise das respostas prestadas pelos contadores dos estados

As respostas prestadas pelos contadores dos entes federados ao questionário proposto foram essenciais para aferição dos elementos que dizem respeito aos desafios do processo.

Nesse sentido, os principais eixos que nortearam as dificuldades mencionadas por esses contadores com suas respostas estão assim expostos:

Fator humano:

- falta de profissionais preparados para conduzir a implementação da convergência;
- carência de pessoal e de sistemas adequados na área de patrimônio;
- preparação das equipes técnicas (na velocidade necessária) para dar suporte ao processo técnico, conceitual e operacional ocasionado pelas mudanças;
- mobilização dos atores que fazem parte do processo.

Legislações conflitantes e questões políticas na aplicação de normas dos órgãos de controle externo:

- reformulação da Lei Federal n. 4.320/1964, em consonância com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade;

- padronização dos procedimentos adotados pelos órgãos de controle externo no exercício de suas funções;
- entendimento dos papéis institucionais e divisão de competência entre STN, CFC e Tribunais de Contas, na condição de órgãos normatizadores.

Prazos para cumprimento do cronograma imposto para implantação e adoção das novas regras:

- tempo para conciliar o trabalho contábil atual (conformidade contábil, consolidação, elaboração de balanços, LRF, etc.) com a implementação das inovações (PCASP, DCASP, avaliação do patrimônio e adoção do regime de competência);
- atendimento aos prazos (exíguos), dado que o MCASP está sofrendo alterações e ajustes.

Mudança de enfoque e visão – o patrimônio passa a ser a essência da contabilidade:

- cultura orçamentária enraizada no estado;
- mudança de cultura da administração pública e alteração dos sistemas de contabilização;
- a demanda por serviços e informações relacionadas à execução orçamentária consome a maior parte do tempo dos contadores disponíveis; o redimensionamento do aparato existente, historicamente dedicado ao controle orçamentário, para que também reconheça contabilmente todos os fenômenos patrimoniais é demorado;
- dificuldade para realizar a avaliação dos bens imóveis de todo o setor governamental.

Apoio institucional dos responsáveis no processo de convergência da contabilidade:

- a falta de apoio institucional dificulta muito o processo de convergência e aplicação do novo PCASP. Tal processo não é tratado como prioridade pelas autoridades competentes. Muitos entendem que se trata de mudança de pequeno vulto, que se restringe ao âmbito do setor de contabilidade, de processo de cunho contábil, desconhecendo a magnitude da mudança, que envolve diversos sistemas corporativos do estado para atender às informações que vão compor os balanços e demonstrativos como um todo;
- dificuldade na obtenção do apoio das áreas de administração, arrecadação, jurídica e de tecnologia.

Ausência de referência macro no processo da implantação das normas:

- a União não ter implantado antes dos outros entes, conseqüentemente determinando alterações durante o processo;
- falta de referência no país sobre a adoção dos procedimentos na área pública.

Sistemas informatizados que contemplem todos os aspectos elucidados pelas novas normas de contabilidade aplicada ao setor público e que estejam integrados:

- dificuldade de alteração dos sistemas;
- dificuldade para proceder à alteração e à integração do sistema financeiro e contábil e dos demais sistemas corporativos do estado. Os sistemas estão processando as informações em plataformas defasadas e de difícil integração;
- a modernização dos sistemas requer investimentos, pesquisas e estudos, o que demanda recursos financeiros e tempo para o desenvolvimento de soluções;
- obtenção dos dados dos sistemas auxiliares, principalmente de tributação, materiais, RH e patrimônio.

4.2.3 Benefícios do processo de convergência

Para a análise qualitativa dos dados subjetivos referentes aos benefícios que os contadores gerais dos estados, como principais agentes da convergência, vislumbram desse processo, utilizou-se como ferramenta metodológica a categorização de dados e a identificação de eixos ou linhas aglutinantes dos aspectos abordados que conduzam a interpretações para o conjunto amostral (12 elementos) e, quiçá, para a população total, no caso, os 27 estados e o Distrito Federal.

Tomou-se o conjunto de dados e informações contido nos discursos dos contadores em resposta ao questionário aplicado a respeito dos benefícios, dos impactos positivos e dos aspectos inovadores advindos da convergência às novas normas contábeis. Foram considerados os lugares comuns e as recorrências, aglutinando-os em cinco eixos ou visões a respeito do processo de convergência sob a ótica desses importantes atores a fim de analisar o grau de internalização de valores e a possibilidade de alavancar a convergência a bom termo.

A seguir estão identificadas as cinco visões a respeito dos benefícios, capitaneadas pelo aspecto informacional da contabilidade, com ênfase na melhoria do planejamento, do controle e da gestão. Ao final, tem-se uma análise de pontos relevantes, passíveis de serem abstraídos das ideias nelas contidas.

Visão da contabilidade para o planejamento, o controle institucional e a gestão:

- a adoção plena da contabilidade por competência permitirá conhecer a real situação patrimonial e a apuração dos custos dos serviços públicos;
- reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos patrimoniais orientados à utilização de indicadores de desempenho e eficiência da gestão pública;
- ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, evidenciação da execução orçamentária anual (LOA) e acompanhamento do cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA;
- utilização das informações geradas pelo sistema de custos para efeitos gerenciais;
- a adoção das novas normas contábeis representa a transição para a contabilidade gerencial orientada à tomada de decisão e aos resultados, promovendo a eficácia na aplicação dos recursos públicos.

Visão da contabilidade para o controle social – evidenciação e transparência nas demonstrações contábeis:

- geração de informações contábeis comparáveis e de mais fácil entendimento pelos usuários;
- novos enfoques da contabilidade pública no planejamento e na transparência e respectivos demonstrativos como importantes instrumentos informativos direcionados à eficácia do controle dos recursos públicos pela sociedade;
- aumento da qualidade e da fidedignidade da informação gerada e evidenciada nas demonstrações contábeis.
- Interação e participação dos sujeitos da convergência:
- o compromisso e a responsabilidade dos contadores ficam em evidência;
- reforço do conhecimento e entendimento dos processos contábeis por seus operadores;

- fortalecimento e valorização da contabilidade geral do Estado;
- possibilidade de resgate do papel da contabilidade, pois informações contábeis, financeiras e fiscais são essenciais, tanto para o setor privado quanto para o setor público.

Aspecto dos processos contábeis e mudança de paradigmas:

- os registros patrimoniais passam a evidenciar claramente os fatos permutativos e modificativos;
- percepção do fato gerador, ou seja, da ocorrência do fenômeno da receita e da despesa sob a ótica contábil, como momento oportuno para o registro. Adoção efetiva do princípio da oportunidade;
- modernização e aperfeiçoamento do sistema corporativo de controle contábil;
- inovação e aperfeiçoamento de conceitos e práticas contábeis já adotados pelo setor privado e que trazidos para o setor público refletirão na qualidade das informações;
- adoção de metodologias contábeis e de registro inovadores que possibilitem a qualidade, a consistência e a precisão da informação contábil;
- presença forte do sistema de custos no processo de tomada de decisão;
- valorização do aspecto patrimonial da contabilidade em detrimento do aspecto orçamentário. Evolução de uma contabilidade básica (fluxos orçamentários e financeiros) para a contabilidade avançada (avaliação de investimentos, reconhecimento de ativos e passivos contingentes, provisões, etc.).

Constata-se pelo discurso dos contadores-gerais que a visão a respeito da convergência às novas Normas Brasileiras de Contabilidade é extremamente positiva. A primeira informação abstraída é a de que a contabilidade é fortemente percebida como instrumento de planejamento, controle institucional e gestão. Nesse sentido, reconhece-se o papel que a contabilidade deve desempenhar como vetor gerencial, com a utilização de ferramentas, como a própria contabilidade gerencial e a de custos, além de indicadores de desempenho e de eficiência a partir da disponibilização de informações mais ricas, tempestivas e fidedignas.

Na visão da contabilidade para o controle social, destaca-se que a convergência é fator que possibilita evidenciação e transparência, porque permite que se divulguem informações oportunas em demonstrativos consistentes e utilizáveis, inclusive como

instrumento informativo direcionado a resultados e à eficácia no controle dos recursos públicos pela sociedade.

No aspecto da interação e da participação dos sujeitos da convergência, os agentes percebem-se como elementos-chave do processo. Essa percepção é importante, porque o sucesso dos resultados passa pelo compromisso e pela responsabilidade das pessoas envolvidas na implementação dessa convergência.

Outra questão suscitada favorece o entendimento de que o movimento pró-convergência permitiu o reforço do conhecimento dos processos contábeis por seus operadores e o fortalecimento da contabilidade geral do estado e do profissional que nela atua. Assim, paira um sentimento positivo do resgate do papel da contabilidade e de que as informações que gera são essenciais em âmbito interno e externo.

A percepção de que a convergência representa uma mudança de paradigma refletida principalmente nos processos e nos mecanismos contábeis, com aperfeiçoamento de conceitos e práticas, também é indiscutível.

A convergência traz à baila temas e discussões até então desconsiderados no setor público, como exemplo a consideração do princípio da oportunidade como indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros; a modernização e o aperfeiçoamento do sistema corporativo de controle contábil; a padronização do plano de contas e dos procedimentos contábeis; a valorização do aspecto patrimonial da contabilidade em detrimento do aspecto orçamentário. Por último, a presença forte do sistema de custos na pauta de discussão política.

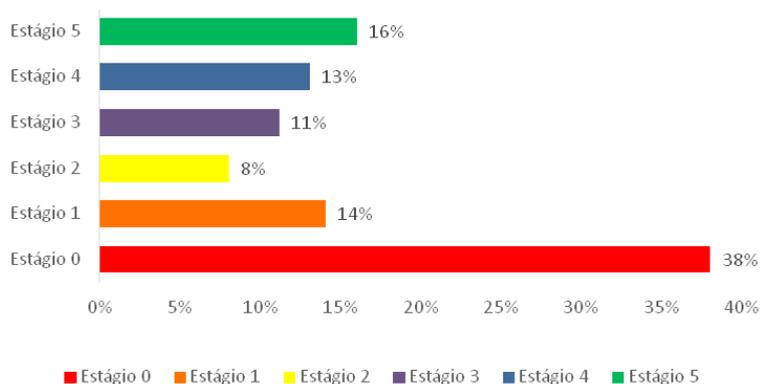
É interessante constatar que não houve uma percepção da inexistência de benefícios. É generalizada a visão de que a convergência contábil promove benefícios. Não obstante, constata-se a não percepção de benefícios por impossibilidade circunstancial, como a dificuldade de serem identificados com clareza, até porque o processo de convergência ainda está em implantação. Assim, há percepção de que os benefícios somente poderão ser usufruídos a partir da plena implantação da nova sistemática.

4.2.4 Quadro geral da convergência contábil das Unidades da Federação

No Gráfico 9 vislumbra-se o quadro geral da convergência. Nele se constata o grau de convergência plena de apenas 16%, enquanto o nível de completa ausência de convergência é significativo (38%). Por sua vez, o grau de convergência parcial encontra-se em 46%; destes, 22% representam incipientes graus de convergência, isto

é, estágios 1 e 2. Esses números informam que a total convergência é uma realidade contábil ainda distante para os entes da Federação.

Gráfico 9. Estágio de Convergência de todos os Temas da Portaria STN 828/2001



Fonte: elaboração dos autores com base em dados fornecidos pelos estados

5 CONCLUSÃO

As mudanças advindas com o processo contábil de convergência aos padrões internacionais são significativas no que tange à sua compreensão pelos contadores públicos. Todavia, precisam ser acolhidas não só por esses profissionais, mas também pelos gestores, pelos órgãos de fiscalização e pela sociedade. O mapeamento do processo e do cenário da convergência no Brasil indica que ainda terá de avançar muito em questões de operacionalidade, visão sistêmica, transparência, controle social e atuação dos órgãos encarregados de sua normatização e fiscalização.

Este estudo constatou que o avanço lento do processo de convergência é preocupante, pois a partir de 2015 os entes que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de ficarem sujeitos a outras restrições pelo respectivo Tribunal de Contas.

Muitas dificuldades foram citadas pelos estados pesquisados, conforme esclarece o item 4.2.2 – dificuldades do processo de convergência. Como um dos passos mais importantes, figura a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que é uma estrutura padronizada e obrigatória para toda a Federação. Vale ressaltar que dos estados entrevistados apenas 26% implantaram o PCASP plenamente.

O fator humano também é de suma importância para o processo de convergência se consolidar. Os servidores e os gestores deverão ser devidamente capacitados. Os sistemas informatizados são igualmente importantes e deverão ser adaptados para permitir todos os registros no PCASP, em consonância com as normas vigentes. Os estados pesquisados apontaram dificuldade na alteração dos sistemas para os ditames dessas normas.

Superadas as dificuldades, espera-se melhoria do processo de prestação de contas como um todo, além de maior transparência das informações de cunho contábil. O novo cenário da contabilidade aplicada ao setor público garantirá aos usuários da informação confiabilidade, transparência e uniformidade. Sem dúvida os benefícios superarão os desafios e as dificuldades do processo e serão mais evidentes quando todos se mostrarem empenhados na resolução dos problemas.

REFERÊNCIAS

TIBÚRCIO, César Augusto ; KATSUMI, Niyama Jorge. **Contabilidade para concursos e exame de suficiência**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 33-34

_____. Comitê de Procedimentos Contábeis CPC 27. **Ativo imobilizado**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php> > . Acesso em: 15/09/2013.

_____. **Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/CodTributNaci/ctn.htm > . Acesso em: 07/09/2013.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal n. 4.320/1963**. Disponível em: < www.planalto.gov.br/CCiv03/leis/14320compliado.htm > . Acesso em: 07/09/2013.

SILVA, Lino Martins da. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 1, n. 1, p. 25-38, 2007.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, PARTE II: PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS, APLICADO À UNIÃO, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS. Válido para o exercício 2013. Portaria STN n. 437/2012. 5. ed. Brasília, 2012.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 7. ed. São Paulo: RT, 2003.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade pública, de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 38.

_____. **Portaria STN n. 828, de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp > . Acesso em: 18/05/2013.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Nova contabilidade e gestão fiscal: modernização da gestão Pública**. Brasília: STN, 2013. Disponível em: < http://pt.wikipedia.org/wiki/Tribunal_de_Contas_da_Uni%C3%A3o > . Acesso em: 04/08/2013.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

ANEXO



Questionário aplicado: A ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF – FÓRUM DOS ESTADOS 2013

Núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Orientador: Heriberto Nascimento (STN).

Projeto: *A adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade pelo Setor Público: dificuldades, facilidades e benefícios no processo de convergência.*

Participantes do projeto: Euzébio Francisco (AL), Arilda Barbosa, Isabella Viegas, Marcelle Tuffi (MG), Edileni Menezes (GO), Jenivaldo Rocha, Márcia Fernanda de Moraes Santos (PI), Luiz Barreto (DF), Melissa Trindade (SP).

SETOR PÚBLICO A ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE QUESTIONÁRIO

I – Identificação:

ESTADO/DF:

NOME DO RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES:

CARGO:

E-MAIL E TELEFONE:

II – Questionário:

PARTE I

Responda às questões a seguir, utilizando a escala de 0 (zero) a 5 (cinco), onde 0 (zero) significa o processo não iniciado e 5 (cinco), o processo totalmente concluído. Caso deseje comente sua resposta.

1 – Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas	0	1	2	3	4	5
1.1 – O ente da Federação controla os créditos, tributários ou não tributários?						
1.2 – Os créditos, tributários ou não tributários, são registrados e atualizados por competência?						
1.3 – O ente da Federação constitui provisão para perdas de créditos, tributários ou não tributários?						
1.4 – Os créditos, tributários ou não tributários, não recebidos são inscritos em dívida ativa, observando o MCASP?						
1.5 – O saldo da dívida ativa no balanço patrimonial do ente da Federação representa em todos os aspectos contábeis o valor do ativo, inclusive quanto ao aspecto da atualização?						
1.6 – O ente da Federação realiza a contabilização da dívida ativa em contas de controle?						
1.7 – O ente da Federação realiza a transferência do não circulante para o circulante dos valores inscritos em dívida ativa?						
1 – Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas	0	1	2	3	4	5
1.8 – São feitas atualizações monetárias de juros e multas dos créditos inscritos em dívida ativa?						

Comentários:

2 – Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e das provisões por competência	0	1	2	3	4	5
2.1 – O ente da Federação registra as obrigações, as provisões e os passivos contingentes de acordo com o princípio da competência?						
2.2 – O ente da Federação controla o lançamento dos depósitos judiciais, efetuando seu registro e realizando as atualizações monetárias?						
2.3 – O ente da Federação controla os lançamentos dos depósitos em cauções e garantia, inclusive efetuando atualizações?						
2.4 – O ente da Federação mantém controle contábil do registro dos precatórios?						
2.5 – As provisões, inclusive de férias e 13º, são realizadas dentro do mês de competência?						
2.6 – O ente da Federação controla seus suprimentos de fundos?						

2.7 – As provisões são constituídas com base em valores de reconhecimento para os passivos?						
---	--	--	--	--	--	--

Comentários:

3 – Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis	0	1	2	3	4	5
3.1 – O ente da Federação utiliza critérios descritos no MCASP para reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizados e intangíveis?						
3.2 – O ente da Federação aplica métodos de avaliação dos ativos que possibilite o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais?						
3.3 – Os ativos imobilizados obtidos a título gratuito são registrados pelo seu valor junto?						
3.4 – Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro do ativo imobilizado são incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços?						
3.5 – Os gastos que não geram benefícios futuros são reconhecidos como despesa do período?						
3.6 – Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível são incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços?						
3.7 – O ente da Federação realiza reavaliações anuais dos elementos patrimoniais cujos valores de mercado variaram significativamente em relação aos valores anteriormente registrados?						
3.8 – Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliações ou redução ao valor recuperável (impairment) são registrados em contas de resultado?						
3.9 – O ente da Federação possui registro contábil do ativo intangível?						
3.10 – O ente da Federação efetua a divulgação do ativo imobilizado e intangível em conformidade com o MCASP?						

Comentários:

4 – Registro de fenômenos econômicos resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão	0	1	2	3	4	5
4.1 – O ente da Federação efetua o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão?						
4.2 – Para o registro da depreciação, da amortização e da exaustão é observado o aspecto do valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado do exercício como decréscimo patrimonial?						
4.3 – O ente da Federação adota os critérios da NBCT 16.9 para estabelecer procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão?						
4.4 – O valor residual e a vida útil econômica dos ativos são revisados?						

Comentários:

5 – Reconhecimento, mensuração e evidência dos ativos de infraestrutura	0	1	2	3	4	5
5.1 – O ente faz o reconhecimento, a mensuração e a evidência dos ativos de infraestrutura?						
5.2 – O ente faz evidência dos ativos de infraestrutura em nível de detalhamento de acordo com o PCASP?						
5.3 – A capacidade de geração de benefícios futuros é considerada na definição da vida útil desses ativos?						
5.4 – O ente da Federação tem como verificar a vida útil econômica do ativo e fazer a mensuração e a avaliação dos ativos com base em parâmetros e índices admitidos em normas e/ou laudos técnicos?						
5.5 – O ente adota algum outro critério ou metodologia para reconhecimento e mensuração desses ativos?						

Comentários:

6 – Implementação do sistema de custos	0	1	2	3	4	5
6.1 – O ente da Federação adota algum sistema de custos?						
6.2 – As informações de custos geradas pelo ente da Federação permitem o atributo da comparabilidade entre as distintas instituições com características similares?						
6.3 – O ente da Federação evidencia e apresenta nas demonstrações os objetos de custos, tais como: a) o montante dos custos dos principais objetos; b) os critérios de comparabilidade utilizados; e c) o método de custeio.						
6.4 – Na geração de informação de custo, o ente da Federação adota os princípios de contabilidade, em especial o da competência?						
6.5 – O sistema de custos captura informações dos demais sistemas de informação do ente da Federação?						
6.6 – As despesas que oneram mais de um centro de custos, tais como água, energia elétrica, limpeza, vigilância, etc., são apropriadas com a utilização do método de rateio de custos?						
Comentários:						
7 – Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais	0	1	2	3	4	5
7.1 – O ente já conseguiu implantar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público?						
7.2 – Os sistemas computadorizados estão adequados às exigências normativas para efeito da consolidação?						
7.3 – O sistema contábil do ente da Federação está preparado para buscar as informações do exercício anterior para efeito da elaboração dos novos demonstrativos, considerando que o Plano de Contas e o modelo da demonstração do exercício anterior são diferentes do PCASP e do modelo da demonstração do exercício atual?						
7.4 – Os registros contábeis dos atos e dos fatos ocorridos no sistema contábil do ente da Federação são realizados de forma automática pelo sistema sem a necessidade de intervenção do operador?						
7.5 – O ente da Federação está preparado para elaborar e divulgar as demonstrações contábeis e os relatórios e demonstrativos fiscais, orçamentários, patrimoniais, econômicos e financeiros previstos nas novas normas de contabilidade, especialmente as NBCTs do CFC e o MCASP da STN?						

7.6 – O PCASP está preparado para gerar e fornecer as informações necessárias para atender às exigências quanto à elaboração e à divulgação dos demonstrativos da Lei n. 4.320/1964, LRF e demonstrativos exigidos pelo Tribunal de Contas?						
---	--	--	--	--	--	--

Comentários:

8 – Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	0	1	2	3	4	5
8.1 – O ente da Federação está registrando as participações em empresas por meio do método da equivalência patrimonial quando as participações forem relevantes ou se não pelo método do custo?						
8.2 – O ente da Federação controla fisicamente seus estoques?						
8.3 – O ente da Federação registra contabilmente seus estoques em conformidade com o Princípio Contábil da Oportunidade?						
8.4 – O ente da Federação possui provisão para riscos registrada no balanço patrimonial decorrente de parcerias público-privadas?						
8.5 – Os ajustes apurados oriundos dos investimentos permanentes decorrentes de participações em empresas são contabilizados em conta de resultado?						
8.6 – O ente contabiliza anualmente as provisões matemáticas previdenciárias?						

Comentários:

PARTE II

1. Qual o papel do contador no processo de convergência? Descreva suas funções neste processo.

2. Quais os impactos percebidos na contabilidade com a mudança do paradigma orçamentário para o patrimonial?

3. Elenque os requisitos mínimos para implantação do processo de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no estado onde você trabalha e atua.

4. Liste e comente as principais dificuldades na implantação do processo de convergência às NBCTs e aplicação do Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, ordenando-as da mais relevante para a menos relevante.

5. Liste e comente as principais facilidades na implantação do processo de convergência às NBCTs e aplicação do Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, ordenando-as da mais relevante para a menos relevante.

6. Liste os benefícios trazidos pela implantação das NBCTs no processo de convergência, ordenando-os do mais relevante para o menos relevante.

7. O que a adoção das novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público trouxe de inovador?

PREVIDÊNCIA NO SERVIÇO PÚBLICO: ESTUDOS E PROPOSTAS DE ALTERAÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS

Clarice Taffarel

Sefaz/SC

Fernando Ferreira Calazans

PBH/MG

Ivan Sant’Ana Ernandes

PBH/MG

Lucia Guidolin Regis

Paranaprevidência/PR

Marcello Lourenço de Oliveira

Sefaz/AL

Maria de Lourdes Pinheiro da Silva

Sefaz/AL

Coordenador/orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

mcaetano70@yahoo.com.br



RESUMO

Este trabalho realiza estudos e apresenta propostas de alterações infraconstitucionais para a previdência social dos servidores públicos. Primeiro a pesquisa apura quais os tipos de servidores que deveriam ser amparados por Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Para tanto, são descritos os tipos de agentes públicos e analisada a literatura que trata do Regime Jurídico Único de pessoal na administração pública para, ao final, propor tipologia de servidores estatais que deveriam ser titulares de cargo efetivo, levando-se em consideração a natureza das tarefas que lhes são legalmente atribuídas, e, por via reflexa, quais deles deveriam estar amparados por RPPS, exclusivo para servidores titulares de cargo efetivo. A segunda vertente de pesquisa explicita a diferença de tratamento entre os servidores públicos civis e militares, visando a alinhar as regras previdenciárias dos militares aos atuais paradigmas da política de previdência social. Para tal fim, são analisadas as leis previdenciárias dos militares federais e as dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina. Os resultados demonstram ser possível, sob o ponto de vista teórico e financeiro, que os entes federados subnacionais possam, mediante lei, alterar o regime jurídico de seu pessoal para restringir o acesso a cargos efetivos àqueles que exerçam atividades típicas de Estado sem correspondência na iniciativa privada e assim reduzir o quantitativo de servidores amparados por RPPS, acaso criados. Nessa hipótese, haveria a desoneração financeira do ente federado e do RPPS, que passaria a amparar somente servidores que exerçam atividades típicas de Estado. Os resultados demonstram também que as regras previdenciárias dos militares vinculados aos entes pesquisados podem ser modificadas por meio de norma infraconstitucional, são discrepantes entre si e ainda não se adequaram aos paradigmas atuais da previdência brasileira, aspectos que contribuem para a elevação do déficit desses regimes de previdência.

Palavras-chave: Previdência. Servidor público. Regime Jurídico Único. Militar. Reformas infraconstitucionais.

ABSTRACT

This paper studies proposals to change the rules applicable to the social security of the civil servants and of the military in Brazil. Firstly it points out who should be covered by the Special Social Security Scheme of the civil servants (RPPS). The different categories of public officials are analyzed, as well as the literature and rules applied to public employees included in the so called “unique juridical regime”, aiming at defining who should keep permanent positions due to tasks and responsibilities those are in charge of and who should be covered by RPPS. Secondly the paper explains the different treatment between civil servants and members of the military careers in order to align the pension rules of the military to the main paradigms of Brazilian social welfare policies. Regarding that, social security rules of the federal military and the of the states of Alagoas, Paraná and Santa Catarina are analyzed. Results show that from the theoretical and financial points of view subnational governments can change the legal status of their personnel limiting permanent jobs only to activities held exclusively by the public sector – without correspondence in the private one. Thereby, the amount supported by RPPS could be reduced resulting in budgetary and financial relief. The study shows that the social security rules applied to the military of the states surveyed could be changed even under the existing national and subnational constitutions. Nonetheless, such rules are deeply discrepant among themselves.

Keywords: Pensions. Public sector. Military. Infraconstitucional reforms.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 453
- 2 AGENTES PÚBLICOS A SEREM AMPARADOS POR REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, 455
 - 2.1 Competência legislativa dos entes federados, 459
 - 2.2 Agentes públicos na administração brasileira, 461
 - 2.2.1 Proteção previdenciária dos servidores estatais, 462
 - 2.3 O regime jurídico de trabalho dos servidores estatais, 463
 - 2.3.1 RJU previsto no *caput* do art. 39 da CF/1988: criação e supressão, 464
 - 2.3.2 Regime jurídico de trabalho dos servidores estatais: único ou plural?, 466
 - 2.4 A redação originária da Constituição Federal de 1988 e a coexistência de cargos e empregos públicos, 467
 - 2.5 Regime estatutário, setores do Estado e atividades exclusivas de Estado, 471
 - 2.5.1 Atividades exclusivas de Estado, 474
 - 2.6 Servidores que deveriam ser amparados por RPPS, 477
- 3 REGRAS PREVIDENCIÁRIAS DOS MILITARES, 478
 - 3.1 Da legislação previdenciária dos militares, 479
 - 3.2 Experiências dos entes federados pesquisados, 485
 - 3.2.1 Da legislação analisada, 486
 - 3.2.1.1 Forças Armadas, 486
 - 3.2.1.2 Estado de Alagoas, 493
 - 3.2.1.3 Estado do Paraná, 498
 - 3.2.1.4 Estado de Santa Catarina, 501
 - 3.2.2 Considerações sobre a legislação dos entes pesquisados, 508
 - 3.2.3 Considerações sobre as despesas previdenciárias dos entes pesquisados, 511
- 4 NOTAS CONCLUSIVAS, 513

REFERÊNCIAS, 514

APÊNDICES, 517

Apêndice A – Carreiras e cargos efetivos do Poder Executivo federal – Brasil, 2013, 517

Apêndice B – Questionário aplicado, 526

Apêndice C – Dados das folhas de pagamento, 527

Apêndice D – Tabulação dos valores das folhas de pagamento, 528

LISTA DE SIGLAS

CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EC	Emenda Constitucional
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
Iprev	Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina
LC	Lei Complementar
LCE	Lei Complementar Estadual
LCF	Lei Complementar Federal
LF	Lei Federal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Medida Provisória
MPS	Ministério da Previdência Social
PIB	Produto Interno Bruto
PPP	Perfil Profissiográfico Previdenciário
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPC	Regime de Previdência Complementar
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RPSM	Regime Próprio Social Militar

1 INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido atualmente sobre a necessidade de promover a melhoria na qualidade do gasto público, especificamente no que tange ao de caráter previdenciário, objeto deste estudo. As ideias referem-se comumente a aspectos fiscais necessários ao reequilíbrio dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). Estados e municípios têm revisto os regimes de financiamento de seus RPPS mediante capitalização parcial dos recursos financeiros com base na segregação de massas,¹ buscando, pelo menos em parte, a sustentabilidade.

Como esse tipo de reestruturação envolve esforço fiscal elevado, a União e os Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, por exemplo, optaram por instituir a previdência complementar para os respectivos servidores, mas os servidores federais mantiveram seu sistema básico de previdência operando sob o regime financeiro “de caixa”, no qual as atuais contribuições se encarregam de pagar os atuais benefícios, em que não há formação de poupança, e criaram a parte facultativa do regime, a previdência complementar, na qual se formarão reservas financeiras mediante a capitalização das contribuições dos participantes (servidores) e das entidades patrocinadoras (entes patronais).

Levando-se em conta que a bipartição da previdência social brasileira de caráter obrigatório entre os Regimes Próprios e o Regime Geral possui matriz constitucional e que a possibilidade de alterações dessa matéria é remota em virtude de implicações político-sociais, este estudo propõe-se a buscar alternativas de redução do déficit dos RPPS mediante edição de normas infraconstitucionais pelos entes subnacionais.

Esta pesquisa possui natureza exploratória, descritiva e empírica e tem por objetivo propor alternativas que promovam o restabelecimento do equilíbrio atuarial dos RPPS tendo em vista sua benevolência sem precedentes do direito comparado

1 Segundo dispõe o inciso XIX do art. 2º (senhor diagramador, colocar tracinho embaixo dos ‘o’ marcados) da Portaria MPS n. 403, de 2008, *segregação da massa* consiste na “separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário”, consistindo o *plano previdenciário* num “sistema estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização, Repartição de Capitais de Cobertura e Repartição Simples” (inciso XX), e o *plano financeiro*, num “sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, onde as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados são fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo” (inciso XXI).

(CAETANO, 2006; GIAMBIAGI, 2004; TAFNER, 2007). Essas alternativas serão desenvolvidas mediante estudo em duas vertentes de pesquisa, a saber: tipologia de servidores públicos amparados por RPPS e regras previdenciárias dos militares.

Por possuir duas vertentes de pesquisa, serão descritos a seguir os objetivos gerais e os específicos de cada uma delas. No que diz respeito à primeira, o trabalho tem como objetivo geral apurar os tipos de servidores públicos que deveriam ser amparados por RPPS. Para tanto, esse objeto de pesquisa possui os seguintes objetivos específicos:²

- descrever e analisar os tipos de agentes públicos;
- descrever a figura do Regime Jurídico Único no que concerne às razões que levaram à sua instituição pela Constituição Federal de 1988, bem como sua evolução na gestão pública brasileira;
- propor rol restritivo de servidores que deveriam ser amparados por RPPS, levando-se em consideração a natureza das tarefas que lhes são legalmente atribuídas.

A segunda vertente de pesquisa tem por objetivo geral realizar análise comparativa da previdência dos servidores civis com a dos militares federais e a dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina e propor legislação harmonizadora das regras previdenciárias dos militares, alinhada aos paradigmas contemporâneos da política de previdência social; e, como objetivos específicos:

- pesquisar as legislações previdenciárias dos militares federais e dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina;
- apurar as despesas com a folha de pagamento dos servidores públicos e dos militares de cada ente pesquisado dos exercícios de 2010 a 2012;
- evidenciar a diferenciação de tratamento entre as regras previdenciárias dos servidores públicos e dos militares;
- evidenciar a possibilidade de autonomia dos entes federados no ajuste das regras previdenciárias aos paradigmas da previdência social;

2 Dado que a Constituição Federal brasileira determina a existência de regime previdenciário diferenciado para servidores públicos titulares de cargo efetivo e demais trabalhadores, este estudo não abordará proposições relativas à unificação de regimes previdenciários (dada a limitação constitucional), mas proporrá modificações de natureza normativa infraconstitucional com o intuito de reduzir o universo de segurados vinculados ao RPPS.

- explicitar a discrepância das regras previdenciárias dos militares tendo em vista os atuais paradigmas da política de previdência social brasileira.

Quanto à primeira vertente, será analisada e descrita a literatura concernente ao tema, bem como o conteúdo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.135-4, que analisa possível inconstitucionalidade de dispositivo da Emenda Constitucional n. 19/1998, que dá nova redação ao *caput* do art. 39 da Constituição Federal de 1988 e elimina a figura do Regime Jurídico Único desse dispositivo. Quanto à segunda, serão analisadas as leis da previdência dos militares federais e dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina e as despesas com a folha de pagamento dos servidores públicos civis e dos militares de cada ente pesquisado dos anos de 2010 a 2012 por meio de aplicação de questionário.

Os resultados demonstram a possibilidade, sob o ponto de vista teórico, de os entes federados subnacionais poderem, mediante lei, alterar o regime jurídico de seu pessoal para restringir o acesso a cargos efetivos àqueles que exerçam atividades típicas de Estado sem correspondência na iniciativa privada, reduzindo assim o quantitativo de servidores amparados por RPPS, acaso criados. Os resultados demonstram também que as regras previdenciárias dos militares vinculados aos entes pesquisados podem ser modificadas por meio de norma infraconstitucional, são discrepantes entre si e ainda não se adequaram aos paradigmas atuais da previdência social brasileira, aspectos que contribuem para a elevação do déficit desses regimes de previdência.

A pesquisa está estruturada da seguinte forma. Após esta introdução, a seção 2 trata da tipologia de funcionários públicos a serem amparados por RPPS; a seção 3 trata das regras previdenciárias dos militares; e a seção 4 apresenta as considerações finais do trabalho.

2 AGENTES PÚBLICOS A SEREM AMPARADOS POR REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

A redação atual da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) prevê dois tipos de regimes de previdência social de caráter obrigatório: o Regime Geral, previsto no seu art. 201, e os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), tratados no art. 40.

Os RPPS oferecem amparo apenas aos servidores públicos titulares de cargos efetivos vinculados a entes federados que optaram por instituí-lo. Para o ente que não

optou por criar RPPS, seus servidores vinculam-se ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), de acordo com o que dispõe o art. 13 da Lei n. 8.212/1991.³

Por sua vez, o RGPS protege os trabalhadores da iniciativa privada e os demais servidores públicos sem a proteção dos RPPS, sejam os servidores efetivos vinculados a entes que não criaram RPPS, sejam os agentes públicos que não têm vínculo efetivo com a administração, consoante preceitua o § 13 do art. 40 da CF/1988.⁴

Aspectos centrais do debate dos RPPS estaduais e municipais referem-se ao marco inaugural da autonomia político-administrativa dos municípios, estabelecida com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), e à criação do Regime Jurídico Único dos servidores federais, com a publicação da Lei n. 8.112 de 1990, em conformidade com a inovação prevista no *caput* do art. 39 da CF/1988, instante em que a União assumiu os encargos previdenciários de todos os seus agentes até então vinculados à Previdência Geral.

Seguindo essa tendência, “a efetivação automática, feita pela União e seguida pelo Distrito Federal e pela grande maioria dos Estados e Municípios, foi, com certeza, um dos principais fatores do desmesurado crescimento das despesas de pessoal dos entes públicos após a Constituição” (SILVA, 2003, p. 24).

Esse movimento do início da década de 1990 foi estimulado pela possibilidade de redução imediata das despesas com pessoal, uma vez que extinguiu a cota patronal para o RGPS, da ordem de 20% da folha de pagamento. A contribuição do servidor deixava de ir para os cofres do RGPS e fazia parte do fluxo de caixa do RPPS, além de desonerar os entes da contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) no patamar de 8% sobre essa base de cálculo.

Uma das características dos então recém-inaugurados RPPS municipais era a ausência de estudos atuariais na definição das suas alíquotas contributivas. “Na maioria dos casos, elas foram copiadas da União ou de estados e municípios vizinhos, sendo, portanto, desajustadas em relação às realidades locais” (BRASIL, MPS, 2002, p. 22).

3 “O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.”

4 “Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.”

Ademais, essas contribuições eram cobradas apenas para o custeio da pensão dos servidores (IBRAHIM, 2012), ficando sob a responsabilidade do ente federado o ônus do pagamento das aposentadorias, encargo cuja origem deriva da relação *pro labore facto* havida entre servidores e Estado (SILVA, 2003). Nessa situação, o direito à aposentadoria não se condicionava ao caráter contributivo, mas à vinculação do servidor ao Estado, hipótese em que a aposentadoria era considerada uma benesse concedida em decorrência dos serviços prestados. Bem por isso, as alíquotas previstas para os servidores federais, de 1938 a 1993, que eram de 4% a 6%, limitavam-se a cobrir o custeio das pensões e dos pecúlios (SILVA, 2003).

Com efeito, os servidores tinham direito à aposentadoria como ampliação da política de recursos humanos do Estado (CAMPOS, 2004, p. 41). Na ausência de contribuição definida para o custeio da aposentadoria do servidor, a alíquota média dos RPPS, de 5% a 6%, era bem menor que a fixada para o RGPS, de 8% a 11%, a depender da faixa salarial do segurado (BRASIL, MPS, 2002).

Sucede que a desoneração da contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamento de pessoal dos entes federados, vista à época como vantagem, hoje não mais se verifica em sua plenitude, haja vista a política regulatória dos RPPS desenvolvida pelo governo federal por meio do Ministério da Previdência Social (CALAZANS; CAETANO, 2013). Atualmente, os RPPS são fiscalizados por meio de auditorias periódicas diretas e indiretas em que são exigidas, exemplificativamente, a comprovação, pelo ente, e o recebimento, pelo RPPS, das contribuições previdenciárias, tanto a do servidor quanto a patronal.

Nesse sentido, e não por acaso, mesmo com as desonerações citadas, levando-se em conta as reformas trazidas pelas Emendas Constitucionais n. 20/1998 e 41/2003, bem como o esforço do Ministério da Previdência Social em regular o setor, o resultado previdenciário anual e atual dos RPPS estaduais e municipais conta com um déficit financeiro, cuja despesa (R\$ 84,7 bilhões) gira em torno de 161% da receita (R\$ 52,6 bilhões) (BRASIL, MPS, 2012).

A ideia defendida neste trabalho – a redução de entrantes nos RPPS – pode ser aplicada tanto nos regimes previdenciários que operam em regime financeiro de repartição – em que as contribuições dos ativos garantem o pagamento dos atuais beneficiários – quanto naqueles que já reviram seu plano de custeio mediante a capitalização, mesmo parcial, de seus recursos.

Para os RPPS que operam em regime de repartição, haveria no curto prazo asunção de despesas pelo ente em três categorias. Em primeiro lugar, as contribuições

patronais que antes eram vertidas aos próprios cofres municipais passarão a se direcionar ao RGPS. Em segundo lugar, a contribuição do servidor também deixará de se verter para o RPPS local e irá para o RGPS.⁵ Por fim, a nova forma de contratação criará a necessidade de aportes mensais ao FGTS. Entretanto, no longo prazo, o ente não mais se responsabilizaria pelos pagamentos das aposentadorias e das pensões, os quais vêm pressionando sobremaneira as contas públicas, principalmente em razão do aumento da expectativa de vida dos cidadãos brasileiros.

Por seu turno, para aqueles regimes que já vêm capitalizando seus recursos para garantir a sustentabilidade do sistema, a redução de despesas far-se-ia presente no curto e no longo prazos. Como esse tipo de regime é gerido de forma autossustentável, ou seja, como o pagamento dos atuais benefícios não depende das contribuições dos atuais servidores ativos, a redução de entrantes no RPPS (nos termos propostos na pesquisa) e a conseqüente ausência de ingresso de contribuições no seu caixa não prejudicariam a saúde financeira do RPPS. Ademais, nada obstante a assunção de despesas do ente federado com a contribuição do FGTS, o RPPS seria desonerado também no que se refere aos benefícios que deveriam ser pagos no futuro e agora não mais o serão, haja vista que os novos servidores, agora admitidos sob o regime celetista, teriam suas aposentadorias e pensões concedidas pelo RGPS.

Conforme anotado por Pinheiro (2002), questão ventilada durante o processo de negociação da segunda onda de reformas previdenciárias, trazida pela Emenda Constitucional n. 41/2003, referiu-se ao movimento internacional de unificação dos regimes de previdência dos funcionários públicos e dos trabalhadores da iniciativa privada nos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Pinheiro (2002) reconheceu que as reformas realizadas por esses países tenderam a convergir ou para unificar os regimes especiais e o geral ou para homogeneizar as regras desses regimes. No caso do Brasil, optou-se pela preservação dos regimes específicos de previdência dos servidores públicos com a aproximação das suas regras de cálculo às do Regime Geral.

Assim, diante da manutenção da bipolaridade da previdência brasileira (RGPS e RPPS), de índole constitucional, este estudo discutirá qual tipo de servidor público deveria possuir as garantias do regime estatutário, típicas do agente titular de cargo efetivo. Dessa forma, restringindo o acesso de certas espécies de servidores a cargos

5 As contribuições dos ativos, agora vertidas ao RGPS, não mais seriam utilizadas para honrar o pagamento dos atuais benefícios, o que, por conseqüente, aumentaria o déficit do RPPS, exigindo incremento dos aportes financeiros do ente para garantir o pagamento desses benefícios.

efetivos, estar-se-ia limitando, por via reflexa, o acesso desses agentes a um RPPS, uma vez que esse tipo de regime oferece amparo somente a servidores efetivos, ainda assim apenas nos casos em que os entes federados tiverem optado por sua criação.

Para tanto, esta seção descreverá os tipos de agentes públicos, analisará a literatura jurídica que trata do Regime Jurídico⁶ Único (RJU) de pessoal na administração pública no que concerne às razões que levaram à sua criação pela CF/1988 e à sua evolução na administração pública brasileira para, ao final, propor tipologia de servidores estatais que deveriam ser titulares de cargo efetivo, levando em consideração a natureza das tarefas que lhes são legalmente atribuídas, e, por via reflexa, quais deles deveriam ser amparados por RPPS, exclusivo para servidores titulares de cargo efetivo.

Primeiro, será explicitada a competência legislativa dos entes da Federação para disporem sobre a criação e a extinção de seus cargos ou empregos públicos e sobre o regime jurídico de trabalho dos seus servidores. Após, será apresentada a classificação de agentes públicos proposta pela literatura jurídica e analisados os setores do Estado tipificados pelo Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (BRASIL, Presidência da República, 1995), como forma de subsidiar o debate sobre que tipo de agente público deveria ser titular de cargo de provimento efetivo, dotado de certas prerrogativas e vantagens, como a garantia da estabilidade funcional e o RPPS.

Reconhecido que apenas os servidores que exercem atividades típicas de Estado deveriam ser titulares de cargo efetivo, a proposição da tipologia de quais deveriam ser amparados por RPPS será desenvolvida tomando-se por base a realidade empírica do Poder Executivo federal. Serão apuradas as áreas federais que exercem tarefas típicas de Estado e, dentre elas, serão averiguados os cargos que realizam tarefas típicas de Estado. Por razões de delimitação do objeto de estudo, a apuração desses cargos que executam tarefas típicas de Estado dar-se-á de maneira exemplificativa e não exaustiva.

2.1 Competência legislativa dos entes federados

Inicialmente, cumpre destacar que de nada adiantaria desenvolver estudo e propor tipologia de servidores estatais que deveriam ser titulares de cargo efetivo para limitar o acesso a RPPS a servidores efetivos nos termos do que estabelece o *caput* do art. 40 da CF/1988 se os entes da Federação não possuísem competência para alterar o regime jurídico de seus servidores estatais.

6 Pode-se conceituar regime jurídico como um conjunto de regras e princípios reguladores de direitos e obrigações de uma relação jurídica.

Dessa forma, faz-se necessário esclarecer, primeiramente, que os entes federados, no caso, a União Federal, os estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos (art. 18, CF/1988), possuem competência legislativa própria e plena para dispor sobre a criação e a extinção de cargos ou empregos públicos, bem como sobre o regime jurídico de trabalho dos seus servidores públicos.

Eis a dicção das alíneas “a” e “c” do inciso II do § 1º do art. 61 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que assegura tais competências legais ao presidente da República, chefe do Poder Executivo Federal:

Art. 61 [...]

§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

[...]

II - dispõem sobre:

a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração;

[...]

c) servidores públicos da União e Territórios, seu regime jurídico, provimento de cargos, estabilidade e aposentadoria.

E, em caso de extinção de cargo ou emprego público vago, a CF/1988, em seu art. 84, VI, “b”, garantiu ao chefe do Poder Executivo, por via de decreto, o exercício de tal mister, nos seguintes termos:

Art. 84 Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

VI - dispor, mediante decreto, sobre:

[...]

b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos.

Assim, pelo princípio da semelhança de competências legislativas, as constituições estaduais (art. 25, CF/1988) e as leis orgânicas distrital (art. 32, CF/1988) e municipais (art. 29, CF/1988) também atribuem aos respectivos chefes do Executivo a competência legal para o cumprimento de tais finalidades.

2.2 Agentes públicos na administração brasileira

Segundo Bandeira de Mello (2012), servidor estatal, objeto de análise deste trabalho, é espécie do gênero agente público, que se divide em:

- agentes políticos: aqueles que desenvolvem funções políticas, de governo e de administração; são os chefes do Poder Executivo e seus auxiliares diretos (ministros e secretários), além dos membros do Poder Legislativo;
- agentes honoríficos: designados livremente para comporem comissões e conselhos por sua capacidade técnica e normalmente não são remunerados;
- servidores estatais: servidores e empregados públicos e pessoas contratadas por prazo determinado para suprirem necessidade de excepcional interesse público;
- particulares em colaboração com a administração pública: jurados, serventuários extrajudiciais.

Dentre os agentes públicos, apenas os servidores estatais, gênero do qual são espécies servidores e empregados públicos, possuem relação de natureza profissional e mantêm vínculo de trabalho mediante dependência e subordinação. Por essa razão e tendo em vista o objeto de pesquisa (vinculação ao RPPS tendo em vista o vínculo permanente com o serviço público), apenas os servidores estatais em suas subespécies servidores e empregados públicos serão analisados neste estudo.

São espécies de servidores estatais o servidor público e o empregado público, dividindo-se aquela subespécie em servidor titular de cargo efetivo e de cargo em comissão de livre nomeação e exoneração, não sendo esta subdivisão, por se tratar de vínculo precário e com admissão sem exigência de concurso público, objeto de análise deste trabalho, restando apenas a figura do servidor público titular de cargo efetivo.

Nada obstante a semelhança da forma de ingresso dos servidores titulares de cargo efetivo e dos empregados públicos, via concurso público, nos termos do que prescreve o inciso II do art. 37 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), estas espécies do gênero servidor estatal distinguem-se quanto aos seus direitos.

Enquanto os servidores públicos titulares de cargo efetivo têm regime funcional, de natureza estatutária, com direitos trabalhistas e previdenciários específicos previstos em lei, com a garantia da estabilidade de vínculo com a administração pública (art. 41, CF/1988) e a possibilidade de proteção social efetivada por RPPS (art. 40, *caput*,

CF/1988), os contratos de trabalho dos empregados públicos submetem-se às regras da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), além de estes se vincularem ao RGPS (art. 40, § 13, CF/1988).

Assim, a depender da forma de contratação dos servidores estatais, via cargo ou emprego público, essa diversidade funcional pode gerar reflexos de natureza previdenciária para os entes federados. Isso porque se o ente optar por criar um RPPS, todos os seus servidores titulares de cargo efetivo serão a este vinculados, e, portanto, sujeitos a regras distintas e mais benéficas do que as do RGPS.⁷

E é justamente nessa diversidade de regimes de trabalho de servidores estatais que se encontra a possibilidade de os entes promoverem a revisão das formas de contratação de seus servidores (efetivos ou celetistas) mediante edição de normas infraconstitucionais, levando em consideração as características das funções que lhes foram atribuídas, permitindo, por via reflexa, a redução de entrantes nos RPPS – que amparam apenas servidores efetivos – e, por conseguinte, a diminuição de suas despesas previdenciárias.

2.2.1 Proteção previdenciária dos servidores estatais

Até a entrada em vigor da EC n. 20/1998, considerada a primeira onda de reformas previdenciárias no Brasil, por inexistência de proibição nesse sentido todo agente público poderia se vincular aos RPPS. No entanto, após a entrada em vigor da citada emenda, os agentes públicos sem vínculo perene com a administração passaram a se vincular ao RGPS por força do que preceitua o § 13 do art. 40 da CF/1988, *in verbis*:

§ 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.

Após a EC 20, apenas os servidores titulares de cargo efetivo mantiveram a possibilidade de se vincular ao regramento do RPPS, caso o ente federado opte por criá-lo. Veja-se a redação dada pela Emenda 20 ao *caput* do art. 40 da CF/1988, *in verbis*:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime

7 Enquanto o teto atual do RGPS é de R\$ 4.159,00, o teto dos RPPS consubstancia-se no teto remuneratório constitucional, previsto no inciso XI do art. 37 da CF/1988.

de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

Nesse sentido, eis a dicção da Lei n. 9.717/1998, em seu art. 1º, inciso V, *in verbis*:

Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

[...]

V - cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares, e a seus respectivos dependentes, de cada ente estatal, vedado o pagamento de benefícios, mediante convênios ou consórcios entre Estados, entre Estados e Municípios e entre Municípios.

Bem por isso, nos termos do que dispõe o art. 13 da Lei n. 8.212/1991,⁸ para o ente federado que não criar um RPPS, seus servidores efetivos permanecerão vinculados ao RGPS.

2.3 O regime jurídico de trabalho dos servidores estatais

Inicialmente, é oportuno destacar que a análise desta subseção limitar-se-á aos órgãos da administração direta e das entidades autárquicas e fundacionais, não sendo tratados os vínculos de trabalho firmados com as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Primeiro, porque, nada obstante integrarem a administração indireta dos entes federados, as estatais não constam da redação originária do art. 39 da CF/1988,⁹ que determinou aos entes a instituição do RJU. Segundo, porque o RPPS se aplica apenas aos servidores efetivos da administração direta, autárquica ou fundacional, nos termos do que preceitua o *caput* do art. 40 da CF/1988, *in verbis*:

-
- 8 “O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.”
- 9 “Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da *administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas.*” (grifos nossos)

Art. 40. *Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (grifos nossos)*

2.3.1 RJU previsto no caput do art. 39 da CF/1988: criação e supressão

Visando a racionalizar a administração de pessoal no serviço público, que se mostrava dificultada pela diversidade de regimes de trabalho então existentes (estatutários, celetistas e os antigos extranumerários¹⁰), foi promulgada a CF/1988, que, por seu art. 39, estabeleceu que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas”.

Além disso, a CF/1988, pelo art. 41, garantiu aos servidores titulares de cargo efetivo o direito à estabilidade, que possui dupla finalidade: assegura o exercício autônomo da função pública, livre, portanto, de ingerências políticas, e ainda protege o servidor contra demissão arbitrária.

A CF/1988 garantiu estabilidade ainda a agentes públicos com vínculos não perenes, mas que preenchessem os requisitos previstos no *caput* do art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), segundo o qual:

Art. 19. Os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta, autárquica e das fundações públicas, em exercício na data da promulgação da Constituição, há pelo menos cinco anos continuados, e que não tenham sido admitidos na forma regulada no art. 37, da Constituição, são considerados estáveis no serviço público.

A fim de os entes federados compatibilizarem seus quadros até então existentes com o novo ordenamento constitucional de 1988, o art. 24 do ADCT dispôs:

Art. 24. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editarão leis que estabeleçam critérios para a compatibilização de seus quadros de pessoal ao disposto no art. 39 da

¹⁰ Esse tipo de vínculo de trabalho temporário com a administração pública federal estava previsto nos arts. 252, 257 e 264 da Lei n. 1.711/1952, que dispôs sobre o revogado Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União.

Constituição e à reforma administrativa dela decorrente [trazida pela CF/1988], no prazo de dezoito meses, contados da sua promulgação.

Passados mais de dez anos da promulgação da CF/1988, em 16/12/1998, sustentada na necessidade de se promover nova reforma administrativa ante o desequilíbrio fiscal então existente, na melhoria da qualidade do serviço público e na busca pela efetivação da democracia e dos direitos fundamentais, foi publicada a EC n. 19, a conhecida Emenda da Reforma Administrativa.

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, Presidência da República, 1995), documento em que se baseou a reforma, fixou diretrizes para a nova administração brasileira. O plano visou a superar obstáculos legais para garantir maior eficiência do aparelho do Estado e extinguir valores patrimonialistas e burocráticos com as modernas orientações gerenciais e ainda buscou desenvolver uma nova administração de recursos humanos.

Um dos ajustes promovidos pela reforma de 1998 foi a supressão do RJU do *caput* do art. 39 da CF/1988, tendo em vista a nova redação que lhe foi dada pela EC n. 19, *in verbis*:

Redação originária da CF/1988:

Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, *regime jurídico único* e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas.

Redação dada pela EC 19/1998:

Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão conselho de política de administração e remuneração de pessoal, integrado por servidores designados pelos respectivos Poderes.

Sucede que, conforme reconhecido pelo extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (BRASIL, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1998, p. 27), o RJU, ao uniformizar as relações de trabalho dos servidores com o Estado, desprestigiou o espírito empreendedor do serviço público, que clamava por relações funcionais eficientes e produtivas:

Concebido no contexto do retrocesso constitucional verificado em 1988, no capítulo da administração pública, que *resultou em inúmeras amarras de ordem burocrática* sem precedentes na história republicana, o *Regime Jurídico Único* tinha *acentuado*

caráter protecionista e inibidor do espírito empreendedor, materializando o equívoco da uniformização das relações de trabalho entre todos os servidores do Estado: do condutor de malas (cargo ainda hoje existente, com atribuições de condução de malas postais, quando atualmente os Correios já terceirizam com sucesso suas atividades mediante franquia) ao auditor fiscal do Tesouro Nacional (cargo com atribuições indelegáveis ao particular ou ao setor privado). (grifos nossos)

Nesse sentido, a União resolveu revisar o seu RJU, a Lei n. 8.112/1990, promovendo vários ajustes em seu texto a fim de gerar economia nas despesas de pessoal e corrigir distorções e privilégios do serviço público não apurados na iniciativa privada, além de apoiar a implantação da administração gerencial no processo de reforma de Estado (BRASIL, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1998).

Sucedo que, tendo em vista a medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 2008, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.135-4, com decisão publicada em 07/03/2008, cujo mérito se encontra pendente de julgamento, foi restabelecida a redação originária do art. 39 da CF/1988 por vício formal, haja vista que a EC n. 19 não obteve aprovação de três quintos dos membros da Câmara dos Deputados quando da sua apreciação em primeiro turno, contrariando a regra contida no § 2º do art. 60 da CF/1988.¹¹

Com o intuito de assegurar a estabilidade das relações criadas durante a vigência do referido dispositivo, ora expurgado do mundo jurídico, a decisão do STF foi proferida com efeitos *ex nunc*, não retroagindo seus efeitos, fazendo subsistir a legislação editada nos termos da EC n. 19 até a publicação daquela decisão (07/03/2008), ou seja, até o julgamento definitivo da ação subsistirá a validade dos atos até então praticados com base em leis eventualmente editadas durante a vigência do dispositivo suspenso.

Em decorrência da referida decisão cautelar do STF, ressurgiu o debate sobre a existência ou não do Regime Jurídico Único de trabalho na administração direta, autárquica e fundacional dos entes federados, tratado na subseção seguinte.

2.3.2 Regime jurídico de trabalho dos servidores estatais: único ou plural?

A discussão sobre a existência ou não do RJU para os servidores estatais remonta à promulgação da CF/1988. Ao analisar as tentativas de racionalização e sistematização

11 “§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.”

dos regimes de trabalho dos agentes públicos desde a monarquia, Araújo (2007) afirma que até a CF/1988, além de coexistirem as figuras dos servidores estatutários e celetistas, não havia sistematização de suas regras e princípios, o que estava a exigir organização das formas de admissão dessas relações de trabalho no serviço público.

Desde a CF/1988, a redação originária do seu art. 39 já estabelecia que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas”.

Diante da instituição da regra inserida no *caput* do art. 39 da CF/1988, em sua redação originária, e tendo em vista os debates que lhe seguiram, Araújo (2007) descreve a literatura concernente ao tema e assim o faz apresentando três correntes que tratam do tema RJU, adiante listadas:

- possibilidade de escolha do regime (estatutário ou CLT) a ser adotado como RJU;
- natureza exclusivamente estatutária do RJU;
- RJU não teria de ser necessariamente igual para os servidores estatais de todas as pessoas jurídicas da administração direta, autárquica e fundacional do ente, hipótese em que conviveriam harmoniosamente, no âmbito das entidades, as figuras dos servidores públicos regidos por estatutos e a dos empregados públicos, de natureza contratual, regidos pelas normas trabalhistas próprias da iniciativa privada. Nessa situação, o regime de trabalho celetista seria a exceção, e o vínculo estatutário, o regime normal de trabalho, ao argumento de que não estariam em causa interesses apenas laborais, típicos de relações de direito privado, uma vez que os servidores são instrumentos da atuação estatal, possibilitando, assim, sob a ótica dessa corrente, a manutenção de direitos trabalhistas e previdenciários especiais para os servidores públicos titulares de cargo efetivo.

2.4 A redação originária da Constituição Federal de 1988 e a coexistência de cargos e empregos públicos

Nos termos da discussão suscitada por Bandeira de Mello (2012), em que o RJU não teria de ser necessariamente igual para os servidores estatais de todas as pessoas jurídicas da administração direta, autárquica e fundacional do ente federado, a redação originária da CF/1988 já fazia inúmeras referências à coexistência de cargos e empregos

na administração pública direta, indireta ou fundacional. São elas: arts. 48, X; 51, IV; 52, XIII; e 61, § 1º, II, “a”, *in verbis*:

CF/1988:

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

[...]

X - criação, transformação e extinção de *cargos, empregos* e funções públicas; (grifos nossos)

Art. 51 - Compete privativamente à Câmara dos Deputados:

[...]

IV - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos *cargos, empregos* e funções de seus serviços e fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias; (grifos nossos)

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

[...]

XIII - dispor sobre sua organização, funcionamento, polícia, criação, transformação ou extinção dos *cargos, empregos* e funções de seus serviços e fixação da respectiva remuneração, observados os parâmetros estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias; (grifos nossos)

Art. 61. [...] § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas;

II - disponham sobre:

a) criação de *cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica* ou aumento de sua remuneração. (grifos nossos)

Mediante simples leitura dos dispositivos transcritos, pode-se afirmar que desde a promulgação da CF/1988 conviviam entre si as figuras jurídicas dos cargos e empregos públicos no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional dos três níveis da Federação.

Logo, diante do princípio da interpretação sistêmica de uma norma, deve-se extrair do agrupamento de seus dispositivos a interpretação (seu sentido e alcance)

mais adequada ao conjunto de seus conteúdos normativos. Nesse sentido, Canotilho (apud MORAES, 2003) enumera vários princípios de interpretação das normas constitucionais, entre eles:

- o da unidade da Constituição: a interpretação constitucional deve ser realizada no sentido de evitar contradições entre suas normas; e
- o da justeza ou da conformidade funcional: os órgãos responsáveis pela realização da interpretação da norma constitucional não podem alterar o esquema funcional organizado pelo legislador constituinte originário.

E é justamente diante da necessidade de se garantir a unidade e a conformidade normativa para obtenção da melhor interpretação sistêmica das regras da Constituição de um país que Bandeira de Mello (2012) argumenta no sentido de que o RJU não deveria ser necessariamente igual para os servidores estatais de todas as pessoas jurídicas da administração direta, autárquica e fundacional de um ente federado. De acordo com o autor,

[...] a Constituição e as leis outorgam aos servidores públicos um conjunto de proteções e garantias tendo em vista assegurar-lhes condições propícias a uma atuação imparcial, técnica, liberta de ingerências que os eventuais e transitórios ocupantes do Poder, isto é, os agentes políticos, poderiam pretender impor-lhes para obtenção de benefícios pessoais ou sectários, de conveniência da facção política dominante no momento (BANDEIRA DE MELLO, 2012, p. 262).

Sob essa ótica, o vínculo estatutário seria o regime ordinário de trabalho, admitindo-se o do emprego público para aqueles agentes cujas atividades não exigissem a garantia da estabilidade para o bom desempenho do seu múnus público. Bandeira de Mello (apud ARAÚJO, 2007, p. 162), ao se referir à condição de empregado público, assevera que “o modesto âmbito da atuação destes agentes não introduz riscos para a impessoalidade da ação do Estado em relação aos administrados, caso lhes faltem as garantias inerentes ao regime de cargo”.

O que a CF/1988, em seu art. 39, *caput*, inovou foi em relação à necessidade de criação de regime uniforme de trabalho para toda a administração direta de um ente federado e suas autarquias e fundações, permitindo “a adoção do regime de emprego para certas atividades subalternas” (BANDEIRA DE MELLO, 2012, p. 265), ou seja, a coexistência de empregos públicos seria viável desde que respeitada a natureza das atividades desenvolvidas pelos servidores estatais.

Como justificativa, afirma o festejado autor que não estariam em causa interesses meramente laborais, mas o bem da coletividade e o interesse público, possibilitando, por conseguinte, a criação de direitos trabalhistas e previdenciários próprios para servidores públicos titulares de cargo efetivo, específicos em relação aos empregados públicos, que se ocupariam de funções que não exigissem esse regramento funcional, tendo em vista as características das atividades meio ou operacionais que exercem.

Ainda segundo Bandeira de Mello (2012, p. 267), tais proteções

[...] não são “privilégios” outorgados para desfrute pessoal de uma categoria de trabalhadores, mas são simplesmente o correlato, na esfera do Executivo, das imunidades parlamentares e dos predicamentos da Magistratura, existentes respectivamente no Legislativo e no Judiciário. [...] prevenindo e impedindo o uso desatado do Poder em prol de facções que, mediante favoritismos e perseguições, se eternizariam no comando da sociedade.

E assim arremata o insigne mestre afirmando que, nada obstante o regime de cargo deva ser o dominante na administração direta, autárquica e fundacional, há casos em que o regime trabalhista (nunca puro, já que afetado pelos interesses públicos) “é admissível para o desempenho de algumas atividades; aquelas cujo desempenho sob regime laboral não compromete os objetivos que impõem a adoção do regime estatutário como o normal, o dominante” (BANDEIRA DE MELLO, 2012, p. 269).

Reflexo dessa divergência de entendimentos doutrinários apurada por Araújo (2007) cite-se que tanto a União, pela Lei n. 8.112/1990,¹² quanto o Estado de Minas Gerais, pela Lei n. 869/1952,¹³ estabeleceram o RJU sob a forma estatutária para os servidores públicos de suas administrações diretas, autárquicas e fundacionais. Em sentido diverso, o município de Belo Horizonte, pela Lei n. 7.169/1996, criou o RJU sob o modelo estatutário destinado apenas aos servidores da administração direta. Todavia, algumas de suas autarquias¹⁴ têm seus agentes regidos pelas normas da CLT,

12 “Art. 1º Esta Lei institui o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das autarquias, inclusive as em regime especial, e das fundações públicas federais.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, servidor é a pessoa legalmente investida em cargo público.”

13 “Art. 1º Esta lei regula as condições do provimento dos cargos públicos, os direitos e as vantagens, os deveres e responsabilidades dos funcionários civis do Estado.

Art. 2º Funcionário público é a pessoa legalmente investida em cargo público.”

14 A Lei n. 6.290/1992, em seu art. 17, § 1º, estabeleceu que o regime jurídico do pessoal da Superintendência de Limpeza Urbana de Belo Horizonte (SLU), autarquia criada pela Lei n. 2.220/1973, será o da legislação trabalhista. Por sua vez, a Lei n. 2.247/1973, em seu art. 2º, XII, preceitua que a Superintendência de Desenvolvimento da Capital (Sudecap), autarquia criada pela Lei n. 1.747/1969, contratará sob o regime da legislação trabalhista o pessoal necessário ao seu funcionamento.

ocupantes de empregos públicos que são, e outras não, como era o caso da extinta Beneficência da Prefeitura de Belo Horizonte, e cuja Lei n. 7.979/2000 dispunha sobre o RJU estatutário de seus servidores. Ou seja, reside na iniciativa legislativa de cada ente federado a solução para fixar quais seriam os tipos de servidores estatais que deveriam ser titulares de cargo efetivo, com as garantias que lhes são peculiares, os quais, por conseguinte, vincular-se-iam a um RPPS, caso tenha sido instituído, nos termos da exclusividade encartada no *caput* do art. 40 da CF/1988.

2.5 Regime estatutário, setores do Estado e atividades exclusivas de Estado

Para além da tese de Bandeira de Mello (2012), vista na subseção anterior, mas com esteio em sua fundamentação, pretende-se, nesta subseção, analisar quais servidores estatais deveriam ser amparados por regimes específicos de trabalho, ou seja, quais deles deveriam ser titulares de cargo de provimento efetivo regidos por normas estatutárias dotados de estabilidade e quais deveriam ser ocupantes de empregos públicos regidos pelas normas trabalhistas de natureza contratual.

Para tal fim, será analisada a classificação dos setores do Estado desenvolvida pelo Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (BRASIL, Presidência da República, 1995) como forma de subsidiar o debate sobre quais tipos de agentes públicos deveriam ser regidos por normas estatutárias. A partir daí, constatado quais servidores estatais deveriam ser titulares de cargos efetivos, apurar-se-á quem pode vincular-se a um RPPS, caso tenha sido criado pelo ente federado.

Segundo o Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado, são quatro os núcleos de atividades desenvolvidas pela administração pública: núcleo estratégico, atividades exclusivas, serviços não exclusivos, além do setor de produção de bens e serviços para o mercado.

O núcleo estratégico é constituído pela cúpula dos três Poderes, é o setor que define as leis e as políticas públicas. Por seu turno, o setor das atividades exclusivas compreende os serviços que só o Estado pode realizar por meio do seu poder extroverso, relativo às atribuições de regulamentação e fiscalização, tributação e poder de polícia.

Por sua vez, os serviços não exclusivos referem-se ao setor onde o Estado atua em conjunto com outras organizações públicas não estatais e entidades privadas com o fim de assegurar o acesso da população a determinados bens e serviços (como a educação e a saúde), as universidades, os hospitais, os centros de pesquisa e os museus.

Por fim, o setor da produção de bens e serviços para o mercado, que compreende as empresas estatais, caracterizando-se pelas atividades econômicas voltadas para o lucro que permanecem no aparelho do Estado, como, por exemplo, as do setor de infraestrutura.

Dentre os objetivos globais para a máquina pública fixados pelo Plano de Reforma do Aparelho de Estado (BRASIL, Presidência da República, 1995, p. 45), cite-se aquele em que se buscou “limitar a ação do Estado àquelas funções que lhe são próprias, reservando, em princípio, os serviços não exclusivos para a propriedade pública não estatal, e a produção de bens e serviços para o mercado para a iniciativa privada”.

Observa-se daí que o Plano Diretor objetivou reduzir o aparelho de Estado, diminuir despesas públicas e flexibilizar as formas de contratação de seus agentes com a finalidade de buscar maior eficiência na prestação dos serviços públicos.

Nesse contexto, afigura-se razoável a reflexão sobre a possibilidade de revisão da legislação infraconstitucional dos entes federados relativa às formas de contratação de seus servidores, uma vez que, com a redução da quantidade de servidores efetivos, haveria a diminuição do número de entrantes nos RPPS, específicos para servidores efetivos, o que geraria economia de longo prazo ao Erário. Isso porque, nada obstante as despesas do ente com FGTS de seus novos empregados públicos, as despesas com aposentadorias e pensões dos RPPS, que vêm crescendo a cada dia por variados fatores,¹⁵ passarão a ser da responsabilidade do RGPS, ou seja, o risco atuarial desses RPPS, relativo ao aumento da longevidade, será transferido para o RGPS.

Tomando-se por base a divisão das atividades de Estado apresentada pelo Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (BRASIL, Presidência da República, 1995), uma opção seria adotar o RJU sob a forma estatutária para os servidores estatais da administração direta, das autarquias e das fundações dos entes federados, independentemente das atividades que exerçam, tal como fizeram a União e o Estado de Minas Gerais.

Solução diversa seria a praticada pelo município de Belo Horizonte, em que o regime de trabalho foi fixado de acordo com a natureza das atividades desenvolvidas por suas entidades autárquicas e fundacionais. Dessa forma, haveria autarquias e fundações com regimes de pessoal estatutário e outras com regime celetista.

15 As despesas previdenciárias dos RPPS vêm crescendo significativamente, seja por conta do aumento da expectativa de vida das pessoas seja em decorrência da redução da taxa de reposição dos servidores, tendo em vista as melhorias da tecnologia da informação, que têm permitido a automatização de rotinas administrativas e a desnecessidade de contratações na mesma proporção do passado.

Uma terceira opção seria garantir o regime estatutário apenas para os servidores estatais integrantes de carreiras exclusivas do Estado e que, adicionalmente, não exerçam atividade meio (de apoio, etc.), ou seja, que não encontrem correspondência de tarefas no setor privado que não possam ser desenvolvidas por particulares.

Entre os que não seriam vinculados ao regime estatutário se encontram os cargos das carreiras das áreas de educação e saúde, que não são atividades exercidas de forma exclusiva pelo Estado, além dos cargos relacionados a atividades meio, mesmo que integrantes de carreiras exclusivas de Estado, como é a situação do cargo de médico do Departamento de Polícia Federal. Seria também o caso dos cargos de motorista e de escriturário, etc.

Adotando-se esse critério, o acesso a cargos efetivos, dotados de estabilidade, seria restrito a agentes que exercessem certas atividades típicas de Estado, e, por conseguinte, os RPPS, que oferecem amparo apenas a servidores titulares de cargos efetivos, não mais absorveriam tantas espécies de servidores estatais, tal como é hoje concebido.

Dessa forma, haveria redução de despesas previdenciárias dos entes federados no longo prazo, apesar dos custos de curto prazo. A elevação dos custos de curto prazo decorre das contribuições previdenciárias que passarão a ser vertidas do ente para o RGPS, assim como dos pagamentos do FGTS. O alívio nas contas no longo prazo advém do fato de que os benefícios previdenciários serão de responsabilidade do RGPS, e não mais do ente. A segregação ora proposta reduz a exposição do ente público aos riscos atuariais, que podem elevar ainda mais o desembolso do ente federado, dentre os quais, o aumento da longevidade.

Também se criariam maiores incentivos à melhoria da qualidade do serviço público em geral, pois o instituto da estabilidade seria garantido apenas a parte do funcionalismo, levando-se em consideração a natureza de suas atribuições, próprias de Estado, sem correspondência na esfera privada.

Cabe registrar que a estabilidade deve ser vista como necessidade, exigência para o bom desempenho das funções típicas de Estado, e não como mera vantagem. Isso porque essa situação permite, exemplificativamente, que policiais investiguem ilícitos cometidos por autoridades públicas de alto escalão; que agentes fazendários lavrem autos de infração contra empresas multinacionais; que juízes ordenem a prisão de pessoas importantes; que advogados públicos emitam pareceres contrários a interesses políticos; que agentes de fiscalização exerçam o poder de polícia, etc. – todos eles com autonomia e independência em face dos interesses particulares que circunvizinham a administração.

Assim, a fim de dotar de efetividade esta última proposta – a de que se garantiria o regime estatutário apenas a servidores que desempenham atividades típicas (estratégicas e exclusivas) de Estado –, faz-se necessário delimitar quais seriam essas atividades. Isso porque, identificando as categorias de servidores de acordo com as atribuições que exercem, que deveriam ser titulares de cargo efetivo dotados de estabilidade para o bom e fiel desempenho de suas funções, no caso aqueles que exercem atividades típicas de Estado, pode-se apurar, por conseguinte, quem poderia ter o amparo de um RPPS, uma vez que o *caput* do art. 40 da CF/1988 limita essa proteção a servidores efetivos. Para tal fim, é necessário delimitar o alcance da expressão atividades típicas (ou exclusivas) de Estado.

2.5.1 Atividades exclusivas de Estado

Atividades típicas de Estado são “funções representativas da Supremacia do Estado – tais como a função policial, ou a de fiscalização – têm como pré-requisito básico serem exercidas, privativamente, por servidores estatutários” (MOTTA, 1990, p. 40), ou, de acordo com a definição do Plano Diretor de Reforma do Aparelho de Estado (BRASIL, Presidência da República, 1995), atividades típicas de Estado são as relacionadas ao poder de expressão do Estado, tais como o exercício do poder de polícia, fiscalização, regulação, a atividade jurisdicional, a diplomacia e os serviços sem correspondência na esfera privada, cabendo aos agentes que a exercem a garantia da estabilidade, instituída justamente para blindá-los de ingerências políticas (FREITAS, 2009)

Freitas (2009, p. 124), ao se referir à garantia da estabilidade para aqueles agentes públicos que exercem atividades indelegáveis, esclarece que estes “merecem a proteção adicional de anteparos formais e substanciais contra voluntarismos residuais do coronelismo mandonista e enxugamentos lineares e destituídos de motivação razoável”.

Por conta da diferenciação entre as atividades típicas de Estado, que não podem ser realizadas por particulares, e aquelas que encontram correspondência no mercado, o Plano Diretor propôs a

[...] definição das carreiras exclusivas de Estado (que não devem ser confundidas com as atividades exclusivas de Estado, embora haja uma relação estreita entre os dois conceitos), constituídas por funcionários que exercem o poder de Estado; seus membros não poderão ser exonerados por excesso de quadros (BRASIL, Presidência da República, 1995, p. 53).

Tão logo se iniciou a reforma do aparelho de Estado com a publicação da Emenda Constitucional n. 19/1998, o art. 247 foi incluído na CF/1988, de forma que fossem publicadas leis que estabelecessem critérios especiais para a perda do cargo de servidores estáveis que desenvolvessem atividades exclusivas de Estado. Eis o teor do citado dispositivo:

Art. 247. As leis previstas no inciso III do § 1º do art. 41 e no § 7º do art. 169 estabelecerão critérios e garantias especiais para a perda do cargo pelo servidor público estável que, em decorrência das atribuições de seu cargo efetivo, desenvolva atividades exclusivas de Estado.

As mudanças ocorridas nos arts. 37, XXII, e 167, IV, ambos da CF/1988, refletem a importância do tema em estudo e a necessidade de instituir tratamento diferenciado para determinadas carreiras. De acordo com tais dispositivos, as administrações tributárias, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, serão exercidas por servidores de carreiras específicas, sendo assegurada excepcionalmente a vinculação de receita derivada de impostos para a realização de atividades de administração tributária.

Mesmo ainda não tendo sido editadas tais leis, em 2004 foi publicada a Lei n. 11.079, que, ao instituir normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública, estipulou em seu art. 4º, inciso III, que será observada, entre outras, a seguinte diretriz: “Indelegabilidade das funções de regulação, jurisdicional, do exercício do poder de polícia e de outras atividades exclusivas do Estado”.

Freitas (2009, p. 124) esclarece que a estabilidade na carreira de Estado deve servir “para que tenham uma espécie de couraça no exercício de atividades indelegáveis” e que “há carreiras essenciais ao funcionamento do Estado e à discricionariedade administrativa proporcionalmente exercida, o que determina regime peculiar de natureza institucional, a demandar autêntica autonomia”.

Adotada a tipologia de atividades típicas de Estado desenvolvida pela literatura e contrastando-a com as sessenta carreiras (Apêndice A) contidas na tabela de remuneração dos servidores vinculados ao Poder Executivo Federal,¹⁶ referência março/2013 (BRASIL, 2013), pode-se averiguar¹⁷ quais áreas podem e quais não podem ser consi-

16 Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/servidor/publicacoes/tabela_de_remuneracao/tab_rem_13/tab_61_2013_04.pdf> . Acesso em: 07/08/2013.

17 Frise-se que tais apurações não prescindem de análise da legislação aplicável a cada carreira e a cada cargo, o que pode ser feito noutra pesquisa.

deradas carreiras típicas de Estado e quais as que, mesmo se relacionando a atividades típicas de Estado, possuem cargos que exercem atividades meio, não se consubstanciando na realização de atividade exclusiva de Estado.

Exemplificativamente, citem-se algumas áreas do Executivo federal que executam atividades típicas de Estado e que seus cargos também têm a mesma natureza de tarefa estatal exclusiva (Apêndice A):

- Agência Brasileira de Inteligência;
- área jurídica;
- auditoria federal;
- diplomacia;
- Polícia Federal;
- Polícia Rodoviária.

Citem-se agora algumas áreas do Executivo federal que, nada obstante exerçam atividades típicas de Estado, como a Polícia Federal, possuem em sua estrutura funcional, entre outros cargos (delegado e agente, que exercem atividade típica de Estado), alguns, como o de médico e cargos de nível auxiliar, que prestam respectivamente atividades administrativas e de suporte (cf. Apêndice A). São elas:

- Plano Especial de Cargos do Departamento de Polícia Federal;
- Plano Especial de Cargos do Departamento de Polícia Rodoviária Federal;
- Plano Especial de Cargos do Ministério da Fazenda.

Por fim, citem-se áreas do Executivo Federal que não executam atividades típicas de Estado, correspondentes a tarefas semelhantes praticadas na iniciativa privada:

- docente;
- Hospital da Forças Armadas;
- Instituto Brasileiro de Turismo;
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais;
- Plano Especial de Cargos da Cultura;
- técnico-administrativos em educação.

2.6 Servidores que deveriam ser amparados por RPPS

Com base no estudo desenvolvido, formula-se esta tipologia de servidores estatais que deveriam possuir vínculo funcional específico, o regime estatutário, próprio de titulares de cargo efetivo, com as garantias que lhes são próprias (estabilidade e lei dispendo sobre o regime jurídico funcional), quais sejam, aqueles que exercem atividades típicas de Estado.

Delineados quais servidores estatais seriam titulares de cargo efetivo, apurar-se-iam, por conseguinte, aqueles que deveriam vincular-se a um RPPS específico para servidores dessa natureza, consoante estabelece o *caput* do art. 40 da CF/1988.¹⁸

Dessa forma, deveriam ser dotados das garantias inerentes aos cargos efetivos apenas os servidores que exercessem atividades típicas de Estado, ou seja, de natureza estratégica ou desenvolvidas de maneira exclusiva, sem haver correspondência de funções na iniciativa privada.

Nesse sentido, os entes federados, mediante lei, alterariam o regime jurídico para a contratação de seus servidores segundo a natureza das atividades que exercem e, assim, seriam desonerados das despesas financeiras acarretadas pelo regime estatutário,¹⁹ tais como a estabilidade e os direitos contidos em seus estatutos, além do regime especial de previdência previsto no art. 40 da CF/1988, deveras oneroso, como já visto.

A fim de evitar demandas judiciais, a referida alteração seria processada tão somente a partir da vigência da lei que alterasse o regime jurídico dos servidores do ente federado. Assim, para os servidores que não desenvolvessem atividades típicas de Estado, mas que estivessem no serviço público quando da alteração legislativa, seria preservada a natureza do seu vínculo estatutário, prevalecendo a referida alteração apenas para os que viessem a ingressar no serviço público após a citada modificação legal.

18 “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.”

19 É importante destacar que, como dito no início desta seção, a mudança de regime não traz somente benefício para o ente, traz também o custo relativo ao FGTS, típico do regime de emprego público. É de se relevar que a desoneração da contribuição patronal da ordem de 20% da folha de pagamento de pessoal (que deixou de ser recolhida ao RGPS), vista à época da promulgação da CF/1988 como vantagem, hoje não mais se verifica em sua plenitude, tendo em vista a política regulatória dos RPPS desenvolvida pelo governo federal, que tem fiscalizado e exigido dos entes federados os repasses das contribuições patronais ao RPPS (CALAZANS; CAETANO, 2013).

Resultado dessa mudança de regime funcional seria a restrição de acesso a cargos efetivos e, por conseguinte, a redução do quantitativo de servidores estatais amparados por RPPS, acaso criados por seus entes federados. Nessa hipótese, haveria a desoneração financeira dos RPPS, que passariam a amparar apenas servidores estatais integrantes de carreiras típicas do Estado, ou seja, que não exerçam tarefas administrativas, subalternas ou operacionais, sem correspondência de tarefas na iniciativa privada.

Os demais servidores estatais seriam admitidos sob o regime de trabalho contratual e regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho, com o consequente recolhimento da contribuição para o FGTS, vinculando-se ao Regime Geral de Previdência Social, uma que não seriam titulares de cargo efetivo, mas ocupantes de empregos públicos.

De toda forma, para que se possa realizar análise detalhada da natureza das áreas e dos cargos dos Poderes dos entes federados, futuras pesquisas deverão levantar as atribuições legais de cada cargo como forma de averiguar aquelas que cumprem ou não atividades típicas de Estado.

3 REGRAS PREVIDENCIÁRIAS DOS MILITARES

Esta seção demonstrará a distinção constitucional existente entre servidores civis e militares e abordará as regras previdenciárias dos militares, destacando que o texto constitucional conferiu autonomia à União para legislar sobre os militares membros das Forças Armadas e a cada estado e ao Distrito Federal para estabelecerem, dentre outros aspectos estatutários, as regras específicas sobre a previdência social de seus militares.

Analizará também a legislação previdenciária dos militares federais e dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina, cujas regras de acesso, de cálculo e de reajustamento de suas aposentadorias (tratadas por reserva e reforma) e pensões ainda estão em dessintonia com os paradigmas contemporâneos da previdência brasileira, trazidos pelas reformas de 1998 e 2003, oriundas das ECs n. 20 e 41, respectivamente. Adicionalmente, será feita a análise comparativa das despesas com a folha de pagamento dos servidores civis com a dos militares desses entes federados, relativamente aos exercícios de 2010 a 2012.

A análise comparativa apresentada poderá servir de base para que os entes federados, inclusive a União, apresentem propostas de alteração do conjunto de regras de acesso, de cálculo e de reajustamento para os militares, passíveis de serem implementadas no âmbito de cada ente, de forma que se adequem aos paradigmas

contemporâneos da previdência brasileira e possibilitem a redução do déficit atuarial de seus regimes.

3.1 Da legislação previdenciária dos militares

Com o fito de possibilitar melhor compreensão acerca da aplicação da legislação previdenciária dos militares, é imperioso definir algumas premissas antes de adentrar ao tema.

Na redação originária da CF/1988, os militares eram classificados como servidores públicos. Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 18/1998, restou definido que os militares compõem gênero distinto do dos servidores civis, sendo tal entendimento adotado por Bulos (2008) e Gasparini (2002, p. 224-225):

A EC n. 18/98 promoveu uma grande alteração na Seção III do Capítulo VII do Título III, que tratava dos Servidores Públicos Militares (art. 42). Hoje essa seção cuida dos Militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios (art. 42), sem chamá-los de servidores. Estes são, na atual sistemática constitucional, uma espécie de agente público: agente público militar ou, simplesmente, agente militar.

Todavia, neste texto, a fim de evitar confusões conceituais, tratar-se-á o servidor público por servidor civil para distingui-lo do militar. Destarte, corroborando com a afirmação de que militares compõem gênero apartado do dos servidores civis, o § 1º do art. 42 da CF/1988²⁰ dispôs que as normas estatutárias, incluindo as de caráter previdenciário, devem ser tratadas por leis estaduais ou lei distrital. Redação de idêntico teor encontra-se prevista no art. 142, § 3º, X,²¹ em relação aos militares das Forças Armadas, cabendo à União, em relação a estes, por meio de lei específica, disciplinar seu modo de ingresso, os limites de idade, a estabilidade e outras condições de transferência para a inatividade, nos termos do que preceitua o art. 61, § 1º, “f”.²²

20 “Art. 42. Os membros das Polícias Militares e Corpos de Bombeiros Militares, instituições organizadas com base na hierarquia e na disciplina, são militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

§ 1º Aplicam-se aos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, além do que vier a ser fixado em lei, as disposições do art. 14, § 8º; do art. 40, § 9º; e do art. 142, §§ 2º e 3º, cabendo a lei estadual específica dispor sobre as matérias do art. 142, § 3º, inciso X, sendo as patentes dos oficiais conferidas pelos respectivos governadores.”

21 “Art.142 [...] § 3º [...] X - a lei disporá sobre o ingresso nas Forças Armadas, os limites de idade, a estabilidade e outras condições de transferência do militar para a inatividade, os direitos, os deveres, a remuneração, as prerrogativas e outras situações especiais dos militares, consideradas as peculiaridades de suas atividades, inclusive aquelas cumpridas por força de compromissos internacionais e de guerra.

22 “Art. 61, § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

Apesar das diferenças entre os gêneros de servidores civis e militares, ambos estão acobertados por RPPS e, não obstante a vedação da existência de mais de um RPPS para ocupantes de cargo efetivo,²³ prevista no § 20 do art. 40 da CF/1988,²⁴ com redação atribuída pela EC n. 41/2003,²⁵ o próprio § 20 admite a possibilidade de um regime específico de previdência para os militares, na medida em que o disposto no art. 142, § 3º, X, ressaltou os militares federais, e o art. 42, § 1º, também os militares estaduais e distritais, ou seja, a norma conferiu aos entes federativos, na prática, a possibilidade de instituição de regras diferenciadas para os servidores civis e para os militares, dadas as especificidades da atividade militar.

Apesar das inovações substanciais da EC n. 20/1998 quanto à criação de limite de idade para a aposentadoria, os estados e a União sempre possuíam legislações específicas para os militares. De modo geral, seus estatutos preveem tanto as normas de regência da função quanto as previdenciárias.

Da mesma forma que a reforma previdenciária de 1998, as alterações das normas previdenciárias concebidas pela EC n. 41/2003 não alcançaram os militares. Com esta EC, a paridade e a integralidade foram extintas para os servidores civis, preservando-lhes, entretanto, o direito adquirido e a criação de regras de transição para situações específicas. É nesse momento que há desvinculação das regras previdenciárias entre servidores civis e militares, haja vista que o § 2º do art. 42 e o inciso IX do art. 142 da CF/1988, que antes tinham vinculação com os §§ 7º e 8º do art. 40 – redação dada pela EC n. 20,²⁶ que versavam, respectivamente, sobre a integralidade da

I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas;

II - disponham sobre:

[...]

f) militares das Forças Armadas, seu regime jurídico, provimento de cargos, promoções, estabilidade, remuneração, reforma e transferência para a reserva.”

23 Cargos efetivos englobariam os servidores civis e os militares.

24 “Art. 40 [...]

§ 20. Fica vedada a existência de mais de um regime próprio de previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos, e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal, ressalvado o disposto no art. 142, § 3º, X.”

25 Regulamentada pela Lei n. 10.887, de 18 de junho de 2004.

26 “Art. 40 [...]

§ 7º Lei disporá sobre a concessão do benefício da pensão por morte, que será igual ao valor dos proventos do servidor falecido ou ao valor dos proventos a que teria direito o servidor em atividade na data de seu falecimento, observado o disposto no § 3º.

§ 8º Observado o disposto no art. 37, XI, os proventos de aposentadoria e as pensões serão revistos na mesma proporção e na mesma data, sempre que se modificar a remuneração dos servidores em atividade, sendo também estendidos aos aposentados e aos pensionistas quaisquer benefícios ou vantagens posteriormente concedidos aos servidores em atividade, inclusive quando decorrentes da transformação

pensão e a paridade da aposentadoria e da pensão –, deixaram de tê-la com o advento da EC n. 41/2003.

Agregue-se que o disposto no *caput* do artigo 40 demonstra de modo cristalino que não se aplicam aos militares as modificações originadas pela EC n. 41/2003. De modo que pela redação vigente apenas o § 9º desse artigo²⁷ (que versa sobre contagem do tempo de serviço na esfera pública) se aplica aos militares estaduais e distritais. O art. 142, que versa sobre os militares das Forças Armadas, não traz qualquer vinculação com o art. 40, ou seja, as normas de aposentadoria e pensão deste artigo não se aplicam a eles.

Alguns autores como Lazarini (2005), em razão da distinção entre servidores civis e militares, reconhecem o direito subjetivo desses agentes públicos à existência de um regime de previdência específico. Nesse sentido, Campos (2009), quando da análise dos regimes de previdência, aponta a existência de quatro regimes: Regime Geral de Previdência Social (RGPS), Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), Regime de Previdência Complementar (RPC) e Regime Próprio Social Militar (RPSM).

Para Castro e Lazzari (2006, p. 122), “em que pese o princípio da uniformidade de prestações previdenciárias, contemplado no texto constitucional, o fato é que no âmbito da Previdência Social no Brasil não existe somente um regime previdenciário, mas vários deles”.

Cumprir destacar que a instituição dos RPPS pelos entes federados é uma opção e não uma obrigação. A não instituição do RPPS simultaneamente acarreta a opção pela adoção do Regime Geral, consoante prevê o art. 13 da Lei n. 8.212/1991.²⁸

Esclarece-se que militares não se “aposentam”, são transferidos para a inatividade com base em regras predefinidas, inicialmente para a reserva e após, passado o período passível de convocação, para a reforma.

ou reclassificação do cargo ou função em que se deu a aposentadoria ou que serviu de referência para a concessão da pensão, na forma da lei.”

27 “Art. 40 [...]”

§ 9º O tempo de contribuição federal, estadual ou municipal será contado para efeito de aposentadoria e o tempo de serviço correspondente para efeito de disponibilidade.

28 “Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.”

Em razão de as leis específicas não preverem idade mínima ou outros requisitos de transferência para a inatividade, como tempo mínimo no cargo, a título ilustrativo, o militar das Forças Armadas passa para a reserva remunerada a pedido com trinta anos de contribuição,²⁹ sem necessitar, nessa hipótese, combinar qualquer outro requisito.

Por outra regra, o militar das Forças Armadas passa para a reserva de modo compulsório quando atingir a faixa etária entre 48 e 66 anos de idade para os oficiais e de 44 a 54 anos de idade para os praças, conforme o posto ou a graduação.³⁰ Será reformado quando atingir a idade que varia de 60 a 68 anos para os oficiais, também de acordo com o posto ou a graduação, e o limite de 56 anos para os praças, ocorrendo ainda algumas outras hipóteses, como por motivos incapacitantes e inclusão na cota compulsória.³¹

Diante do exposto, resta nítido que os militares ingressam na inatividade mais precocemente do que os servidores civis. Esse fato, somado à possibilidade de contagem de tempo de serviço fictício, diante da possibilidade de cômputo em dobro para efeito de inatividade dos períodos de licença especial adquiridos até 29 de dezembro de 2000 e não usufruídos, está em descompasso com os atuais paradigmas da previdência social, tais como a contributividade e o equilíbrio financeiro e atuarial, precorizados, em especial, pela Lei Federal n. 9.717/1998, de observância obrigatória tanto pelos servidores civis como pelos militares.³²

Atribuir aos legisladores subnacionais a competência para elaborar normas previdenciárias aplicáveis aos seus militares resulta na disparidade em relação às normas previdenciárias aplicáveis aos servidores civis, disciplinadas uniformemente no texto constitucional. Os militares beneficiam-se com regras mais favoráveis em razão de sua influência sobre o Poder Legislativo, onerando de modo desmedido a previdência social, como demonstram algumas dessas diferenças, que serão mencionadas na subseção 3.2 deste trabalho.

Ademais, é de conhecimento público que boa parcela dos militares não desenvolve atividade fim na carreira, mas sim atividade meio, algumas de cunho essen-

29 Arts. 96, I, e 97 da Lei Federal n. 6.880/1980.

30 Arts. 96, II, e 98 da Lei Federal n. 6.880/1980.

31 Art. 106 e seguintes da Lei Federal n. 6.880/1980.

32 Segundo ficará demonstrado no item 3.2.1.1 adiante, que trata da legislação previdenciária sobre as Forças Armadas, essa lei não se aplica aos militares da União.

cialmente administrativo. Por essa razão deve ser questionado se a esses militares caberia tratamento diferenciado no que pertine à “contagem de tempo de serviço para aposentadoria especial”, se comparada à contagem para aquelas atividades desenvolvidas com risco de vida e/ou em condições insalubres. No caso em exame, o legislador poderia adotar norma similar à dos professores, os quais aproveitam apenas o tempo dedicado em sala de aula para fins de cômputo para a aposentadoria especial ou então poderia exigir, à semelhança do RGPS, a elaboração de Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) como forma de averiguar a natureza especial daquele tempo de serviço/contribuição.

Há nesta situação um conflito de interesses entre determinada categoria e todos os servidores civis, aliado ainda ao interesse comum da sociedade. Desse modo, deve-se evidenciar a autonomia constitucional conferida aos entes federados para legislar sobre as regras previdenciárias dos militares, e que as regras de acesso, de cálculo e de reajustamento dos benefícios previdenciários de aposentadoria e pensão dos militares carecem de modernização, a exemplo das alterações promovidas pelas ECs n. 20/1998 e 41/2003 em relação aos servidores civis.

Depreende-se com isso que questões polêmicas sobre aposentadoria e pensão, enfrentadas pelas reformas constitucionais quanto aos servidores civis, poderão ser objeto de alteração também para os militares, cabendo à União legislar sobre os militares membros das Forças Armadas e a cada estado e ao Distrito Federal estabelecer as regras específicas sobre a previdência social de seus respectivos militares.

Assim, ainda que se mantenham regras previdenciárias distintas para os militares, impende ressaltar que o modelo vigente está insustentável e poderá levar os RPSM (ou o RPPS que os albergam) a um déficit irreversível.

A pluralidade de regras previdenciárias não é o aspecto que merece maior censura, mas sim a manutenção de benefícios dos quais os beneficiários não participaram do custeio de modo proporcional, em contrariedade com regras e princípios básicos do direito previdenciário.

As reformas constitucionais têm suscitado questão de magna importância quanto à definição de regras previdenciárias específicas para os militares e a obrigatoriedade de uma unidade gestora própria. Pereira Netto apud Castro e Lazzari (2006, p. 717), ao comentar as razões da crise do sistema previdenciário no Brasil, distinguiu-as como sendo de índole:

a) estruturais, decorrentes da transição demográfica da sociedade (envelhecimento médio da população); b) conjunturais, decorrentes de problemas econômico-sociais (mudanças no mercado de trabalho); e c) administrativas, decorrentes de problemas com os órgãos e entidades envolvidos (desvios de recursos e má gestão do sistema).

A soma dos fatores descritos acarretou uma crise crônica que afeta tanto o Regime Geral quanto os Regimes Próprios. A solução ou a amenização dessa situação deve atacar todas as fontes do problema por meio de medidas de médio e longo prazos, de modo que a realização de mudanças nos sistemas de previdência oficial tornou-se imperativa e inadiável.

No tocante aos militares, para ilustrar a discrepância entre os valores arrecadados e o pagamento dos benefícios, Stephanes apud Castro e Lazzari (2006, p. 138) cita o exemplo da União e o aporte necessário para o pagamento dos benefícios dos militares das Forças Armadas:

A atual discrepância entre os valores arrecadados pela União e o pagamento efetuado é um problema de difícil solução. Isto em função do crescimento do número de aposentadorias e pensões, dada a precocidade com que são obtidas e ao longo período durante o qual são usufruídas. As simulações realizadas mostram que para financiar plenamente os benefícios auferidos na reserva, o Governo deveria participar com uma contribuição anual de 25%, e cada membro das Forças Armadas com 16%.

Com o fito de promover e acelerar as mudanças na previdência social, as Emendas Constitucionais n. 20/1998 e 41/2003 visaram a racionalizar a concessão dos benefícios, a efetivar os princípios da contributividade e do equilíbrio financeiro e atuarial, buscando a diminuição do déficit previdenciário.

É possível afirmar que as mudanças mais drásticas ocorreram no RGPS. Contudo, há uma forte tendência de aproximação das regras do RPPS com as do RGPS. Um dos mecanismos fortes dessa nova onda é a faculdade estabelecida pela EC n. 20/1998 de os entes federativos, desde que possuam RPC, fixarem o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS para o valor das aposentadorias e das pensões de seus servidores titulares de cargo efetivo. Tal previsão consta no § 14 do art. 40 da CF/1988.³³

33 “Art. 40 [...]

§ 14 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que instituíam regime de previdência complementar para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo, poderão fixar, para o valor das aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de que trata este artigo, o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.”

A União e os Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro foram pioneiros em instituir seus RPCs, o que se deu, respectivamente, por meio das Leis n. 12.618/2012, n. 14.653/2011, e n. 6.243/2012.

Apesar do crescimento do número de aposentadorias e pensões, da precocidade com que são obtidas e de os militares terem passado incólumes por todas as reformas previdenciárias, Guerzoni Filho (2003, p. 76) aduz o seguinte:

Já com relação aos militares, parece-nos imprescindível uma reforma profunda em seu regime previdenciário, cujo perfil atual é insustentável. Ressalte-se que não se pode deixar de reconhecer a necessidade de os militares possuírem um regime especialíssimo de aposentadoria, considerado condição *sine qua non* para que eles possam cumprir a sua missão e que implica custos adicionais. O que não é possível é que se mantenham vantagens que extrapolam essa exigência.

Desse modo, diante da autonomia constitucional conferida pela CF/1988 para que que lei subnacional possa legislar sobre o tema, na subseção 3.2 adiante serão demonstrados exemplos de como a matéria atualmente se encontra disciplinada nos estados selecionados e também na União quanto aos membros das Forças Armadas.

Diante do exposto, é cristalino que as reformas constitucionais ocorridas não tiveram o condão de findar o déficit previdenciário no Regime Geral e nos RPPS. É imprescindível que ocorra uma reforma o mais breve possível não só no âmbito da União, mas também no dos estados no tocante às regras previdenciárias e de pensão por morte de seus militares.

3.2 Experiências dos entes federados pesquisados

Mediante aplicação de questionário, analisaram-se as leis previdenciárias dos militares federais e dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina. Foram ainda comparadas as despesas dos servidores civis com as dos militares no âmbito desses entes em relação aos exercícios de 2010 a 2012.

As perguntas do questionário dirigido (Apêndice B) foram elaboradas no sentido de obter informações sobre as regras de acesso e de cálculo dos proventos de aposentadoria e pensão dos militares. Paralelamente ao questionário, também foi encaminhado *layout* de tabela (Apêndice C) com vistas a obter os dados da folha de pagamento dos exercícios de 2010 a 2012 (acumulado do ano), com segregação dos dados dos servidores civis e dos militares, divididos entre ativos, inativos e pensionistas.

O questionário foi distribuído para as Consultorias Jurídicas do Exército, da Marinha e da Aeronáutica quanto aos membros das Forças Armadas, e aos representantes do Alagoas Previdência, da Polícia Militar do Estado de Santa Catarina e da ParanaPrevidência.

A solicitação dos dados da folha de pagamento foi encaminhada aos representantes das Secretarias de Estado da Fazenda dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina, e em relação aos dados dos pensionistas, ao Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina (Iprev) e ao Alagoas Previdência. Os dados da folha de pagamento do governo federal foram extraídos dos Boletins Estatísticos de Pessoal (BRASIL, 2013).

3.2.1 Da legislação analisada

3.2.1.1 Forças Armadas

As Forças Armadas, compreendidos a Marinha, o Exército e a Aeronáutica, têm como regulamentação basilar a Lei Federal (LF) n. 6.880, de 9 de dezembro de 1980, conhecida como Estatuto dos Militares, que embora tenha sofrido alterações ainda se encontra em vigor.

A respeito da matéria previdenciária, a Lei Federal n. 3.765, de 4 de maio de 1960, teve sua redação alterada por diversos dispositivos legais, porém ainda conserva algumas regras originais e deve ser observada como regra geral para a concessão de pensões aos dependentes dos militares. Ambas as normas citadas estão regulamentadas atualmente pelo Decreto Federal n. 4.307, de 18 de julho de 2002.

A LF n. 9.717/1998 previu para todos os servidores públicos de todas as esferas e para os militares dos estados e do Distrito Federal a criação de RPPS. Contudo, excluiu (ao não prever) a obrigatoriedade para os militares das Forças Armadas. Por isso não há, em relação a estes, a obrigatoriedade do cumprimento de diversas regras existentes para os demais: vinculação a regime próprio, obrigação de existência de um sistema de arrecadação compatível, atuarialmente, com as despesas, ou mesmo o percentual mínimo de contribuições estabelecido para os servidores federais.

A LF n. 9.717/1998, ao estabelecer regras sobre previdência social aplicáveis a todos os servidores civis e militares, exceto para os das Forças Armadas, vai de encontro a vários preceitos constitucionais, dentre eles o da igualdade e solidariedade, na medida em que apenas essa categoria ficou fora de seu alcance.

Os benefícios previdenciários são mantidos diretamente pelo Tesouro Federal em sistema de repartição simples, contando com a complementação de recursos necessários mês a mês para que sejam mantidos os benefícios concedidos.

Os militares têm direito à transferência para a reserva remunerada quando completam trinta anos de serviço ou quando implementam a idade limite estabelecida: para oficiais, entre 48 e 66 anos; e para praças, entre 44 e 54 anos de idade.

De acordo com o art. 50 da LF n. 6.880/1980,³⁴ os proventos do militar transferido para a reserva sempre serão integrais, seja por ter completado trinta anos de serviço ou por ter atingido o limite de idade para a permanência em atividade no posto ou na graduação, ou ter sido abrangido pela quota compulsória, caso em que ocorre a transferência *ex-officio*.

Para o cálculo do tempo de serviço, será considerado inclusive o tempo de serviço privado, nos termos do que prevê o art. 93 do Decreto da União n. 4.307/2002.³⁵

Os períodos de licença especial adquiridos até 29 de dezembro de 2000 poderão ser usufruídos ou contados em dobro para efeito de inatividade, e nessa situação para todos os efeitos legais, ou convertidos em pecúnia no caso de falecimento do militar, ficando assegurada a remuneração integral ao militar que optar pelo gozo de licença especial. Tal hipótese está prevista na MP n. 2.215-10/2001, do mesmo modo que o já citado art. 93 do Decreto n. 4.307/2002 trata o caso de férias não gozadas, ficando evidente a possibilidade da contagem do tempo correspondente para efeitos de transferência para a reserva ou a reforma.

34 “Art. 50. São direitos dos militares:

II - o provento calculado com base no soldo integral do posto ou graduação que possuía quando da transferência para a inatividade remunerada, se contar com mais de trinta anos de serviço (redação dada pela Medida Provisória n. 2.215-10, de 31/08/2001);

III - o provento calculado com base no soldo integral do posto ou graduação quando, não contando trinta anos de serviço, for transferido para a reserva remunerada, *ex officio*, por ter atingido a idade limite de permanência em atividade no posto ou na graduação, ou ter sido abrangido pela quota compulsória (redação dada pela Medida Provisória n. 2.215-10, de 31/08/2001).”

35 “Art. 93. No cálculo dos anos de serviço do militar poderão ser computados os tempos de serviço previstos nos arts. 33, 36 e 37 da Medida Provisória n. 2.215-10, de 2001, e nos incisos I, III e VI do art. 137 da Lei n. 6.880, de 1980.

§ 1º O tempo de serviço em atividade privada vinculada ao Regime Geral de Previdência Social, prestado pelo militar, anteriormente à sua incorporação, matrícula, nomeação ou reinclusão, desde que não superposto a qualquer outro tempo de serviço público, será contado apenas para efeito de passagem para a inatividade remunerada.

§ 2º Os períodos de férias não gozados até 29 de dezembro de 2000 poderão ser contados em dobro, conforme art. 36 da Medida Provisória n. 2.215-10, de 2001, desde que registrados nos assentamentos do militar.”

Existem várias outras hipóteses de transferência para a reserva remunerada, tais como quando:

- o oficial-general completar quatro anos no último posto da hierarquia em tempo de paz, prevista para cada corpo ou quadro da respectiva Força;
- o militar completar os seguintes períodos de serviço como oficial-general:
 - a) nos corpos ou quadros que possuem até o posto de almirante-de-esquadra, general-de-exército e tenente-brigadeiro, 12 anos;
 - b) nos corpos ou quadros que possuem até o posto de vice-almirante, general-de-divisão e major-brigadeiro, oito anos; e
 - c) nos corpos ou quadros que possuem apenas o posto de contra-almirante, general-de-brigada e brigadeiro, quatro anos;
- ultrapassar o oficial cinco anos de permanência no último posto da hierarquia de paz de seu corpo, quadro, arma ou serviço; para o capitão-de-mar-e-guerra ou coronel. Esse período será acrescido de quatro anos se, ao completar os primeiros cinco anos no posto, já possuir o curso exigido para a promoção ao primeiro posto de oficial-general, ou nele estiver matriculado e vier a concluí-lo com aproveitamento;
- for o oficial abrangido pela quota compulsória;
- for o praça abrangido pela quota compulsória, na forma regulada em decreto, para cada Força singular;
- for o oficial considerado não habilitado para o acesso em caráter definitivo no momento em que vier a ser objeto de apreciação para ingresso em quadro de acesso ou lista de escolha;
- deixar o oficial-general, o capitão-de-mar-e-guerra ou o coronel de integrar a lista de escolha a ser apresentada ao presidente da República pelo número de vezes fixado pela Lei de Promoções de Oficiais da Ativa das Forças Armadas quando na referida lista tiver entrado oficial mais novo do seu respectivo corpo, quadro, arma ou serviço;
- for o capitão-de-mar-e-guerra ou o coronel inabilitado para o acesso por estar definitivamente impedido de realizar o curso exigido, ultrapassado duas vezes, consecutivas ou não, por oficial mais novo do respectivo corpo, quadro, arma ou serviço que tenha sido incluído em lista de escolha;

- na Marinha e na Aeronáutica, deixar o oficial do penúltimo posto de quadro, cujo último posto seja de oficial superior, de ingressar em quadro de acesso por merecimento pelo número de vezes fixado pela Lei de Promoções de Oficiais da Ativa das Forças Armadas quando nele tiver entrado oficial mais novo do respectivo quadro;
- ingressar o oficial no magistério militar se assim o determinar a legislação específica;
- ultrapassar dois anos, contínuos ou não, em licença para tratar de interesse particular;
- ultrapassar dois anos contínuos em licença para tratamento de saúde de pessoa de sua família;
- ultrapassar dois anos de afastamento, contínuos ou não, agregado em virtude de ter passado a exercer cargo ou emprego público civil temporário, não eletivo, inclusive da administração indireta;
- for diplomado em cargo eletivo com cinco ou mais anos de serviço, percebendo a remuneração a que fizer jus em função do seu tempo de serviço, conforme previsto na letra “b”, do parágrafo único, do artigo 52 da Lei n. 6.880/1980.

Saliente-se que os proventos serão proporcionais somente na última hipótese, porém sempre serão reajustados de acordo com os vencimentos dos militares em atividade.

O art. 34 da MP n. 2.215-10/2001³⁶ prevê a possibilidade de o militar ter a remuneração calculada com base no grau hierárquico imediatamente superior ao ocupado no momento da transferência, desde que tenha implementado os requisitos até 29/12/2000. Por essa regra, de acordo com o art. 92 do Decreto n. 4.307/2002,³⁷ o militar que estiver ocupando o último grau hierárquico de sua carreira receberá como complemento a diferença em percentual entre seu grau e aquele imediatamente inferior.

36 “Art. 34. Fica assegurado ao militar que, até 29 de dezembro de 2000, tenha completado os requisitos para se transferir para a inatividade o direito à percepção de remuneração correspondente ao grau hierárquico superior ou melhoria dessa remuneração.”

37 “Art. 92. O direito à percepção de remuneração correspondente ao grau hierárquico superior ou à melhoria dessa remuneração, previsto no art. 34 da Medida Provisória n. 2.215-10, de 2001, somente produzirá efeitos financeiros a partir do momento da transferência para a inatividade.

Parágrafo único. O oficial ocupante do último posto da hierarquia militar de sua Força, em tempo de paz, que tenha assegurado o direito previsto no *caput* deste artigo, terá seus proventos calculados com base na soma das seguintes parcelas:

I - soldo do último posto; e

II - diferença entre o soldo do último posto e o soldo do posto hierárquico imediatamente anterior.”

Caso o militar seja considerado inválido em consequência de ferimento recebido em campanha, na manutenção da ordem pública, de enfermidade contraída em campanha ou cuja causa eficiente decorra de uma dessas situações, ou ainda em decorrência de acidente em serviço, doença, moléstia ou enfermidade adquirida em tempo de paz, com relação de causa e efeito a condições inerentes ao serviço, ou caso seja portador de tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, lepra, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, mal de Parkinson, pênfigo, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave e outras moléstias que a lei indicar com base nas conclusões da medicina especializada, será reformado com proventos integrais com qualquer tempo de serviço.

Se a reforma ocorrer por incapacidade decorrente de ferimento recebido ou enfermidade contraída em campanha ou na manutenção da ordem pública, o militar da ativa ou da reserva remunerada será reformado com a remuneração calculada com base no soldo correspondente ao grau hierárquico imediato ao que possuir ou que possuía na ativa.

Essa espécie de promoção também se aplica nas demais causas já citadas de transferência com proventos integrais quando o militar for considerado inválido, isto é, impossibilitado total e permanentemente para qualquer trabalho.

Para os casos de reforma por incapacidade, considera-se grau hierárquico imediato:

- a) o de primeiro-tenente para guarda-marinha, aspirante-a-oficial e suboficial ou subtenente;
- b) o de segundo-tenente para primeiro-sargento, segundo-sargento e terceiro-sargento;
- c) o de terceiro-sargento para cabo e demais praças constantes do quadro a que se refere o artigo 16.

Se a incapacidade definitiva sobrevier em decorrência de acidente ou doença, moléstia ou enfermidade, sem relação de causa e efeito com o serviço, o militar será reformado com remuneração proporcional ao tempo de serviço; se oficial ou praça com estabilidade assegurada e com remuneração calculada com base no soldo integral do posto ou graduação, desde que, com qualquer tempo de serviço, seja considerado inválido, isto é, impossibilitado total e permanentemente para qualquer trabalho. Também se aplica a paridade com os militares ativos nos casos de aposentadoria por invalidez.

A passagem do militar para a reforma ocorrerá, em regra, *ex-officio*, quando atingida a idade limite, variável entre 60 e 68 anos para os oficiais e aos 56 anos para os praças, conforme segue:

- se atingir as seguintes idades-limite de permanência na reserva:
 - a) para oficial-general, 68 anos;
 - b) para oficial superior, inclusive membros do magistério militar, 64 anos;
 - c) para capitão-tenente, capitão e oficial subalterno, 60 anos;
 - d) para praças, 56 anos.
- se for julgado incapaz, definitivamente, para o serviço ativo das Forças Armadas;
- se estiver agregado por mais de dois anos por ter sido julgado incapaz, temporariamente, mediante homologação de Junta Superior de Saúde, ainda que se trate de moléstia curável;
- se for condenado à pena de reforma prevista no Código Penal Militar por sentença transitada em julgado;
- se, sendo oficial, a sentença tiver sido determinada em julgado do Superior Tribunal Militar, efetuado em consequência de Conselho de Justificação a que foi submetido; ou
- sendo guarda-marinha, aspirante-a-oficial ou praça com estabilidade assegurada, for apontado ao ministro respectivo em julgamento de Conselho de Disciplina.

Excepcionalmente, poderá ser aplicada a transferência para a reforma, a pedido, aos membros do magistério militar, se assim dispuser a legislação específica da respectiva Força, e somente àquele que contar mais de (trinta anos de serviço, dos quais dez, no mínimo, de tempo de magistério militar.

Nos casos de transferência da reserva para reforma, os proventos serão mantidos como já estavam sendo pagos, conservando-se a paridade com os militares da ativa.

Relativamente à contribuição previdenciária, os militares gozam de situação particular, eis que não sofrem qualquer desconto a esse título. Existe, exclusivamente para fins de direito à pensão militar, o desconto no percentual de 7,5%, que será concedida aos seus beneficiários no caso de morte.

As pensões devidas pelo falecimento dos militares das Forças Armadas seguem regras próprias estabelecidas na Lei n. 3.765/1960, com as alterações introduzidas pela legislação subsequente, em especial pela Medida Provisória n. 2.215-10/2001.

A pensão militar é deferida em processo de habilitação tomando-se por base a declaração de beneficiários preenchida em vida pelo contribuinte. De acordo com o texto introduzido pela MP n. 2.215-10/2001, são devidas as pensões a:

- em primeira ordem de prioridade:

a) cônjuge;

b) companheiro ou companheira designada ou que comprove união estável como entidade familiar;

c) pessoa desquitada, separada judicialmente, divorciada do instituidor ou a ex-convivente, desde que percebam pensão alimentícia;

d) filhos ou enteados até 21 anos de idade ou até 24 anos de idade, se estudantes universitários, ou, se inválidos, enquanto durar a invalidez;

e) menor sob guarda ou tutela até 21 anos de idade ou, se estudante universitário, até 24 anos de idade, ou, se inválido, enquanto durar a invalidez.

- em segunda ordem de prioridade: mãe e pai que comprovem dependência econômica do militar;

- em terceira ordem de prioridade:

a) o irmão órfão, até 21 anos de idade, ou, se estudante universitário, até 24 anos de idade, e o inválido, enquanto durar a invalidez, comprovada a dependência econômica do militar;

b) a pessoa designada, até 21 anos de idade, se inválida, enquanto durar a invalidez, ou maior de 60 anos de idade, que vivam na dependência econômica do militar.

A concessão da pensão a cônjuge, companheiro(a), credor(a) de alimentos e filhos exclui desse direito os demais beneficiários de segunda e terceira ordem de prioridade. E se concedida somente a cônjuge e credor(a) de alimentos ou companheiro(a) e credor(a) de alimentos beneficiários, será dividida em partes iguais.

Caso existam outros dependentes, como filho ou menor sob guarda, a este caberá o rateio de 50%, uma vez que metade caberá ao cônjuge, ao companheiro(a) e/ou ao credor(a) de alimentos que estiverem recebendo a pensão.

Até a edição da MP n. 2.215-10/2001, havia na LF n. 3.765/1960, a previsão legal da concessão da pensão para as filhas do militar de qualquer condição. Com a edição desta MP o militar poderia preservar esse direito para as filhas mediante a contribuição adicional de 1,5%. Caso não tivesse a intenção de manter esse benefício, deveria dele abdicar mediante renúncia expressa e irrevogável formalizada até 31/08/2001. Os militares que ingressaram nas Forças Armadas depois dessa data não puderam mais fazer essa contribuição adicional, não tendo, em relação aos seus dependentes, as coberturas da LF n. 3.765/1960.

A pensão terá o mesmo valor que o militar recebia em atividade, na reserva ou como reformado. Os reajustes das pensões ocorrem da mesma forma que os reajustes para os militares ativos e se lhes aplica o regime de repartição simples, ficando a responsabilidade pelos pagamentos à União.

3.2.1.2 Estado de Alagoas

No Estado de Alagoas há aplicação simultânea do Estatuto dos Policiais Militares e da legislação do RPPS estadual, de modo que apenas por meio da exegese simultânea dessas normas é que podemos extrair o conjunto de normas previdenciárias aplicáveis aos militares alagoanos.

O Estatuto dos Policiais Militares foi veiculado por meio da Lei Estadual n. 5.346, de 26 de maio de 1992. A referida norma determina as regras para transferência para a reserva remunerada e para a reforma, bem como a regra de cálculo dos proventos.

Apesar de a Lei Estadual n. 7.114, de 9 de novembro de 2009, dispor sobre o RPPS dos servidores civis e dos militares do Estado de Alagoas, diversas determinações de caráter previdenciário da Lei Estadual n. 5.346/1992 continuam válidas e aplicáveis, mesmo que em dissonância com os atuais princípios basilares do RPPS, tais como a contributividade e a solidariedade.

Uma significativa alteração da LE n. 7.114/2009 foi a criação do Fundo dos Militares, que, à semelhança dos Fundos Financeiro e Previdenciário, segue o modelo de segregação de massa e possui identidade fisco-contábil própria e incomunicável com os demais fundos. O Fundo dos Militares é responsável pelo pagamento dos benefícios previdenciários aos militares e seus dependentes, incluindo o pagamento dos que já estavam na reserva e reformados e as pensões já concedidas.

A instituição do Fundo dos Militares e a inserção de todos os benefícios previdenciários tiveram como escopo diminuir o déficit do Fundo Financeiro e propiciar um

real panorama da situação financeira e atuarial acarretado pelas regras previdenciárias distintas dos militares.

Como mencionado anteriormente, a LE n. 5.346/1992 é a legislação que prevê as principais regras relativas aos militares, especialmente sobre a transferência para a inatividade. Traçaremos a seguir breves considerações sobre essas regras e seu impacto no RPPS alagoano.

A LE n. 5.346/1992 dedica um capítulo específico para regras de contagem de tempo, admitindo como tempo de serviço efetivo aquele prestado a qualquer órgão público mesmo antes do ingresso na carreira policial militar estadual.³⁸ É possível computar sob a denominação de tempo de serviço também períodos de tempo averbados de atividade prestada em atividade privada. Assim, nos termos da citada lei, a diferença entre tempo de serviço e tempo de efetivo serviço é o acréscimo ao tempo de efetivo serviço de períodos de atividade privada. O tempo de serviço será sempre a base de cálculo nos casos de proporcionalidade de proventos.

A transferência para a reserva remunerada ocorrerá a pedido ou *ex officio*. A LE n. 5.346/1992 não prevê idade mínima para a transferência para a reserva remunerada a pedido. Os militares do sexo masculino que contarem com trinta anos de serviço e os do sexo feminino com 25 anos podem requerer sua transferência, conforme previsto no artigo 50 da norma em tela, com proventos integrais.

A transferência *ex officio* para a reserva remunerada com proventos proporcionais ao tempo de serviço ocorrerá quando o militar atingir uma determinada idade limite, que varia de 45 anos a 58 anos, a depender da patente. O mesmo ocorre com os militares que completam 35 anos de efetivo serviço, se do sexo masculino, e trinta anos, se do sexo feminino, de acordo com o determinado nos incisos I e II do art. 51 da LE n. 5.346/1992.

Os incisos III, V e VI do artigo 51 da LE n. 5.346/1992 preveem a transferência compulsória, com proventos proporcionais ao tempo de serviço, para a reserva remunerada dos militares que se afastarem por dois anos, consecutivos ou não, das suas atividades na corporação, seja para tratamento de saúde de pessoas da família, por motivos pessoais ou em razão de posse em cargo, emprego ou função temporária, não eletiva, respectivamente.

38 *Vide* nota remissiva n. 35.

Também são situações que ensejam a transferência para a reserva remunerada *ex officio*, com proventos proporcionais, a diplomação para mandato eletivo, a condição de não habilitado, em caráter definitivo, pelo Conselho de Promoção de Oficiais e a não reprovação, após três indicações para o Curso Superior da Polícia Militar, Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais ou Sargentos, conforme se depreende dos incisos IV, VII e VIII do artigo 51 da LE n. 5.346/1992.

Após as considerações anteriores sobre a reserva remunerada, teceremos considerações sobre a reforma. Como mencionado, o militar que se encontrar reformado não poderá retornar à atividade. A reforma ocorrerá nas situações descritas no artigo 54 da mencionada norma:

- ao atingir as seguintes idades limites:
 - a) oficial superior – 64 anos, se do sexo masculino, e 52, se do sexo feminino;
 - b) capitão e oficial subalterno – 62 anos, se do sexo masculino, e 52, se do sexo feminino;
 - c) praças – 60 anos, se do sexo masculino, e 55, se do sexo feminino;
- se o militar estiver agregado por mais de 12 meses contínuos ou for julgado incapaz para suas atividades temporariamente durante o período de 36 meses, mesmo se a moléstia for curada;
- militar julgado definitivamente incapaz para o serviço ativo;
- o condenado à pena de reforma, estipulada no Código Penal Militar, em sentença transitada em julgado.

A reforma do militar pode ser punitiva quando decorrente de condenação e difere da demissão, que é outra penalidade prevista no estatuto militar, pela qual o militar perde o posto e a patente.

Os proventos da reforma por invalidez ocasionada por moléstia que não possua relação de causa e efeito com o serviço e que acarrete apenas invalidez para a atividade militar serão calculados com proventos proporcionais ao tempo de serviço, conforme previsto no inciso IV do artigo 56 da norma em tela.

Os proventos integrais referentes ao posto superior do militar são devidos aos reformados em razão de ferimento ou moléstia ocasionada pela busca da manutenção da ordem pública, acidente em serviço ou de moléstia adquirida em razão da atividade

militar, conforme os incisos I, II e III do artigo 55 e o inciso I do artigo 56 da Lei n. 5.346/1992. Ocorrerá também pagamento de proventos integrais para os portadores das moléstias relacionadas no inciso IV do artigo 55.³⁹

A Lei Estadual n. 6.385, de 23 de julho de 2003, determinou a adoção do sistema remuneratório de subsídio para os militares alagoanos, cujas regras foram definidas pela Lei Estadual n. 6.456, de 20 de janeiro de 2004. Desse modo, após 1º de janeiro de 2004, os proventos dos militares são compostos por parcela única.

As regras relativas às contribuições previdenciárias estão mencionadas nos artigos 19 a 22 da LE n. 7.114/2009. A legislação alagoana prevê, além da incidência do percentual de 11% sobre a totalidade da remuneração dos servidores civis ativos e militares em atividade, a contribuição dos servidores inativos, dos pensionistas, dos militares na reserva e dos reformados.

A contribuição de 11% dos proventos dos servidores inativos, dos militares na reserva, dos reformados e dos pensionistas incide sobre a parcela que excede o valor máximo dos benefícios do RGPS, nos termos do parágrafo 18 do art. 40 da CF/1988.

É ressalvada aos servidores inativos, aos reformados e aos pensionistas portadores de doenças incapacitantes a contribuição de 11% apenas sobre a parcela dos proventos que superam o dobro do teto máximo dos benefícios pagos pelo RGPS, conforme parágrafo 21 do art. 40 da CF/1988.

A contribuição patronal é de 22%, cabendo ainda possível aporte de recursos financeiros necessários à cobertura das insuficiências financeiras dos fundos.

Em que pese a LE n. 7.114/2009 regulamentar o benefício da pensão por morte no âmbito do RPPS, nela não há previsão normativa para o cálculo das pensões. Destarte, o Estado de Alagoas aplica o disposto no parágrafo 7º do artigo 40 da Carta Magna⁴⁰ e no art. 20 da Lei Federal n. 10.887/2004.

39 “Art. 55 [...]”

IV - Tuberculose ativa, alienação mental, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, mal de Parkinson, pênfigo, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave e outras moléstias que a lei indicar com base nas conclusões da medicina especializada.

40 “§ 7º - Lei disporá sobre a concessão do benefício de pensão por morte, que será igual:

I - ao valor da totalidade dos proventos do servidor falecido, até o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, acrescido de setenta por cento da parcela excedente a este limite, caso aposentado à data do óbito; ou

II - ao valor da totalidade da remuneração do servidor no cargo efetivo em que se deu o falecimento, até o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201,

O rol de dependentes previdenciários está elencado, de modo taxativo, no inciso II e nos parágrafos do artigo 2º e no parágrafo único do artigo 5º da mencionada lei. Destaca-se que todos os dependentes previdenciários concorrem em partes iguais no rateio do valor dos proventos da pensão, excetuando-se os ex-cônjuges e os ex-companheiros que a época do evento gerador do benefício recebiam alimentos do segurado. Nessa situação, o valor dos proventos da pensão corresponderá ao percentual dos alimentos prestados pelo ex-segurado. São considerados dependentes previdenciários no Estado de Alagoas:

- cônjuges e companheiros;
- filhos menores de 21 anos, solteiros e sem renda;
- filhos inválidos ou absolutamente incapazes;
- filhos do companheiro e enteados que à época do óbito viviam sob dependência econômica do segurado;
- menor sob tutela do segurado que vivia às suas expensas e possuía residência comum com o segurado, desde que os pais biológicos não possuam renda para o sustento do menor;
- filhos ou a estes equiparados até 25 anos universitários, solteiros e sem renda;
- ex-cônjuges e ex-companheiros que à época do evento gerador do benefício recebiam alimentos do segurado.

A legislação alagoana permitia, até 1984, a percepção vitalícia do benefício da pensão por morte às filhas maiores, solteiras e sem renda. A última norma a conceder esse benefício foi a Lei Estadual n. 3.398, de 13 de setembro de 1974.

O benefício da pensão por morte devido às “filhas da lei” foi extinto no Estado de Alagoas com a edição da Lei Estadual n. 4.517, de 30 de maio de 1984. Contudo, os benefícios concedidos em razão dos óbitos ocorridos antes de 30 de maio de 1984 continuam a ser pagos, em observância às garantias do direito adquirido e da segurança jurídica, conforme Súmula n. 340 do Superior Tribunal de Justiça.

Para os militares, por analogia com os servidores civis, está prevista a concessão de pensão, caso seja considerado falecido em decorrência de extravio ou desaparecimento (em situação que não caracterize deserção).

acrescido de setenta por cento da parcela excedente a este limite, caso em atividade na data do óbito.”

Os militares da reserva e os reformados de qualquer condição terão seus benefícios reajustados de acordo com a paridade e a integralidade conferida aos militares ativos. Mas o caso das pensões é diferente: como a legislação dos militares alagoanos não tratou das pensões, elas são regidas nos mesmos moldes que as pensões dos demais servidores públicos. Assim, há pensões concedidas antes da EC 41 reajustadas pela paridade e pensões posteriores de apenas 70% do valor excedente ao teto do RGPS, estas, portanto, sem reajuste paritário com os ativos.

3.2.1.3 Estado do Paraná

Em que pese a desconstitucionalização da matéria trazida pela EC n. 41/2003, que permitiu aos estados estabelecerem regras previdenciárias próprias para seus militares, no Estado do Paraná ainda vigora a Lei Estadual n. 1.943, de 23 de junho de 1954.

Dessa forma, os militares de ambos os sexos têm regras idênticas, sendo transferidos para a reserva remunerada com proventos integrais, de acordo com o inciso I, § 4º, do art. 157, após trinta anos de serviço público, posto que na década de 1950 não estava previsto o ingresso de mulheres nas fileiras. O mesmo direito, previsto no inciso II, será garantido se completarem 25 anos de efetivo exercício à corporação, desde que pelo menos dez anos tenham sido exercidos em condições específicas – músico, corneteiro, radiotelegrafista, rádio técnico do serviço de telecomunicações, operador de raio X ou de substâncias radioativas. Para esse tipo de transferência voluntária por tempo de contribuição, prevista no § 4º do art. 157 da LE n. 1943/1954, não há exigência de idade mínima.

Outra possibilidade é a transferência com proventos proporcionais do militar que completar 25 anos de serviço público, 15 pelo menos prestados ao Estado do Paraná, hipótese prevista no inciso III do § 4º do art. 157.

Além dessas modalidades, está prevista, no *caput* do art. 157, a transferência compulsória para a reserva remunerada do militar que completar 35 anos de serviço público ou os que vierem a atingir limites de idade entre 47 e 66 anos, dependendo se oficiais, na condição de combatentes ou não combatentes, ou se praças.

Se completar trinta anos de serviço público, o militar terá proventos integrais. Caso tenha tempo inferior, seus proventos serão proporcionais, nos termos do art. 165⁴¹ da mesma lei. A transferência ocorrerá no posto imediatamente superior, com as

41 “Art. 165. Se transferido para a reserva remunerada, o militar contar com menos de trinta anos de serviço, seus proventos serão iguais a tantas trigésimas partes do vencimento quanto forem os anos de serviço.”

vantagens correspondentes, e para coronel, com os respectivos proventos acrescidos da importância correspondente à diferença entre os deste posto e o de tenente coronel. Por sua vez, o subtenente e o primeiro sargento passarão para a reserva remunerada no posto de segundo tenente, com os direitos e as vantagens correspondentes.

Por força do disposto no art. 142, III da CF/1988,⁴² também será transferido compulsoriamente para a reserva com proventos proporcionais o militar afastado da atividade militar ou policial por mais de dois anos, consecutivos ou não, e o que, em consequência de processo administrativo ou criminal no foro militar ou civil, for declarado culpado de delito cuja pena importe na passagem para a inatividade, nos termos do Código Militar Penal, § 3º do art. 157 da LE n. 1943/1954.

A reforma por invalidez do militar ocorre quando há incapacidade física ou mental para o exercício da função de forma definitiva. Os proventos ao militar reformado por invalidez serão proporcionais ao tempo de serviço, considerados para tanto trinta anos como divisor. Os proventos serão integrais nos casos em que a invalidez for decorrente de:

- acidente de serviço;
- por doença decorrente de acidente de serviço;
- por qualquer doença sem causa e efeito com a atividade militar que cause invalidez total e permanente para qualquer tipo de trabalho;
- pelas doenças elencadas no art. 171, alínea “b”, inciso 3.⁴³

Os militares do Estado do Paraná, a partir da Lei Estadual n. 17.169, de 24 de maio de 2012, têm sua remuneração composta unicamente de subsídio, incidindo sobre tal remuneração a contribuição previdenciária, constituindo a remuneração, portanto, a base de cálculo dos benefícios decorrentes das transferências para a inatividade e das pensões. Quando os proventos são proporcionais, aplica-se a proporção de 1/30 avos para cada ano de tempo de serviço apurado.

Relativamente às contribuições, a Lei Estadual n. 17.435, de 21 de dezembro de 2012, define que o percentual é de 11 % aplicado aos servidores de todos os Poderes,

42 *Vide* nota remissiva n. 29.

43 “Art. 171 [...]

b [...]

3. quando acometido de tuberculose ativa, alienação mental, neoplasia maligna, cegueira, lepra, paralisia, cardiopatias irreversíveis e reumatismo crônico deformante.”

inclusive aos militares ativos. Não existe previsão legal para contribuição de inativos, reformados, em reserva ou pensionistas. A contribuição patronal é paritária, totalizando 22% do total das folhas dos ativos para recebimento pelos fundos.

Quanto aos fundos, os militares foram classificados em um fundo específico: o Fundo Militar (FM), composto apenas pela contribuição deste grupo, independentemente da data de ingresso. O FM tem cunho financeiro, não capitalizado, sendo as contribuições vertidas utilizadas para o pagamento imediato dos beneficiários, recebendo as necessárias complementações mensais do Tesouro estadual.

Em virtude da inaplicabilidade das regras do art. 40 da Constituição Federal, a todos os militares (e a seus pensionistas) aplicam-se os mesmos reajustes aplicados aos militares ativos – regra de paridade.

No caso de falecimento de militares, as pensões são devidas no mesmo valor do benefício que vinha sendo pago, ou no caso de ativos, no mesmo valor que o militar recebia em atividade, sem qualquer redução, mesmo no caso de valores superiores ao teto de contribuição do regime geral, como ocorre com os demais servidores públicos. O reajuste ocorre da mesma forma que o dos servidores ativos: mediante paridade.

Os dependentes dos militares são aqueles mencionados na Lei Estadual n. 12.398, de 30 de dezembro de 1998, que em seu art. 42 prevê a pensão aos seguintes dependentes, obrigatórios ou preferenciais, concorrentes em partes iguais:

- cônjuge ou convivente;
- filhos menores de 21 anos e não emancipados;
- filhos inválidos, solteiros e sem renda;
- filhos universitários, solteiros e sem renda até que completem 25 anos de idade.

Nos casos de inexistência de dependentes obrigatórios ou preferenciais, o militar pode instituir dependentes facultativos, que concorrerão entre si:

- pais, dependentes econômicos e sem renda superior a um salário mínimo;
- irmãos, dependentes econômicos, menores de 21 anos e não emancipados ou inválidos, desde que solteiros e sem renda superior a um salário mínimo;
- menor que esteja sob tutela ou guarda do segurado, viva sob sua dependência econômica e não possua renda.

Caso peculiar é o do benefício das filhas maiores. Até a edição da Lei Estadual n. 10.219, de 20 de dezembro de 1992, todos os servidores públicos paranaenses, incluídos

os militares, poderiam arrolar como dependentes para fins de pensão as filhas maiores, solteiras e sem renda. Estas concorriam com os demais dependentes obrigatórios do segurado, e em caso de falecimento, o valor do benefício era rateado entre todos os dependentes habilitados.

Ocorre que o benefício foi concedido apenas para os casos de óbito ocorrido até 20 de dezembro de 1992. Para os servidores falecidos após esse marco, não foi mais possível incluir filhas solteiras e sem renda como dependentes, existindo atualmente em manutenção na folha de pagamento apenas poucos casos remanescentes daquela época.

Quanto à existência de renda para dependentes não preferenciais, embora conste expressamente na lei que não poderiam gozar de benefício previdenciário do Estado do Paraná ou de qualquer outro regime, vem sendo aceita, administrativamente, a possibilidade de renda decorrente de benefício do regime geral, aposentadoria, pensão ou amparo previdenciário, até o valor igual a um salário mínimo.

Além dos dependentes preferenciais e não preferenciais, é reconhecido o direito ao ex-cônjuge ou companheiro(a) credor(a) de alimentos. O valor da pensão ao credor de alimentos corresponderá ao mesmo valor que recebia quando o servidor pagava em vida, transformado em percentual sobre o total da pensão. Assim, existindo credor de alimentos e outros dependentes, primeiro será subtraída a cota do credor, e o percentual restante será dividido igualmente entre os demais dependentes. Sendo o credor o único dependente, a pensão será paga somente a este. Exceto no caso de existência de credor de alimentos, havendo mais de um dependente a pensão será dividida igualmente entre todos, e cessando uma cota, haverá reversão para os demais dependentes, até que a última seja extinta.

3.2.1.4 Estado de Santa Catarina

O art. 92⁴⁴ da Lei Complementar Estadual (LCE) n. 412, de 26 de junho de 2008, que dispõe sobre o RPPS dos servidores civis do Estado de Santa Catarina, estendeu vários dispositivos aos militares, não obstante a exigência de lei específica, segundo o previsto na CF/1988, em seu art. 42, § 1º.

44 “Art. 92. Até a edição de legislação instituidora do regime próprio de previdência dos militares do Estado de Santa Catarina, a eles será aplicado o disposto nos arts. 4º a 7º, 17, 19, 20, 22, 23, 26, 27, 35, 36, 46, 47, 49, 50 a 56, 73 a 80, 83 e 90 desta Lei Complementar.

§ 1º Em relação às pensões instituídas para os militares, aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 47 desta Lei Complementar.

§ 2º Para efeitos do disposto no *caput*, os militares integram o Fundo Financeiro previsto no art. 8º desta Lei Complementar.”

Contudo, as regras de transferência à inatividade foram preservadas, e elas se encontram na Lei Estadual n. 6.218, de 10 de fevereiro de 1983. A partir da alteração promovida pela Lei Complementar Estadual n. 378, de 23 de abril de 2007, militares do sexo feminino tiveram tratamento diferenciado dos militares do sexo masculino, podendo ser transferidos para a reserva remunerada após 25 ou trinta anos de serviço, respectivamente, com proventos integrais equivalentes à remuneração correspondente ao grau hierárquico superior, regra prevista pelo art. 104 da LE n. 6.218/1983.

Conforme o inciso I do art. 105 da LE n. 6.218/1983, terão direito também à remuneração do soldo integral do posto ou graduação os militares que não contando com trinta anos de serviço, se homem, ou 25, se mulher, forem transferidos para a reserva remunerada, *ex officio*, por terem atingido a idade limite de permanência em atividade no posto ou graduação. Os limites etários estão previstos na LE n. 13.569, de 23 de novembro de 2005, que previu idades que variam entre 55 e 59 anos, independentemente do sexo.

O art. 105, em seu inciso II, prevê regra de transferência também no caso do oficial superior que atingir o tempo de trinta anos de efetivo serviço e permanecer mais de seis anos no último posto previsto na hierarquia de seu quadro. A regra também não diferencia militares de sexos distintos. A exceção a essa regra está prevista para o ocupante do cargo de comandante-geral da corporação, que poderá permanecer até o limite de idade previsto no inciso I do mesmo artigo – 59 anos.

O inciso III do art. 105 prevê regra semelhante para o caso de oficial intermediário. Nos casos do art. 105, os proventos proporcionais serão calculados pelas regras previstas na LE n. 5.645, de 30 de novembro de 1979, que estabelece nos artigos 84 e 85 a paridade com os militares ativos e a proporcionalidade de 1/30 avos do tempo, podendo, portanto, os proventos serem integrais a partir de 29 anos e 181 dias de serviço, visto que a partir de 180 dias se considera o ano completo para fins de cálculo de proporcionalidade.

Em consonância com o art. 142, § 3º, inciso X, da CF/1988, o art. 105 da LE n. 5.645/1979 prevê outras regras de transferência, com proventos proporcionais, a partir do inciso IV, como os exemplos que seguem transcritos:

Art. 105 [...]

[...]

IV - for o Oficial considerado não habilitado para o acesso em caráter definitivo no mo-

mento em que vir a ser objeto de apreciação para ingresso em quadro de acesso;

V - ultrapassar 2 (dois) anos contínuos em licença para tratamento de Saúde de pessoa da família;

[...]

VIII - ultrapassar 2 (dois) anos de afastamento, contínuos ou não, agregado em virtude de ter sido empossado em cargo público civil temporário, não eleito, inclusive de administração indireta;

[...]

IX - for diplomado em cargo elegível e contar com mais de 5 (cinco) anos de efetivo exercício na carreira militar.

A reforma por invalidez ocorre quando o militar for julgado incapaz definitivamente para o serviço ativo (art. 109, II). Se a incapacidade ocorrer em decorrência de ferimento recebido ou doença contraída em operação policial-militar na manutenção da ordem pública, os proventos serão integrais e calculados com base nos vencimentos correspondentes ao grau hierárquico imediato ao que possuía na ativa – art. 113, *caput*, da LE n. 6.218/1983.

Se a incapacidade sobrevier em decorrência de acidente de serviço ou doença, moléstia ou enfermidade adquirida, com relação de causa e efeito às condições inerentes ao serviço, comprovado por meio de atestado ou inquérito sanitário de origem, ou ainda em decorrência de tuberculose ativa, alienação mental, neoplasia maligna, cegueira, lepra, paralisia irreversível, cardiopatia grave, mal de Parkinson, pênfigo, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estado avançados da doença de Paget (osteíte deformante), síndrome da imunodeficiência adquirida (Aids) e outras moléstias graves ou incuráveis com base nas conclusões da medicina especializada, os proventos serão integrais e calculados com base nos vencimentos correspondentes ao grau hierárquico que possuía na ativa – art. 113, § 3º.⁴⁵

Nas demais causas geradoras de incapacidade, os proventos serão proporcionais ao tempo de serviço, tomado para cálculo o divisor trinta. O militar será igualmente reformado quando preencher os requisitos do art.109, quais sejam:

- atingir os limites de permanência na reserva remunerada – 64 anos para oficial superior, 60 anos para capitão e oficial subalterno ou 56 anos para praças;

⁴⁵ LE n. 6.218/1983.

- estiver agregado por mais de dois anos consecutivos ou não, por ter sido julgado incapaz temporariamente, mediante homologação da Junta de Saúde, ainda que se trate de moléstia curável;
- for condenado a pena de reforma prevista no Código Penal Militar por sentença transitada em julgado;
- sendo oficial, se em consequência de decisão do Conselho de Justificação houver determinação pelo Tribunal de Justiça do Estado;
- sendo aspirante-a-oficial ou praça com estabilidade assegurada, se assim tiver determinado o comandante-geral da Polícia Militar após o julgamento por ele efetuado, em consequência da decisão do Conselho de Disciplina.

O reajuste dos proventos por invalidez dos militares, assim como nos demais casos de reserva e reforma, ocorrerá sempre que os militares ativos tiverem reajuste, observada a paridade, uma vez que o artigo 92 da LCE n. 412/2008 excetuou de aplicação aos militares, dentre outros, o disposto nos artigos 71 e 72 do mesmo diploma legal, que versam sobre os reajustes dos servidores civis, respectivamente, pelas regras do RGPS e das hipóteses com paridade.

Relativamente às contribuições, aplica-se o percentual de 11% estabelecido no art. 17 da LCE n. 412/2008 aos militares ativos, aos da reserva e aos reformados, incluídos os pensionistas, sendo a contribuição patronal correspondente a 22% da mesma base de cálculo.

Embora a citada LCE tenha previsto a criação de dois fundos, sendo um de capitalização, enquanto não for editada a lei instituidora do RPSM, os novos ingressos continuam vinculados ao Fundo Financeiro (art. 92, § 2º da LCE n. 412/2008).

Quanto às pensões, o art. 73 da LCE n. 412/2008, um dos artigos estendidos aos militares, em seu parágrafo único dispôs que enquanto não editado o RPMS estas serão concedidas nos termos do art. 60 da LE n. 6.218/1983.⁴⁶

⁴⁶ “Art. 60. Por morte o policial militar deixará aos seus beneficiários legais pensão estabelecida pelo Instituto de Previdência do Estado (IPESC), bem como salário família de conformidade com a legislação específica.

§ 1º Ocorrendo o falecimento do policial militar quando em serviço ou em consequência de acidentes no cumprimento do dever ou em razão de doença profissional comprovada mediante inquérito sanitário de origem, o beneficiário perceberá remuneração correspondente à do policial militar, em inatividade, no posto ou graduação em que se encontrava o falecido, ressalvando o estabelecido no parágrafo 2º deste artigo, sem prejuízo de futuros reajustamentos na forma da Lei.

Ocorre, consoante a redação do inc. I do art. 25 da LCE n. 129, de 7 de novembro de 1994, que “todos os dispositivos dos estatutos dos servidores civis e militares do estado referentes à pensão por morte” foram revogados.

A referida LCE n. 129/1994 dispôs sobre a pensão previdenciária por morte de agente público estadual e se estende aos militares nos termos de seu art.1º.⁴⁷ Não restam dúvidas, portanto, que as disposições do Estatuto dos Militares do Estado de Santa Catarina sobre pensão por morte – no caso, a já mencionada LE n. 6.218/1983 – foram revogados.

Ao mesmo tempo que a LCE n. 412/2008 regulamentou inteiramente a matéria, revogando tacitamente a LCE n. 129/1994,⁴⁸ produziu efeitos repristinatórios ao art. 60 da LE n. 6.218/1983 e restabeleceu as regras sobre pensão por morte dos militares.⁴⁹

Desse modo, diante da ressalva do art. 73 da LCE n. 412/2008 quanto à preservação das regras do art. 60 da LE n. 6.218/1983 em relação aos militares, a integralidade e a paridade da pensão por morte aos beneficiários no mesmo valor do respectivo provento da inatividade foram mantidas nas hipóteses previstas nos §§ 1º e 2º de citado art. 60. Isto é, no caso de falecimento do militar em serviço em consequência de acidente no cumprimento do dever ou em razão de doença profissional comprovada mediante inquérito sanitário de origem.

Contudo, quando em caso de falecimento de militar posterior à EC n. 41, independentemente das ressalvas contidas nos §§ 1º e 2º do art. 60, o Iprev aplica o redutor sobre a totalidade da remuneração ou proventos, conforme o caso, percebidos na data anterior ao óbito e os reajustes do RGPS a todas as pensões dos militares,⁵⁰ nos termos dos incisos I e II do art. 73 da LCE n. 412/2008.⁵¹

§ 2º No caso do policial militar ser promovido “post-mortem” em consequência de falecimento em serviço na manutenção da ordem pública o benefício será pago ao nível de vencimentos da graduação ou posto a que tiver sido promovido.”

47 “Art. 1º São agentes públicos, para os efeitos desta lei:

I - os servidores públicos estatutários, civis e militares, vinculados aos quadros de pessoal da administração direta, autárquica e funcional do Estado.”

48 Da consulta ao sítio <http://www.alesc.sc.gov.br> consta que a LC n. 129/1994 se encontra revogada totalmente pela LC n. 412/2008. Acesso em: 28/09/2013.

49 As alterações produzidas pela LC n. 129/1994 não constam da versão consolidada da Lei n. 6.218/1983, disponível no sítio <http://www.alesc.sc.gov.br>. Acesso em: 28/09/2013.

50 A aplicabilidade da ressalva contida no parágrafo único do art. 73 da LCE n. 412/2008 se encontra sob exame no âmbito do Iprev, Autos Iprev 5.142/2013.

51 O art. 73 trata, dentre outros, de um dos artigos da LCE n. 412/2008 estendido aos militares, observado o disposto em seu parágrafo único, e assim estabelece:

Sobre os critérios de reajustes, os proventos de inatividade serão revistos sempre que se modificarem os vencimentos dos policiais militares em serviço ativo e na mesma proporção (art. 59 da LE n. 6.218/1983), uma vez que, a exemplo dos casos de inatividade por invalidez, a LCE n. 412/2008 não legislou sobre essa matéria em relação aos militares, remanescendo, portanto, as regras do respectivo Estatuto dos Militares do Estado de Santa Catarina.

Outro artigo da LCE n. 412/2008 aplicável aos militares é o art. 6º, que define os dependentes para fins de concessão de pensão. Nesses termos, são elegíveis ao benefício de pensão os seguintes dependentes:

- filho solteiro menor de 21 anos;
- filho maior, solteiro, inválido em caráter permanente para o exercício de toda e qualquer atividade laboral e que viva sob a dependência econômica do segurado;
- o cônjuge;
- o companheiro, inclusive o homoafetivo;
- ex-cônjuge ou ex-companheiro que perceba pensão alimentícia;
- o enteado, menor de 21 anos ou maior, solteiro, inválido em caráter permanente para o exercício de toda e qualquer atividade laboral e que viva sob a dependência econômica do segurado, que não perceba pensão alimentícia ou benefício de outro órgão previdenciário e não possua bens e direitos aptos a lhe garantir o sustento e a educação;
- tutelado menor de 18 anos que não perceba pensão alimentícia, rendas ou benefícios de outro órgão previdenciário;
- pais que vivam sob a dependência econômica do segurado;

“Art. 73. Aos dependentes do segurado será concedida pensão por morte, que corresponderá à:

I - totalidade dos proventos percebidos pelo aposentado na data anterior à do óbito, até o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, acrescida de 70% (setenta por cento) da parcela excedente a esse limite; ou

II - totalidade da remuneração do segurado, definida no art. 3º, XXII, no cargo efetivo, na data anterior à do óbito, até o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, acrescida de 70% (setenta por cento) da parcela excedente a esse limite, se o falecimento ocorrer quando o segurado estiver em atividade.

Parágrafo único. Até a edição de legislação instituidora do regime próprio de previdência dos militares do Estado de Santa Catarina, a pensão por morte aos dependentes do militar será concedida observadas as regras do art. 60, da LE nº 6.218, de 10 de fevereiro de 1983.”

- irmão solteiro menor de 21 anos, ou maior, solteiro, inválido em caráter permanente para o exercício de toda e qualquer atividade laboral e que viva sob a dependência econômica do segurado.

Os pais e os irmãos são dependentes não preferenciais, assim entendidos porque somente terão direito aos benefícios no caso de inexistência de qualquer um dos outros dependentes, estes tidos como preferenciais e concorrentes entre si.

As regras da LCE definem dependência econômica como condição para caracterização da dependência previdenciária, que deverá ser exclusivamente em relação ao segurado e comprovada na forma prevista em regulamento específico, e que será presumida para cônjuge, companheiro e filhos solteiros menores de 21 anos.

A norma complementar é inovadora ao admitir expressamente a união homoafetiva e ao estabelecer as condições para reconhecimento da união estável na forma da lei civil.

Aos pensionistas é vedada a percepção cumulativa de pensão por morte concedida pelo regime próprio catarinense ou com mais de uma pensão previdenciária percebida no âmbito de regime de previdência pública diverso, garantido o direito de opção.

O valor da pensão ao credor de alimentos corresponderá ao mesmo valor que recebia quando o servidor pagava em vida, transformado em percentual sobre o total da pensão, limitado ao valor de sua cota parte de rateio com os demais dependentes.

Acerca da legislação sobre os dependentes para fins previdenciários, quanto à possibilidade de concessão de pensão às filhas solteiras maiores e sem renda, até o advento da LCE n. 129/1994 vigorava o disposto no art. 50, § 2º, III, da LE n. 6.218/1983, que incluía a filha solteira, *desde que não recebesse remuneração*, no rol dos dependentes do policial militar.

Porém, sendo a LCE n. 129/1994 extensiva aos militares, seu art. 5º previu o rol de dependentes possíveis,⁵² sem qualquer previsão para as filhas solteiras e maiores.

52 “Art. 5º São beneficiários da pensão previdenciária:

I - vitalícia:

- a) o cônjuge;
- b) a pessoa desquitada, separada judicialmente ou divorciada, com percepção de pensão alimentícia;
- c) o companheiro ou companheira designado que comprove união estável como entidade familiar;
- d) a mãe e o pai que comprovem dependência econômica do agente público;
- e) a pessoa designada, maior de 60 (sessenta) anos, e a pessoa portadora de deficiência que vivam sob a dependência econômica do agente público;

Pelo exposto, da legislação pesquisada, colhe-se que desde o advento da LCE n. 129/1994 o Estado de Santa Catarina não mais possui legislação autorizativa de pensão por morte às filhas solteiras e maiores.

3.2.2 Considerações sobre a legislação dos entes pesquisados

Os critérios para acesso dos militares à inatividade são bastante semelhantes entre os entes pesquisados, a União e os Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina. As regras são antigas, vigoram desde a década de 1950, e as alterações nas respectivas legislações havidas ao longo dos anos não se adequaram às regras previdenciárias para garantir o equilíbrio financeiro e atuarial das despesas de pessoal dessa categoria de servidores.

Essa não adequação da legislação representa, na prática, a continuidade de concessão de benefícios sem a suficiente participação dos servidores no seu custeio, seja pela ausência de contribuição específica para aposentadoria, seja pela permissão de utilização de contagem de tempo fictício para usufruto das regras da inatividade, aspectos esses que contribuem significativamente para o aumento do déficit previdenciário.

O que diferencia bastante a legislação previdenciária dos militares dos entes pesquisados, se comparada com as regras dos servidores civis, é a ausência de combinação de requisitos, como idade mínima com tempo na carreira e no serviço público, possivelmente como reflexo da autonomia constitucional para legislar sobre a matéria e também pelo fato de as leis locais analisadas não preverem tais exigências.

Os entes pesquisados ainda mantêm regras que permitem a transferência de seus militares à inatividade precocemente, como no caso das Forças Armadas, em que o militar passará para a reserva, compulsoriamente, com idade variável – para oficiais, de 48 a 66 anos, e para praças, de 44 a 54 anos.

Nos Estados de Alagoas e de Santa Catarina, a regra geral contempla “aposentadoria especial” com proventos integrais aos 25 anos de contribuição para o policial do

II - temporária:

- a) os filhos enteados, até 21 (vinte e um) anos de idade, ou, se inválidos, enquanto durar a invalidez;
- b) o menor sob guarda ou tutela até 21 (vinte e um) anos de idade;
- c) o irmão órfão, até 21 (vinte e um) anos, e o inválido, enquanto durar a invalidez, que comprove dependência econômica do agente público;
- d) a pessoa designada que viva na dependência econômica do agente público, até 21 (vinte e um) anos, ou, se inválida, enquanto durar a invalidez.”

sexo feminino e aos trinta anos de contribuição para o policial do sexo masculino. No Estado do Paraná, a regra é a mesma para ambos os sexos, ou seja, após trinta anos de serviço público, o militar será transferido para a reserva remunerada com proventos integrais. Paralelamente a essas regras, esses entes possuem outras, como faixas etárias, mínimas e máximas, para a transferência à reserva remunerada ou reforma, que não diferem muito da regra dos militares federais.

Os Estados de Alagoas e de Santa Catarina apresentam algumas semelhanças nas regras previdenciárias de seus militares, na medida em que aplicam simultaneamente a legislação do RPPS de seus estados e a dos respectivos Estatutos dos Policiais Militares. Outra característica comum é a concessão dos proventos referentes ao posto superior, ainda que no Estado de Alagoas essa situação ocorra de forma mais restritiva, apenas nos casos de reforma em razão de acidente ou moléstia profissional, enquanto em Santa Catarina os proventos do grau hierárquico superior são concedidos inclusive quando da transferência para a reserva remunerada.

Nas Forças Armadas, tratando-se de reforma por incapacidade em decorrência da função exercida, a base de cálculo também será o soldo correspondente ao grau hierárquico imediato ao que o militar possuir ou possuía na ativa. Dos entes pesquisados, os Estados de Alagoas e do Paraná são os únicos que remuneram os militares por subsídio.

No que diz respeito à gestão das despesas com a folha de pagamento dos militares, o Estado de Alagoas foi o mais inovador. Criou o Fundo dos Militares, com segregação de massa, separando os segurados em dois grupos distintos: Fundo Financeiro e Fundo Previdenciário. Isso poderá ensejar melhores mecanismos de gestão fiscal. No Estado do Paraná, há um Fundo Financeiro específico, o Fundo Militar, não capitalizado, que engloba a contribuição de todos os militares, independentemente da data do ingresso. No Estado de Santa Catarina, os militares continuam no Fundo Financeiro, com aportes complementares de recursos do Tesouro estadual. Quanto aos militares das Forças Armadas, as despesas são alocadas no orçamento da União, e as pensões são geridas via Sistema de Pensão Militar, também com orçamento da União. Com isso, os militares inativos desses entes ainda vinculados ao Fundo Financeiro mantêm a integralidade da paridade no cálculo de seus proventos.

Aos reformados por invalidez nos três estados pesquisados e nas Forças Armadas, os proventos serão integrais quando a incapacidade for decorrente de acidente em serviço ou moléstia que possua causa e efeito com o serviço, e, nas demais hipóteses, serão proporcionais ao tempo de serviço. No caso das Forças Armadas e do Estado de

Santa Catarina, nos casos de invalidez com proventos integrais a base de cálculo do benefício são os vencimentos do grau hierárquico imediato, ou seja, o superior.

Para as pensões, a integralidade está prevista na legislação do Estado de Santa Catarina nas hipóteses de falecimento do militar em serviço, em consequência de acidente no cumprimento do dever, ou em razão de doença profissional comprovada. Nos demais casos, a legislação de Santa Catarina prevê a mesma regra presumida no § 7º do art. 40 da CF/1988, ou seja, até o limite dos benefícios do RGPS, acrescido de 70% da parcela excedente a esse limite.

A legislação do Estado de Alagoas não regulamentou o benefício da pensão por morte, aplicando, todavia, a regra do § 7º do art. 40 da CF/1988. Situação idêntica nos casos do Estado do Paraná e das Forças Armadas, onde as pensões dos beneficiários dos militares são concedidas com integralidade e paridade.

Sobre a participação dos militares no custeio da previdência, entre os entes analisados o Estado do Paraná é o mais benevolente, uma vez que apenas os militares ativos contribuem com 11% sobre o subsídio, sendo a contribuição patronal naquele estado também de 11%.

Na União, os militares ativos, os inativos e os pensionistas contribuem com 7,5%, percentual esse acrescido de 1,5% para os que fizeram opção até 29/12/2000, com a finalidade de garantir pensão vitalícia às filhas, independentemente do estado civil. Além disso, toda a contribuição dos militares federais é destinada ao pagamento das pensões, sendo os proventos dos inativos suportados pelo orçamento da União.

Aliás, apenas nas Forças Armadas ainda existe a possibilidade de concessão de pensão vitalícia para as filhas de militar maiores de idade em face da opção ora comentada, de modo que o número de casos com direito a esse tipo de benefício se reduzirá paulatinamente no longo prazo.

Os Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina não mais possuem legislação autorizativa de pensão às filhas solteiras, maiores e sem renda, apenas possuem número reduzido de beneficiárias, que também se extinguirá no médio ou no longo prazos.

Nos Estados de Alagoas e de Santa Catarina, a contribuição dos militares ativos, inativos e pensionistas é de 11%, e a patronal, de 22%, ou seja, afóra o Estado do Paraná, onde os militares da reserva e da reforma e os pensionistas não contribuem, os militares das Forças Armadas são os que atualmente participam do custeio em menor

proporção, embora possuam o maior rol de dependentes elegíveis como beneficiários de pensão.

Pode-se concluir que, dos quatro entes analisados, o Estado de Alagoas foi o que promoveu mais avanços nos ajustes das regras previdenciárias dos respectivos militares, seguido por Santa Catarina. Por sua vez, o Paraná e a União praticamente não adequaram as normas previdenciárias de seus militares aos padrões contemporâneos de previdência social.

Ainda, da síntese ora exposta, observa-se que a característica comum entre os entes pesquisados é a manutenção de benefícios em dissonância com os atuais princípios basilares para a gestão racional dos RPPS, tais como a contributividade e a solidariedade. Os avanços que esses entes promoveram foram pequenos e, certamente, insuficientes para conter o déficit previdenciário que todos enfrentam.

3.2.3 Considerações sobre as despesas previdenciárias dos entes pesquisados

Quanto às despesas previdenciárias dos entes pesquisados, os dados recebidos encontram-se consolidados na tabela constante do Apêndice D, segregados em dois grupos: “servidores civis” e “militares”, cada qual com seus subgrupos – ativos, inativos e pensões –, estando os valores descritos em “milhões de reais”. Paralelamente aos valores, constam da tabela duas colunas de percentuais: uma com os percentuais de cada item da despesa calculados em relação ao valor total das despesas do Poder Executivo e outra com os percentuais calculados em relação aos subtotais de servidores civis e militares.

A análise dos dados do Apêndice D a respeito do comportamento das despesas do período analisado (exercícios de 2010 a 2012), com destaque para aquelas que guardam maior relação com o objeto deste estudo, ou seja, as despesas com os inativos e com as pensões dos militares, demonstra que:

- há pouca variação proporcional entre as despesas previdenciárias dos militares e as dos demais servidores do Poder Executivo de cada ente pesquisado;
- a União foi o único ente que teve redução da despesa total da folha de pagamento;
- a redução dos gastos com a folha de pagamento de pessoal da União verifica-se também nas despesas com seus militares: as despesas com os ativos

tiveram pequeno aumento no período, ao passo que as despesas com os inativos tiveram pequena redução em 2011 e novo incremento (pequeno) em 2012. Por sua vez, as despesas com as pensões reduziram-se nos exercícios de 2011 e 2012;

- no âmbito dos estados pesquisados, quanto às despesas com os militares, o Estado do Paraná é o que apresenta gastos em menor proporção no triênio analisado, respectivamente de 14,32%, 15,62% e 17,07%, em relação às despesas totais do Poder Executivo. Segue-se Santa Catarina, com percentual médio no triênio de 18%; depois Alagoas, com percentual médio de 25%; e, por último, a União, que, conforme já mencionado, despendeu em média 26,58% da sua folha de pagamento no triênio com os militares;
- das despesas com os militares inativos, atualmente é o Estado de Alagoas o que despende com esse grupo menor proporção em relação às despesas totais dos militares, cujos percentuais no triênio analisado variam entre 24,73%, 26,14% e 28,31%. Em Santa Catarina, percebe-se que a despesa com os militares inativos teve um aumento expressivo no ano de 2011 – enquanto o acumulado de 2010 foi de R\$ 222 milhões, em 2011 passou para R\$ 417 milhões –, mantendo-se estável em 2012, exercício em que a rubrica representou 34,75% das despesas dos militares e 6,27% da despesa total do Poder Executivo. No Estado do Paraná houve certa estabilidade no triênio analisado, numa média de 32,5% das despesas dos militares e de 5% das despesas totais.
- das despesas com as pensões por morte de militar, o Estado de Santa Catarina é o que despende menor proporção, em média 1,50% da despesa total do Poder Executivo e 8% das despesas com os militares. Seguem-se o Estado de Alagoas, que despende em média 2% do total da folha de pagamento e também 8% das despesas com os militares; e o Paraná, com gasto médio de 2,55% do total e 16% das despesas dos militares. O maior dispêndio foi da União, com 6,50%, em média, sobre o total e 24,40% com os militares.

Ressalte-se que a ausência de expressivas variações não deve obstar futura adequação da legislação previdenciária dos militares, haja vista que os resultados de quaisquer ajustes em normas previdenciárias só surtem efeito no médio e no longo prazos. As despesas com os militares (ativos, inativos e as respectivas pensões por morte) integram as despesas de pessoal, são expressivas e impactam, inclusive, os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar Federal (LCF) n. 101, de 4 de maio de 2000.

Ademais, os percentuais de variações positivas ou negativas e suas tendências, apesar do curto período analisado, sinalizam ao gestor público um cenário que terá desdobramentos no futuro, dependendo das ações que adotar no momento presente.

4 NOTAS CONCLUSIVAS

Por possuir duas vertentes de pesquisa, este trabalho apurou quais os tipos de servidores públicos que deveriam ser amparados por RPPS e demonstrou a distinção constitucional entre servidores civis e militares e respectivas regras previdenciárias, com análise comparativa da legislação previdenciária e dos gastos dos militares da União e dos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina.

Quanto ao primeiro objeto de pesquisa, observou-se que na diversidade de regimes de trabalho de servidores estatais existente no país é que se encontra a possibilidade de os entes federados reverem por meio de lei, portanto em esfera normativa infra-constitucional, as formas de contratação de servidores estatais (efetivos ou celetistas), levando em conta as características das funções a estes atribuídas, garantindo o regime estatutário somente aos que exerçam atividade típica de Estado, sem correspondência com atribuições da iniciativa privada.

Optando-se por esse tipo de alteração, ocorreria, por via reflexa, redução do número de entrantes nos RPPS, que amparam apenas servidores efetivos. Haveria, então, diminuição das despesas previdenciárias dos entes federados no longo prazo, não obstante os custos de curto prazo, particularmente num cenário atual de aumento de expectativa de vida e baixa reposição de servidores, cujas atividades vêm sendo absorvidas, em certa medida, pela informatização das rotinas administrativas.

Quanto ao outro objeto de pesquisa, notou-se que as regras previdenciárias dos militares dos entes federados pesquisados não foram, em sua maioria, adaptadas aos novos paradigmas trazidos pelas reformas previdenciárias de 1998 e 2003. Observou-se que os direitos previdenciários dos militares não possuem caráter constitucional, uma vez que a CF/1988 remeteu tal normatização aos respectivos estatutos, deixando cada ente livre para dispor a respeito por lei.

Constatou-se que a Lei n. 9.717/1998, que estabeleceu regras gerais para organização e funcionamento dos RPPS dos servidores civis e militares, consagrou alguns paradigmas, como a contributividade e o equilíbrio financeiro e atuarial, mas foi omissa no que se refere à obrigatoriedade de aplicação de suas diretrizes aos militares federais.

Em razão disso, há distorções insustentáveis nas regras aplicáveis aos militares. Repisa-se que não se trata de desconsiderar a natureza de risco da caserna, mas sim de eliminar regras que não mais se sustentam, tais como a da paridade, a do aumento do benefício na passagem para a inatividade, a da contagem de tempo ficto, a da manutenção do direito à pensão das filhas dos militares federais, entre outras. Deve-se refletir, por exemplo, sobre a necessidade de adotar norma semelhante à dos professores, os quais aproveitam apenas o tempo em sala de aula para fins da aposentadoria especial, ou então, à semelhança do RGPS, poderia ser exigida a elaboração de documento semelhante ao Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) como forma de averiguar a natureza especial do tempo de serviço/contribuição dos militares.

Por fim, ante o caráter infraconstitucional dos RPPS dos militares, reconhece-se a necessidade da realização de reformas com brevidade no âmbito desses regimes especialíssimos de previdência social. Não enfrentar essa reforma significa contribuir para o aumento do déficit previdenciário e, por conseguinte, para a redução na capacidade de investimentos noutras áreas essenciais do Estado, como saúde e educação, principalmente.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. Os regimes jurídicos dos servidores públicos no Brasil e suas vicissitudes históricas. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 50, p. 143-169, jan.-jul. 2007. Disponível em: < <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/issue/view/8> > . Acesso em: 04/09/2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. 1136 p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: < <http://www.interlegis.gov.br> > .

_____. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Regime Jurídico Único Consolidado (Lei n. 8.112, de 11/12/1990)**. Brasília: Mare, 1998. 115 p. (Cadernos Mare da reforma do Estado; c. 14).

_____. Ministério da Previdência e Assistência Social. **Livro Branco da Previdência Social**. Brasília, dez. 2002. Disponível em: < http://www1.previdencia.gov.br/pg_secundarias/previdencia_social_14_06.asp > . Acesso em: 15/08/2006.

_____. Ministério da Previdência Social. **Anuário Estatístico da Previdência Social 2011**, Brasília, v. 20, p. 1-888, 2012. Disponível em: < http://www.mpas.gov.br/arquivos/office/1_121023-162858-947.pdf > .

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria n. 403, de 10 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. Brasília, 11 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/1_130701-091042-706.pdf>. Acesso em: 23/09/2013.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Boletim Estatístico de Pessoal**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2013.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais**, n. 61. Ref. mar. 2013. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/servidor/publicacoes/tabela_de_remuneracao/tab_rem_13/tab_61_2013_04.pdf>. Acesso em: 09/08/2013.

_____. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Câmara da Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/editoria.asp?p=editoria&index=25&ler=t524>>. Acesso em: 20/10/2013.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 8. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Saraiva, 2008. 1596 p.

CAETANO, Marcelo Abi-Ramía. **Determinantes da sustentabilidade e do custo previdenciário: aspectos conceituais e comparações internacionais**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, out. 2006 (Texto para discussão, n. 1.226). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1226.pdf>. Acesso em: nov. 2009.

CALAZANS, Fernando Ferreira; CAETANO, Marcelo Abi-Ramía. **A política regulatória contemporânea dos regimes de previdência do funcionalismo público no Brasil: avanços, limitações e propostas**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, jun. 2013 (Texto para discussão, n. 1.838). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1838.pdf>. Acesso em: jul. 2013.

CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. **Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos**. 1. ed. Belo Horizonte: Editora Líder, 2004.

_____. **Regime Próprio de Previdência Social dos servidores civis**. 2. ed. (ano 2008), 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2009. 304 p.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. Revista conforme as Emendas Constitucionais e a legislação em vigor até 10/01/2006. 7. ed. São Paulo: LTr, 2006. 823 p.

FREITAS, Juarez. **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 149 p.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 875 p.

GIAMBIAGI, Fábio et al. **Diagnóstico da previdência social no Brasil**: o que foi feito e o que falta reformar? Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 17 out. 2004 (Texto para discussão, n. 1.050). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2004/td_1050.pdf> . Acesso em: 13/05/2007.

GUERZONI FILHO, Gilberto. O regime de aposentadoria e pensões dos servidores civis e militares: diagnóstico e propostas de alteração. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 1-284, abr.-jun. 2003.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. Niterói: Impetus, 2012.

LAZZARINI, Alvaro. Regime próprio de previdência para os militares estaduais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 902, 22 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7658>> . Acesso em: 22/05/2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 836 p.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **O novo servidor público**: Regime Jurídico Único. Belo Horizonte: Ed. Lê, 1990.

PINHEIRO, Vinícius Carvalho. Unificação de regimes de previdência dos servidores públicos e trabalhadores privados: experiência internacional. **Informe de Previdência Social**, Brasília, v. 14, n. 12, p. 1-4, dez. 2002. Disponível em: <http://www.previdenciasocial.gov.br/arquivos/office/3_081014-104506-961.pdf> . Acesso em: 15/03/2009.

SILVA, Delúbio Gomes Pereira da. **Regime de previdência social dos servidores públicos no Brasil**: perspectivas. São Paulo: LTr, 2003.

TAFNER, Paulo. **Simulando o desempenho do sistema previdenciário e seus efeitos sobre a pobreza sob mudanças nas regras de pensão e aposentadoria**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, mar. 2007 (Texto para discussão, n. 1.264). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1264.pdf> . Acesso em: 13/05/2009.

APÊNDICES

Apêndice A – Carreiras e cargos efetivos do Poder Executivo federal – Brasil, 2013

Nº	Carreiras	Cargos
1	Agência Brasileira de Inteligência	Oficial de Inteligência Oficial Técnico de Inteligência Agente de Inteligência Agente Técnico de Inteligência
2	Área Jurídica	Advogado da União Defensor Público da União Procurador da Fazenda Nacional Procurador Federal Quadros Suplementares da Advocacia-Geral da União
3	Quadro de Pessoal da Advocacia-Geral da União (AGU)	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos Nível Superior Cargos Nível Intermediário Cargos Nível Auxiliar
4	Auditoria Federal	Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Analista Tributário da Receita Federal do Brasil Auditor-Fiscal do Trabalho
5	Plano Especial de Cargos do Ministério da Fazenda	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Nível Superior Nível Intermediário Nível Auxiliar
6	Banco Central do Brasil	Analista do Banco Central do Brasil Procurador do Banco Central do Brasil Técnico do Banco Central do Brasil
7	Comissão de Valores Mobiliários	Analista Inspetor
8	Comissão de Valores Mobiliários	Cargos de Nível Superior Agente Executivo Auxiliar de Serviços Gerais
9	Diplomacia	Diplomata Oficial de Chancelaria Assistente de Chancelaria
10	Grupo de Gestão	Analista de Finanças e Controle Analista de Planejamento e Orçamento Analista de Comércio Exterior Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental Técnico de Finanças e Controle Técnico de Planejamento e Orçamento

11	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)	Técnico de Planejamento e Pesquisa
12	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)	Médico – 20 horas Analista de Sistemas Assessor Especializado Técnico em Desenvolvimento e Administração Técnico Especializado Nível Superior Auxiliar Administrativo Auxiliar de Serviços Gerais Auxiliar Técnico Auxiliar de Manutenção e Serviços Operacionais Motorista Secretária
13	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Fiscal Federal Agropecuário
14	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Agente de Atividades Agropecuárias Agente de Inspeção Sanitária e Industrial de Produtos de Origem Animal Técnico de Laboratório Auxiliar de Laboratório
15	Polícia Federal	Delegado de Polícia Federal Perito Criminal Federal Agente de Polícia Federal Escrivão de Polícia Federal Papiloscopista Policial Federal
16	Plano Especial de Cargos do Departamento de Polícia Federal	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
17	Polícia Rodoviária	Policial Rodoviário Federal
18	Plano Especial de Cargos do Departamento de Polícia Rodoviária Federal	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
19	Superintendência de Seguros Privados (Susep)	Analista Técnico
20	Superintendência de Seguros Privados (Susep)	Agente Executivo Cargos de Nível Intermediário
21	Agência Brasileira de Inteligência (Abin)	Instrutor de Informações do Grupo de Informações Cargos de Nível Superior do Grupo de Informações Monitor de Informações do Grupo de Informações Cargos de Nível Intermediário do Grupo de Informações Cargos de Nível Superior do Grupo de Apoio Cargos de Nível Intermediário do Grupo de Apoio Cargos de Nível Auxiliar do Grupo de Apoio

22	Agências Reguladoras	<p>Agência Nacional de Água (ANA) Especialista em Geoprocessamento Especialista em Recursos Hídricos Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional de Aviação Civil (Anac) Especialista em Regulação de Aviação Civil Técnico em Regulação de Aviação Civil Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) Especialista em Regulação de Serviços Públicos de Energia Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANSS) Especialista em Regulação de Saúde Suplementar Técnico em Regulação de Saúde Suplementar Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Especialista em Regulação de Serviços Públicos de Telecomunicações Técnico em Regulação de Serviços Públicos de Telecomunicações Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional de Transportes Aquaviários (Antaq) Especialista em Regulação de Serviços de Transportes Aquaviários Técnico em Regulação de Serviços de Transportes Aquaviários Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) Especialista em Regulação de Serviços de Transportes Terrestres Técnico em Regulação de Serviços de Transportes Terrestres Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) Especialista em Regulação e Vigilância Sanitária Técnico em Regulação e Vigilância Sanitária Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Plano Especial de Cargos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar</p> <p>Agência Nacional do Cinema (Ancine) Especialista em Regulação da Atividade Cinematográfica e Audiovisual Técnico em Regulação da Atividade Cinematográfica e Audiovisual Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Agência Nacional do Petróleo (ANP) Especialista em Geologia e Geofísica do Petróleo, Álcool Combustível e Gás Natural Especialista em Regulação de Petróleo e Derivados e Gás Natural Técnico em Regulação de Petróleo e Derivados, Álcool Combustível e Gás Natural Analista Administrativo Técnico-Administrativo</p> <p>Plano Especial de Cargos das Agências Reguladoras Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar</p>
----	----------------------	---

23	Cargos Específicos	Arquiteto Economista Engenheiro Estatístico Geólogo
24	Ciência e Tecnologia	Pesquisador da Carreira de Pesquisa em Ciência e Tecnologia Analista em Ciência e Tecnologia Tecnologista da Carreira de Desenvolvimento Tecnológico Assistente em Ciência e Tecnologia Técnico da Carreira de Desenvolvimento Tecnológico Auxiliar em Ciência e Tecnologia Auxiliar Técnico da Carreira de Desenvolvimento Tecnológico
25	Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus)	Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
26	Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (Dnit)	Analista Administrativo Analista de Infraestrutura de Transportes Técnico-Administrativo Técnico de Suporte em Infraestrutura de Transportes Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar Economista Engenheiro Engenheiro Agrônomo Engenheiro de Operações Estatístico Geólogo Agente de Serviços de Engenharia Técnico de Estradas Tecnologista
27	Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM)	Analista Administrativo Especialista em Recursos Minerais Técnico em Atividades de Mineração Técnico-Administrativo Economista Engenheiro Geógrafo Geólogo Pesquisador em Ciências Exatas e da Natureza Químico Desenhista Técnico em Cartografia Técnico de Recursos Minerais Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar

28	Docente	Magistério Superior Professor do Magistério Superior – Dedicção Exclusiva Professor do Magistério Superior – 40 horas Professor do Magistério Superior – 20 horas Professor Titular-Livre do Magistério Superior – Dedicção Exclusiva Professor Titular-Livre do Magistério Superior – 40 horas Professor Titular-Livre do Magistério Superior – 20 horas Ensino Básico, Técnico e Tecnológico Professor do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – Dedicção Exclusiva Professor do Magistério do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – Dedicção Exclusiva Professor do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – 40 horas Professor do Magistério do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – 40 horas Professor do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – 20 horas Professor do Magistério do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – 20 horas Professor Titular-Livre do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – Dedicção Exclusiva Professor Titular-Livre do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – 40 horas Professor Titular-Livre do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – 20 horas Magistério Ensino Básico Federal Professor do Ensino Básico Federal – Dedicção Exclusiva Professor do Ensino Básico Federal – 40 horas Professor do Ensino Básico Federal – 20 horas Magistério Ensino Básico Federal dos Ex-Territórios Professor do Ensino Básico dos Ex-Territórios – Dedicção Exclusiva Professor do Ensino Básico dos Ex-Territórios – 40 horas Professor do Ensino Básico dos Ex-Territórios – 20 horas
29	Endemias	Educador em Saúde Agente de Saúde Auxiliar de Saneamento Auxiliar de Transporte Marítimo e Fluvial Cartógrafo Condutor de Lancha Comandante de Navio Divulgador Sanitário Guarda de Endemias Inspetor de Saneamento Laboratorista Laboratorista – 8 horas Mestre de Lancha Microscopista Técnico de Laboratório Visitador Sanitário Agente Auxiliar de Saúde Pública Agente de Saúde Pública Agente de Transporte Marítimo e Fluvial Artífice de Mecânica Auxiliar de Laboratório Auxiliar de Laboratório – 8 horas Orientador em Saúde
30	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)	Especialista em Financiamento e Execução de Programas e Projetos Educacionais Técnico em Financiamento e Execução de Programas e Projetos Educacionais Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
31	Fundação Nacional do Índio (Funai)	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Indigenista Especializado Agente em Indigenismo Auxiliar em Indigenismo

32	Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz)	<p>Pesquisador em Saúde Pública Analista de Gestão em Saúde Tecnologista em Saúde Pública Assistente Técnico de Gestão em Saúde Técnico em Saúde Pública Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Cargo Isolado de Especialista em Ciência, Tecnologia, Produção e Inovação em Saúde Pública Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário</p>
33	Grupo – Defesa Aérea e Controle do Tráfego Aéreo (Dacta)	<p>Nível Superior Nível Intermediário</p>
34	Grupo P-1500	Técnico de Planejamento P-1501
35	Hospital da Forças Armadas (HFA)	<p>Especialista em Atividades Hospitalares da Área de Saúde Técnico em Atividades Médico-Hospitalares da Área de Saúde Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar</p>
36	Ibama, Instituto Chico Mendes e Ministério do Meio Ambiente	<p>Analista Administrativo Analista Ambiental Gestor Administrativo Gestor Ambiental Técnico-Administrativo Técnico Ambiental Auxiliar Administrativo Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar</p>
37	Imprensa Nacional	<p>Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar</p>
38	Infraestrutura	<p>Analista de Infraestrutura Cargo Isolado de Especialista em Infraestrutura Sênior</p>
39	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)	<p>Pesquisador em Informações Geográficas e Estatísticas Analista de Planejamento, Gestão e Infraestrutura em Informações Geográficas e Estatísticas Tecnologista em Informações Geográficas e Estatísticas Técnico em Informações Geográficas e Estatísticas Técnico em Planejamento, Gestão e Infraestrutura em Informações Geográficas e Estatísticas Médico – 20 horas Médico – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário</p>

40	Instituto Brasileiro de Turismo (Embratur)	Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
41	Instituto Evandro Chagas (IEC) e Centro Nacional de Primatas (Cenp)	Pesquisador em Saúde Pública Analista de Gestão em Pesquisa e Investigação Biomédica Tecnologista em Pesquisa e Investigação Biomédica Cargos Isolados de Especialista em Pesquisa e Investigação Biomédica em Saúde Pública Assistente Técnico de Gestão em Pesquisa e Investigação Biomédica Técnico em Pesquisa e Investigação Biomédica Auxiliar em Pesquisa e Investigação Biomédica em Saúde Pública Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
42	Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Inpi)	Pesquisador em Propriedade Industrial Analista de Planejamento, Gestão e Infraestrutura em Propriedade Industrial Tecnologista em Propriedade Industrial Cargo Isolado de Especialista Sênior em Propriedade Intelectual Técnico em Planejamento, Gestão e Infraestrutura em Propriedade Industrial Técnico em Propriedade Industrial
43	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra)	Engenheiro Agrônomo Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Analista Reforma e Desenvolvimento Agrário Analista Administrativo Cargos de Nível Superior Técnico-Administrativo Técnico em Reforma e Desenvolvimento Agrário Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
44	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (Inep)	Pesquisador Tecnologista em Informações e Avaliações Educacionais Técnico em Informações Educacionais Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
45	Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro)	Analista Executivo em Metrologia e Qualidade Pesquisador Tecnologista em Metrologia e Qualidade Cargo Isolado de Especialista em Metrologia e Qualidade Sênior Assistente Executivo em Metrologia e Qualidade Técnico em Metrologia e Qualidade Auxiliar Executivo em Metrologia e Qualidade
46	Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)	Perito Médico Previdenciário – 20 horas Perito Médico Previdenciário – 30 horas Perito Médico Previdenciário – 40 horas Supervisor Médico Pericial – 20 horas Supervisor Médico Pericial – 30 horas Supervisor Médico Pericial – 40 horas

47	Previdenciária	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Analista Previdenciário Cargos de Nível Superior Técnico Previdenciário Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
48	Previdência, Saúde e Trabalho	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico de Saúde Pública – 20 horas Médico de Saúde Pública – 40 horas Médico Cirurgião – 20 horas Médico Cirurgião – 40 horas Médico do Trabalho – 20 horas Médico do Trabalho – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Sanitarista Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
49	Seguridade Social e do Trabalho	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico de Saúde Pública – 20 horas Médico de Saúde Pública – 40 horas Médico do Trabalho – 20 horas Médico do Trabalho – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Sanitarista Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário
50	Seguro Social	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Analista do Seguro Social Cargos de Nível Superior Agente de Serviços Diversos Técnico de Serviços Diversos Técnico do Seguro Social Cargos de Nível Intermediário Auxiliar de Serviços Diversos Cargos de Nível Auxiliar
51	Plano de Classificação de Cargos (PCC)	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico do Trabalho – 20 horas Médico do Trabalho – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Engenheiro Agrônomo Farmacêutico Químico Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar

52	Plano Especial de Cargos da Cultura	Médico Profissional Técnico Superior – 20 horas Médico Profissional Técnico Superior – 40 horas Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
53	Superintendência da Zona Franca de Manaus (Sufzama)	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Nível Superior Nível Intermediário Nível Auxiliar
54	Plano Geral de Cargos do Poder Executivo (PGPE)	Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico de Saúde Pública – 20 horas Médico de Saúde Pública – 40 horas Médico do Trabalho – 20 horas Médico do Trabalho – 40 horas Médico Marítimo – 20 horas Médico Marítimo – 40 horas Médico Veterinário – 20 horas Médico Veterinário – 40 horas Engenheiro Agrônomo Farmacêutico Químico Cargos de Nível Superior Analista Técnico Administrativo Analista em Tecnologia da Informação Cargos de Nível Intermediário Assistente Técnico Administrativo Cargos de Nível Auxiliar
55	Políticas Sociais	Analista Técnico de Políticas Sociais
56	Quadro de Pessoal do Ministério da Justiça	Especialista em Assistência Penitenciária Agente Penitenciário Federal Técnico de Apoio à Assistência Penitenciária
57	Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc)	Especialista em Previdência Complementar Analista Administrativo Técnico-Administrativo Cargos de Nível Superior Cargos de Nível Intermediário Cargos de Nível Auxiliar
58	Técnico-Administrativos em Educação (PCCTAE)	Médico Veterinário – 20 horas Médico – 20 horas Médico – 40 horas Médico Veterinário Técnico-Administrativos Técnico-Marítimos
59	Tecnologia Militar	Analista de Tecnologia Militar Engenheiro de Tecnologia Militar Cargo de Nível Superior Técnico de Tecnologia Militar Cargo de Nível Intermediário Cargo de Nível Auxiliar
60	Tribunal Marítimo	Juiz-Presidente Juiz do Tribunal Marítimo

Apêndice B – Questionário aplicado



PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2013 – Núcleo Previdência

Organização: Escola de Administração Fazendária (Esaf)

Evento: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2013/Núcleo Previdência

Finalidade: subsidiar informações para realização de pesquisa

Pesquisa: previdências dos militares

Orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

Coordenador: Fernando Calazans (MG)

Orientandos: Clarice Taffarel (SC), Marcello Lourenço de Oliveira (AL)
e Lucia Guidolin Regis (PR)

Nome da entidade: _____

Solicita-se, para cada questionamento, a menção da respectiva legislação.

1) Descrever o critério de acesso dos militares à aposentadoria:

Por idade.

Por tempo de contribuição e/ou de serviço. Misto: idade, tempo de contribuição e/ou de serviço e tempo na carreira.

2) Descrever a regra de cálculo dos proventos da aposentadoria ou reforma, suas alíquotas (servidor e patronal) e o critério de reajuste.

3) Há aposentadoria compulsória? Na hipótese de a resposta ser afirmativa, quais os critérios para aplicação dessa modalidade?

4) Descrever o critério de acesso às pensões por morte de militar e os beneficiários possíveis (esposa, companheira, filhos menores, filhas maiores e solteiras, mãe viúva, dentre outros).

5) Descrever a regra de cálculo das pensões e suas alíquotas (pensionista e patronal) e o critério de reajuste.

Apêndice C – Dados das folhas de pagamento



PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF
Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2013 – Núcleo Previdência

Organização: Escola de Administração Fazendária (Esaf)

Evento: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2013/Núcleo Previdência

Finalidade: subsidiar informações para realização de pesquisa

Pesquisa: previdências dos militares

Orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

Coordenador: Fernando Calazans (MG)

Orientandos: Clarice Taffarel (SC), Marcello Lourenço de Oliveira (AL)
 e Lucia Guidolin Regis (PR)

Nome da entidade: _____

- 1) Informar o valor das despesas com a folha de pagamento dos últimos três exercícios (total acumulado do ano em milhões de reais), se comparadas com as despesas dos servidores civis no mesmo período, conforme tabela a seguir (dados ilustrativos para o exercício de 2010):

Ente federativo	Grupo de servidores	Despesa anual em milhões correntes (R\$)		
		Exercício de 2010	Exercício de 2011	Exercício de 2012
		R\$	R\$	R\$
Nome do ente federado	Poder Executivo			
	Civis ⁵³			
	Ativos			
	Inativos			
	Instituidores de pensões (beneficiários)			
	Militares			
	Ativos			
	Inativos			
	Instituidores de pensões (beneficiários)			

Nota: se as informações prestadas se encontrarem disponíveis em portal, solicita-se a indicação do local da respectiva publicação.

⁵³ Administração direta, autárquica, fundacional e empresas dependentes dos recursos do Tesouro do Estado.

Apêndice D – Tabulação dos valores das folhas de pagamento

Ente Federativo	Grupo de servidores	Despesa anual em R\$ milhões ⁵⁴								
		Exercício de 2010			Exercício de 2011			Exercício de 2012		
		R\$	%		R\$	%		R\$	%	
Alagoas ⁵⁵	Executivo	2.285	100,00		2.358	100,00		2.439	100,00	
	Civis	1.709	74,81	100,00	1.783	75,62	100,00	1.835	75,24	100,00
	Ativos	1.044	45,70	61,09	1.057	44,83	59,27	1.046	42,90	57,02
	Inativos	546	23,88	31,93	594	25,19	33,31	565	23,16	30,78
	Pensões	119	5,22	6,98	132	5,61	7,42	224	9,18	12,20
	Militares	576	25,19	100,00	575	24,38	100,00	604	24,76	100,00
	Ativos	384	16,83	66,80	377	16,01	65,68	385	15,80	63,80
	Inativos	142	6,23	24,73	150	6,37	26,14	171	7,01	28,31
	Pensões	49	2,13	8,47	47	1,99	8,18	48	1,95	7,89
Paraná ⁵⁶	Executivo	10.120	100,00		11.013	100,00		11.938	100,00	
	Civis	8.671	85,68	100,00	9.293	84,38	100,00	9.900	82,93	100,00
	Ativos	5.940	58,69	68,50	6.462	58,68	69,54	7.162	59,99	72,34
	Inativos	2.063	20,39	23,79	2.109	19,15	22,70	2.179	18,25	22,01
	Pensões	668	6,60	7,71	722	6,55	7,77	559	4,68	5,65
	Militares	1.449	14,32	100,00	1.720	15,62	100,00	2.038	17,07	100,00
	Ativos	731	7,23	50,47	882	8,01	51,26	1.028	8,61	50,44
	Inativos	478	4,72	32,97	560	5,09	32,58	679	5,69	33,32
	Pensões	240	2,37	16,56	278	2,53	16,17	331	2,77	16,24
Santa Catarina ⁵⁷	Executivo	5.575	100,00		6.580	100,00		6.612	100,00	
	Civis	4.560	81,80	100,00	5.388	81,88	100,00	5.418	81,95	100,00
	Ativos	3.077	55,19	67,47	3.339	50,75	61,98	3.351	50,68	61,84
	Inativos	1.197	21,48	26,26	1.746	26,53	32,40	1.748	26,44	32,27
	Pensões	286	5,13	6,27	303	4,60	5,62	319	4,83	5,89
	Militares	1.014	18,20	100,00	1.192	18,12	100,00	1.193	18,05	100,00
	Ativos	703	12,61	69,31	683	10,38	57,29	680	10,29	56,98
	Inativos	222	3,98	21,86	417	6,34	34,97	415	6,27	34,75
	Pensões	90	1,61	8,83	92	1,40	7,74	99	1,49	8,27

54 Valores deflacionados pelo deflator implícito do PIB.

55 Dados extraídos do Sistema de folha de pagamento do Estado de Alagoas – Elógica RH e incluem as empresas dependentes.

56 Dados extraídos do Sistema Siaf/PR e incluem as empresas dependentes.

57 Dados extraídos dos Sistemas SIGRH/SIRH e incluem as empresas dependentes.

Ente Federativo	Grupo de servidores	Despesa anual em R\$ milhões ⁵⁴								
		Exercício de 2010			Exercício de 2011			Exercício de 2012		
		R\$	%		R\$	%		R\$	%	
União ⁵⁸	Executivo	153.606	100,00		154.370	100,00		151.567	100,00	
	Civis	111.895	72,85	100,00	113.164	73,31	100,00	112.308	74,10	100,00
	Ativos	62.772	40,87	56,10	63.088	40,87	55,75	62.587	41,29	55,73
	Inativos	31.138	20,27	27,83	32.179	20,85	28,44	31.352	20,69	27,92
	Pensões	17.985	11,71	16,07	17.898	11,59	15,82	18.369	12,12	16,36
	Militares	41.711	27,15	100,00	41.206	26,69	100,00	39.259	25,90	100,00
	Ativos	16.494	10,74	39,54	16.573	10,74	40,22	16.092	10,62	40,99
	Inativos	14.774	9,62	35,42	14.512	9,40	35,22	13.881	9,16	35,36
	Pensões	10.442	6,80	25,04	10.121	6,56	24,56	9.286	6,13	23,65

58 Dados extraídos do Boletim Estatístico de Pessoal, excluídas as empresas dependentes.

FONTES COMPLEMENTARES DE FINANCIAMENTO DOS RPPSs

Adolfo Aguilar Júnior

Sefaz/PR

Cristiane Bonilha da Silva

SPPrev/SP

Denise Gomes Fernandes da Silva

SPPrev/SP

Elói Astir Stertz

Sefaz/RS

Ramon Alves Campos Neres

Sefaz/MG

Raphael Moreto Neves

Sefaz/ES

Silvia Teixeira da Motta

Sefaz/RA

Után Dias de Lima

Igeprev/PA

Maritza Christina Mendonça

Sefaz/PR

Paulo Roberto Caldart

Paranaprevidência

Paulo Roberto Paiva de Oliveira

Igeprev/PA

Coordenador/orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

mcaetano70@yahoo.com.br



RESUMO

A necessidade de cobertura do déficit previdenciário tem pressionado as finanças dos entes federativos e levado os gestores a pensarem em soluções para sua equalização. Dentre as tentativas já implantadas, mesmo que algumas se tenham mostrado pouco eficazes, destacamos a segregação de massas, previdência complementar e medidas de governança corporativa com exigência de certificação de gestores e sistemas de acompanhamento e controle dos recursos previdenciários. Na mesma intenção de impactar positivamente as receitas por meio de fontes adicionais às existentes contribuições dos segurados e patronais além dos aportes para cobertura de déficit, este estudo elencou algumas alternativas para reforçar os orçamentos de receitas destinadas ao financiamento da previdência no setor público. Dentre as fontes complementares elencadas, temos a tributação do dióxido de carbono, o investimento em projetos de concessões e parcerias público-privadas, a regulação dos investimentos nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs), a concessão de empréstimo consignado, a compensação do déficit previdenciário com créditos tributários e não tributários, a exclusão da obrigação de repasse financeiro ao Pasep pelos RPPSs, a participação na receita destinada aos cartórios, a vinculação da receita de *royalties* e outros ativos do ente. Tais fontes serão detalhadas nas seções do trabalho quanto às experiências anteriores, às vantagens e às desvantagens de cada fonte indicada, limitações legais, alterações normativas necessárias à viabilização de cada fonte e riscos da utilização. Entende-se que utilizadas isoladamente, dependendo das peculiaridades do ente que as adotarem, podem não representar impacto significativo na redução do déficit, porém utilizadas em conjunto podem se constituir em importante medida de alívio às pressões sobre as respectivas finanças.

Palavras-chave: Regimes Próprios de Previdência Social. Passivo financeiro e atuarial. Fontes complementares.

ABSTRACT

The need to support the Social Welfare deficit has pressured the political entities finances and has made managers think about solutions to solve this equation. Among the attempts already implemented, some have shown less effective, such as the mass segregation, supplemental pension plans, and medium corporate governance with certification requirement of managers and systems for monitoring and control of pension funds. This paper suggests a number of alternative sources of revenue that could be raised to fund the pensions of public servants paid by national and subnational governments in Brazil, beyond the regular employees and employer's payments and the extra expenditures that cover budgetary deficits. Among those sources, could be a we have tax on carbon dioxide emissions, investments in the exploitation of public services and in public-private partnerships, the regulation of investments in the Social Welfare Programs of the Civil Servants – RPPSs, as well as in the concession of payroll loans, the compensation of pension deficits with tax and nontax credits, the cease of the obligation of transferring funds to Pasep by RPPSs, the participation in the notary public incomes, in royalties and other also in other assets. These sources are analysed in the paper: previous experiences, advantages and disadvantages, legal aspects, regulation, changes needed to implement each one and their risks too. Alone, each one of the alternative sources may not bring satisfactory results, nonetheless put together they may produce significant impacts and help mitigate pressures on public finances..

Keywords: Pension scheme for public employees. Actuarial liability. Complementary sources of funding.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 539
- 2 TRIBUTAÇÃO DO DIÓXIDO DE CARBONO, 541
 - 2.1 Experiências anteriores, 544
 - 2.2 Vantagens e desvantagens, 544
 - 2.3 Limitações legais e alterações normativas necessárias à viabilização, 546
- 3 INVESTIMENTO EM PROJETOS DE CONCESSÕES E PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS, 547
 - 3.1 Experiências anteriores, 549
 - 3.2 Vantagens e desvantagens, 549
 - 3.3 Limitações legais e alterações normativas necessárias à viabilização, 552
- 4 CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMO CONSIGNADO, 553
 - 4.1 Limitações legais, 554
 - 4.2 Vantagens e desvantagens, 555
 - 4.3 Riscos da utilização, 556
- 5 COMPENSAÇÃO DO DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO COM CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E NÃO TRIBUTÁRIOS, 556
 - 5.1 Experiências anteriores, 557
 - 5.2 Vantagens e desvantagens, 557
 - 5.3 Limitações legais, 557
 - 5.4 Alterações normativas necessárias à viabilização, 558
 - 5.5 Riscos da utilização, 561
- 6 EXCLUSÃO DA OBRIGAÇÃO DE REPASSE FINANCEIRO AO PASEP PELOS RPPS, 562
 - 6.1 Experiências anteriores, 563

- 6.2 Vantagens e desvantagens, 565
- 6.3 Limitações legais, 565
- 6.4 Alterações normativas necessárias, 565
- 6.5 Riscos da utilização, 566
- 7 PARTICIPAÇÃO NA RECEITA DESTINADA AOS CARTÓRIOS, 566
 - 7.1 Experiências anteriores, 568
 - 7.2 Vantagens e desvantagens, 568
 - 7.3 Limitações legais, 570
 - 7.4 Alterações normativas necessárias, 571
 - 7.5 Riscos da utilização, 571
- 8 CRIAÇÃO DO CONCURSO DE LOTERIAS PARA OBTENÇÃO DE RECURSOS PARA OS RPPSS, 571
 - 8.1 Experiências anteriores, 572
 - 8.2 Vantagens, 572
 - 8.3 Desvantagens, 572
 - 8.4 Limitações legais e alterações normativas necessárias, 572
 - 8.5 Riscos da utilização, 574
- 9 DPVAT – REPASSE DE PERCENTUAL FINANCEIRO AO RPPS, 575
 - 9.1 Alterações normativas necessárias, 575
 - 9.2 Vantagens e desvantagens, 576
- 10 ALTERNATIVAS JÁ EXISTENTES MAS POUCO EXPLORADAS, 576
 - 10.1 Regulação dos investimentos nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs), 577
 - 10.1.1 Limites máximos para aplicação dos recursos dos RPPSs no segmento de renda fixa, variável e imóveis, 577
 - 10.1.2 Estatísticas da alocação dos recursos previdenciários nos RPPSs por segmento de aplicação, 579
 - 10.2 Vinculação da receita de *royalties*, 581

- 10.3 Antecipação da receita de *royalties*, 582
- 11 OUTROS ATIVOS, 583
 - 11.1 Cobrança de taxa por utilização de espaços públicos, 583
 - 11.1.1 Experiências anteriores, 585
 - 11.1.2 Vantagens e desvantagens, 585
 - 11.1.3 Limitações legais, 586
 - 11.1.4 Alterações normativas necessárias, 586
 - 11.1.5 Riscos da utilização, 586
- 12 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 587
- REFERÊNCIAS, 588

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Fluxograma do processo de compensação, 559

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Taxa de juros de linhas de financiamento do BNDES em infraestrutura, 551

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Rentabilidade do Tesouro Direto com posição em 04/09/2013, 550

Quadro 2. Previsão de arrecadação e distribuição financeira, 574

Quadro 3. Limites máximos permitidos pelas resoluções do CMN que normatizam atualmente os RPPSs por segmento de aplicação, 578

Quadro 4. Recursos previdenciários dos RPPSs dos estados/DF alocados por segmento conforme Resolução CMN n. 3.922/2010, em 31 de dezembro de 2012, 579

Quadro 5. Quantidade de recursos previdenciários dos RPPSs dos entes municipais alocados por segmento conforme Resolução CMN n. 3.922/2010, em 31 de dezembro de 2012, 579

1 INTRODUÇÃO

Quando se pensa em política de seguridade social, a principal pergunta a ser respondida é: quais os recursos necessários para implantá-las e alcançar os resultados propostos? Nesse sentido, por constituir um dos tripés estruturantes da seguridade social, a previdência social vem se readequando a um novo cenário socioeconômico que obriga os gestores a um aprofundamento em questões que tratam de demografia, mercado financeiro e até economia internacional. Juntamente com essa necessidade de reordenamento da previdência social brasileira, as alterações constitucionais e infraconstitucionais remodelaram a previdência social do setor público nos três níveis de governo, instituindo os Regimes Próprios de Previdência Social, os quais, quando implementados nos entes federativos, normalmente já trazem um passivo financeiro e atuarial constituído por obrigações de pagamentos de benefícios concedidos, bem como a conceder no futuro.

Com o objetivo de apresentar e analisar formas complementares de financiamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs), este trabalho indicará um rol de possíveis alternativas na busca do equilíbrio de seus resultados previdenciários. Além disso, elencará suas vantagens e desvantagens, seus limites legais, assim como as necessidades de alteração das normas para que possam ser utilizadas pelos entes públicos brasileiros.

A Constituição da República (CF/1988), a partir da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, em seu art. 40, estabelece como premissa fundamental dos RPPSs o equilíbrio financeiro e atuarial, inserindo na norma constitucional a gestão baseada em critérios que preservem essa condição.

Os fundos previdenciários que operam sob o regime financeiro de capitalização foram criados com base em premissas que garantem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Contudo, com base nas informações divulgadas no sítio do Ministério da Previdência Social,¹ constata-se o crescente desequilíbrio nos resultados do sistema previdenciário, mesmo com a adoção de medidas que deveriam sanar o déficit, como, por exemplo, a segregação de massas, a melhoria na gestão dos recursos aplicados, auditoria no cadastro de servidores segurados do regime, entre outras.

1 Anuário Estatístico da Previdência Social, 2011, seção XIV – Previdência do servidor público.

A segregação de massas, prevista no art. 20 da Portaria MPS 403, de 10 de dezembro de 2008, consiste na divisão do grupo de segurados do RPPS em dois: 1) plano financeiro, financiado por repartição simples, ou seja, sem previsão de acúmulo de recursos financeiros, no qual a receita auferida com a contribuição previdenciária do servidor é utilizada para pagar os benefícios devidos aos atuais aposentados e pensionistas; 2) plano previdenciário, financiado por um sistema capitalizado no qual são acumulados os recursos contributivos que serão destinados ao pagamento de benefícios previdenciários.

Nesse contexto, é importante ressaltar que a segregação de massa não proporciona um equilíbrio financeiro ao RPPS no curto prazo, nem mesmo poderia. Com a criação de um fundo previdenciário capitalizado, num primeiro momento há um custo de transição, uma vez que o ente não pode mais contar com a receita previdenciária descontada do servidor vinculado a esse fundo para o pagamento das despesas do Fundo Financeiro; além disso, o ente passa a ter a obrigação de destinar sua cota patronal para esse novo fundo. O equilíbrio financeiro dos RPPSs buscado pela segregação de massas será verificado ao longo do tempo, quando o fundo capitalizado for capaz de desonerar as contas do ente com a folha de pagamento dos benefícios previdenciários, assumindo esse custo com suas reservas. O Fundo Financeiro, por sua vez, tende a ter suas despesas minimizadas no decorrer do tempo, à medida que se for extinguindo.

Assim, pretende-se neste estudo equacionar propostas a fim de evitar ou, pelo menos, reduzir os aportes dos Tesouros, que, em uma relação de *trade-off* (relação em que se perde por um lado, mas se ganha de outro), poderiam ser utilizados em outros projetos de governo em benefício da sociedade. Por se tratar de matéria de interesse geral da população, de governantes e técnicos, justifica-se e torna-se oportuno o estudo do tema proposto, uma vez que possibilitará a reflexão acerca de novas estratégias de obtenção de recursos para a eliminação ou a contenção de déficits previdenciários, que têm reduzido cada vez mais a capacidade de governança dos entes públicos.

Surge o questionamento acerca da razão de se canalizar receitas para a previdência de servidores em lugar de outros gastos. A justificativa é a situação deficitária das finanças dos RPPSs. A fim de minimizar a necessidade de aportes dos Tesouros é que se busca identificar fontes alternativas para seu financiamento.

Tendo em vista a natureza do problema a ser pesquisado, assim como o objetivo geral, na construção deste trabalho adotou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental.

De maneira que contribua para o melhor discernimento na escolha de ações, o trabalho será desenvolvido utilizando-se o estudo de experiências anteriores, analisando-se

as vantagens e as desvantagens de cada fonte indicada, suas limitações legais, bem como as alterações normativas necessárias à viabilização de cada fonte e os riscos de sua utilização.

O trabalho pretende fornecer subsídios para os entes analisarem propostas que amenizem o problema do custeio dos RPPSs, podendo julgar, com base nos elementos apresentados, a melhor solução a ser implantada de acordo com sua realidade.

Dessa forma, a abordagem pretendida por este estudo contribui para a gestão fiscal responsável dos RPPSs, para a efetividade do direito à seguridade social, assim como para o aumento da capacidade de investimento do poder público em outras áreas, haja vista o estrangulamento ocasionado por constantes déficits.

Sob a ótica acadêmica, as informações levantadas durante esta pesquisa, assim como a análise proposta, aumentam o arcabouço de estudos sobre essa seara de conhecimento, permitindo que novos campos analíticos sejam difundidos aos *stakeholders* interessados ou influenciados pela política pública previdenciária implantada pelas esferas de governo.

Foram analisadas diversas fontes complementares de financiamento dos déficits, bem como novas receitas que poderiam ser destinadas aos RPPSs. Na seção 2 analisou-se a tributação sobre o dióxido de carbono (CO₂); na seção 3, investimentos em projetos de concessões e parcerias público-privadas; na seção 4, concessão de empréstimos consignados com os recursos dos fundos capitalizados; na seção 5, a compensação de créditos tributários ou não tributários com déficit previdenciário; na seção 6, a exclusão dos regimes próprios de previdência da obrigação de repasse financeiro ao Pasep; na seção 7, a destinação de parte de receitas dos cartórios aos RPPSs; na seção 8, a criação de uma Loteria Instantânea; na seção 9, a redistribuição dos recursos do DPVAT; na seção 10, as alternativas já existentes mas pouco exploradas; e na seção 11, a exploração econômica pelos RPPSs de outros ativos, tais como cobranças por utilização de espaços públicos. A última seção traz as considerações finais.

2 TRIBUTAÇÃO DO DIÓXIDO DE CARBONO

Uma das possibilidades de receita a ser considerada é a tributação sobre as emissões de dióxido de carbono (CO₂), a vinculação da receita auferida aos fundos de previdência financeiramente deficitários, entre outras destinações, como o financiamento de políticas ambientais, ou até mesmo medidas de redistribuição de renda.

De modo geral, a população apresenta-se sempre contrária à instituição de novas fontes arrecadatórias pelos governos, sobretudo no caso brasileiro, cuja carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) chega a 36%, conforme Amaral, Olenike e Amaral (2013).

No período contemporâneo, existe uma corrente mundial formada por economistas (Dennis Snower, presidente do Institut für Weltwirtschaft da Universidade de Kiel, na Alemanha; Ottmar Edenhofer, professor da Universidade Técnica de Berlim), ambientalistas, organizações internacionais (ONU, OIT, Greenpeace, WWF) e até por alguns governos europeus (Noruega, Irlanda, França) que tem proposto ações mais enérgicas e imediatas para a contenção das emissões de gases de efeito estufa (GEEs), entre essas a criação de espécies tributárias, a depender de cada nação, para influir no comportamento humano poluente (ETHOS, 2009).

Na América do Norte, “o imposto sobre carbono é defendido por economistas em diversos pontos do espectro político, entre os quais conservadores, como George P. Shultz, secretário de Estado de Ronald Reagan; ou, mais à esquerda, o prêmio Nobel Joseph Stiglitz; e Robert Reich, secretário do Trabalho no governo Clinton” (PLANETA SUSTENTÁVEL, 2013). Também é defendido por James Hansen, cientista do clima da Nasa, e pelo vice-presidente Al Gore, do governo Clinton (PLANETA SUSTENTÁVEL, 2013).

O referido tema foi pauta da cúpula do clima promovida pelas Organizações Unidas (ONU) em Copenhagen no ano de 2009 (COP 15 – Conferência de Copenhagen), apesar de não ter havido unanimidade e decisão pelos membros.

A atual concentração de dióxido de carbono na atmosfera global, medida diariamente pelo Observatório Mauna Loa, no Havaí, ultrapassou o nível de quatrocentas partes por milhão, patamar nunca alcançado na história da humanidade (VEJA, 2013). Essa realidade tem propiciado mudanças severas no clima, retratadas pelo aquecimento global, com o aumento da temperatura média do ar e dos oceanos, derretimento generalizado da neve e do gelo ártico e elevação do nível do mar.

Entre as nações mais poluentes do mundo encontram-se a China, os Estados Unidos e as da União Europeia. Logo após, encontra-se o Brasil, ocupando a quarta posição de maior emissor de gases do efeito estufa, com mais de dois terços decorrentes do desmatamento (HOUGHTON, 2008).

O Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas (IPCC), ligado às Nações Unidas, por meio de seus Relatórios de Avaliação sobre o Meio Ambiente (*Assessment*

Reports), aponta um cenário preocupante sobre os principais impactos do aquecimento global no meio ambiente e na economia caso medidas concretas não sejam adotadas. No Brasil, há riscos significativos em várias regiões, como na Amazônia, no semiárido nordestino e nas áreas litorâneas. Na Amazônia, as temperaturas podem se elevar e aumentar a frequência de secas graves, transformando a floresta em uma vegetação muito mais aberta, semelhante ao cerrado. As temperaturas aumentarão ainda mais no Nordeste brasileiro, passando de uma região semiárida para árida, dificultando a recomposição de lençóis freáticos. No Sudeste, o volume pluvial vai aumentar, com impacto direto na atividade da agricultura em razão de inundações e deslizamentos de terra.

Diante dos evidentes riscos climáticos e consequências drásticas para as atuais e futuras gerações, alguns países têm buscado alternativas para a redução ou a desaceleração do consumo de combustíveis fósseis, entre as quais a cobrança de tributo.

A implantação de norma tributária, com viés arrecadatório para os Tesouros e, ao mesmo tempo, indutora de comportamentos dos agentes econômicos, não consiste em estratégia nova adotada pelos governos. A concepção teórica dessa estratégia remonta aos estudos e aos conceitos de externalidades desenvolvidos pelo economista inglês Arthur Pigou e ao modelo econômico instrumentalizado pelo norte-americano William Baumol durante o século XX (MANKIW, 2001).

Na linha de pensamento proposto por eles, os efeitos poluentes de atividades econômicas seriam considerados externalidades negativas ou falhas de mercado, que impediriam o mercado de alcançar sua máxima eficiência. Nessa situação, os custos sociais são superiores aos custos privados, e o agente econômico não tem incentivo para promover a redução da oferta (BAUMOL, 1972).

Então seria necessária a internalização dos custos sociais na produção mediante a incidência de imposto, no sentido *lato sensu*, que conseqüentemente influiria financeiramente no comportamento do produtor e do consumidor para encontrarem alternativas econômicas com menor nível de externalidades negativas. A essa estratégia de internalizar custos sociais por meio da tributação os economistas conferiram o nome de imposto de Pigou.

Assim, a adoção de um imposto específico ou de alíquotas diferenciadas, com o condão de influenciar a conduta dos agentes econômicos emissores de dióxido de carbono, poderia possibilitar a efetivação de uma política pública diretamente relacionada à proteção ambiental.

2.1 Experiências anteriores

Nos últimos anos, com base nas análises e nas discussões realizadas em fóruns internacionais, especialmente com apoio da Organização das Nações Unidas e com a aprovação do Protocolo de Kyoto em 1997, a problemática do aquecimento global, bem como da emissão de GEEs, passou a integrar a agenda de alguns governos, o que pode contribuir com a coalizção de forças políticas para a aprovação de projetos, criando tributos sobre as emissões de carbono.

Entre as nações pioneiras, destaca-se a Noruega, que desde 1991 cobra imposto dessa natureza (ÉPOCA, 2013). A medida fez com que as empresas petrolíferas do país implementassem projetos para reduzir a quantidade de gases causadores do efeito estufa liberados na extração do petróleo.

Os recursos do imposto são destinados a uma série de projetos internos e externos ao país, dentre os quais o desenvolvimento de tecnologias para substituição de fontes energéticas e o combate ao desmatamento nos países em desenvolvimento.

O governo irlandês também adotou imposto sobre as emissões de GEEs nos últimos anos, mediante a cobrança de US\$ 15 por tonelada de emissão. Os níveis de emissão baixaram 15% desde 2008, registrando-se queda de 6,7% só no ano de 2011, quando a economia irlandesa mostrou os primeiros sinais de recuperação decorrente da crise mundial (PRESS EUROP, 2013).

Na França, desde janeiro de 2010 já está vigorando um imposto semelhante, de 17 euros por tonelada de emissões. A Dinamarca, a Finlândia e a Suécia também já implementaram essa tributação (EUROPA, 2011).

Em que pese a motivação ambientalista, os países europeus que adotaram recentemente essa nova fonte de receita o fizeram também como política fiscal para superar os efeitos da severa crise econômica global.

2.2 Vantagens e desvantagens

Como proposta de fonte adicional de receita para os regimes próprios de previdência, a tributação do dióxido de carbono apresenta vantagens relevantes por se tratar de uma política intersetorial. Em outras palavras, essa iniciativa produziria, simultaneamente, resultados na seara previdenciária, com a destinação de parcela arrecadatória para a redução de déficits e, conseqüentemente, a liberação de recursos dos

Tesouros; e também na área ambiental, a partir do incentivo negativo aos poluidores e do aumento de investimentos em políticas de defesa do meio ambiente ou em outras que os gestores compreendessem prioritárias.

De acordo com Silva e Gurgel (2010), em pesquisa que avaliou o impacto de impostos sobre as emissões de carbono na economia brasileira, esse tipo de tributo sinalizaria aos consumidores quais os bens e os serviços com elevado conteúdo de carbono e que deveriam, portanto, ser substituídos ou evitados; induziria as empresas à substituição de insumos por opções de baixo carbono; proporcionaria incentivos de mercado para a inovação e o desenvolvimento de produtos de baixo carbono; permitiria que os três mecanismos citados fossem postos em operação com o menor custo de informação possível.

Entre as desvantagens da adoção do imposto de carbono no Brasil, verifica-se o sacrifício econômico pelo qual passariam inicialmente os agentes econômicos (produtores e famílias), especialmente os consumidores, aos quais em regra são repassados os impactos.

Mantidas inalteradas as variáveis econômicas (*coeteris paribus*), o Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro sofreria mudanças negativas em sua trajetória de crescimento, porém em patamares relativamente pequenos, se comparados ao benefício efetivo da política que promoveria reduções de emissões em níveis elevados no longo prazo. Nesse sentido apontam os resultados da pesquisa de Silva e Gurgel (2010), que simularam a criação de um imposto nacional no valor de U\$ 20,00, incidente sobre a tonelada de CO₂, no período de 2015 a 2050:

A implementação do imposto ao carbono causou uma pequena alteração na inclinação da trajetória de crescimento da economia, sinalizando um impacto negativo em termos de redução do PIB. Contudo, o impacto econômico mostrou-se relativamente pequeno, com queda de 6% do PIB no último ano simulado (2050), associado a reduções de 52% em emissões derivadas do uso de energia. Tal fato pode ser explicado pela composição da matriz energética brasileira (grande participação de fontes renováveis), que tornam a economia brasileira resiliente a eventuais choques de imposição de uma taxa sobre as emissões.

Os referidos autores demonstraram que, apesar de nos primeiros anos a eficácia da política poder alcançar reduções de emissões de 8,08% (2015) e 9,44% (2020), tal percentual poderia atingir picos de 45,80% e 52,17% em 2045 e 2050, respectivamente. As maiores reduções seriam decorrentes de setores de derivados de carvão,

petróleo e gasolina, os mais intensivos em emissões. No horizonte analisado, a matriz energética nacional passaria por mudanças com vistas à intensificação de fontes de energia “limpa” (ou de baixa emissão), como biocombustível e eólica, em detrimento das derivadas do carbono.

Por sua vez, os setores ligados ao agronegócio mostrar-se-iam pouco sensíveis à tributação do carbono, uma vez que o imposto aumenta o preço final das fontes de energia baseadas em combustíveis fósseis, motivo pelo qual seriam necessárias outras medidas mais eficazes para a redução das emissões naquele segmento, responsável pela maior parte das emissões de GEEs no país.

2.3 Limitações legais e alterações normativas necessárias à viabilização

Sob o aspecto formal, para a implementação de um imposto nacional sobre o carbono seriam necessárias a aprovação de lei complementar e a criação de um imposto não cumulativo, com fato gerador e base de cálculo diferentes daqueles discriminados na CF/1988.² Por se tratar de lei complementar, é preciso destacar a exigência de quórum qualificado (maioria absoluta), que demandaria maior grau de governabilidade para a união de forças políticas em torno da aprovação da iniciativa.

A opção pela criação de um imposto e não de outras espécies tributárias (taxas ou contribuições) impossibilitaria a vinculação de receitas e, portanto, não garantiria a destinação de recursos para áreas específicas, como a diminuição de déficits dos RPPSs, ou ações de defesa do meio ambiente. Por isso a alternativa seria a criação pela União de uma contribuição especial, tributo este com natureza extrafiscal que permite a vinculação de receitas a áreas específicas.³ Em relação a essa proposta, a institucionalização poderia ocorrer por meio de projeto de lei ordinária, que demanda maioria simples para aprovação. No tocante à destinação, poderia haver regras de distribuição aos entes federados, priorizando assim os regimes próprios de previdência com desempenho financeiro deficitário, ou população, dentre outros critérios.

Acerca das contribuições, leciona Amaro (2006):

As contribuições são tributos por constituírem receitas públicas derivadas, compulsórias, previstas em lei e devidas de conformidade com as materialidades, destinações e respectivas competências constitucionais, sendo pautadas por princípios conformadores de peculiar regime jurídico.

2 Constituição da República de 1988, inciso I, art. 154.

3 Constituição da República de 1988, art. 149.

É importante salientar que a proposta de criação de uma contribuição especial não se sobrepõe à já existente contribuição sobre a intervenção no domínio econômico, denominada Cide-Combustível, instituída pela Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001, em complemento à Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. A Cide-Combustível tem como fato gerador a importação e a comercialização do petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível. Destina-se ao financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Cumpre, no entanto, reconhecer que, embora legítimas e contundentes as justificativas em torno do problema ambiental, a criação de tributo nesse lastreado com o objetivo de financiar déficits de regimes previdenciários de servidores públicos não seria fácil de sustentar na seara política.

3 INVESTIMENTO EM PROJETOS DE CONCESSÕES E PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS

Para os fundos de regimes próprios que possuam situação de superávit financeiro, foi analisada a alternativa de investimento em financiamento de projetos de infraestrutura indutores de crescimento econômico e social viabilizados por meio de concessão ou de parceria público-privada, embora não se possa confirmar o respectivo grau de rentabilidade nem auferir o retorno financeiro para os RPPSs.

Sem aprofundamento a respeito das alterações normativas necessárias, sugere-se que os RPPSs disponibilizem parcela de seus recursos via operações de crédito ou financiamento por intermédio de instituições financeiras a empresas ou consórcios contratados pela administração pública para promover empreendimentos associados ao desenvolvimento econômico e social do Brasil.

A própria Lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004 (Lei das PPPs), em seu art. 24 trouxe a possibilidade de financiamento das parcerias público-privadas por meio de recursos de entidades fechadas de previdência complementar, sem, contudo, mencionar os regimes próprios de previdência dos servidores públicos.

De acordo com a Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, a concessão de serviço público é o contrato administrativo pelo qual o Estado atribui a alguém o exercício de um serviço público para que o execute em nome próprio, por sua conta e risco, remunerando

o concessionário pela própria exploração do serviço, geralmente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço.

Na linha da Reforma Gerencial, com a influência de alguns governos estrangeiros e ainda diante das limitações do orçamento público, o Brasil instituiu em 2004 as normas gerais para licitação e contratação de parcerias público-privadas (PPPs) por meio da Lei n. 11.079, antes referida, com o objetivo de dar maior flexibilidade para a estruturação de projetos de infraestrutura e serviços públicos e incentivar a participação maior do investidor privado a partir da divisão de riscos com o poder concedente (PEREIRA, 2006).

A PPP é celebrada por meio de um contrato de obras ou serviços não inferior a R\$ 20 milhões, com duração mínima de cinco e máxima de 35 anos, firmado entre uma empresa privada e o ente público.

Torna-se evidente nos noticiários e divulgações oficiais que as concessões comuns e as parcerias público-privadas – estas ainda incipientes no Brasil – têm sido utilizadas cada vez mais pelos governos federal e subnacionais para a execução de grandes obras de infraestrutura e operação de serviços públicos, tendo despertado, inclusive, o interesse de empresas estrangeiras (O ESTADO DE S. PAULO, 2013).

Antes mesmo de a União editar a Lei das PPPs, o Estado de Minas Gerais já havia instituído seu programa de parcerias público-privadas em 2003 por meio das Leis n. 14.868, de 16 de dezembro de 2003, e n. 14.869, de 16 de dezembro de 2003.

De acordo com Pasin (2012), em artigo publicado na *Revista do BNDES*, o Estado de Minas Gerais já detinha experiência e prática na celebração de parcerias entre o setor público e o setor privado, desenvolvida com base nas experiências acumuladas desde o início da década de 2000. Segundo o autor, atualmente esse estado tem quatro contratos de PPPs em vigor (Rodovia MG-050; complexo penal composto de cinco unidades e 3 mil vagas prisionais; unidades de atendimento integrado de serviços ao cidadão; e a PPP do Mineirão). Ademais, o referido ente possui outros projetos em desenvolvimento, como o da área de destinação de resíduos sólidos, de saneamento básico, de novos lotes rodoviários e de educação de nível superior.

De acordo com dados do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2010), foram catalogados em 2010, entre concluídos e em andamento, quatro projetos de PPP na União; dois no Ceará; três no Distrito Federal; quatro na Bahia; seis em Minas Gerais; três em Pernambuco; um no Piauí; dez em São Paulo; e dois no Rio Grande do Sul.

3.1 Experiências anteriores

A proposta de aplicação dos recursos dos RPPSs na forma de financiamentos ou empréstimos a empresas ou consórcios contratados pelo poder público não possui experiência anterior institucionalizada ou implementada pelo governo brasileiro e é desconhecida também em outros países. As pesquisas elaboradas no curso deste estudo não apontaram evidências da utilização desse tipo de investimento com recursos previdenciários de servidores públicos.

3.2 Vantagens e desvantagens

Entre as vantagens dessa alternativa de investimento, destaca-se a promoção do desenvolvimento nacional por meio da melhoria da infraestrutura e, consequentemente, poderia resultar em ampliação da geração de emprego e renda, fortalecendo a economia e promovendo maior bem-estar social às famílias e mais receitas para os Tesouros na forma de tributos.

A prerrogativa de fiscalização direta e de aplicação de sanções pela administração pública (notificações, multas e até encampações) é outra vantagem, pois consiste em meio de monitorar e exigir dos contratados o sucesso dos projetos de concessão e de parceria público-privada.

Cabe destacar também que, ao celebrar operações de crédito dessa natureza, os RPPSs poderiam estabelecer garantias, como ativos recebíveis (contraprestações pecuniárias do poder concedente, entre outros direitos creditórios), bens de capital relacionados ao empreendimento, além de outras.

Em relação às desvantagens, destacam-se os riscos elevados na execução de alguns empreendimentos, advindos, por exemplo, de causa fortuita ou força maior, atos de governo (fato do príncipe), falhas operacionais, ou até de estudos preliminares insuficientes. Isso poderia comprometer a taxa de retorno dos negócios, ocasionando prejuízos para os privados contratados e, por consequência, a impossibilidade de pagamento dos compromissos firmados com os RPPSs (risco de crédito). Nessas situações, competiria aos gestores públicos avaliar criteriosamente a conveniência e a segurança de se aplicar recursos dos regimes segundo uma determinada classificação de riscos dos projetos.

Outra desvantagem consiste na inviabilidade de se antecipar o resgate do capital investido, porquanto as empresas ou consórcios já o teriam destinado à aquisição de

equipamentos ou à realização de obras, cuja liquidez não mais poderia ser revertida de maneira fácil e rápida.

Ademais, estaria a necessidade da expansão da estrutura administrativa vinculada aos RPPSs, com aumento de dispêndio de recursos, pois a gestão desses contratos de operações de crédito e financiamento demandaria a criação de unidade administrativa específica.

No tocante à rentabilidade dessa proposta de investimento com recursos dos RPPSs, este estudo não evidenciou vantagem de rentabilidade ante a política de investimento regulamentada pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) por meio da Resolução n. 3.922, de 25 de novembro de 2010. De acordo com o referido ato normativo, as reservas financeiras desses regimes devem ser aplicadas com observância das condições de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência.

A mencionada resolução direciona predominantemente os investimentos em títulos do Tesouro Nacional, fundos com indicadores referenciados (Fundos DI), ou classificados como de renda fixa, sendo o limite de aplicação, respectivamente, de 100%, 80% e 30% das disponibilidades dos RPPSs.

Quadro 1. Rentabilidade do Tesouro Direto com posição em 04/09/2013

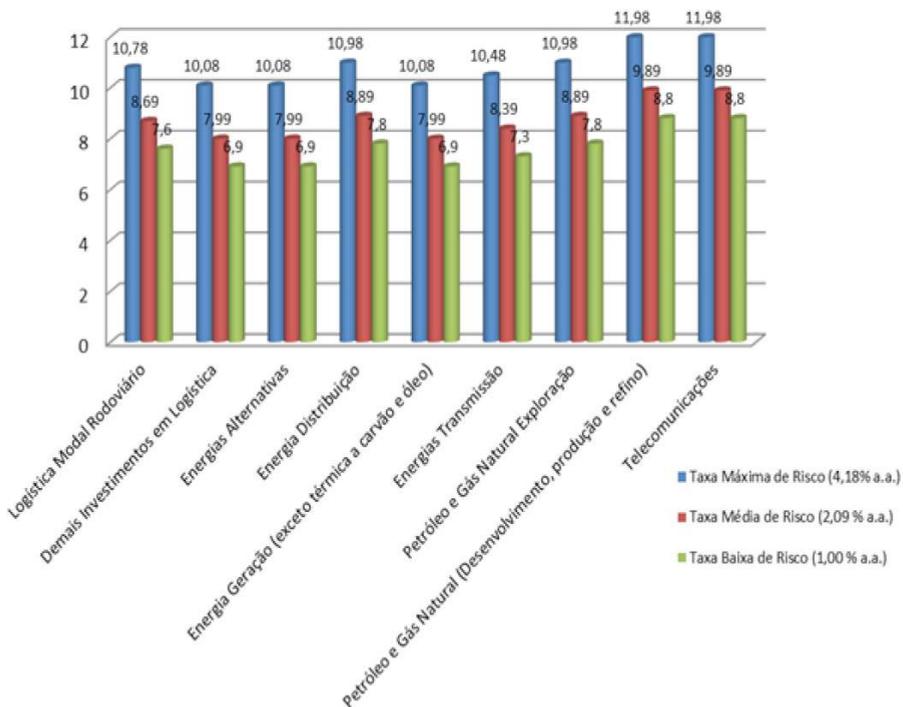
Título	Vencimento	Taxa anualizada da compra – 04/09/2013
Prefixados		
LTN	01/01/2016	11,60%
LTN	01/01/2017	11,93%
NTN-F	01/01/2023	12,11%
Indexados à Taxa Selic		
LFT	07/03/2017	-0,03%
Indexados ao IPCA		
NTN-B	15/08/2020	5,57%
NTN-B	15/05/2035	5,67%
NTN-B	15/08/2050	5,81%
NTN-B Principal	15/05/2019	5,60%
NTN-B Principal	15/08/2024	5,68%
NTN-B Principal	15/05/2035	5,71%

Fonte: Tabela de Rentabilidade. Sítio do Tesouro Nacional, 04/11/2013

Ao analisar a rentabilidade dos títulos públicos demonstrada no Quadro 1, verifica-se que alguns alcançam o patamar de 12,11% e 11,93% a.a. nominais, respectivamente NTN-F (vencimento em 01/01/2023) e LTN (vencimento em 01/01/2017), ambos prefixados.

No que concerne às taxas de juros praticadas pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) como agente financiador de projetos de infraestrutura, considerando o custo financeiro, a remuneração do Banco e mais a taxa de risco dos empreendimentos, o Gráfico 1 revela os seguintes percentuais cobrados dos tomadores.

Gráfico 1. Taxa de juros de linhas de financiamento do BNDES em infraestrutura



Fonte: elaboração dos autores com base em dados extraídos do sítio do BNDES. Linhas de financiamento do produto BNDES Finem, com valores superiores a R\$ 10 milhões destinados a projetos de implantação, expansão e modernização de empreendimentos. Pesquisa em 3 de agosto de 2013.

Observação:

- taxas compostas pelo custo financeiro, remuneração do BNDES e taxa de risco;
- a taxa de risco depende de cada empreendimento, e o máximo cobrado pelo BNDES é 4,18% a.a. para os segmentos indicados no gráfico;
- para taxa de risco alto considerou-se 4,18% a.a.; para taxa de risco médio considerou-se 2,09% a.a.; e para taxa de risco baixo considerou-se 1% a.a.

O Gráfico 1 evidencia que as taxas de juros anuais cobradas pelo BNDES são inferiores à rentabilidade do Tesouro Direto, especialmente em relação aos títulos públicos prefixados, e próximas aos títulos indexados ao IPCA, não se confirmando a superioridade da rentabilidade.

Vale salientar que a taxa praticada pelo BNDES não corresponderia à rentabilidade dos investimentos dos RPPSs em empréstimos ou financiamento de empreendimentos de empresas ou consórcios contratados pela administração, uma vez que a instituição financeira responsável por gerenciar os contratos exigiria remuneração pelo serviço.

Na condição direta de agente concedente de crédito ou financiador, sem a intermediação de uma instituição financeira, os RPPSs teriam de suportar custos administrativos maiores ainda, porquanto se demandaria a instalação de uma estrutura operacional própria, com profissionais especializados na área jurídica, econômica, contábil, entre outros.

3.3 Limitações legais e alterações normativas necessárias à viabilização

Para a consecução dessa alternativa de investimento com recursos dos RPPSs, seria necessária a alteração da Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998, pois o inciso V do seu art. 6º veda a utilização de recursos dos fundos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive aos entes federados, entidades da administração indireta e segurados.

A referida alteração legislativa, por se tratar de lei ordinária, tramitaria na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, com aprovação dependente de quórum de maioria simples.

O art. 43, § 2º, inciso II da Lei Complementar n. 101/2000, veda empréstimos de qualquer natureza com recursos de RPPS aos segurados e ao poder público, inclusive suas empresas controladas. Contudo, não dispõe sobre a possibilidade de realizar empréstimos a empresas não controladas pelos entes federados.

No âmbito infralegal, seria necessária a edição de nova norma ou a alteração da Resolução n. 3.922/2010, do Conselho Monetário Nacional, para contemplar essa modalidade de aplicação de recursos, bem como a indicação de limites.

4 CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMO CONSIGNADO

Outra forma de obtenção de receita para os Regimes Próprios de Previdência Social seria o empréstimo consignado, também conhecido como crédito consignado, regido atualmente pela Lei n. 10.820, de 17 de dezembro de 2003. Esse é um tipo de empréstimo com pagamento indireto em que as parcelas são deduzidas da folha de pagamento da pessoa física. Pode ser obtido em bancos ou em financeiras, não podendo sua duração ser superior a 72 meses, e os juros e os encargos variam conforme o valor contratado.

O empréstimo consignado é mais seguro para quem está emprestando, tendo em vista que a cobrança é praticamente automática e a responsabilidade é da empresa empregadora, do sindicato ou do órgão governamental. É vantajoso também para o devedor no sentido de que diminui o trabalho de ir à instituição financeira e fazer o trabalho manualmente. Esses fatores contribuem para que a consignação tenha juros mais baixos que o cheque especial.

A atual regulamentação veio trazer segurança jurídica a essa modalidade de empréstimo, e a edição da Medida Provisória n. 130/2003 – posteriormente convertida na Lei n. 10.820/2003 –, que dispõe sobre o desconto em folha dos financiamentos pessoais, está inserida no pacote de estímulos à economia implantados durante o primeiro governo do presidente Luís Inácio Lula da Silva. Segundo a exposição de motivos da referida norma, o elevado custo dos empréstimos é decorrente do risco potencial de seus tomadores, sendo possível sua minimização por meio do desconto em folha, fato que contribui para a redução das respectivas taxas de juros. Durante a pesquisa que ampara este trabalho, foram apuradas taxas máximas de 2,14% ao mês para empréstimo e de 3,06% ao mês para cartão consignado⁴ nos créditos para aposentados e pensionistas, sendo cobrado também Imposto sobre as Operações Financeiras (IOF).

Como referido, a regulamentação dos empréstimos consignados tem início com a edição da Lei n. 10.820, de 17/12/2003, que dispõe sobre a autorização para desconto de prestação em folha de pagamento e que em seu art. 6º prescreve o seguinte:

Os titulares de benefícios de aposentadoria e pensão do Regime Geral de Previdência Social poderão autorizar o Instituto Nacional de Seguro Social – INSS a proceder aos descontos referidos no art. 1º desta Lei, bem como autorizar, de forma irrevogável e irretroatável, que

4 Informação retirada do sítio <http://www.brasil.gov.br/noticias/arquivos/2012/05/22/taxa-maxima-de-juros-para-emprestimo-consignado-pelo-inss-vai-cair-para-2-14/print>.

a instituição financeira na qual recebam seus benefícios retenha, para fins de amortização, valores referentes ao pagamento mensal de empréstimos, financiamentos e operações de arrendamento mercantil por ela concedidos, quando previstos em contrato, nas condições estabelecidas em regulamento, observadas as normas editadas pelo INSS (Redação dada pela Lei n. 10.953, de 2004).

Portanto, não há dúvida sobre a possibilidade de utilização de operações de empréstimo consignado pelos beneficiários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Considerando-se que no Brasil os RPPSs necessitam cada vez mais de fontes adicionais de financiamento para seu custeio, com a finalidade de reduzir seu déficit financeiro, o empréstimo consignado apresenta-se como alternativa. Segundo estimativa do secretário de Políticas de Previdência Social e presidente do Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social (Conaprev), Leonardo Rolin Guimarães, a situação dos RPPSs do Brasil (União, estados, Distrito Federal e municípios) apresenta déficit financeiro anual que chega a R\$ 78 bilhões. A projeção dos déficits financeiros para os próximos 75 anos é de R\$ 3,7 trilhões,⁵ o que representa 84% do PIB brasileiro de 2012, de R\$ 4,4 trilhões.⁶

4.1 Limitações legais

A concessão de empréstimo consignado com recursos do RPPS encontra limitações na legislação em vigor. Uma delas está na Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme descrito a seguir:

Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3º do art. 164 da Constituição.

§ 1º - As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os arts. 249 e 250 da Constituição, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º - É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

5 Dados publicados na <http://blog.previdencia.gov.br/?p=8633>. Acesso em: 04/09/2013.

6 Dados do PIB (BRASIL, Ipeadata, 2013).

II – empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas. (grifo nosso)

A alteração da Lei Federal n. 9.717/1998 para autorizar a tomada de empréstimos consignados por servidores ativos, aposentados e pensionistas do RPPS é um dos projetos que está sendo amplamente discutido pelos representantes dos RPPSs nas reuniões do Conaprev, pois poderia possibilitar a elevação das receitas e dar maior qualidade à despesa previdenciária, sem aumento nas alíquotas de contribuição. A atual redação do art. 6º da Lei n. 9.717/1998 declara expressamente:

Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios de que trata o art. 1º e adicionalmente os seguintes preceitos:

[...]

V - vedação da utilização de recursos do fundo de bens, direitos e ativos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados.

Há ainda a Orientação Normativa SPS n. 02, de 31 de março de 2009, que diz em seu art.18:

Com exceção dos títulos do Governo Federal, é vedada a aplicação dos recursos do RPPS em títulos públicos e na concessão de empréstimos de qualquer natureza, inclusive aos entes federativos, às entidades da Administração Pública Indireta e aos respectivos segurados ou dependentes. Em razão da vedação normativa fica impossibilitada a utilização dos recursos existentes no regime próprio.

A possibilidade de utilização das operações de crédito consignado como fonte de financiamento pelos Regimes Próprios gera grande mobilização dos segmentos reguladores dos RPPSs no sentido de mudar a legislação atualmente em vigor para permitir a concessão dos referidos empréstimos.

4.2 Vantagens e desvantagens

Por tratar-se de empréstimo vinculado a salário, as parcelas são descontadas diretamente da folha de pagamento.

A taxa de adesão é alta, porque essa modalidade de empréstimo oferece uma das menores taxas de juros do mercado, tendo em vista que o risco de inadimplência

é bem menor e as parcelas são descontadas diretamente do salário. Em resumo, essa modalidade de empréstimo conta com alto grau de segurança, com crédito líquido e certo e índice de inadimplência praticamente zero. A desvantagem consiste na impossibilidade de negociar a data da cobrança das parcelas, uma vez que elas devem estar vinculadas à data de recebimento do salário.

4.3 Riscos da utilização

O risco para a concessão do empréstimo consignado consiste na possibilidade de demissão ou de falecimento do servidor público.

5 COMPENSAÇÃO DO DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO COM CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E NÃO TRIBUTÁRIOS

A compensação de créditos tributários e de natureza não tributária já consiste em prática vigente no cenário fiscal brasileiro. O art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/1988 e a Resolução CNJ n. 115/2010 tratam da compensação de débitos de precatórios. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN), ao tratar da extinção do crédito tributário, estabelece a compensação no art. 156, inciso II, como uma das modalidades. Também prevê, no *caput* do art. 170, que os entes federativos, considerando-se suas competências, podem permitir ao contribuinte compensar créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou não, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Nesse sentido, estados como Rio de Janeiro,⁷ Minas Gerais,⁸ Santa Catarina⁹ e Mato Grosso¹⁰ editaram legislação específica autorizando o devedor a compensar os respectivos débitos com créditos de terceiro contra a Fazenda Pública. Esta, por sua vez, expede certidão de crédito para ser negociada entre o titular da certidão e o contribuinte devedor.

7 Lei Estadual n. 6.136, de 28/12/2011.

8 Lei Estadual n. 14.407, de 30/12/2010.

9 Lei Estadual n. 15.300, de 13/09/2010.

10 Lei Estadual n. 9.278, de 06/07/2007.

5.1 Experiências anteriores

As experiências relativas à compensação de créditos tributários e não tributários com dívida ativa ou com débitos ainda não inscritos, até o fechamento deste estudo, resumem-se à compensação entre créditos fiscais e à compensação de débitos precatórios, não existindo iniciativas dos entes da Federação de implementação do modelo de compensação proposto neste estudo.

5.2 Vantagens e desvantagens

Tal modelo confere aos entes a possibilidade de reduzirem a pressão sobre os recursos do Tesouro, na medida em que recupera créditos tributários e os direciona para a cobertura do déficit dos respectivos RPPSs. Oferece também a possibilidade de restabelecer empresas inadimplentes, que após a regularização dos débitos podem retomar a credibilidade no mercado e participar de certames licitatórios.

Existe também chance de insucesso da medida se os créditos disponíveis para as transações não apresentarem liquidez factual, como no caso dos originados de empresas fictícias ou falidas (créditos “podres”), sem falar na possibilidade de insuficiência para a redução significativa do déficit previdenciário. Além dos fatores elencados, a compensação requer uma estrutura para processamento tanto pelo ente quanto pela unidade gestora do RPPS, acarretando custos de implantação.

5.3 Limitações legais

Considerando-se que não existe legislação disciplinando a matéria específica de compensação de créditos tributários ou não tributários com déficit previdenciário, por se tratar plano de equalização de déficit, há de se definir em legislação adequada a cada ente os parâmetros para processamento da compensação.

Com efeito, com a finalidade de normatizar a respeito da equalização do déficit atuarial dos fundos previdenciários, o Ministério da Previdência Social (MPS) editou a Portaria n. 746, de 27 de dezembro de 2011, que dispõe sobre a cobertura de déficit atuarial dos RPPSs por meio de aporte. Contudo, tal medida constitui-se em fonte tradicional de financiamento usualmente praticada para sanar déficits financeiros de fundos de repartição simples.

A referida portaria, em seu art. 1º, inciso I, estabelece que os aportes se caracterizam como despesa orçamentária exclusivamente destinada à cobertura do déficit atuarial dos RPPSs, conforme plano de amortização estabelecido em lei específica do respectivo ente federativo.

5.4 Alterações normativas necessárias à viabilização

Por tratar-se de plano de equalização de déficit com captação de fontes complementares, cuja origem se dará pelo confronto entre haveres e obrigações dos entes, compete aos entes federativos a regulamentação por meio de lei ordinária específica para os haveres tributários e não tributários envolvidos.

Da mesma forma que a compensação de débitos precatórios dos entes pode ser realizada com créditos tributários e não tributários, inscritos ou não em dívida ativa, a compensação dos déficits dos RPPSs, adotado o mesmo modelo e após a devida regulamentação, pode constituir importante complementação para o financiamento.

Nesse sentido, considerando-se o ineditismo da proposta, esta seção detalhará a operacionalização da compensação, adaptando o modelo existente da compensação de precatórios à compensação do déficit previdenciário.

Como atores integrantes do cenário ora estudado, tem-se: os entes federativos, os RPPSs e os contribuintes devedores, cada um com seus respectivos papéis no processo de compensação.

Os entes emitem certidões de crédito em favor dos RPPSs, considerando como base de valor a última avaliação atuarial; os RPPSs negociam as cartas de crédito com os contribuintes devedores, os quais se beneficiam dos incentivos oferecidos pela legislação e transferem o valor para a conta dos RPPSs.

Após a negociação e a transferência financeira, o RPPS apura o saldo restante para o abatimento do déficit atuarial do período negociado mediante carta de crédito e informa ao ente ao qual é vinculado, que, por sua vez, transfere o saldo restante ao RPPS para cobertura do déficit, completando o ciclo demonstrado na Figura 1.

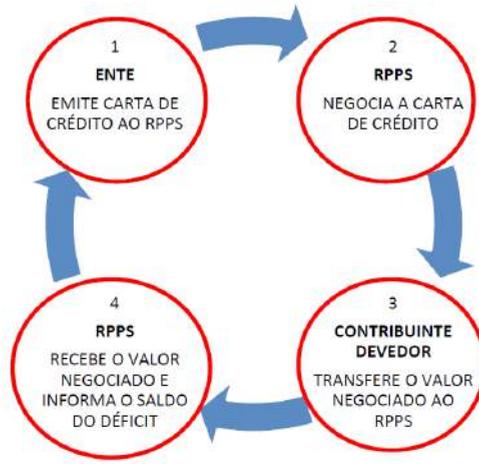


Figura 1. Fluxograma do processo de compensação

Lei ordinária deve autorizar o Poder Executivo a compensar as obrigações líquidas e certas de responsabilidade do ente para com o RPPS, com créditos tributários e não tributários das pessoas jurídicas da administração pública direta ou indireta, inclusive os que estiverem em liquidação, com outros créditos fiscais de natureza tributária ou não tributária, inscritos ou não em dívida ativa, e, ainda, prever a data limite de abrangência, conforme a ocorrência do fato gerador.

Esta lei deve também definir conceitos relativos a obrigações líquidas e certas da Fazenda Pública Estadual com o RPPS, como os valores dos déficits previdenciários apurados em avaliação atuarial e/ou a serem transferidos como aporte para cobertura de insuficiência de caixa para liquidação de benefícios já concedidos, bem como as contribuições em atraso objeto de parcelamento pelo ente com o RPPS; créditos de pessoas jurídicas da administração pública estadual direta ou indireta, inclusive as que estiverem em liquidação ordinária, como os valores do ativo de pessoas jurídicas controladas e geridas pelo Estado, inclusive as que, dispondo dessa natureza, estiverem em liquidação ordinária; créditos fiscais tributários como o resultado da soma dos tributos com lançamentos decorrentes de obrigação principal e não recolhidos, dos créditos tributários decorrentes de descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação do ICMS, das multas, da correção monetária, dos juros de mora e de demais acréscimos legais; créditos não tributários como os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos, contratos de financiamento descumpridos, contribuições estabelecidas em lei e multas, exceto as multas decorrentes

de infrações à lei aplicadas pelo Tribunal de Contas, a multa penal e as demais multas decorrentes da aplicação do poder de polícia.

Também é atribuição da lei definir os critérios para atualização das obrigações devidas pela Fazenda Pública ao RPPS oriundos de juros, correção monetária, inclusive o índice a ser aplicado; quais as obrigações devidas pela Fazenda Pública ao RPPS a serem aceitas para compensação e convertidas em certidões de crédito e quem as expedirá, com a devida indicação do respectivo período avaliado atuarialmente e/ou que tenha apresentado insuficiência de caixa a ser convertido e demonstrando que sobre elas não pende qualquer discussão acerca do seu valor ou outras formalidades.

Lei ordinária também deve:

1) estabelecer que, após a conversão da obrigação em certidão de crédito, o valor de face desta será atualizado e qual o respectivo índice; definir quais as parcelas devidas a programas específicos do ente serão passíveis de compensação, qual a documentação necessária ao protocolo do pedido de compensação, quais os critérios para parcelamento do pagamento dos valores compensados, a periodicidade e a fórmula de atualização;

2) constituir regras para a compensação dos créditos de empresas controladas pelo ente e os demais créditos não tributários, bem como os limites máximos de compensação e de que forma os valores remanescentes não compensados serão recolhidos;

3) estipular o reconhecimento da dívida e a renúncia expressa a qualquer defesa ou recurso administrativo, bem como a desistência dos porventura já interpostos pelo optante aos benefícios da compensação;

4) determinar facultativamente o reconhecimento parcial do débito, hipótese em que os benefícios e as restrições impostos pela legislação restringir-se-ão à parcela efetivamente reconhecida;

5) instituir no texto do dispositivo legal a previsão de suspensão da exigibilidade, quando ocorrerá a extinção do crédito objeto de compensação e o prosseguimento do processo de execução em caso de interrupção do parcelamento;

6) definir declaração obrigatória pelo cedente e pelo cessionário do crédito objeto da compensação do protocolo do pedido de compensação, expressando se o pagamento da cessão se deu à vista ou a prazo; em caso de parcelamento da cessão do crédito, a finalização da compensação fica condicionada ao cumprimento das parcelas ajustadas entre as partes;

7) ordenar que em caso de descumprimento da cessão de crédito pelo cessionário o cedente deverá comprovar no processo de compensação a notificação feita ao cessionário, inclusive a definição do prazo para manifestação, se está ou não inadimplente. Que caso seja comprovado o descumprimento da cessão, ficará resguardado o direito do cedente de rescindir o contrato, e havendo a rescisão, o ente restituirá as certidões de crédito ao cedente e definirá prazo para apresentar novos créditos salariais, sob pena de indeferimento do pedido de compensação;

8) estabelecer os benefícios aos contribuintes ou devedores não tributários que optarem pela compensação, definindo: os percentuais de abatimento sobre os juros e multa de mora, quando a dívida a ser compensada for de natureza tributária, sobre as penalidades decorrentes da inadimplência, previstas no contrato, quando a dívida a ser compensada for de natureza não tributária e sobre crédito constituído em decorrência de multas aplicadas por descumprimento de quaisquer obrigações previstas na legislação estadual;

9) exigir que todos os créditos da Fazenda Pública sejam primeiro atualizados monetariamente, com a aplicação de correção monetária, juros e multas, previstos em lei ou no contrato, após os quais serão aplicados os benefícios previstos.

10) decretar que o valor do crédito inscrito, tributário ou não tributário, será representado por certidão de dívida ativa, e aqueles ainda em curso serão representados por certidão da unidade administrativa fazendária do ente, se referentes àquela unidade, ou da Procuradoria-Geral, se em trâmite em outra instituição a ele pertencente;

11) estipular vedação de compensação quando o processo de execução estiver garantido por dinheiro já depositado, penhorado ou bloqueado por determinação judicial;

12) estabelecer prazo para o Poder Executivo regulamentar a lei de compensação e editar normas complementares para processamento dos pedidos administrativos de compensação, e também como e quando será feita a transferência das parcelas constitucionais e legais aos outros entes e fundos, tais como os 25% para os municípios e os 20% para o Fundeb no caso de compensação de dívida relativa ao ICMS.

5.5 Riscos da utilização

A normatização das compensações poderá definir o risco – menor ou maior – de insucesso, mas remanesce a possibilidade de haver fraude no processo. Além disso,

os créditos tributários ou não tributários podem representar montante pequeno ante o déficit, ou sem liquidez que justifique o esforço para se implementar a compensação.

Por fim, a falta de entendimento suficiente sobre a matéria bem como a falta de experiências anteriores podem levar a uma avaliação equivocada de como conduzir e implementar a compensação de créditos tributários e não tributários com o déficit previdenciário.

6 EXCLUSÃO DA OBRIGAÇÃO DE REPASSE FINANCEIRO AO PASEP PELOS RPPSs

A exclusão da obrigação de repasse financeiro ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) pelos RPPSs é outro meio pelo qual se pode obter uma diminuição dos déficits dos Regimes Próprios de Previdência. O recolhimento de receitas para o Pasep é regulamentado pela Lei Complementar n. 08, de 3 de dezembro de 1970, em seus artigos 2º, 3º e 4º, tal como segue:

Art. 2º A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I - União: 1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes;

b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único. Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

Art. 3º As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios contribuirão para

o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1º de julho de 1971; 0,6% (seis décimos por cento) em 1972 e 0,8% (oito décimos por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

Na criação do Pasep, com a Lei Complementar n. 08/1970, os recursos recolhidos pelo Programa eram destinados ao Fundo PIS-Pasep. Com a promulgação da CF/1988, essas receitas passaram a ser alocadas ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), para custeio do Programa do Seguro-Desemprego, que abrange ações de pagamento do benefício do seguro-desemprego, de qualificação e requalificação profissional e de orientação e intermediação de mão de obra, do abono salarial e de parte do financiamento de programas de desenvolvimento econômico, tais como os programas de geração de emprego e renda (com a execução de programas de estímulo à geração de empregos e fortalecimento de micro e pequenos empreendimentos).

De acordo com a Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998, em seu art. 2º, inciso III, e art. 8º, inciso III, pessoas jurídicas de direito público interno, que no caso abrangem os regimes próprios de previdência, deverão contribuir com o repasse para o Pasep com alíquota de 1% sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. Além da administração direta e suas autarquias, são contribuintes do Pasep as sociedades cooperativas e as entidades abertas e fechadas de previdência complementar.

6.1 Experiências anteriores

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 1.285, de 13 de agosto de 2012, prevê em seus arts. 7º, 11 e 12, alterando o art. 29 da Instrução Normativa RFB n. 247, de 21 de novembro de 2002, que da base de cálculo da contribuição para o Pasep aplicável às entidades abertas e fechadas de previdência complementar podem ser excluída parte dos valores arrecadados, como se pode observar a seguir.

Art. 7º As pessoas jurídicas relacionadas no art. 1º podem excluir ou deduzir da receita bruta, para efeito da determinação da base de cálculo apurada na forma do art. 3º:

I - as reversões de provisões;

II - as recuperações de créditos baixados como perda, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

III - o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

IV - os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e

V - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Parágrafo único. Não se aplica a exclusão prevista no inciso I na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua contribuição.

[...]

Art. 11. Além das exclusões permitidas no art. 7º, as entidades de previdência complementar, fechadas e abertas, podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores (retificada no DOU de 13/09/2012, p. 118):

I - da parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas; e

II - dos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras de recursos destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates.

§ 1º A exclusão prevista no inciso II do *caput*

I - restringe-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões; e

II - aplica-se também aos rendimentos dos ativos financeiros garantidores das provisões técnicas de empresas de seguros privados destinadas exclusivamente a planos de benefícios de caráter previdenciário e a seguros de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência.

§ 2º Para efeito do § 1º, consideram-se rendimentos de aplicações financeiras os auferidos em operações realizadas nos mercados de renda fixa e de renda variável, inclusive mútuos de recursos financeiros, e em outras operações tributadas pelo imposto sobre a renda como operações de renda fixa.

[...]

Art. 12. Além das exclusões previstas no art. 11, as entidades fechadas de previdência complementar podem excluir os valores referente a:

I - rendimentos relativos a receitas de aluguel, destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;

II - receita decorrente da venda de bens imóveis, destinada ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates; e

III - o resultado positivo, auferido na reavaliação da carteira de investimentos imobiliários referida nos incisos I e II.

Parágrafo único. As entidades fechadas de previdência complementar registradas na Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS), na forma do art. 19 da Lei n. 9.656, de 3 de junho de 1998, que operam planos de assistência à saúde de acordo com as condições estabelecidas no art. 76 da Lei Complementar n. 109, de 29 de maio de 2001, podem efetuar as deduções previstas no § 9º do art. 3º da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.

A isenção de repasses ao Pasep não foi atribuída aos Regimes Próprios de Previdência, mas apenas para os Regimes de Previdência Complementar.

6.2 Vantagens e desvantagens

A diminuição da receita do Pasep pela exclusão da obrigação de repasse financeiro pelos RPPS acarreta diminuição de recursos destinados ao FAT e, por consequência, redução financeira nos programas de apoio ao trabalhador. Por sua vez, os entes são corresponsáveis pelos repasses aos RPPS quando de sua insuficiência financeira. Se estes tiverem menos receita disponível, maior será o repasse, onerando ainda mais o contribuinte, uma vez que valores que poderiam ser repassados a outras necessidades da sociedade acabam sendo direcionados à cobertura dos déficits dos regimes próprios de previdência.

6.3 Limitações legais

Conforme exposto anteriormente, os repasses para o Pasep pelos RPPS estão vinculados à Lei Federal n. 9.715/1998 e normatizados pelas Instruções Normativas RFB.

6.4 Alterações normativas necessárias

Considerando-se as limitações legais elencadas, para que haja exclusão da obrigatoriedade dos repasses pelos RPPS ao Pasep, seria necessário alterar a Lei Federal n. 9.715/1998. Diante disso, o Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração (Consad), juntamente com o Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda (Consefaz) e o Conselho Nacional dos Dirigentes dos Regimes Próprios de Previdência Social (Conaprev), no documento *Justificativas e minutas de projetos de lei e de emenda constitucional com fins previdenciários* (2013), elaboraram uma medida provisória visando à inclusão na Lei n. 9.715/1998 de um artigo em que dispensa os RPPS de repasse de parte de suas receitas para o Pasep.

6.5 Riscos da utilização

Se, por um lado, excluir os regimes próprios de previdência dos repasses para o Pasep prejudica a receita para o FAT e conseqüentemente para os programas por ele atendidos, por outro, manter a obrigação dos regimes próprios de previdência de repassar recursos ao Pasep reduz as receitas para os pagamentos dos benefícios mantidos pelos RPPSs. Vale lembrar que, no caso de insuficiência financeira do RPPS, o ente federativo fica obrigado a repassar recursos para o regime próprio de previdência visando à manutenção dos benefícios. Isso resulta em redução de recursos para o ente e conseqüentemente para o contribuinte. Portanto, cabe ao legislador considerar a conveniência de alterar a legislação para desonerar o RPPS.

7 PARTICIPAÇÃO NA RECEITA DESTINADA AOS CARTÓRIOS

Na mesma linha das demais propostas relatadas, apresenta-se também como uma fonte alternativa de receita o incremento ou a redistribuição do produto dos emolumentos cobrados pelos cartórios.

A Constituição Federal, em seu art. 236, reza:

Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

Com o objetivo de regular o parágrafo 2º deste artigo da CF/1988, a Lei n. 10.169, de 29 de dezembro de 2000, delega aos estados e ao Distrito Federal a competência para regulamentar a fixação dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro, conforme descrito na seqüência:

Art. 1º Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta Lei.

Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.

Utilizando-se da autonomia para legislar sobre o tema nos termos postos pela lei supracitada e com base no poder de polícia atribuído ao Poder Judiciário no § 1º do art. 236 da CF/1988, alguns estados, dentre os quais Minas Gérias,¹¹ Bahia¹² e Rio Grande do Norte,¹³ instituíram por meio de legislação estadual que regulamenta o assunto a Taxa de Fiscalização Judiciária (na legislação do RN, o termo usado é Taxa de Fiscalização). Esta taxa é uma contraprestação pecuniária paga pelo usuário na utilização dos serviços notariais e de registro repassada ao Poder Judiciário. No valor final do serviço cobrado ao usuário está embutido o valor da taxa.

Em princípio, a Taxa Judiciária possui como fato gerador a prestação de serviços de natureza judiciária pelos órgãos do Poder Judiciário do estado. Os estados citados (MG, BA e RN) estenderam também a fixação dessa taxa para as atividades de foro extrajudicial, que é o caso dos serviços notariais de registro.

Por sua vez, o Estado de São Paulo editou legislação distribuindo parte dos valores arrecadados por meio dos emolumentos para diferentes setores, conforme dispõem os arts. 19 e 20 da Lei Estadual n. 11.331, de 26 de dezembro de 2002, aqui transcrita:

Art. 19. Os emolumentos correspondem aos custos dos serviços notariais e de registro na seguinte conformidade:

I - relativamente aos atos de Notas, de Registro de Imóveis, de Registro de Títulos e Documentos e Registro Civil das Pessoas Jurídicas e de Protesto de Títulos e Outros Documentos de Dívidas:

a) 62,5% (sessenta e dois inteiros e meio por cento) são receitas dos notários e registradores;

b) 17,763160% (dezessete inteiros, setecentos e sessenta e três mil, cento e sessenta centésimos de milésimos percentuais) são receita do Estado, em decorrência do processamento da arrecadação e respectiva fiscalização;

c) 13,157894% (treze inteiros, cento e cinquenta e sete mil, oitocentos e noventa e quatro centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado;

11 Lei Estadual n. 15.424, de 30 de dezembro de 2004.

12 Lei Estadual n. 12.373, de 23 de dezembro de 2011.

13 Lei Estadual n. 9.278, de 30 de dezembro de 2009.

d) 3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados à compensação dos atos gratuitos do registro civil das pessoas naturais e à complementação da receita mínima das serventias deficitárias;

e) 3,289473% (três inteiros, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três centésimos de milésimos percentuais) são destinados ao Fundo Especial de Despesa do Tribunal de Justiça, em decorrência da fiscalização dos serviços;

II - relativamente aos atos privativos do Registro Civil das Pessoas Naturais:

a) 83,3333% (oitenta e três inteiros, três mil e trezentos e trinta e três centésimos de milésimos percentuais) são receitas dos oficiais registradores;

b) 16,6667% (dezesseis inteiros, seis mil seiscentos e sessenta e sete centésimos de milésimos percentuais) são contribuição à Carteira de Previdência das Serventias não Oficializadas da Justiça do Estado.

Art. 20. A receita do Estado, prevista na alínea “b” do inciso I do Art. 19, será destinada:

I - 74,07407% (setenta e quatro inteiros, sete mil e quatrocentos e sete centésimos de milésimos percentuais) ao Fundo de Assistência Judiciária;

II - 7,40742% (sete inteiros, quarenta mil, setecentos e quarenta centésimos de milésimos percentuais) ao custeio das diligências dos oficiais de justiça incluídas na taxa judiciária;

III - 18,51851% (dezoito inteiros, cinquenta e um mil, oitocentos e cinquenta e um centésimos de milésimos percentuais) à Fazenda do Estado.

7.1 Experiências anteriores

Observa-se que não há menção nas legislações analisadas sobre repasse de parte dos emolumentos aos Regimes Próprios de Previdência. Então, para que tal medida seja implementada, faz-se necessário alterar as legislações estaduais a fim de possibilitar o repasse de parte dos emolumentos arrecadados para o financiamento dos Regimes Próprios de Previdência.

7.2 Vantagens e desvantagens

Com o objetivo de incluir parte dos repasses para os Regimes Próprios de Previdência, apontam-se algumas possibilidades para alteração da legislação, tais como:

- 1) aumentar o valor das taxas cobradas pelos cartórios;
- 2) redistribuir os repasses já instituídos;
- 3) incluir mais uma taxa a ser descontada dos emolumentos recolhidos pelos cartórios.

Segue a análise das vantagens e das desvantagens de cada uma das propostas apresentadas.

Aumentar o valor das taxas cobradas pelos cartórios: esta medida poderá gerar insatisfação na sociedade e dificultar ainda mais o acesso aos serviços notariais e de registro pela população. Além disso, há forte pressão para a redução dos impostos e das taxas cobrados atualmente no Brasil. De acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em abril de 2013, 36,02% do PIB brasileiro são tributos.

Entretanto, o Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade (Irbes) foi de 135,63 pontos. É a menor taxa entre os trinta países com a maior carga tributária do mundo. Para fins de comparação, tomemos como exemplo os EUA, cuja carga tributária é próxima de 25% do PIB, mas oferece um Irbes de 164,5, ou seja, pagam-se no Brasil impostos de país desenvolvido para se ter serviços de país subdesenvolvido.¹⁴ Além disso, devido à precariedade do serviço público, a população com condições financeiras mais favoráveis recorre à iniciativa privada, pagando pelos serviços. Considerando-se os anseios da sociedade, o tamanho da carga tributária e o retorno na qualidade dos serviços prestados, essa medida, por implicar o aumento da carga tributária, não parece a mais viável.

Redistribuir os repasses já instituídos: os estados cuja legislação determina o repasse de parte dos emolumentos para outras entidades e/ou ao Poder Judiciário encontrarão resistência para incluir os Regimes Próprios de Previdência na divisão do repasse desses emolumentos, pois os atuais beneficiados terão diminuição de suas receitas. Diminuir as receitas de órgãos estatais e do Poder Judiciário pode comprometer o andamento dos trabalhos dessas entidades e, portanto, não ser oportuno para os estados.

Incluir mais uma taxa a ser descontada dos emolumentos recolhidos pelos cartórios: pode-se com isso gerar um embate com a classe dos notários e respectivas associações, tendo em vista a redução dos ganhos da categoria.

14 Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/brasil-tem-o-pior-retorno-de-impostos-pagos-do-mundo-1.668617>> . Acesso em: 18/10/2013.

É verdade, segundo dados fornecidos pelo CNJ em nota publicada pelo jornal *O Globo* datada de 30/03/2013, que o faturamento dos cartórios brasileiros em 2006 foi de R\$ 4 bilhões. Em 2012, só no Estado de São Paulo o lucro anual dos cartórios foi de R\$ 4 bilhões (*O GLOBO*, 2013), ou seja, igual ao faturamento do ano de 2006 dos cartórios do Brasil inteiro. No Rio de Janeiro, o faturamento foi de R\$ 884 milhões em 2012 (*O GLOBO*, 2013). Em contrapartida, ao se analisar o faturamento individual, percebe-se que alguns cartórios não apresentam lucro, ou mesmo faturamento expressivo.

Contribuem para o aumento do faturamento dos cartórios os constantes reajustes das tabelas de emolumentos. Em São Paulo, o reajuste nos últimos três anos foi de 30% (*O GLOBO*, 2013), enquanto no mesmo período a inflação acumulada pelo IPCA, segundo dados do IBGE, foi de 19,22% (apuração no período de maio/2010 a abril/2013). No Rio de Janeiro houve dois reajustes em apenas três meses (*O GLOBO*, 2013). Observa-se, com isso, que há uma margem crescente de lucros na atividade de serviços notariais e de registro.

Uma vez que a maior parte do valor arrecadado se destina ao próprio cartório, o dono deste é o mais favorecido. Além disso, não há limitação dos vencimentos dos cartórios ao teto do Supremo Tribunal Federal, nos moldes do que ocorre no funcionalismo público. Em 2013, nenhum servidor ou empregado público pôde receber mais que R\$ 28.059,28, regra não aplicável aos cartórios, o que implica que o dono de cartório poderá receber uma remuneração maior que o ministro do Superior Tribunal Federal.

Adotar a alternativa em questão poderá resultar na redução do faturamento dos cartórios, porém, o lucro ainda se apresentará relativamente alto, ao menos para a maior parte dos cartórios brasileiros. Evidentemente, poderá ocorrer pressão para reajustar a tabela de emolumentos, mas o ente federativo é quem define os valores cobrados.

7.3 Limitações legais

Conforme exposto, a regulamentação sobre a destinação dos recursos recolhidos a título de emolumentos compete ao ente federativo. Atualmente, nenhuma legislação estadual que trata desse assunto prevê repasse de parte dos emolumentos recolhidos pelos cartórios aos RPPSs.

7.4 Alterações normativas necessárias

Considerando-se que é competência dos entes federativos legislar sobre a matéria, cabe a cada estado adequar a respectiva legislação para contemplar os repasses dos valores recolhidos a título de emolumento para os RPPSs.

7.5 Riscos da utilização

Tendo como base as limitações legais apresentadas e as implicações de cada uma das propostas para alteração na legislação, cabe ao estado, caso opte destinar parte das receitas dos emolumentos para o RPPS, julgar a melhor maneira de conduzir a negociação com os cartórios e demais entidades envolvidas.

8 CRIAÇÃO DO CONCURSO DE LOTERIAS PARA OBTENÇÃO DE RECURSOS PARA OS RPPSs

A proposta a ser analisada é a criação de uma loteria instantânea para obtenção de recursos como fonte de custeio para que os Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios e dos Estados mantenham o pagamento de seus benefícios atuais e futuros de aposentadorias e pensões, visando assim a reduzir de forma mais rápida o atual déficit conjunto dos RPPSs de todo o país.

A proposta consiste na criação de um bilhete de loteria instantânea de âmbito nacional – raspadinha –, com prêmio de 70% da arrecadação ao ganhador. No momento da escrita deste artigo, o apostador recebe apenas 40% do faturamento nas loterias instantâneas.

A concessão da administração e da execução do concurso de loterias caberia à Caixa Econômica Federal, que seria a responsável pelo repasse dos recursos arrecadados e, na hipótese em questão, fiscalizada pelo Ministério da Previdência Social.

O repasse aos Regimes Próprios de Previdência Social seria de controle de um Fundo Nacional de Desenvolvimento dos RPPSs (Funprev), a ser criado especificamente para essa finalidade, ao qual caberia desenvolver ferramentas para a gestão administrativa e financeira, além de outras funções relacionadas aos RPPSs.

8.1 Experiências anteriores

No Brasil, até o momento da escrita deste artigo não se tem notícia da criação de um concurso de loterias com captação de recursos que tenha como objetivo a desoneração do custeio previdenciário, a estruturação organizacional dos Regimes Próprios de Previdência Social e a diminuição do déficit previdenciário. Também não foi encontrada a modalidade de concurso de loterias para captação de recursos com essa mesma finalidade em outros países.

8.2 Vantagens

A principal vantagem da modalidade em questão seria o aumento das receitas dos Regimes Próprios de Previdência, com a possibilidade de aumento de arrecadação, sem um aumento nas alíquotas de contribuição. Isso proporcionaria uma redução do déficit no longo e no médio prazos sem onerar o segurado. Maior volume de recursos aumentaria a chance de obtenção de melhores rendimentos e taxas no mercado financeiro, gerando mais receita para o regime. Tudo isso somado resultaria em melhor planejamento e maior qualidade na gestão da despesa previdenciária, além de capitalizar o regime e reduzir seus problemas financeiros.

8.3 Desvantagens

Entre as desvantagens, pode-se mencionar um possível descontrole sobre as concessionárias, o que poderia ensejar fraudes e conseqüentemente repasses de recursos ao fundo desproporcionais aos valores arrecadados, porém se observa que a possibilidade de desvantagens foi minimizada, tendo em vista que a concessão de exploração de atividade lotérica seria de iniciativa pública e administrada pela Caixa Econômica Federal, operadora nacionalmente reconhecida, dotada de experiência técnica na área. Ademais, a gestão dos recursos estaria sob controle do fundo citado, o Fundo Nacional de Previdência para Desenvolvimento dos RPPSs.

8.4 Limitações legais e alterações normativas necessárias

Para a instituição dessa proposta, a União teria de criar a loteria em questão por lei, uma vez que atualmente estados e municípios não detêm competência para legislar sobre essa matéria, sendo-lhes permitido apenas manter as loterias já existentes, nos

termos do Decreto-Lei n. 204, de 27 de fevereiro de 1967, art. 1º e § 1º do art. 32 e do inciso XX do art. 22 da CF/1988, segundo o qual compete privativamente à União legislar sobre sistemas de consórcios e sorteios.

Havia controvérsia sobre a abrangência das loterias pela expressão “sistemas de consórcio e sorteios” contida na Carta Magna. Atualmente esse assunto já está pacificado, sendo o entendimento de que a expressão alcança os jogos de azar, as loterias e similares, prevalecendo a interpretação segundo a qual à legislação estadual é vedado dispor sobre a matéria, que está inserida na esfera de competência privativa da União.

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, editou a Súmula Vinculante n. 2 a respeito do assunto: “É inconstitucional a lei ou ato normativo estadual ou distrital que disponha sobre sistema de consórcios e sorteios, inclusive bingos e loterias”.

Em razão da limitação de competência para legislar sobre a matéria imposta pela Constituição Federal, cabe deixar claro que a lei a ser aprovada será de iniciativa da União com repasse de recursos aos demais entes federados.

Atualmente, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 472, de 16 de março de 2007, que autoriza os estados e o Distrito Federal a explorarem loterias.

Por iniciativa do Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social (Conaprev), está em curso proposta de alteração ao Projeto de Lei n. 472/2007 contemplando mudanças do concurso na modalidade de loteria instantânea destinado ao custeio ou à formação de reserva matemática de benefícios concedidos e a conceder dos Regimes Próprios de Previdência Social instituídos no âmbito dos estados, dos municípios e do Distrito Federal e cria o Fundo Nacional de Previdência para o Desenvolvimento dos RPPSs. De acordo com a proposta, o referido fundo será regido por legislação federal e gerenciado pela Secretaria de Políticas de Previdência Social e:

- 1) A loteria instantânea será constituída por meio de bilhete numérico, disponível em meio físico e virtual aos apostadores, devidamente certificado por um representante autorizado, com indicação imediata sobre eventual premiação.
- 2) O concurso será autorizado pelo Ministério da Fazenda, executado pela Caixa Econômica Federal e fiscalizado pelo Ministério da Previdência Social.
- 3) A previsão de arrecadação e distribuição financeira, apresentada por meio de estudos realizados pelo Conaprev, será de 64% para os entes estaduais e para o Distrito Federal, 11% para as capitais e 25% para os demais municípios.

A arrecadação prevista é de R\$ 15 bilhões, e o repasse ao RPPS, de R\$ 2,1 bilhões em 2023, amenizando o déficit previdenciário dos RPPSs, conforme dados extraídos de arquivos disponibilizados pelo Conaprev e apresentados no Quadro 2.

- 4) A relação de proporcionalidade aos entes federativos considerará o quantitativo de servidores ativos, aposentados e pensionistas em relação ao total de servidores ativos, aposentados e pensionistas do grupo declarados nos demonstrativos previdenciários e constantes da base do Fundo.

Quadro 2. Previsão de arrecadação e distribuição financeira

MEGAPREV INSTANTÂNEA - PREVISÃO DE ARRECAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO FINANCEIRA - Valores em R\$ milhão

Descrição	%	2012	2013	2014	2015	2020	2023
Arrecadação		200	500	3.000	5.000	12.000	15.000
Prêmio	70	140	350	2.100	3.500	8.400	10.500
Custos	15	30	75	450	750	1.800	2.250
RPPS	14	28	70	420	700	1.680	2.100
Funprev	1	2	5	30	50	120	150
Estados	64	18	45	269	448	1.075	1.344
Capitais	11	3	8	46	77	185	231
Municípios	25	7	18	105	175	420	525

Fonte: CONAPREV (2012)

8.5 Riscos da utilização

Os riscos para aplicação dessa proposta podem advir da ineficiência do gestor, seja por má administração, seja por superestimativa dos valores previstos de arrecadação da loteria, uma vez que caberá a ele o controle da operadora financeira, inclusive para evitar fraude.

9 DPVAT – REPASSE DE PERCENTUAL FINANCEIRO AO RPPS

Outro meio pelo qual se pode obter nova fonte de recursos a fim de garantir a saúde financeira dos Regimes Próprios de Previdência Social se traduz na proposta de alteração da legislação do repasse do DPVAT.

Essa proposta também é objeto de estudo e desenvolvimento de um grupo formado no âmbito do Conselho Nacional de Regimes Próprios de Previdência Social, do Conselho Nacional de Secretários de Estados de Administração e do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Os recursos do DPVAT são pagos pelos proprietários de veículos. Atualmente, do total arrecadado, 45% são repassados ao Ministério da Saúde (SUS), 5% ao Ministério das Cidades e os demais 50% são voltados para os pagamentos das indenizações.

A proposta de alteração de lei apresentada visa a alterar o parágrafo único do art. 27 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Também altera o art. 10 e revoga o parágrafo único do art. 78, ambos da Lei n. 9.503, de 23 de setembro de 1997, que institui o Código de Trânsito Brasileiro.

Nos termos da proposta, seriam direcionados 20% dos recursos obtidos para que as entidades gestoras dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios, Estados e Capitais mantenham o pagamento de seus benefícios de risco, atuais e futuros. Cinco por cento seriam destinados ao Ministério das Cidades para que o Departamento Nacional de Trânsito os utilize exclusivamente em programas de prevenção de acidentes.

A gestão e o controle dos novos recursos destinados aos benefícios de risco concedidos e a conceder dos Regimes Próprios de Previdência Social instituídos no âmbito dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, como no caso da loteria mencionado no item 8, ficariam a cargo do Fundo Nacional de Previdência para Desenvolvimento dos RPPSs (Funprev), que atenderá à legislação federal competente e será gerenciado pela Secretaria de Políticas de Previdência Social.

9.1 Alterações normativas necessárias

Para aplicação da proposta, faz-se necessário alterar (i) o parágrafo único do art. 27 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da seguridade social e institui plano de custeio; (ii) o § 3º do art. 12 da Lei n. 6.194, de 19 de dezembro de 1974, que dispõe sobre Seguro Obrigatório de Danos Pessoais causados

por veículos automotores de via terrestre, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não; (iii) alterar o art. 10 e revogar o parágrafo único do art. 78, ambos da Lei n. 9.503, de 23 de setembro de 1997, que institui o Código de Trânsito Brasileiro e dá outras providências. A partir de então, as companhias seguradoras manteriam 40% do valor total do prêmio recolhido e repassariam:

a) 15% para o Ministério da Saúde, destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS), para custeio dos serviços pré-hospitalares e hospitalares de urgência, no quais se incluem os vitimados em acidente de trânsito;

b) 10% para o Ministério da Previdência Social, destinados ao Regime Geral da Previdência Social, para serem aplicados em programas de habilitação e reabilitação física e profissional;

c) 30% para as entidades gestoras dos Regimes Próprios de Previdência Social instituídos no âmbito dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, destinados à composição dos recursos garantidores de benefícios de riscos concedidos e a conceder;

d) 5% para o Ministério das Cidades, destinados ao Departamento Nacional de Trânsito para a aplicação exclusiva em programas de prevenção de acidentes de trânsito.

9.2 Vantagens e desvantagens

A vantagem essencial é a aplicação dos novos recursos destinados exclusivamente aos Regimes Próprios de Previdência Social para pagamentos dos benefícios de risco, atuais e futuros. Ressalte-se que os RPPSs estão cada vez mais onerados pelo aumento da expectativa de vida de seus servidores, e o reforço de recursos advindos do DPVAT poderia trazer algum alívio para o enfrentamento dessa nova realidade. Como desvantagem, cite-se a dificuldade de implementação da proposta em face da disputa de recursos com o Sistema Único de Saúde (SUS) e da redução do total arrecadado com relação ao repasse das indenizações, hoje de 50%, que com a alteração cairia para 40%.

10 ALTERNATIVAS JÁ EXISTENTES MAS POUCO EXPLORADAS

Nesta seção serão abordadas alternativas que, embora já existentes para se angariar recursos para os entes, não são ou são pouco utilizadas para se financiar o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos (RPPS).

O maior desafio dos RPPSs consiste em assegurar proteção previdenciária aos segurados atuais e futuros, formando poupança ou reservas previdenciárias de longo prazo com a missão de garantir o pagamento dos benefícios previdenciários, observando critérios de preservação do equilíbrio financeiro e atuarial. O alcance deste requer a aplicação dos recursos previdenciários no mercado financeiro. Tais recursos são constituídos via arrecadação de contribuições dos servidores vinculados ao RPPS e de contribuições da respectiva unidade federativa, e sua aplicação deve atender às condições de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência.

Serão analisadas a regulação dos investimentos pelos órgãos reguladores e as alternativas já existentes de investimento que ainda são pouco exploradas pelos RPPSs. Dentre estas, destacam-se as elencadas na Resolução CMN n. 3.922, de 25 de novembro de 2010, e a receita de *royalties*.

10.1 Regulação dos investimentos nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs)

Os seguintes atos normativos direcionam o Conselho Monetário Nacional (CMN) a fixar as diretrizes de aplicação dos recursos dos RPPSs por meio de resoluções:

- Lei n. 9.717/1998, art. 1º, parágrafo único, e art. 6º, IV e V;
- Portaria MPS n. 204, de 10 de julho de 2008, art. 5º, XV;
- Portaria MPS n. 402, de 10 de dezembro de 2008, art. 20.

As resoluções do CMN que dispõem sobre as aplicações dos recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social instituídos pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios normatizam os investimentos dos RPPSs desde o ano de 1999, com a publicação da Resolução CMN n. 2.652, de 23 de setembro de 1999.

10.1.1 Limites máximos para aplicação dos recursos dos RPPSs no segmento de renda fixa, variável e imóveis

O Quadro 3 exemplifica os limites máximos para aplicação dos recursos no mercado financeiro pelos RPPSs.

Quadro 3. Limites máximos permitidos pelas resoluções do CMN que normatizam atualmente os RPPSs por segmento de aplicação

Segmento	Limites da Resolução CMN n. 3.922/2010 – RPPS
Renda fixa	Até 100% TTN(1)
Renda variável	Até 30% em FI(2) em ações
Imóveis	Até 5%

Fonte: elaboração do autor com base em resoluções do Conselho Monetário Nacional (CMN)

(1) TTN – Títulos do Tesouro Nacional.

(2) FI – Fundo de Investimento.

Ao analisar a evolução dos textos normativos das resoluções do CMN aplicados aos RPPSs, observa-se a imposição de limites máximos para aplicação dos recursos por segmento e por ativo financeiro para cada segmento.

Convém destacar que análise semelhante foi realizada por Paixão et al. (2005) no âmbito das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC), também denominadas de Fundos de Pensão. Essa análise destaca que entre os anos de 1978 e 1994 havia a imposição, por meio das Resoluções do CMN, de utilização de limites quantitativos mínimos e máximos para a aplicação dos recursos.

De acordo com Paixão et al. (2005), a partir de setembro de 1994, com a Resolução CMN n. 2.109, de 20 de setembro de 1994, a regulação dos investimentos previu somente a imposição de limites quantitativos máximos para alocação de recursos, ratificada pela Lei Complementar n. 109, de 29 de maio de 2001, que vedou “o estabelecimento de aplicações compulsórias ou limites mínimos de aplicação” (art. 9º, § 2º).

As diretrizes das resoluções do CMN de fixação de limites máximos para a aplicação dos recursos das EFPCs são utilizadas também em relação às aplicações dos recursos previdenciários dos RPPSs.

Verifica-se que as sucessivas resoluções do CMN promovem a possibilidade de ampliar os investimentos em ativos financeiros, oferecendo dessa maneira oportunidades de diversificação da carteira e conseqüentemente de mitigar os riscos do mercado financeiro.

Convém destacar que os segmentos de renda fixa e variável possuem limitações para a concentração de recursos previdenciários em uma mesma pessoa jurídica, ou seja, em um mesmo fundo de investimento.

10.1.2 Estatísticas da alocação dos recursos previdenciários nos RPPSs por segmento de aplicação

A distribuição dos recursos previdenciários dos RPPSs está demonstrada nos Quadros 4 e 5, contendo os valores aplicados entre os RPPSs estaduais e municipais, bem como os percentuais alocados por segmento de aplicação.

Quadro 4. Recursos previdenciários dos RPPSs dos estados/DF alocados por segmento conforme Resolução CMN n. 3.922/2010 em 31 de dezembro de 2012

Segmentos	Estados/DF	Variação (%)
Renda fixa	22.303.955.094,56	93,14
Renda variável	1.638.002.880,69	6,84
Imóveis	4.473.750,00	0,02
Total	23.946.431.725,25	100,00

Fonte: Relatório Consolidado por RPPSs Estaduais e Municipais/Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público (MPS)

Nota-se que os RPPSs dos entes estaduais concentram 93,14% dos recursos previdenciários no segmento de renda fixa; 6,84% em renda variável e 0,02% em imóveis. Cabe destacar que a Resolução CMN n. 3.922, de 25 de novembro de 2010, permite alocar até 100% em renda fixa (Títulos Tesouro Nacional (TTN) e Fundo de Investimento Exclusivo em TTN com parâmetro Anbima); 30% em renda variável e percentual ilimitado em imóveis, desde que as aplicações no segmento sejam efetuadas exclusivamente com os imóveis vinculados por lei ao Regime Próprio de Previdência Social.

Quadro 5. Quantidade de recursos previdenciários dos RPPSs dos entes municipais alocados por segmento conforme Resolução CMN n. 3.922/2010, em 31 de dezembro de 2012

Segmentos	Municípios	Variação (%)
Renda fixa	40.139.381.452,08	92,95
Renda variável	3.039.619.875,88	7,04
Imóveis	5.295.420,40	0,01
Total	43.184.296.748,36	100,00

Fonte: Relatório Consolidado por RPPSs Estaduais e Municipais/Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público (MPS)

Quanto aos RPPS dos entes municipais, a alocação é distribuída da seguinte forma: 92,95% no segmento de renda fixa; 7,04% no segmento de renda variável e 0,01% no segmento de imóveis. As alocações demonstram que os entes municipais estão alinhados aos limites máximos permitidos pela resolução.

Analisando-se os percentuais alocados por segmento pelos estados e pelos municípios, nota-se que no segmento de renda fixa a concentração de recursos é equivalente e próxima dos limites máximos permitidos pela Resolução CMN n. 3.922, de 25 de novembro de 2010. Por sua vez, na renda variável percebe-se que os municípios possuem um volume de aplicação superior em comparação ao dos estados, mas ambos estão distantes dos 30% permitidos pela resolução do CMN.

Algumas medidas podem ser adotadas pelos RPPS para obter maior segurança econômica, financeira e atuarial para maximizar os retornos e mitigar os riscos, preservando o equilíbrio previdenciário: 1) observar os princípios de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência; 2) ter estrutura mínima de governança, composta pelo Conselho Deliberativo, pelo Conselho Fiscal e pela Diretoria Executiva; 3) constituir outras instâncias de decisão e assessoramento, como conselhos consultivos e/ou comitês (de investimento, de risco, entre outros); 4) exercer as atividades com boa-fé, lealdade e diligência; 5) zelar por elevados padrões éticos; 6) evitar conflitos de interesses; 7) elaborar a política de investimento orientada pelo passivo atuarial; 8) elaborar estudos de gerenciamento de ativos e passivos ou ALM (sigla em inglês para *Asset Liability Management*); 9) realizar levantamento dos segmentos com maiores possibilidades de agregar valor ao plano de benefícios; 10) manter estrutura apropriada de gerenciamento de risco.

Os entes federativos, por intermédio do mercado financeiro e do Fundo de Investimentos em Participações (FIP) e do Fundo de Investimento Imobiliário (FII), dentre outros, no âmbito de seu poder de ação e valendo-se dos seus imóveis e de outros recursos podem fomentar a economia local de modo que se proporcionem benefícios sociais e econômicos, além de financiar projetos em áreas importantes para os estados e os municípios, tais como infraestrutura, habitação, saneamento e sustentabilidade.

Os FIPs são versáteis e podem ser criados para investir em praticamente qualquer área, desde que tenham seus propósitos bem esclarecidos para melhor compreender os riscos e quantificá-los. Em geral, os FIPs são fundos criados para investir ativamente por meio da compra de participações em empresas ou empreendimentos específicos.

A escolha da área de atuação do Fundo de Investimentos em Participações (FIP) deve ser baseada em estudos econômicos e financeiros que demonstrem potencial para alavancar o desenvolvimento regional dos entes federativos. Seguem alguns exemplos

de FIPs por área de atuação disponíveis no mercado financeiro: FIP Imobiliário; FIP Reflorestamento; FIP Hotelaria; FIP Portos; e como proposta pode-se sugerir: FIP Edifício-Garagem; FIP Desenvolvimento de Atividade Pesqueira, dentre outros.

Cabe destacar que essa modalidade de investimento possibilita retornos maiores, mas o risco também é maior. O sucesso do investimento dependerá da seleção dos gestores e dos administradores mais qualificados e experientes no mercado de FIP.

10.2 Vinculação da receita de *royalties*

Fonte já existente, não obstante pouco ou inadequadamente explorada, diz respeito à receita de *royalties*, que poderia ser mais bem utilizada para financiar déficits dos RPPSs. Essas receitas são recursos originários das compensações financeiras pagas aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal pela exploração de petróleo ou gás natural, recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no território do ente federado.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 20, § 1º diz:

Art. 20. São bens da União:

[...]

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Ao regulamentar esse dispositivo constitucional, a Lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989, instituiu para os estados, o Distrito Federal e os municípios compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais em seus respectivos territórios, plataformas continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, conforme se verifica em seu art. 6º:

Art. 6º A compensação financeira pela exploração de recursos minerais, para fins de aproveitamento econômico, será de até 3% (três por cento) sobre o valor do faturamento líquido resultante da venda do produto mineral, obtido após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial.

O art. 8º, da Lei n. 7.990, de 1989, dispõe:

Art. 8º O pagamento das compensações financeiras previstas nesta Lei, inclusive o da indenização pela exploração do petróleo, do xisto betuminoso e do gás natural será efetuado, mensalmente, diretamente aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos órgãos da Administração Direta da União, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao do fato gerador, devidamente corrigido pela variação do Bônus do Tesouro Nacional (BTN), ou outro parâmetro de correção monetária que venha a substituí-lo, vedada a aplicação dos recursos em pagamento de dívida e no quadro permanente de pessoal.

§ 1º Não se aplica a vedação constante do *caput* no pagamento de dívidas para com a União e suas entidades.

§ 2º Os recursos originários das compensações financeiras a que se refere este artigo poderão ser utilizados também para capitalização de fundos de previdência.

Conforme se depreende da leitura da legislação supracitada, verifica-se no atual regramento jurídico a possibilidade da vinculação dessas compensações financeiras, ou seja, a vinculação da receita de *royalties* pelos entes da Federação para capitalização de fundos de previdência, trazendo a possibilidade de utilização de tais recursos para capitalizar fundos previdenciários, deficitários ou não.

Propõe-se que os entes verifiquem caso a caso a possibilidade de se vincular a receita de *royalties*, ou parte dela, aos RPPSs para custear os benefícios destes, com o intuito de diminuir a contribuição dos entes a esses regimes.

Possível entrave à vinculação de tais receitas aos RPPSs advém do fato de que a maioria da população está vinculada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Essa maioria provavelmente se oporia à medida, uma vez que os recursos serviriam para financiar a previdência de servidores públicos, minoria tida como privilegiada.

10.3 Antecipação da receita de *royalties*

Alternativa também já existente, entretanto subutilizada, é a possibilidade da antecipação da receita de *royalties* para financiamento dos RPPSs. Ocorre que essas receitas se destinam exclusivamente à capitalização dos fundos de previdência e à amortização extraordinária de dívidas com a União, conforme se observa no art. 5º, VI, da Resolução do Senado Federal n. 43, de 26 de dezembro de 2001:

Art. 5º É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - em relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de *royalties*, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva:

[...]

§ 2º Qualquer receita proveniente da antecipação de receitas de *royalties* será exclusiva para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União.

§ 3º Nas operações a que se refere o inciso VI, serão observadas as normas e competências da Previdência Social relativas à formação de Fundos de Previdência Social.

Da leitura dessa Resolução depreende-se que a antecipação da receita de *royalties* só é permitida se a finalidade for angariar recursos para dar maior solidez aos fundos de previdência.

Acerca da natureza jurídica dessa operação, o assunto tem gerado consultas às Procuradorias de Fazenda em diversos estados. Questiona-se se seriam essas receitas de antecipação de *royalties* cessão de direitos, operações de crédito para fins de antecipação de receita ou outras formas admitidas em direito. Não é esse, porém, o escopo deste estudo.

Alguns estados têm cogitado realizar antecipação da receita dos *royalties* para capitalizar os respectivos fundos de previdência e, assim, diminuir seus aportes ou mesmo estancar o valor dos aportes anuais aos fundos de previdência deficitários.

11 OUTROS ATIVOS

Nesta seção aborda-se a possibilidade de utilização de ativos que compõem a carteira do ente federativo com a finalidade de direcionar eventuais receitas daí advindas ao RPPS.

11.1 Cobrança de taxa por utilização de espaços públicos

Outra fonte de aumento de receita a ser canalizada aos fundos capitalizados poderia ser uma taxa por utilização de espaço público, como no caso das antenas de telecomunicações ou dos estacionamentos de veículos, entre outros.

Há diversos espaços públicos em que haveria a possibilidade de cobrança pela utilização, como, por exemplo, pátios de repartições públicas usados para estacionamento por servidores, clientes e contribuintes, bem como terrenos públicos que não possuem alocação específica, que talvez pudessem ser alugados para colocação de antenas ou outros equipamentos de comunicação.

O Congresso Nacional está analisando a edição de legislação estabelecendo normas gerais para a instalação de infraestrutura de telecomunicações no país. Também conhecida como Lei Geral de Antenas, a proposta é considerada fundamental para a implantação da tecnologia 4G (quarta geração) para telefonia celular. Está em análise o Projeto de Lei n. 5.013/2013,¹⁵ que, entre outras disposições, visa a estabelecer uma regra federal sobre a instalação de antenas. Hoje, segundo a justificativa que acompanha o projeto, existem mais de 250 leis diferentes de estados e municípios que, muitas vezes, impedem a construção de novas estruturas. As leis sobre o ordenamento urbano são de responsabilidade das cidades, mas cabe à União legislar sobre telecomunicações, o que acaba gerando alguns conflitos. Além de agilizar os prazos para a instalação de antenas, a proposta obriga as empresas a compartilharem com outras do setor o excedente de suas redes de forma transparente, a preços “justos e razoáveis” e sem discriminação com as concorrentes.

O texto do Projeto de Lei n. 5.013/2013, em sua configuração atual, proíbe os entes de cobrarem pela instalação das antenas ou de exigirem contraprestação em razão do direito de passagem em vias públicas, em faixas de domínio e em outros bens públicos de uso comum, à exceção dos custos operacionais comuns ou gerados pela infraestrutura e pelos equipamentos para as redes de telecomunicações. Os órgãos competentes estariam impedidos de impor condições ou vedações que proibissem a prestação de serviços de telecomunicações de interesse coletivo. O texto prevê que eventuais exigências impostas pelas autoridades não poderão ensejar condições desiguais de competição e de prestação de serviços de telecomunicações. Neste ponto caberia a inserção no texto do projeto de menção à possibilidade de cobrança de aluguel do espaço público, sendo as receitas auferidas canalizadas para os RPPSs.

Em sentido similar, poderia ser viável a regulamentação da utilização de espaços públicos para estacionamento de veículos. A crescente demanda fez aumentar o mercado para os estacionamentos.

15 PL n. 5.013/2013 – Estabelece normas gerais de proteção à saúde relacionadas à instalação e ao compartilhamento da infraestrutura de telecomunicações, e dá outras providências. Disponível em Câmara dos Deputados: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=3E037300A1C17955DDBA46BFB8D20563.node1?codteor=1103084&filename=PL+5833> .

Em pesquisa realizada em Belo Horizonte, por exemplo, encontram-se preços mensais que variam de R\$ 230,00 a R\$ 500,00¹⁶ para estacionar um veículo. Na cidade do Rio de Janeiro, de R\$ 160,00 a R\$ 746,00.¹⁷ A expansão do crédito e o aumento da renda contribuíram para multiplicar o número de automóveis, enquanto o espaço nas cidades permanece inalterado, o que leva à valorização não só dos estacionamentos privados, mas também dos espaços públicos, como *shoppings centers*. Nesses espaços, por exemplo, pode ser cobrado estacionamento aos próprios funcionários, embora normalmente a preços inferiores aos cobrados dos demais usuários.

O exemplo desses empreendimentos, que cobram de seus colaboradores pela utilização de espaço para estacionar, poderia ser seguido pelos entes públicos, que poderiam cobrar preços de mercado de seus servidores.

11.1.1 Experiências anteriores

Este estudo não encontrou experiências anteriores de cobrança de utilização de espaços públicos pelos entes.

11.1.2 Vantagens e desvantagens

As vantagens estão relacionadas à possibilidade de auferir uma nova receita, além de servir, no caso de cobrança por utilização de espaços para estacionamento, para minimizar a discriminação entre os servidores que possuem vagas disponibilizadas e os que não as possuem, passando todos a concorrer de forma igualitária por meio de certames licitatórios ou outras formas que a legislação que instituiu a possibilidade de cobrança estabelecesse.

Em relação às desvantagens, cite-se a eventual dificuldade de controle da utilização. A legislação que instituiu a possibilidade de cobrança teria de estabelecer de quem seria a responsabilidade de autorizar e atestar o uso, como, por exemplo, o diretor da escola ou o dirigente do órgão onde os servidores tiverem interesse de estacionar, bem como estabelecer como seria efetuada a cobrança: se por meio de documento arrecadatório do ente, débito em conta, débito em folha de pagamento ou outros modos.

16 Informação disponibilizada no sítio <<http://www.mercadomineiro.com.br/pesquisa/estacionamento-pesquisa-precos%20-%20acesso%20em%2012/08/2013>> .

17 Informação disponibilizada no sítio <<http://oglobo.globo.com/economia/valor-pago-por-diaria-de-estacionamento-pode-valer-um-carro-zero-ao-final-de-um-ano-5348020>> . Acesso em: 12/08/2013.

11.1.3 Limitações legais

Como foi mencionado, o Projeto de Lei n. 5.013, que trata da regulamentação sobre a instalação de antenas de telecomunicações, em sua configuração atual proíbe os entes de cobrarem pela instalação das antenas ou de exigirem contraprestação em razão do direito de passagem em vias públicas, em faixas de domínio e em outros bens públicos de uso comum, à exceção dos custos operacionais comuns ou gerados pela infraestrutura e pelos equipamentos para as redes de telecomunicações. Quanto à cobrança por utilização de espaços para estacionamentos, não vislumbramos impedimento para a cobrança, desde que imposta legalmente.

11.1.4 Alterações normativas necessárias

Conforme exposto anteriormente, a legislação sobre o ordenamento urbano é de responsabilidade dos municípios, mas cabe à União legislar sobre telecomunicações. Portanto, caberia ao Congresso Nacional editar legislação estabelecendo normas gerais para a instalação de infraestrutura de telecomunicações no país, regulamentação esta que serviria como diretriz para os municípios. Haveria também necessidade de suprimir a atual proibição de cobrança pela instalação.

No tocante à utilização de espaços para estacionamentos, considerando-se que, pela leitura do art. 149 da CF é competência da União instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, entendemos caber à União editar uma norma geral, criando a possibilidade de os entes federativos cobrarem essa utilização pela forma de taxa.

Criada a possibilidade de cobrança, uma alternativa seria o ente criar uma entidade com o objetivo social de gerenciar, sendo os dividendos repassados para seu RPPS, ou entregar essa atribuição para uma já existente. Essa receita potencial poderia também ser concedida como um ativo para a autarquia que faz a gestão do RPPS.

11.1.5 Riscos da utilização

Este estudo não detectou nenhum risco na utilização, desde que o custo financeiro de implantar a medida não seja próximo ou maior que o benefício financeiro a ser obtido.

12 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando os objetivos propostos de apresentar e analisar formas complementares de financiamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs), este estudo elencou diversas fontes complementares de financiamento dos RPPSs, abordando aspectos relacionados a experiências anteriores, vantagens e desvantagens de cada fonte indicada, limitações legais, alterações normativas necessárias à viabilização de cada fonte e riscos da utilização.

Seguindo esse roteiro, foram listadas como possíveis fontes complementares: tributação sobre o dióxido de carbono; investimentos em projetos de concessões e parcerias público-privadas; concessão de empréstimos consignados com os recursos dos fundos capitalizados; compensação de créditos tributários ou não tributários com déficit previdenciário; exclusão dos regimes próprios de previdência da obrigação de repasse financeiro ao Pasep; destinação de parte de receitas dos cartórios aos RPPSs; criação de uma loteria instantânea; redistribuição dos recursos do DPVAT; alternativas já existentes e pouco exploradas; e a exploração econômica pelos RPPSs de outros ativos da unidade federativa.

Pela análise realizada, constatou-se que as fontes tradicionalmente utilizadas para o financiamento do déficit dos RPPSs são insuficientes, ao passo que a crescente pressão exercida por tais RPPSs sobre as finanças dos entes federativos torna urgente e imprescindível a adoção de medidas que proporcionem equilíbrio financeiro a esses regimes. Todavia, em face das dificuldades levantadas nas fontes analisadas, é latente que no campo político tais implementações podem enfrentar resistências, uma vez que o sistema brasileiro se traduz em um presidencialismo de coalizão, cujos arranjos institucionais não estimulam os agentes políticos a pensarem no longo prazo, levando-os, ao contrário, a focar nas ações de curto e médio prazos, que favorecem sua manutenção no poder.

Ademais, o segmento do funcionalismo público ao qual se aplicam os RPPSs é relativamente pequeno se comparado com o restante da sociedade que poderia ser contemplada com novas políticas financiadas. Por isso, as consequências futuras de um regime previdenciário deficitário não se inserem com força nas agendas dos governos.

Em suma, o risco político para a implementação das medidas apresenta duas dimensões. Em primeiro lugar, como propostas que envolvem custos de curto prazo para a sociedade, há um risco de não implementação. Em segundo lugar, na hipótese de sucesso da aprovação, demandam fiscalização permanente para evitar o mau uso dos recursos.

Por sua vez, não se deve desconsiderar o volume de recursos que os regimes próprios, em especial os de repartição simples, cuja maioria é deficitária, consomem atualmente dos Tesouros e, por isso, frustram projetos políticos no curto prazo, reduzindo significativamente a entrega de resultados à sociedade por meio da adoção de políticas públicas nas áreas mais demandadas, como saúde, educação, segurança pública e infraestrutura, entre outras.

Não obstante, a expectativa é que este estudo ofereça aos gestores dos RPPSs alternativas de fontes complementares de custeio cuja implantação contribua para reduzir os crescentes déficits desses regimes.

Respondendo à indagação posta na introdução – por que canalizar receitas para a previdência de servidores ao invés de destiná-las a outros gastos? –, considera-se que qualquer medida estruturante requer quebra de paradigmas e um grande esforço da sociedade. Especificamente no campo previdenciário e em face do cenário evidenciado neste estudo, as vultosas cifras envolvidas no financiamento do sistema previdenciário do setor público restringem a capacidade de investimento das unidades federativas, na medida em que as receitas arrecadadas são insuficientes para pagamento dos benefícios concedidos e a conceder, gerando acúmulo de déficits que, de qualquer forma, serão financiados por recursos dos Tesouros, ou seja, por toda a sociedade.

O objetivo de garantir à sociedade serviços públicos de qualidade justifica todos os esforços no sentido de estruturar o pagamento de uma conta que se avoluma e já beira o impagável, mesmo que essa conta seja o déficit da previdência do servidor público.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G.; OLENIKE, J.; AMARAL, L. **Carga tributária brasileira 2012**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), 2013. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>> . Acesso em: 27/04/2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BAUMOL, W. J. On taxation and the control of externalities. **American Economic Review**, 62 (3), p. 307-322, 1972.

BLOG DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Disponível em: <<http://blog.previdencia.gov.br/?tag=rpps>> . Acesso em: 04/09/2013.

BRASIL. **Decreto Lei Federal n. 204**, de 27 de fevereiro de 1967.

- _____. **Lei Complementar n. 8**, de 3 de dezembro de 1970.
- _____. **Lei Federal n. 6.194**, de 19 de dezembro de 1974.
- _____. **Constituição Federal**, de 5 de outubro de 1988.
- _____. **Lei n. 7.990**, de 28 de dezembro de 1989.
- _____. **Lei n. 8.212**, de 24 de julho de 1991.
- _____. **Resolução CMN n. 2.109**, de 20 de setembro de 1994.
- _____. **Lei n. 8.987**, de 13 de fevereiro de 1995.
- _____. **Lei n. 9.503**, de 23 de setembro de 1997.
- _____. **Lei n. 9.715**, de 25 de novembro de 1998.
- _____. **Lei n. 9.717**, de 27 de novembro de 1998.
- _____. **Emenda Constitucional n. 20**, de 15 de dezembro de 1998.
- _____. **Resolução CMN n. 2.652**, de 23 de setembro de 1999.
- _____. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000.
- _____. **Lei n. 10.169**, de 29 de dezembro de 2000.
- _____. **Resolução Senado Federal n. 43**, de 26 de dezembro de 2001.
- _____. **Emenda Constitucional n. 33**, de 11 de dezembro de 2001.
- _____. **Lei n. 10.336**, de 19 de dezembro de 2001.
- _____. **Lei Complementar n. 109**, de 29 de maio de 2001.
- _____. **Instrução Normativa RFB n. 247**, de 21 de novembro de 2002.
- _____. São Paulo. **Lei Estadual n. 11.331**, de 26 de dezembro de 2002.
- _____. **Medida Provisória n. 130**, de 17 de setembro 2003.
- _____. **Lei n. 10.820**, de 17 de dezembro de 2003.
- _____. Minas Gerais. **Lei n. 14.868**, de 16 de dezembro de 2003.
- _____. Minas Gerais. **Lei n. 14.869**, de 16 de dezembro de 2003.
- _____. **Lei n. 10.953**, de 27 de setembro de 2004.
- _____. **Lei n. 11.079**, de 30 de dezembro de 2004.
- _____. Minas Gerais. **Lei Estadual n. 15.424**, de 30 de dezembro de 2004.
- _____. **Projeto de Lei n. 472**, de 16 de março de 2007.
- _____. Mato Grosso. **Lei Estadual n. 9.278**, de 6 de julho de 2007.
- _____. **Portaria MPS n. 204**, de 10 de julho de 2008.
- _____. **Portaria MPS n. 402**, de 10 de dezembro de 2008.
- _____. **Portaria MPS n. 403**, de 10 de dezembro de 2008.
- _____. Rio Grande do Norte. **Lei Estadual n. 9.278**, de 30 de dezembro de 2009.
- _____. **Resolução CMN n. 3.922**, de 25 de novembro de 2010.
- _____. **Resolução n. 115**, de 29 de junho de 2010.
- _____. Santa Catarina. **Lei Estadual n. 15.300**, de 13 de setembro de 2010.
- _____. Minas Gerais. **Lei Estadual n. 14.407**, de 30 de dezembro de 2010.
- _____. **Portaria n. 746**, de 27 de dezembro de 2011.
- _____. Rio de Janeiro. **Lei Estadual n. 6.136**, de 28 de dezembro de 2011.
- _____. Bahia. **Lei Estadual n. 12.373**, de 23 de dezembro de 2011.
- _____. Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social (Conaprev). **Mimeógrafos de justificativas e minutas de alterações de projetos de leis com fins previdenciários**, 2012.

_____. **Instrução Normativa RFB n. 1.285**, de 13 de agosto de 2012.

_____. **Projeto de Lei n. 5.013/2013**. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=565404>> . Acesso em: 04/09/2013.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=3E037300A1C17955DDBA46BFB8D20563.node1?codteor=1103084&filename=PL+5833/2013> .

CONSEFAZ; CONSAD; CONAPREV. **Justificativas e minutas de projetos de leis e de emenda constitucional com fins previdenciários**, 2013.

ÉPOCA. **Um imposto para salvar a Terra**. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDR78145-6010,00.html>> . Acesso em: 27/07/2013.

ETHOS. Instituto de Empresas e Responsabilidade Social. **Caminho aberto ao imposto sobre o carbono**. Notícia publicada no sítio do Instituto Ethos. 2009. Disponível em: <http://www1.ethos.org.br/EthosWeb/pt/3197/servicos_do_portal/noticias/itens/caminho_aberto_para_o_imposto_sobre_carbono_.aspx> .

EUROPA. Press releases RAPID. 13 de abril de 2011. **Revisão da directiva da tributação da energia – perguntas e respostas**. Disponível em: <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-238_pt.htm> . Acesso em: 27/07/2013.

HOUGHTON, R. A. Carbon flux to the atmosphere from land-use changes: 1850-2005. **Online TRENDS: A Compendium of Data on Global Change**. 2008.

MANKIW, N.Gregory. Principles of economics. 2. ed. Orlando: Harcourt College Publishers, 2001. p. 216.

MERCADO MINEIRO. **Pesquisa de preços de estacionamentos em Belo Horizonte**. Disponível em: <<http://www.mercadomineiro.com.br/pesquisa/estacionamento-pesquisa-precos>> . Acesso em: 12/08/2013.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. **Anuário Estatístico da Previdência Social – 2011**. Seção XIV – Previdência do Servidor Público.

Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/estatisticas/aepe-2011-anuario-estatistico-da-previdencia-social-2011-2/>> .

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Quadro das PPPs no Brasil**. Julho de 2010. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/hotsites/ppp/conteudo/projetos/projetos.html>> . Acesso em: 02/09/2013.

O ESTADO DE S. PAULO. **Empresas da Alemanha discutem participação em concessões no Brasil**. 13 de maio de 2013. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia-geral,empresas-da-alemanha-discutem-participacao-em-concessoes-no-brasil,153442,0.htm>> . Acesso em: 02/09/2013.

O GLOBO. **Valor pago por diária de estacionamento pode valer um carro zero ao final de um ano**. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/valor-pago-por-diaria-de-estacionamento-pode-valer-um-carro-zero-ao-final-de-um-ano-5348020>> . Acesso em: 12/08/2013.

_____. **Cartórios privados omitem faturamento bilionário.** Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/pais/cartorios-privados-omitem-faturamento-bilionario-7988510>>. Acesso em: 08/07/2013.

_____. **Brasil tem o pior retorno de impostos pagos do mundo.** Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/brasil-tem-o-pior-retorno-de-impostos-pagos-do-mundo-1.668617>>. Acesso em: 18/10/2013.

PAIXÃO, L. A.; PINHEIRO, R. P.; CHEDEAK, J. C. S. Regulação dos investimentos nos fundos de pensão: evolução histórica, tendências recentes e desafios regulatórios. **Revista de Previdência**, Rio de Janeiro, n. 3, Faculdade de Direito da Uerj, p. 35-53, out. 2005.

PASIN, Jorge Antonio Bozoti. Caminhos e desafios das PPPs patrocinadas no Brasil. **Revista do BNDES**. 2012. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev3802.pdf>. Acesso em: 02/09/2013.

PEREIRA, Carlos Eduardo de Queiroz. **Parcerias público-privadas: novo modelo brasileiro de concessão de serviços.** Brasília: Universidade de Brasília, 2006. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053994.PDF>>. Acesso em: 15/09/2013.

PLANETA SUSTENTÁVEL. Importante termômetro político: revista pede agora imposto sobre o carbono. **Planeta Sustentável**, 1^o de julho de 2013. Disponível em: <<http://planetasustentavel.abril.com.br/blog/planeta-urgente/importante-termometro-politico-revista-agora-pede-imposto-sobre-o-carbono/>>. Acesso em: 27/07/2013.

PRESS EUROP. **Energias renováveis:** Irlanda regressa ao verde. 7 jan. 2013. Disponível em: <<http://www.presseurop.eu/pt/content/article/3239131-irlanda-regressa-ao-verde>>. Acesso em: 27/07/2013.

SILVA, Jonathan Gonçalves; GURGEL, Angelo Costa. **Impacto de impostos às emissões de carbono na economia brasileira.** In: ANPEC. Encontro 2010. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2010/inscricao/arquivos/000e592f370f8d1e0301d3ff23e801c478a.pdf>>. Acesso em: 28/07/2013.

VEJA. **Concentração de dióxido de carbono é a maior da história.** 10 de maio de 2013. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/n-oticia/ciencia/concentracao-de-co2-na-atmosfera-ultrapassa-marca-pre-historica>>. Acesso em: 27/07/2013.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS – FFEB
NÚCLEO 5 – QUALIDADE DO GASTO E TRANSPARÊNCIA
DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

Escola de Administração Fazendária – Esaf

AVALIAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS DO
PROGRAMA EMERGENCIAL DE FINANCIAMENTO DOS
ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (PEF E PEF II)

Danielle Braga Valaci Pontes Ferrari

Sefaz/MG

Itamar Araújo Gomes Junior

Sefaz/BA

João Paulo Marra Dantas

Sefaz/GO

Marcos Gomes Rangel

Sefaz/AL

Vitor Costa

Seplag/PE

Coordenador/orientador:

Oliveira Alves Pereira Filho

Analista de Planejamento e Orçamento Federal
Mestre em Economia do Setor Público pela UnB
oliveira.ap.filho@gmail.com



RESUMO

A crise financeira de 2008-2009 provocou recessão na economia mundial, gerando efeitos deletérios sobre o comércio entre os países, sobre a arrecadação tributária e no que tange ao investimento público no Brasil. Nesse cenário, os estados e o Distrito Federal também foram afetados, sobretudo pela queda nas transferências federais a esses entes, ocasionada tanto pela redução do nível de atividade econômica quanto pelas desonerações tributárias decididas em nível federal. Como forma de amenizar os problemas advindos da crise internacional no âmbito desses entes estaduais, o governo federal lançou, por meio do BNDES, o Programa Emergencial de Financiamento aos Estados e ao Distrito Federal (PEF), em suas versões I e II, que, basicamente, consistiram em operações de crédito destinadas à manutenção dos níveis de investimentos e a compensarem as perdas de arrecadação, objetivando a manutenção do nível de atividade da economia brasileira como um todo. A captação desses recursos pelos estados representou um estímulo ao endividamento subnacional. Este trabalho buscou verificar a eficácia desse programa, isto é, se os recursos disponibilizados por meio do PEF I e do PEF II foram capazes de estimular, ou ao menos mitigar, a queda dos investimentos públicos nos estados e no Distrito Federal. Os resultados sugerem que o PEF foi bem-sucedido em seus objetivos, sobretudo porque teve suas condicionantes respeitadas e também porque os dados analisados, tanto no grupo de estados que receberam o PEF quanto naqueles que não o receberam, demonstraram que essa iniciativa coincide com um estímulo proporcionalmente maior nos níveis de investimentos dos primeiros. Não obstante esses resultados positivos, o estudo também enfatiza que esses recursos foram obtidos mediante endividamento, isto é, configuram-se num fardo fiscal que será repassado a exercícios futuros.

Palavras-chave: PEF. Eficácia. Investimentos. Endividamento.

ABSTRACT

The financial crisis of 2008-2009 caused recession in the global economy, generating deleterious effects on trade between countries, on the collection of taxes and on public investment in Brazil. Under these circumstances, Brazilian states and the Federal District were also affected. They faced a drop in the federal transfers to them due to the fall in the level of economic activity and to the grant of tax exemptions by the Federal Government. In order to reduce the problems created by the international crisis, the Federal Government launched the Emergency Financing Program to the States and the Federal District (PEF) in its versions I and II. It was a financing program, with funds provided by the national Bank for Social and Economic Development (BNDES) with the purpose of maintaining the levels of investment and offset losses in tax collection, as a means of sustaining Brazilian economy as a whole. Undoubtedly, PEF I and II has minimized subnational indebtedness. This study aims at analysing its effectiveness, in particular, if the funds provided actually stimulated, or at least mitigated the drop of public investment of the states and the Federal District. Results suggest that PEF has succeed in its purpose, especially because there had been compliance towards its conditionalities. Additionally, the comparison of data of the group of states that received funds from PEF with that of those who did not, shows that the levels of investment of the former were proportionally higher. Nonetheless, despite such positive results, this study emphasizes that funds involved had been obtained by borrowing, in consequence a corresponding bill is still to be paid in the next years.

Keywords: PEF. Effectiveness. Investments. Indebtedness.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO,	599
2	REFERENCIAL TEÓRICO,	601
3	CONTEXTO DE CRIAÇÃO DO PEF,	605
4	AVALIAÇÃO DE EFICÁCIA DO PEF,	610
4.1	O PEF e o PEF II,	613
4.2	Análise da eficácia geral do Programa,	619
4.3	Detalhando o PEF: os casos de Alagoas e de Pernambuco,	627
5	CONCLUSÃO,	631
	REFERÊNCIAS,	633
	APÊNDICE 1,	636
	APÊNDICE 2,	640

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Taxa de crescimento anual (%) do PIB real e do PIB real *per capita*, 606

Gráfico 2. Índice de crescimento das transferências da União para os estados e o DF (base 2000 = 100) – preços constantes de 2012 (IPCA-médio), 609

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Percentuais individuais de distribuição do FPE, 608

Tabela 2. Recursos totais do PEF (PEF + PEF II) – R\$ milhões correntes (2009-2013), 614

Tabela 3. Participação anual nos desembolsos do PEF (PEF + PEF II) – R\$ milhões correntes (2009-2013), 616

Tabela 4. Parâmetros de contratação do PEF e do PEF II, 617

Tabela 5. Participação relativa do PEF nas operações de crédito dos estados e do DF – em %, 618

Tabela 6. Investimentos públicos dos estados e do DF (GND 4) – R\$ milhões de 2012 (IPCA-médio), 621

Tabela 7. Participação relativa do PEF nos investimentos públicos dos estados e do DF (GND 4) – em %, 623

Tabela 8. Investimentos públicos dos estados e do DF (GND 4) – R\$ milhões correntes (2006-2012), 624

Tabela 9. Aplicação dos recursos do PEF em estados selecionados – R\$ mil correntes, 630

Tabela 10. Recursos do PEF I – R\$ milhões correntes (2009-2013), 636

Tabela 11. Recursos totais do PEF II – R\$ milhões correntes (2009-2013), 638

Tabela 12. Nível de endividamento dos estados brasileiros – relação DCL/RCL, 640

1 INTRODUÇÃO

A gestão do gasto público contempla diversas dimensões e demanda o planejamento, o controle e a avaliação de vários componentes para que este possa ser considerado eficiente, eficaz ou efetivo. Os instrumentos mais imediatos para a gestão no setor público são a gestão de fluxo de caixa e a programação financeira, os quais demandam grande esforço do administrador para conciliar as necessidades ilimitadas da sociedade ante os recursos limitados. Indo além, deve também o gestor dispor de um adequado sistema de planejamento, de contabilidade e de finanças que garanta a execução orçamentário-financeira em conformidade com os instrumentos constitucionais (PPA, LDO e LOA) e permita também a transparência no uso dos recursos e a consequente *accountability*.

Para viabilizar a implementação das políticas públicas nas diversas esferas governamentais, compatibilizando-as com as necessidades de financiamento do setor público, dispõe também o gestor da possibilidade de contratar operações de crédito, o que deverá ser feito em conformidade com a legislação financeira, que, neste caso específico, impõe um conjunto amplo de regras, seja pelas disposições contidas na Lei n. 4.320/1964 (Lei da Contabilidade Pública), pela imposição de limites de endividamento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ou ainda pela adequada destinação desses recursos, em conformidade com a “Regra de Ouro” prevista no inciso III do art. 167 da Constituição Federal. Tendo em vista o impacto potencial dessas operações de crédito, vários são também os atores intervenientes no processo de contratação, a exemplo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Conselho Monetário Nacional (CMN) e do Senado Federal.

No ano 2009, em face da crise internacional que se iniciou no segmento *subprime* americano, o governo federal adotou um conjunto de medidas anticíclicas, a exemplo de redução de compulsório dos bancos, criação de linhas de crédito para exportadores, produtores rurais e bancos ligados a montadoras, desoneração de tributos e diminuição de juros – a taxa básica saiu de um patamar de 13,75% no início do ano para 8,75% em julho (menor nível histórico até então).

Além dessas medidas, o governo federal, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), viabilizou a contratação de operação de crédito por meio do Programa Emergencial de Financiamento (PEF), concedido aos estados e ao Distrito Federal, voltados para a viabilização de despesas de capital, constantes das respectivas Leis Orçamentárias Anuais (LOAs), desde que constantes do elenco de itens financiáveis.

Este trabalho busca verificar a eficácia desses recursos disponibilizados pelo BNDES, isto é, se foram capazes de estimular, ou ao menos mitigar, a queda dos investimentos públicos nos estados e no Distrito Federal durante o referido período de crise. Utiliza-se uma proposta de avaliação para uma medida de natureza anticíclica adotada em face de uma crise financeira internacional.¹

O estudo baseia-se numa pesquisa do tipo analítica descritiva, pautada na interpretação de dados secundários sobre as finanças estaduais disponibilizados majoritariamente pela STN e pelo BNDES. O período de análise abarca do ano de 2000 até o ano de 2012, no que se refere ao contexto geral das contas públicas, e quando trata especificamente do PEF foca um intervalo mais recente: de 2006 a 2012.

Para tanto, compararam-se diversos aspectos da possível eficácia do PEF, entre eles a capacidade que o Programa teve de alcançar seu público-alvo (sua utilização efetiva pelos estados), a tempestividade na disponibilização desses recursos em face do seu objetivo precípua (mitigar os efeitos da crise), sua capacidade de estimular ou manter os níveis de investimentos estaduais e, em estudos de caso selecionados, se a aplicação efetiva desses recursos se deu de acordo com suas cartas-consulta, isto é, de acordo com o previsto pelo BNDES e pelo governo federal.

A análise é composta, além desta introdução, de uma breve revisão da literatura sobre teorias que embasam a temática do endividamento e de mais dois capítulos. O terceiro capítulo aborda o contexto da criação do Programa Emergencial de Financiamento aos estados e ao Distrito Federal (PEF) por meio da análise tanto da situação econômica nacional no período de crise quanto de alguns indicadores selecionados das finanças estaduais e distrital no período de 2000 a 2012, com destaque para o comportamento das transferências intergovernamentais. O capítulo 4 apresenta argumentos e considerações acerca de possíveis formas de avaliação para a eficácia do PEF, bem como apontamentos críticos a esse respeito. O artigo é finalizado com uma seção específica de conclusão e mais dois apêndices, os quais expõem, respectivamente, os volumes financeiros do PEF (separados entre as duas versões do Programa) e um quadro geral sobre o endividamento dos estados e do DF.

1 Outra possível ótica de avaliação para os efeitos do PEF pode-se concentrar na mensuração dos impactos de cada um dos projetos por ele financiados sobre a qualidade de vida da população beneficiada (efetividade). Tal tarefa, ainda que extremamente meritória, foge ao escopo deste trabalho, que pretende apenas iniciar as discussões sobre o PEF, com foco no aspecto macro da sua criação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para viabilizar a implementação das políticas públicas nas diversas esferas governamentais, os gestores dispõem, além da consagrada via da tributação, também da possibilidade de contratarem operações de crédito de acordo com a legislação financeira vigente. No caso brasileiro, deve-se observar um conjunto amplo de regras, sejam as disposições contidas na Lei n. 4.320/1964 (Lei da Contabilidade Pública), os limites de endividamento impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei Complementar n. 101/2000), e ainda a adequada destinação desses recursos, em conformidade com a “Regra de Ouro” prevista no inciso III do art. 167 da Constituição Federal.

Não obstante sua complexidade, esse conjunto normativo é necessário para que ao longo do período de pagamento das operações contratadas e a contratar o Estado tenha, em diversos cenários, garantias de que suas finanças não estarão comprometidas com o principal e com o serviço da própria dívida assumida. Ao cumprir um nível de endividamento compatível com seu montante de receitas, o Estado tende a evitar altos custos e possíveis sacrifícios futuros à sociedade em face dos encargos da dívida, ou, até mesmo, pela indisponibilidade futura de créditos, por vezes urgentes e necessários, junto a instituições nacionais e internacionais de crédito.

No entanto, esse conjunto de normas não fornece uma confirmação de que esses recursos serão utilizados da forma mais racional em termos econômicos. Devido a isso, além da legalidade, deve também o gestor público levar em consideração aspectos relacionados ao custo de oportunidade da operação, avaliando a vantagem daquela solução em face de alternativas disponíveis. Nesse ponto, cabe uma reflexão acerca da restrição intertemporal de recursos orçamentários, seguindo a abordagem de Lima (1997, p. 1 e 10):

Na teoria econômica, costuma-se analisar o comportamento dos agentes (consumidores, firmas e governo) supondo que os mesmos estão sujeitos a um determinado tipo de restrição. Assim, na microeconomia, tem-se que o consumidor e as firmas estão sujeitos a restrições orçamentária e de tecnologia, respectivamente. Por outro lado, na macroeconomia, tem-se que o governo está sujeito ao que se convencionou chamar de restrição orçamentária do governo.

A equação de restrição orçamentária intertemporal do governo nos diz que um aumento nos gastos públicos (não acompanhado de um aumento na receita do governo) deve futuramente ou ser reduzido ou ser seguido por um aumento de receitas. Além

disso, o aumento futuro nas receitas somado às reduções futuras nos gastos do governo deve ser igual ao choque inicial em termos de valor presente.

Por sua vez, Borges et al. (2013, p. 2) entendem que o nível de endividamento público de um país pode influir nos fundamentos de sua estabilidade econômica e suas possibilidades de crescimento, visto que dívidas públicas crescentes tendem a aumentar a taxa real de juros, o que, por sua vez, tende a afetar negativamente o nível de atividade econômica.

Ainda sobre a mesma temática, Ferreira (2004) assevera que a trajetória intertemporal da dívida e, portanto, sua sustentabilidade, é afetada, além do seu montante, pelo seu gerenciamento. O primeiro diz respeito ao volume necessário de superávit primário requerido para estabilizar ou reduzir a relação dívida/PIB. O segundo diz respeito aos elementos que contribuem para acelerar o crescimento do estoque da dívida. Tais elementos são: seu prazo de maturidade e sua estrutura de indexação. Deve-se considerar, além do montante da dívida, também seu prazo de maturação, como exposto a seguir:

De fato, ao se levar em consideração o prazo de maturidade da dívida pública pode-se entender porque muitos países têm uma relação dívida/PIB bem superior ao caso brasileiro e nem por isso estão sujeitos a crises de confiança. Em geral, tais países têm um ordenamento jurídico-institucional estável e bem enraizado, fundamentos macroeconômicos sólidos e um mercado de títulos públicos bem desenvolvido, que lhes permite ter uma elevada participação do seu estoque de dívida na forma de títulos de longo prazo de maturação e, o que também é importante, com taxas de juros pré-fixadas. Assim, como lembra Giambiagi e Além (1999) torna-se facilmente administrável as eventuais crises conjunturais nas quais o governo seja obrigado a elevar as taxas de juros, pois, de um lado, enfrenta uma necessidade de “rolagem da dívida” relativamente confortável, a cada momento do tempo; e, de outro lado, a elevação dos juros afeta apenas uma fração modesta da dívida, representada pelas novas emissões de títulos (FERREIRA, 2004, p. 13).

Um contraponto acerca das consequências de déficits e endividamento público pode ser observado na teoria da equivalência ricardiana, segundo a qual nem o déficit nem a dívida teriam efeito sobre a atividade econômica. De acordo com Blanchard (2001), pela lógica da equivalência ricardiana não haveria efeito sobre o consumo de uma eventual diminuição de impostos, uma vez que os consumidores percebem que essa diminuição será posteriormente compensada por impostos mais altos. Assim:

Podemos examinar o mesmo resultado de outro modo, pelo estudo da poupança, em vez do consumo. Dizer que os consumidores não alteram o consumo em resposta à diminuição dos impostos é o mesmo que dizer que a poupança privada aumenta na mesma proporção do déficit. Assim, a proposição da equivalência ricardiana diz que se o governo financiar um dado padrão de gasto por intermédio de déficits, a poupança privada aumentará na mesma proporção em que a poupança pública diminui, deixando inalterada a poupança total. Como resultado, o valor total do investimento não será afetado. Com o tempo, a mecânica da restrição orçamentária do governo fará com que a dívida pública aumente. Mas esse aumento não virá à custa da acumulação de capital.

[...]

No entanto, os cortes de impostos raramente vêm com um anúncio de aumentos de impostos no ano seguinte. Os consumidores não têm ideia de quando e como os impostos acabarão por ser aumentados. Esse fato não invalida por si só o argumento da equivalência ricardiana. Não importa quando os impostos sejam aumentados, a restrição orçamentária do governo ainda implica que o valor presente dos aumentos futuros de impostos tem de ser sempre igual à diminuição dos impostos hoje.

[...]

Assim, a conclusão segura é que os déficits têm efeito importante sobre a atividade. No curto prazo, os déficits maiores tendem a provocar o aumento da demanda e do produto. No longo prazo, contudo, o aumento da dívida do governo faz diminuir a acumulação de capital, e, portanto, o produto (BLANCHARD, 2001, p. 581-582).

Outro aspecto importante a analisar é a efetividade do investimento público como indutor do investimento privado e o conseqüente aumento do crescimento econômico. Para Sonaglio, Braga e Campos (2010), discussões sobre a qualidade dos gastos governamentais e como estes são direcionados na economia apontam resultados ambíguos em relação à sua participação no crescimento econômico:

Se por um lado gastos públicos alavancam a demanda, por outro, podem ocasionar a substituição dos investimentos privados quando são concorrentes em termos de recursos. Investimentos públicos associados à geração de infraestrutura (transportes, comunicações, energia elétrica) e na formação de capital humano induzem um aumento da produtividade do capital privado. Além disso, ao elevar a demanda agregada, incentiva o investimento privado através do incremento da demanda e, conseqüentemente, provoca o crescimento do produto e da poupança na economia. Esse efeito positivo do dispêndio público sobre o capital privado é chamado de efeito *crowding-in* ou de

complementaridade. Todavia, se o investimento do setor público compete por recursos físicos e financeiros com o setor privado, isso pode gerar uma redução do investimento privado, resultando no efeito *crowding-out* ou de substituição. Essa dicotomia desperta o interesse nos estudos empíricos a fim de apontar a direção da relação entre esses investimentos e, assim, dar subsídios à elaboração de políticas que estimulem o investimento agregado (SONAGLIO; BRAGA; CAMPOS, 2010, p. 384).

Em recente estudo sobre a sustentabilidade fiscal de 35 países, de 1960 a 2010, Cunha (2010) afirma haver, na última década, uma tendência de deterioração nas contas públicas dos países desenvolvidos. Afirma ainda o autor que, devido à recente crise do sistema financeiro mundial, governos ao redor do mundo adotaram políticas fiscais e monetárias expansionistas. Dessa forma, além de um aumento da dívida ocorreu também uma redução no superávit fiscal primário devido a maiores gastos com estímulos e menores arrecadações. Isso acarretou ainda maior deterioração das contas públicas.

No entanto, deve-se observar que as operações de crédito podem ser positivas ou negativas em função de sua finalidade. Segundo Stiglitz (1999), os economistas tradicionalmente argumentam que o endividamento se justifica pelo seu propósito, ou seja, a destinação dos recursos provenientes da operação de crédito. Assim, endividar-se para financiar uma estrada, escola ou projeto industrial que serão utilizados por anos pode ser bastante apropriado. Mas endividar-se por projetos que nunca serão concluídos ou para pagamento de salários gera problemas reais, inclusive no consumo presente.

Apesar da possibilidade de realizar operações de crédito, esse autor destaca ainda as consequências dos endividamentos para as gerações futuras:

- parte da carga das despesas correntes é diretamente deslocada para as futuras gerações;
- a emissão de títulos pode diminuir os investimentos e, assim, tornar, indiretamente, as gerações futuras piores;
- o endividamento externo pode aumentar, reduzindo os padrões de vida futuros; a poupança negativa do governo não é compensada pela poupança privada, ou seja, a equivalência ricardiana entre poupança pública e privada não se aplica na operação realizada.

Diante do exposto, tem-se que a relação entre endividamento público para subsequentes investimentos possui, de acordo com a teoria econômica, seus prós e seus contras, e para que uma iniciativa desse tipo seja considerada exitosa é preciso que

seja avaliada à luz da sua finalidade, ou seja, que seja investigado se seus objetivos foram de fato alcançados. Trata-se então de uma questão de cunho empírico com a qual este trabalho busca contribuir, contextualizando a seguir a criação do PEF e, logo após, verificando se houve de fato impacto desse Programa sobre os níveis de investimento público dos estados e do Distrito Federal.

3 CONTEXTO DE CRIAÇÃO DO PEF

Como será mais bem explorado na seção seguinte, a linha de crédito aos entes estaduais denominada PEF origina-se no cenário da crise financeira de 2008-2009, que provocou uma recessão na economia mundial, gerando efeitos deletérios sobre o nível de atividade econômica e, por consequência, sobre as respectivas arrecadações tributárias e gastos públicos.

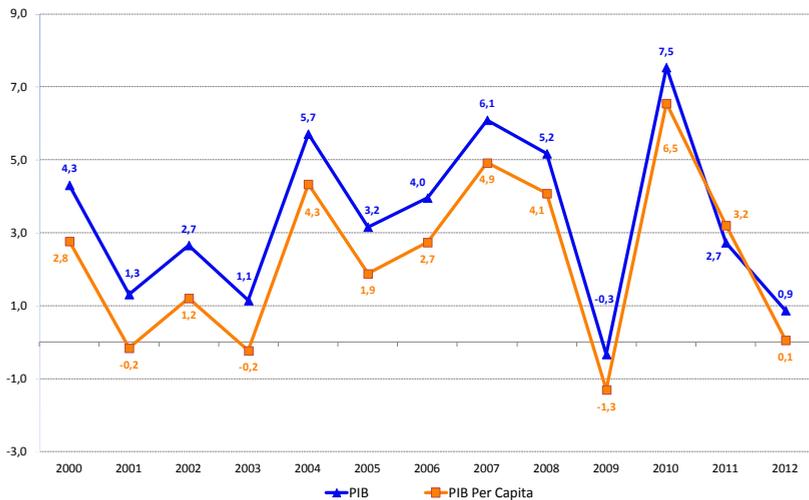
As respostas nacionais dadas a esse evento econômico não podem ser consideradas atuações sistêmicas e organizadas, aproximando-se mais de escolhas individualizadas em que cada país fez uso de seus próprios instrumentos econômicos sem a tutoria de, por exemplo, organismos internacionais. Contudo, alguns traços comuns podem ser encontrados, e o principal deles refere-se à utilização de medidas ativas de estímulo econômico, configurando-se uma aproximação com as ideias adotadas para tempos de crise pelo economista britânico John Maynard Keynes, que apregoava, entre outras coisas, que nos momentos em que a economia está à beira de um colapso os Estados deveriam contribuir como indutores do investimento.

Especificamente no caso brasileiro, podemos verificar pelo Gráfico 1 que por conta da recessão mundial houve, durante o ano de 2009, inflexão na tendência de crescimento tanto do PIB real quanto do PIB real *per capita* nacional (respectivamente, -0,3% e -1,3% em relação a 2008). Posteriormente, há em 2010 um crescimento expressivo (sobre uma base reduzida) e um relativo assentamento em 2011 e 2012 em níveis médios mais baixos do que aqueles do período pré-crise (antes de 2008).

As políticas públicas adotadas nos anos de 2008 e 2009 com vistas a recuperar a economia nacional (ou impedir que ela se retraísse ainda mais) seguiram a tendência do pensamento keynesiano, focando numa tradicional política anticíclica (PIRES, 2009). Nesse ideário destacam-se, principalmente, as seguintes abordagens: redução de compulsório dos bancos, criação de linhas de crédito para exportadores, produtores rurais e bancos ligados a montadoras, desoneração de tributos e diminuição de juros

– a taxa básica saiu de um patamar de 13,75% no início do ano para 8,75% em julho (menor nível histórico até então), mantendo-se neste nível até o final do ano, representando um corte de 5 pontos percentuais e possibilitando uma economia para o Tesouro Nacional com o pagamento de juros nas novas emissões de títulos da dívida pública, minimizando assim a perda de receita decorrente da desoneração de impostos.²

Gráfico 1. Taxa de crescimento anual (%) do PIB real e do PIB real *per capita*



Fonte: IBGE

No tocante à estratégia de desoneração tributária, as iniciativas federais acabam por repercutir nas finanças dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, haja vista que no sistema federativo brasileiro esses entes derivam boa parte de suas receitas das transferências intergovernamentais recebidas da União. Além de possibilitarem a existência administrativa desses membros do pacto federativo, os recursos recebidos também se destinam à provisão de bens e serviços públicos que são de competência desses entes subnacionais.

2 Segundo Moreira e Soares (2010), as políticas anticíclicas adotadas foram fiscais, creditícias e monetárias. A política fiscal agiu sobre alguns setores específicos da economia por meio da redução do IPI. A política creditícia foi estabelecida principalmente em bancos e instituições financeiras públicas, que suprimiram a falta de crédito privado, irrigando vários setores da economia, tais como o da construção civil e o automobilístico. Por fim, a política monetária foi empreendida por meio de uma expressiva redução da taxa de juros básica da economia, já comentada.

Nesse contexto, o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre a Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)³ são de competência da União. Os estados e o Distrito Federal, por sua vez, tributam a circulação de mercadorias (inclusive energia elétrica) e a prestação de serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação por meio do ICMS, a Propriedade de Veículos Automotores por meio do IPVA e a Transmissão *Causa Mortis* e Doação via ITCD. Aos municípios e ao Distrito Federal também cabe tributar os demais serviços por meio do ISSQN, os imóveis urbanos via IPTU e a transmissão de bens *inter vivos* por meio do ITBI.

A maior parte das federações emprega alguma forma de equalização que promove transferência de recursos do governo central aos governos das unidades constitutivas (ANDERSON, 2009). No Brasil, os principais mecanismos de transferências definem-se por um sistema de quotas para os estados e os municípios nas receitas arrecadadas pela União e também quotas municipais nas receitas dos estados. Essas cotas são distribuídas por meio de transferências, como, por exemplo, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE).

Fixando a questão em nível estadual, temos que o FPE, principal modalidade de receita de transferências recebida pelos estados, foi instituído em 1965, quando a Emenda Constitucional n. 18 incluiu percentuais de participação no IR e no IPI na sua base de compartilhamento. O CTN de 1966 regulamentou o Fundo, manteve o critério de área e população e incluiu o inverso da renda *per capita* na definição do valor a ser distribuído a cada unidade federativa (arts. 88 a 91) (FERNANDEZ; DUARTE, 2012).

Da sua criação até a Constituição Federal vigente, o FPE sofreu alterações: algumas reduziam a autonomia dos estados e outras a ampliavam. Em seu início o FPE recebia 14% do produto da arrecadação do IR e do IPI, mas com a Constituição Federal de 1988 esse percentual foi elevado de forma gradual, inicialmente para 18,5%, limitando a distribuição de recursos apenas às unidades com renda *per capita* inferior à média nacional, e no segundo momento o percentual foi para 21,5% do IPI e do IR sem qualquer restrição na distribuição da transferência. A Lei Complementar n. 62 de 1989 definiu o percentual de cada estado, conforme a Tabela 1.⁴

3 Até hoje não implementado.

4 É possível notar que esses critérios individuais respeitam a repartição por região: 85% dos recursos vão para os estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e os restantes 15%, para os estados do Sul e do Sudeste. Em 2013, foi editada a Lei Complementar n. 143, que alterou os critérios de rateio da Lei Complementar n. 62/1989 a partir de 2016.

Tabela 1. Percentuais individuais de distribuição do FPE

UF	Participação %	UF	Participação %
Acre	3,4210	Paraíba	4,7889
Alagoas	4,1601	Paraná	2,8832
Amapá	3,4120	Pernambuco	6,9002
Amazonas	2,7904	Piauí	4,3214
Bahia	9,3962	Rio de Janeiro	1,5277
Ceará	7,3369	Rio Grande do Norte	4,1779
Distrito Federal	0,6902	Rio Grande do Sul	2,3548
Espírito Santo	1,5000	Rondônia	2,8156
Goiás	2,8431	Roraima	2,4807
Maranhão	7,2182	Santa Catarina	1,2798
Mato Grosso	2,3079	São Paulo	1,0000
Mato Grosso do Sul	1,3320	Sergipe	4,1553
Minas Gerais	4,4545	Tocantis	4,3400
Pará	6,1120	TOTAL	100,0000

Fonte: dados extraídos do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional – setembro de 2012

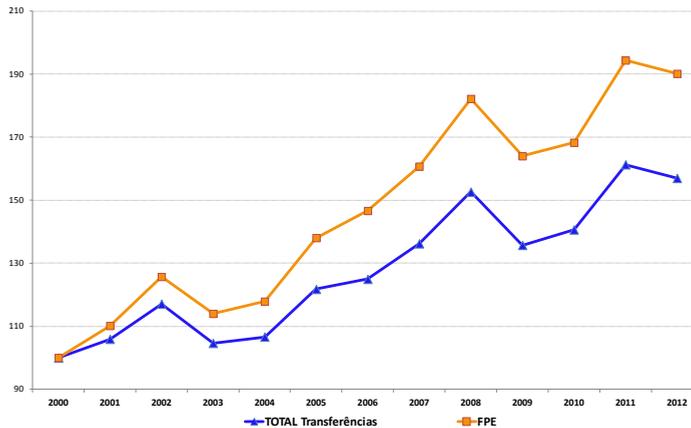
Os dados das finanças públicas estaduais consolidados pela Secretaria do Tesouro Nacional demonstram que, dentre as transferências constitucionais-legais recebidas por todos os estados e pelo Distrito Federal no período acumulado entre 2000 e 2012 (exceto as provenientes do Fundo Constitucional do Distrito Federal e as Compensações Financeiras), o FPE foi a fonte de recursos intergovernamentais mais relevante para as finanças desses entes subnacionais, tendo representado pouco mais de 88% do total transferido, seguido pelo IPI-Exportação, com 7%, e das transferências oriundas da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), com 5%.

Como as receitas que compõem o FPE e o IPI-Exportação são automaticamente indexadas aos tributos arrecadados pela União, os impactos e os riscos que afetam a arrecadação do governo federal podem atingir as finanças públicas dos estados e do Distrito Federal, uma vez que estes são dependentes, em maior ou menor escala, dessas transferências.

Nesse cenário, o baixo crescimento do PIB real no ano de 2009, já comentado, fez-se sentir na arrecadação federal e, por consequência, também nas transferências constitucionais-legais aos estados e ao Distrito Federal. Calculado por Assunção, Ortiz e Pereira (2012) para os casos de estados e municípios, esse impacto ocorreu majoritariamente via transferências dos Fundos de Participação e correspondeu a R\$ 1,7 bilhão e R\$ 3,2 bilhões, respectivamente. No caso dos municípios, o governo federal editou a medida provisória que previa o pagamento de montante equivalente à variação nominal negativa do FPM entre 2008 e 2009. Para os estados e o DF, a solução política conduzida pelo governo federal colocou à disposição o PEF/BNDES, com recursos para a viabilização de despesas de capital no montante de R\$ 10 bilhões.⁵

Conforme pode ser visto pelo Gráfico 2, os recursos totais alocados à conta das transferências constitucionais-legais aqui tratadas (FPE, IPI-Exportação e LC n. 87/1996) foram majoritariamente crescentes em termos reais no período 2000-2012 (saíram de R\$ 34,9 bilhões para R\$ 54,1 bilhões, incremento de 57%), com o FPE, em especial, crescendo de maneira ainda mais rápida (de R\$ 26,1 bilhões foi para R\$ 49,6 bilhões, aumento de 90%). Vale reiterar que a tendência presente do comportamento das transferências totais é fortemente influenciada pelo seu componente de maior peso – o FPE.

Gráfico 2. Índice de crescimento das transferências da União para os estados e o DF (base 2000 = 100) – preços constantes de 2012 (IPCA-médio)



Fonte: STN. Elaboração dos autores

5 Em favor dos estados e do DF, a União também editou a Medida Provisória n. 484, em 30 de março de 2010, por meio da qual lhes transferiu R\$ 800 milhões como apoio financeiro e R\$ 800 milhões como assistência financeira ao ensino médio estadual e do DF.

Além disso, os efeitos da crise econômica do final dos anos 2000 sobre os montantes reais transferidos pela União aos estados e ao DF são flagrantes, pois a inflexão registrada do ano de 2008 para o ano de 2009 foi da ordem de -11% (eram R\$ 52,6 bilhões no primeiro ano e fecharam o segundo em R\$ 46,8 bilhões). No que tange ao FPE, a perda ocorrida em 2009 (valores constantes de 2012) foi de R\$ 4,7 bilhões (retração de 10% sobre os R\$ 47,5 bilhões repassados em 2008).

A oscilação dos recursos transferidos a título de IPI-Exportação, ainda que não esteja apresentada diretamente no Gráfico 2, pode ser deduzida com base no comportamento das transferências totais, ou seja, apresenta a mesma tendência de queda entre os anos de 2008 e 2009. Contudo, seu impacto percentual foi maior (queda de 27% em relação a 2008), fechando o ano de 2009 no montante de R\$ 2,7 bilhões. O recuo acentuado da transferência do IPI-Exportação pode ter duas explicações: a primeira está no fato de ter ocorrido um declínio nas transações comerciais entre os países, o que afetou negativamente as exportações brasileiras e, por conseguinte, a arrecadação e o repasse aos entes estaduais; a segunda relaciona-se à política de desoneração de impostos adotada pelo governo federal como medida anticíclica, centrada no IPI incidente sobre os automóveis, na linha branca (eletrodomésticos), móveis e materiais da construção civil.⁶

Portanto, o cenário econômico e fiscal em que o PEF foi instituído mescla quedas no nível de atividade econômica do país (sobretudo no ano de 2009) com inegável redução nos montantes repassados aos estados e ao Distrito Federal a título de repartição de receita, o que ensejou, no ideário anticíclico comentado, a rota do endividamento como ferramenta para o estímulo e/ou a manutenção dos investimentos públicos. O capítulo seguinte aprofunda a análise de eficácia dessa decisão, isto é, se os entes que se endividaram por meio do PEF realmente apresentaram crescimento (ou oscilações menos dramáticas) em seus níveis de investimentos públicos.

4 AVALIAÇÃO DE EFICÁCIA DO PEF

Dado que o PEF, na prática, configura-se como uma modalidade de endividamento para os estados, é oportuno discutir inicialmente alguns conceitos basilares

6 O caso dos recursos transferidos conforme a Lei Complementar n. 87/1996, conhecida também como Lei Kandir, é um pouco diferente, pois esse tipo de repasse não está atrelado diretamente aos níveis de arrecadação das receitas federais. Em verdade, desde o ano de 2007 o valor total destinado a essa rubrica tem sido nominalmente fixo em torno de R\$ 1,2 bilhão (foi R\$ 1,3 bilhão em 2006).

sobre o tema. O primeiro deles refere-se à dívida pública dos estados e do Distrito Federal, que, conforme definição da Lei n. 4.320/1964 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, representa o montante das obrigações financeiras desses entes em função de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito.

Essa dívida possui inúmeras qualificações, podendo ser definida quanto ao prazo, à forma e à origem. Quanto ao prazo, pode ser de curto prazo (inferior a 12 meses) ou de longo prazo (superior a 12 meses). Quanto à forma, a dívida pública pode ser flutuante ou fundada. O artigo 92 da Lei n. 4.320/1964 define a dívida flutuante como os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida, os serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria. A dívida fundada, por sua vez, conforme artigo 98 da Lei n. 4.320/1964 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, compreende as obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou financeiro de obras e serviços públicos.

O Manual para Instrução de Pleitos da Secretaria do Tesouro Nacional (MIP) complementa essas definições ao estatuir que as operações de crédito podem ser assim classificadas:

As operações de crédito dos Entes públicos podem ser (Lei n. 4.320, de 1964 e Lei Complementar n. 101/2000) de curto prazo (de até 12 meses), que integram a dívida flutuante, como as operações de ARO, e de médio ou longo prazo (acima de 12 meses), as quais compõem a dívida fundada ou dívida consolidada.

A operação de crédito de curto prazo enquadrada nos limites e condições estabelecidos pelo Senado Federal é a operação por Antecipação de Receitas Orçamentárias, conhecida como operação de ARO, destinada a atender eventuais insuficiências de caixa durante o exercício financeiro.

A operação de longo prazo destina-se a cobrir desequilíbrio orçamentário ou a financiar obras e serviços públicos, mediante contratos ou a emissão de títulos da dívida pública. A operação de longo prazo é dita operação de crédito interno, quando contratada com credores situados no País e operação de crédito externo, quando contratada com agências de países estrangeiros, organismos internacionais ou instituições financeiras estrangeiras. As operações de reestruturação e recomposição do principal de dívidas têm enquadramento especial quando significarem necessariamente a troca de dívida (efeito permutativo) com base em encargos mais favoráveis ao Ente.

Por fim, tem-se a classificação quanto à origem, que se divide em interna e externa, em função da moeda na qual a operação de crédito é realizada. Quando os pagamentos e os recebimentos são realizados na moeda corrente em circulação no país, no caso brasileiro o real, a dívida é chamada de interna. Por sua vez, quando tais fluxos financeiros ocorrem em moeda estrangeira, usualmente o dólar norte-americano, a dívida é classificada como externa.

O ordenamento jurídico brasileiro, por meio das Resoluções n. 40/2001 e n. 43/2001, do Senado Federal, limita o endividamento dos entes da Federação nos seguintes termos:

- i. em relação ao montante da dívida, que é de 2 vezes a Receita Corrente Líquida Anual (RCL);
- ii. em relação ao montante de contratação de operações de crédito, que é de 16% da RCL anual;
- iii. o limite para pagamento do serviço da dívida deve ter média aritmética de até 11,5% da RCL ao longo de todo o prazo para pagamento de todas as dívidas contratadas por um ente subnacional.

O não cumprimento desses limites impossibilita a contratação de novas operações de crédito pelos estados e pelo Distrito Federal. O PEF foi submetido à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal por meio do Projeto de Resolução n. 58, aprovado em setembro de 2009; este altera o art. 7º da Resolução n. 43/2001, excluindo dos limites para operações de crédito as contratadas no âmbito do PEF. Conforme parecer do relator ao PRS 58:

Os estados devem poder tirar proveito do montante que lhes está sendo oferecido sem que sua limitada capacidade de endividamento seja comprometida. De outra forma, haveria uma simples substituição de fontes de financiamento, o que não é condizente com o grave momento enfrentado pelos tesouros estaduais em decorrência da crise financeira internacional, cujos efeitos sobre a arrecadação pública ainda se fazem sentir. O PRS n. 58, de 2009, tem justamente esse propósito e deve contar com apoio dessa Comissão.

Na prática, a aprovação, em tais termos, do PRS n. 58/2009 possibilitou que todos os estados, mesmo os mais endividados, tivessem acesso aos recursos do PEF, conforme adiante será mais bem explicado.

4.1 O PEF e o PEF II

O Programa Emergencial de Financiamento aos Estados e Distrito Federal surgiu no contexto de crise econômica mundial, conforme tangenciado anteriormente, como uma das medidas adotadas pelo governo federal para reduzir os impactos da crise de 2008-2009 no mercado interno e amenizar os efeitos negativos das medidas anticíclicas de política fiscal instituídas, que impactaram as finanças estaduais e do Distrito Federal em função da redução das transferências constitucionais.

Nesse contexto, o Conselho Monetário Nacional (CMN), por meio da Resolução CMN n. 3.716, de 17/04/2009, autorizou a contratação de empréstimos em moeda nacional pelos estados e pelo Distrito Federal, por meio de instituições financeiras federais, no montante total de até R\$ 4 bilhões, na mesma proporção percentual e pelos mesmos critérios definidos pelo Tribunal de Contas da União para a divisão do Fundo de Participação dos Estados (FPE). Coube ao BNDES operacionalizar as operações de crédito junto aos entes, com a criação do Programa Emergencial de Financiamento aos Estados e ao Distrito Federal (PEF). A Circular n. 059/2009 regulamentou critérios, condições e procedimentos operacionais do PEF e definiu seu objetivo:

Contratação de operação de crédito, por meio do PEF-BNDES, concedido aos Estados e ao Distrito Federal, voltada para a viabilização de despesas de capital, constantes da Lei Orçamentária Anual – LOA de 2009, conforme estabelecidas na Lei n. 4.320, de 17/03/1964, desde que constantes do elenco dos seguintes Itens Financiáveis (despesas de capital):

- obras públicas;
- serviços em regime de programa especial;
- equipamentos e instalações;
- material permanente;
- participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas;
- aumento de capital de empresas ou entidades comerciais ou financeiras;
- amortização da dívida pública;
- auxílios para obras públicas;
- auxílios para equipamentos e instalações.

Os recursos não puderam ser utilizados em empreendimentos e itens não apoiáveis pelo BNDES, conforme as Políticas Operacionais de que trata a Resolução n. 1.417, de 05/04/2007, e alterações posteriores; nem para financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes ou refinar dadas não contraídas com a própria instituição concedente.

Considerando o contexto econômico vivenciado pelo país à época e os objetivos do Programa, constata-se que sua finalidade era a liberação de recursos de forma rápida para evitar o aprofundamento da crise, utilizando-se para tanto o gasto público com despesa de capital, tido como sendo o mais efetivo meio de promover efeitos multiplicadores na economia. Foram mínimas as exigências burocráticas para a concessão dos recursos.

Durante a operacionalização do PEF, o CMN realizou uma nova liberação de recursos no valor de R\$ 6 bilhões por meio da Resolução CMN n. 3.794, de 08/10/2009, adotando mais uma vez o critério de distribuição do FPE e seguindo a mesma linha do PEF. Com base nessa nova autorização, foi criada a Linha BNDES – Estados, e, por se tratar de uma continuação do Programa anterior, as operações contratadas no âmbito dessa nova resolução ficaram conhecidas como PEF II.

Tabela 2. Recursos totais do PEF (PEF + PEF II) – R\$ milhões correntes (2009-2013)⁷

UF/Ano/ Condição	2009		2010		2011		2012		2013		TOTAL		
	Contrat.	Desemb.	% Total										
AC	342,1	182,8	—	159,3	—	—	—	—	—	—	342,1	342,1	3,7
AL	249,6	124,8	—	64,7	—	42,4	—	17,7	—	—	249,6	249,6	2,7
AM	279,0	111,6	—	165,3	—	2,1	—	—	—	—	279,0	279,0	3,0
AP	136,5	136,5	204,7	15,9	—	85,3	—	103,5	—	—	341,2	341,2	3,7
BA	192,6	192,6	747,1	446,7	—	250,0	—	50,3	—	—	939,6	939,6	10,2
CE	293,5	293,5	440,2	220,0	—	190,0	—	30,2	—	—	733,7	733,7	7,9
DF	27,6	27,6	—	—	—	—	41,4	18,3	—	—	69,0	45,9	0,5
ES	60,0	60,0	90,0	45,0	—	45,0	—	—	—	—	150,0	150,0	1,6
GO	—	—	284,3	198,5	—	60,4	—	25,4	—	—	284,3	284,3	3,1

CONTINUA ▶

⁷ O Apêndice 1 traz esses mesmos valores ainda divididos entre estados e DF, mas agora separados também entre as duas etapas do PEF (PEF e PEF II). Pode-se verificar, entre outras informações, que os recursos contratados na primeira etapa do PEF foram integralmente desembolsados. Os da segunda etapa (PEF II), por sua vez, tiveram um índice de desembolso de 93,3% em relação ao total contratado.

CONTINUAÇÃO ▶

UF/Ano/ Condição	2009		2010		2011		2012		2013		TOTAL		
	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	% Total
MA	288,7	288,7	433,1	216,5	—	83,0	—	133,5	—	—	721,8	721,8	7,8
MG	178,2	178,2	267,3	203,0	—	64,3	—	—	—	—	445,4	445,4	4,8
MS	—	—	79,9	32,5	—	37,4	—	7,6	—	—	79,9	77,5	0,8
MT	92,3	92,3	138,5	138,5	—	—	—	—	—	—	230,8	230,8	2,5
PA	244,5	244,5	366,7	275,0	—	—	—	—	—	23,1	611,2	542,7	5,9
PB	191,6	191,6	287,3	—	—	99,8	—	141,2	—	25,4	478,9	458,0	5,0
PE	690,0	483,0	—	207,0	—	—	—	—	—	—	690,0	690,0	7,5
PI	432,1	302,5	—	129,6	—	—	—	—	—	—	432,1	432,1	4,7
PR	—	—	—	—	—	—	157,8	—	—	—	157,8	—	—
RJ	152,8	152,8	—	—	—	—	—	—	—	—	152,8	152,8	1,7
RN	167,1	167,1	250,7	166,1	—	84,6	—	—	—	—	417,8	417,8	4,5
RO	—	—	112,6	112,6	168,9	—	—	13,9	—	26,4	281,6	152,9	1,7
RR	99,2	99,2	148,5	74,2	—	74,2	—	—	—	—	247,7	247,7	2,7
RS	—	—	—	—	233,7	233,7	—	—	—	—	233,7	233,7	2,5
SC	51,2	51,2	76,8	38,4	—	21,8	—	15,0	—	—	128,0	126,4	1,4
SE	166,2	166,2	249,3	249,3	—	—	—	—	—	—	415,5	415,5	4,5
SP	40,0	40,0	60,0	—	—	60,0	—	—	—	—	100,0	100,0	1,1
TO	173,6	173,6	260,4	125,4	—	89,8	—	45,2	—	—	434,0	434,0	4,7
TOTAL	4.548,3	3.760,3	4.497,4	3.283,6	402,6	1.523,8	199,2	601,9	—	74,9	9.647,6	9.244,5	100,0

Fonte: BNDES. elaboração dos autores

Nota: contrat. = contratado; e desemb. = desembolsado.

Em termos totais, a Tabela 2 demonstra que o PEF e o PEF II, em conformidade com as condições e os limites de endividamento, tiveram entre 2009 e 2013 (setembro) mais de R\$ 9,6 bilhões contratados pelos estados e pelo Distrito Federal. Desse montante, R\$ 9,2 bilhões foram efetivamente desembolsados pelo BNDES e adentraram os cofres dos entes.

Em termos percentuais, podemos verificar que a adesão ao PEF pode ser considerada exitosa, pois 95,8% dos recursos que estavam contratados foram efetivamente liberados aos cofres dos interessados. Contudo, há de se ressaltar que alguns entes,

como o DF e RO, utilizaram de maneira menos intensiva os recursos (fizeram uso de, respectivamente, 66,5% e 54,3% dos valores contratados). Além disso, merece destaque o caso do Paraná, que apesar de ter contratado R\$ 157,8 milhões em 2012 até o final de 2013 não havia utilizado tais recursos.

No que diz respeito à participação relativa de cada ente na utilização dos recursos do PEF, a mesma Tabela 2 demonstra que os recursos foram distribuídos de maneira quase equivalente entre os que efetivamente receberam desembolsos. O Estado da Bahia foi o que, proporcionalmente, mais recebeu recursos do PEF, cerca de 10,2% do total. Nesse quesito também se destacam CE (7,9%) e MA (7,8%). No extremo inferior da distribuição estão, além do Paraná, também o DF (0,5%), ES (1,6%), MS (0,8%), RJ (1,7%), RO (1,7%), SC (1,4%) e SP (1,1%).

Tomando-se em perspectiva a liberação de recursos em cada um dos anos de vigência dos Programas, pode-se notar por meio da Tabela 3 que o PEF, como esperado, concentrou seus desembolsos no pior ano da crise – 2009. Neste ano, adentraram os cofres contemplados quase R\$ 3,2 bilhões ou 86,3% do total dos recursos efetivamente disponibilizados pelo PEF. A diferença residual foi distribuída nos dois anos seguintes: 11,2% em 2010 e 2,6% em 2011.

Tabela 3. Participação anual nos desembolsos do PEF
 (PEF + PEF II) – R\$ milhões correntes (2009-2013)

Ano	PEF		PEF II		TOTAL	
	R\$ Milhões	%	R\$ Milhões	%	R\$ Milhões	%
2009	3.161,2	86,3	599,1	10,7	3.760,3	40,7
2010	409,6	11,2	2.873,9	51,5	3.283,6	35,5
2011	94,2	2,6	1.429,6	25,6	1.523,8	16,5
2012	-	-	601,9	10,8	601,9	6,5
2013	-	-	74,9	1,3	74,9	0,8
TOTAL	3.665,0	100,0	5.579,5	100,0	9.244,5	100,0

Fonte: BNDES. Elaboração dos autores

Essas mesmas informações, agora sob a ótica do PEF II, demonstram que apenas seis estados fecharam a contratação desse Programa ainda no ano de 2009 (AC, AL, AM, PE, PI e RJ), o que contribuiu para a baixa participação do referido ano no total

disponibilizado (10,7% ou R\$ 599,1 milhões). Com as assinaturas dos contratos dos demais estados, os recursos totais liberados (R\$ 5,6 bilhões) alcançaram 51,5% em 2010, mais 25,6% em 2011, e o restante foi disponibilizado entre 2012 e 2013 (10,8% e 1,3%, respectivamente).

Com relação aos parâmetros da contratação, o PEF II disponibilizou mais prazo de amortização e de carência em comparação ao PEF. Para o PEF, o prazo de carência foi estabelecido em apenas um ano, ao passo que nas condições do PEF II foi elevado para dois anos. O prazo total da operação também foi acrescido em um ano no caso do PEF II, passando a ser de dez anos (incluído o prazo de carência). Prosseguindo no estabelecimento de condições mais favoráveis para os entes subnacionais quando da contratação do PEF II, o governo federal baixou as taxas de juros em relação às do PEF. Estas, que inicialmente eram de TJLP + 3% ao ano, passaram para TJLP + 1,1% ao ano a partir do PEF II. Todas essas informações estão consolidadas na Tabela 4.

Tabela 4. Parâmetros de contratação do PEF e do PEF II

Item	PEF	PEF II
Taxa de juros	TJLP + 3% aa (2% a título de remuneração básica do BNDES e 1% de taxa de risco de crédito)	TJLP + 1,1% aa com garantia da União ou TJLP + 2% aa sem garantia da União
Taxa de intermediação financeira	sem incidência	sem incidência
Prazo total da operação	9 anos (incluindo prazo de carência)	10 anos (incluindo prazo de carência)
Prazo de carência	1 ano	2 anos

Fonte: BNDES

Além disso, para a contratação do PEF não houve aprovação prévia de projetos pelo BNDES. A alocação dos recursos a ser realizada em despesas de capital foi baseada no Plano Plurianual (PPA) e na Lei Orçamentária Anual (LOA). No PEF II, na modalidade BNDES-Estados, coube a cada estado e ao Distrito Federal apresentar os projetos individualmente e comprovar *a posteriori* a respectiva aplicação dos recursos (BNDES, 2009).

A análise da representatividade dos recursos tomados pelos estados e pelo DF via PEF no total das respectivas operações de crédito é capaz de revelar o impacto do Programa sobre o endividamento dessas unidades federativas. As informações da Tabela 5 mostram que, para alguns estados, o PEF respondeu quase pelo total das operações de crédito nos anos selecionados (2009 a 2012).

Tabela 5. Participação relativa do PEF nas operações de crédito dos estados e do DF – em %

Estado	2009	2010	2011	2012	TOTAL
AC	40,3	34,2	—	—	17,0
AL	37,3	32,4	100,0	100,0	42,0
AM	13,0	32,1	1,0	—	11,9
AP	99,4	91,3	100,0	20,3	45,4
BA	19,5	68,5	55,7	2,7	23,8
CE	46,2	20,7	20,8	3,7	21,4
DF	10,1	—	—	8,6	4,9
ES	32,7	26,3	30,1	—	10,6
GO	—	100,0	3,4	1,5	7,7
MA	100,0	99,2	92,2	94,4	97,8
MG	13,6	12,7	21,1	—	6,3
MS	—	25,6	9,7	7,7	12,1
MT	96,6	38,0	—	—	12,3
PA	47,8	36,4	—	—	38,4
PB	93,2	—	49,8	64,1	67,3
PE	43,5	31,2	—	—	15,0
PI	53,3	31,2	—	—	19,0
PR	—	—	—	—	—
RJ	55,6	—	—	—	2,0
RN	73,6	69,3	69,8	—	66,1
RO	—	97,4	—	100,0	74,4
RR	59,9	49,6	57,3	—	23,1
RS	—	—	94,4	—	11,8
SC	84,6	64,3	22,9	0,9	6,7
SE	97,3	60,9	—	—	33,8
SP	2,0	—	5,0	—	1,8
TO	56,0	34,8	53,5	8,0	30,9
TOTAL	33,6	25,8	16,2	2,3	15,3

Fonte: Tesouro Nacional. Elaboração dos autores

Em outros termos, não obstante o estímulo ao investimento proporcionado pelo Programa, há um custo de longo prazo consubstanciado num novo ciclo de endividamento por alguns estados, que poderiam ter feito menor volume de operações de crédito caso não houvesse tanta disponibilidade de recursos.⁸

Nesse contexto, torna-se ainda mais premente uma verificação se, de fato, o PEF logrou êxito nos seus objetivos. Esse é o mote da próxima subseção.

4.2 Análise da eficácia geral do Programa

Considerando-se o já debatido contexto de criação do PEF, sua finalidade, a destinação de seus recursos e a concepção de que os recursos de financiamentos captados pelos estados são destinados a investimentos, passa-se a analisar o impacto do PEF nos investimentos estaduais (apenas a parcela das despesas de capital constantes do Grupo de Natureza de Despesa – GND 4), objetivando assim uma forma, ainda que não exaustiva, de se verificar a eficácia do Programa.

Inicialmente, cabe observar que devido ao caráter de urgência do PEF ensejado pelo cenário econômico de crise não foi exigido dos estados um detalhamento nas cartas consultas da destinação dos recursos do Programa, bastando que estes estivessem em conformidade com as LOAs dos entes e com a própria normatização do PEF. No entanto, como visto na subseção anterior, os dados sobre os desembolsos do Programa disponibilizados pelo BNDES demonstram que alguns estados estão recebendo recursos do PEF até 2013. É o caso do Pará, da Paraíba e de Roraima. Esse fato descaracteriza, em parte, o componente de urgência do Programa, que ensejou a flexibilização de requisitos regulares nos empréstimos a entes públicos

Assim, sob o aspecto da tempestividade na disponibilização dos recursos contratados, a subseção anterior, em conjunto com o Apêndice 1, demonstra que o PEF I pode ser considerado eficaz, pois teve a totalidade de seus saldos utilizada pelos entes. O PEF II, como tratado no Apêndice 1, não atingiu 100% na utilização de seus créditos. Mesmo assim, pode ser considerado exitoso sob esse prisma, pois seu comprometimento supera a casa dos 90%.

Entretanto, se considerarmos que esses Programas foram lançados como uma das medidas anticíclicas do governo federal em tempos de crise, a periodicidade dos

⁸ Para piorar, conforme demonstrado no Apêndice 2, alguns desses entes já possuem relação Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida (DCL/RCL), que pode ser considerada elevada e se potencializa em face de mais um compromisso com o PEF.

desembolsos, diferidos entre 2009 e 2013, coloca em xeque a afirmação de que o PEF foi de fato eficaz. O que se verifica na prática é que apenas 40,7% da totalidade dos recursos foi desembolsada em 2009, ápice da crise. Em 2010, ano em que os entes públicos já se recuperavam dos efeitos da crise e o PIB do país crescia 7,5%, mais 35,5% dos recursos totais foram desembolsados. O restante, 23,8%, pode ser considerado apenas simples reforço de caixa, totalmente fora do já comentado contexto de crise.

Dessa forma, o PEF não pode ser visto exclusivamente sob o prisma de um auxílio federal aos estados em tempos de recessão econômica, pois na verdade sua existência prolongada além do período de crise em si parece denotar que o Programa se tornou uma espécie de contrapartida federativa para as medidas anticíclicas do governo federal, que erodiram a base das transferências recebidas pelos entes subnacionais e, ao contrário da crise, não se restringiram a 2009.

No tocante aos investimentos públicos,⁹ estes caracterizam um tipo de despesa orçamentária realizada por órgãos e entidades da administração pública. A Lei n. 4.320/1964 classifica-os como despesas de capital quanto à sua categoria econômica e os caracteriza como gastos em execução de obras, aquisição de equipamentos e instalações, aquisição de material permanente, serviços em regime de programação especial e participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas. Economicamente, as despesas de capital do tipo “investimentos” geram renda e capacidade produtiva e, conseqüentemente, possuem o potencial de afetar o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), em especial por meio do estímulo à complementaridade dos gastos privados.

Assim, os investimentos públicos acabam por possuir papel relevante no comportamento da economia de uma nação. Segundo Sonaglio, Braga e Campos (2010), os investimentos públicos realizados no Brasil, historicamente, foram associados à geração de infraestrutura nos setores de energia elétrica, transportes, comunicação e formação de capital humano. Assim:

[...] elevar a demanda agregada, incentiva o investimento privado através do incremento da demanda e, conseqüentemente, provoca o crescimento do produto e da poupança na economia. Esse efeito positivo do dispêndio público sobre o capital privado é chamado de efeito *crowding-in* ou de complementaridade (SONAGLIO; BRAGA; CAMPOS, 2010, p. 384).

9 Conforme já comentado anteriormente, sempre que o termo investimento público for utilizado neste estudo, estará dizendo respeito aos enquadramentos orçamentários constantes do Grupo de Natureza de Despesa 4.

Um estudo de Rigolon e Piccinini (1997) corrobora a relação entre investimentos públicos e efeitos positivos no desenvolvimento da economia. Os referidos autores, por meio de modelos macroeconômicos, constataram que no Brasil um aumento da participação dos investimentos em infraestrutura no PIB de 0,7% faz a taxa de crescimento da economia passar, em média, de 3% para 4,2%.

No âmbito dos estados e do DF, a Tabela 6 demonstra a série real recente dessa despesa, deflacionada a preços de 2012 pelo IPCA médio. É possível verificar que, em termos gerais, após uma queda de 16,4% entre 2006 e 2007, esses dispêndios cresceram ininterruptamente até 2010 (incrementos anuais de 48,5% entre 2007 e 2008, 22,6% entre 2008 e 2009 e mais 24,9% de 2009 para 2010), saindo de R\$ 29,1 bilhões em 2006 e chegando ao pico de R\$ 55,3 bilhões em 2010. Nos anos mais recentes (2011 e 2012), os investimentos dos estados e do DF voltaram a cair, tendo-se estabilizado em torno de R\$ 40,4 bilhões ao ano.

Tabela 6. Investimentos públicos dos estados e do DF
 (GND 4) – R\$ milhões de 2012 (IPCA-médio)

Estado	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Taxas de Crescimento			
								2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
AC	730,5	467,1	712,6	1.198,5	1.232,7	606,7	810,8	-36,1	52,6	68,2	2,9
AL	297,6	212,8	457,1	659,7	952,2	587,7	746,1	-28,5	114,7	44,3	44,3
AM	1.208,9	1.130,7	1.761,2	2.010,6	1.906,6	1.615,2	1.490,7	-6,5	55,8	14,2	-5,2
AP	219,9	184,2	289,7	222,5	160,7	170,0	181,5	-16,2	57,3	-23,2	-27,8
BA	1.419,1	1.079,8	1.507,3	1.569,1	2.299,6	1.847,2	1.836,3	-23,9	39,6	4,1	46,6
CE	2.222,3	779,1	1.087,4	1.885,6	3.368,4	2.571,7	1.699,8	-64,9	39,6	73,4	78,6
DF	961,1	1.173,2	1.301,5	1.632,6	1.170,6	1.027,5	1.561,9	22,1	10,9	25,4	-28,3
ES	986,2	991,8	1.128,5	1.390,7	1.790,6	1.271,2	1.164,7	0,6	13,8	23,2	28,8
GO	491,6	430,1	939,1	958,2	1.325,9	554,4	687,4	-12,5	118,3	2,0	38,4
MA	689,5	533,1	745,4	1.216,3	1.305,1	1.017,7	1.077,5	-22,7	39,8	63,2	7,3
MG	3.679,6	3.691,3	4.613,6	4.233,0	4.488,7	3.478,6	3.176,4	0,3	25,0	-8,3	6,0
MS	388,6	225,2	928,2	622,3	1.147,6	1.138,4	857,1	-42,0	312,1	-33,0	84,4

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO▶

Estado	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Taxas de Crescimento			
								2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
MT	658,3	743,2	1.037,7	1.383,8	901,7	817,5	853,7	12,9	39,6	33,3	-34,8
PA	1.290,7	643,5	1.138,2	976,8	1.497,9	582,2	923,6	-50,1	76,9	-14,2	53,4
PB	366,6	305,8	479,8	555,3	613,7	473,2	654,4	-16,6	56,9	15,8	10,5
PE	862,9	625,8	918,7	1.322,8	2.045,6	2.033,4	2.293,1	-27,5	46,8	44,0	54,6
PI	393,6	283,7	535,6	909,7	858,5	553,7	710,3	-27,9	88,8	69,8	-5,6
PR	1.537,2	1.036,0	1.213,2	1.163,5	1.518,1	800,9	2.312,7	-32,6	17,1	-4,1	30,5
RJ	2.315,2	1.863,6	2.172,6	3.230,8	5.806,2	4.969,8	5.313,9	-19,5	16,6	48,7	79,7
RN	562,9	222,9	368,2	580,5	551,6	299,0	414,0	-60,4	65,2	57,7	-5,0
RO	234,9	336,3	675,3	921,2	676,8	510,9	448,0	43,2	100,8	36,4	-26,5
RR	114,2	86,4	186,9	270,7	582,9	359,8	361,1	-24,3	116,2	44,8	115,3
RS	715,0	483,2	737,2	706,1	2.095,6	929,7	980,8	-32,4	52,6	-4,2	196,8
SC	859,8	779,5	971,2	1.276,3	1.223,7	1.018,3	972,5	-9,3	24,6	31,4	-4,1
SE	369,5	177,0	299,6	304,0	563,4	445,0	369,1	-52,1	69,3	1,5	85,3
SP	4.691,2	4.938,7	8.658,8	12.148,3	14.208,8	10.207,7	8.101,1	5,3	75,3	40,3	17,0
TO	844,2	901,5	1.247,0	912,2	980,7	565,8	547,8	6,8	38,3	-26,8	7,5
TOTAL	29.111,2	24.325,6	36.111,8	44.261,1	55.274,0	40.453,3	40.546,3	-16,4	48,5	22,6	24,9

Fonte: Tesouro Nacional e IBGE. Elaboração dos autores

Desses investimentos, é possível observar por meio da Tabela 7 que o total de recursos do PEF (R\$ 9,2 bilhões em valores correntes) representou 5,5% de todos os investimentos realizados por estados e pelo DF no período compreendido entre 2009 e 2012 (R\$ 165,6 bilhões). O pico dessa participação ocorreu exatamente no ano em que a crise foi mais aguda (10,0%), sendo seguido por decréscimos sucessivos nos anos seguintes (6,7% em 2010, 4,0% em 2011 e 1,5% em 2012).

Contudo, em alguns estados essa participação relativa do PEF nos investimentos foi muito mais expressiva, como, por exemplo, em 2009 no AP (72,4%), na PB (40,7%), em PE (43,1%), em RR (43,3%) e em SE (64,6%), apenas para citar os maio-

res valores. Expandindo raciocínio análogo para os demais anos, é possível depreender que se o PEF não tivesse reforçado nas proporções citadas as finanças desses entes mais vulneráveis, o volume de investimentos relatados na Tabela 6 teria sido substancialmente menor. Isso possivelmente teria agravado os efeitos da crise financeira sobre algumas unidades federativas.¹⁰

Tabela 7. Participação relativa do PEF nos investimentos públicos dos estados e do DF (GND 4) – em %

Estado	2009	2010	2011	2012	TOTAL
AC	18,0	14,5	-	-	9,8
AL	22,3	7,6	7,6	2,4	9,2
AM	6,6	9,7	0,1	-	4,3
AP	72,4	11,1	52,9	57,0	50,6
BA	14,5	21,8	14,3	2,7	13,5
CE	18,4	7,3	7,8	1,8	8,4
DF	2,0	-	-	1,2	0,9
ES	5,1	2,8	3,7	-	2,9
GO	-	16,8	11,5	3,7	8,9
MA	28,0	18,6	8,6	12,4	17,0
MG	5,0	5,1	1,9	-	3,2
MS	-	3,2	3,5	0,9	2,2
MT	7,9	17,3	-	-	6,4
PA	29,6	20,6	-	-	14,3
PB	40,7	-	22,2	21,6	20,4
PE	43,1	11,4	-	-	9,6
PI	39,3	17,0	-	-	15,6
PR	-	-	-	-	-
RJ	5,6	-	-	-	0,9

CONTINUA ▶

¹⁰ Verifica-se ainda que o contrário também parece ser verdadeiro, pois alguns estados, como, por exemplo, SP, SC, MS, MG, DF e AM pouco fizeram uso desses recursos, isto é, caso o PEF não tivesse existido, o nível de investimento desses entes pouco teria variado.

CONTINUAÇÃO▶

Estado	2009	2010	2011	2012	TOTAL
RN	34,0	33,8	29,8	-	24,9
RO	-	18,7	-	3,1	5,5
RR	43,3	14,3	21,7	-	17,1
RS	-	-	26,5	-	5,4
SC	4,7	3,5	2,3	1,5	3,1
SE	64,6	49,7	-	-	26,8
SP	0,4	-	0,6	-	0,2
TO	22,5	14,4	16,7	8,3	15,9
TOTAL	10,0	6,7	4,0	1,5	5,5

Fonte: Tesouro Nacional e IBGE. Elaboração dos autores

Quando esses mesmos investimentos são enfocados por suas participações relativas em relação aos PIBs estaduais, nota-se, por meio da Tabela 8, que nos anos em que o PEF foi mais ativo, isto é, 2009 e 2010, ocorreu também o pico de participação dos investimentos desses entes no PIB. Durante o biênio 2009-2010, os estados e o DF realizaram investimentos que representaram 1,2% e 1,3% do PIB, respectivamente. Nos anos anteriores à crise (2006-2008) esse indicador foi, em média, 0,9%, marca esta que voltou a se repetir nos anos de 2011 e 2012, quando os desembolsos do PEF foram, como demonstrado na subseção anterior, bem menores.

Tabela 8. Investimentos públicos dos estados e do DF
(GND 4) – R\$ milhões correntes (2006-2012)

Estado	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	R\$ Milhões	% PIB												
AC	538,6	11,1	356,9	6,2	575,4	8,6	1.015,1	13,7	1.096,7	12,9	575,6	6,5	810,8	6,9
AL	219,4	1,4	162,6	0,9	369,1	1,9	558,8	2,6	847,1	3,4	557,6	2,0	746,1	2,4
AM	891,3	2,3	864,1	2,1	1.422,2	3,0	1.703,0	3,4	1.696,2	2,8	1.532,4	2,4	1.490,7	2,1
AP	162,1	3,1	140,8	2,3	233,9	3,5	188,5	2,5	143,0	1,7	161,3	1,8	181,5	1,5
BA	1.046,3	1,1	825,1	0,8	1.217,2	1,0	1.329,0	1,0	2.046,0	1,3	1.752,5	1,1	1.836,3	1,0
CE	1.638,5	3,5	595,4	1,2	878,1	1,5	1.597,1	2,4	2.996,8	3,8	2.439,9	2,8	1.699,8	1,7

CONTINUA▶

CONTINUAÇÃO ▶

Estado	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012	
	R\$ Milhões	% PIB												
DF	708,6	0,8	896,5	0,9	1.051,0	0,9	1.382,8	1,1	1.041,5	0,7	974,9	0,6	1.561,9	0,9
ES	727,1	1,4	757,8	1,3	911,3	1,3	1.178,0	1,8	1.593,1	1,9	1.206,1	1,2	1.164,7	1,1
GO	362,5	0,6	328,7	0,5	758,4	1,0	811,6	0,9	1.179,7	1,2	526,0	0,5	687,4	0,5
MA	508,4	1,8	407,4	1,3	601,9	1,6	1.030,2	2,6	1.161,2	2,6	965,5	1,9	1.077,5	1,8
MG	2.712,9	1,3	2.820,7	1,2	3.725,7	1,3	3.585,4	1,2	3.993,6	1,1	3.300,2	0,9	3.176,4	0,8
MS	286,5	1,2	172,1	0,6	749,6	2,3	527,1	1,4	1.021,0	2,3	1.080,0	2,2	857,1	1,6
MT	485,4	1,4	567,9	1,3	838,0	1,6	1.172,1	2,0	802,2	1,3	775,6	1,1	853,7	0,9
PA	951,6	2,1	491,7	1,0	919,1	1,6	827,3	1,4	1.332,7	1,7	552,4	0,6	923,6	0,9
PB	270,3	1,4	233,7	1,1	387,4	1,5	470,4	1,6	546,0	1,7	448,9	1,3	654,4	1,6
PE	636,2	1,1	478,2	0,8	741,9	1,1	1.120,4	1,4	1.820,0	1,9	1.929,1	1,8	2.293,1	2,0
PI	290,2	2,3	216,8	1,5	432,5	2,6	770,5	4,0	763,8	3,5	525,3	2,1	710,3	1,9
PR	1.133,4	0,8	791,6	0,5	979,7	0,5	985,5	0,5	1.350,6	0,6	759,9	0,3	2.312,7	0,9
RJ	1.707,0	0,6	1.424,1	0,5	1.754,5	0,5	2.736,5	0,8	5.165,7	1,3	4.715,0	1,0	5.313,9	1,1
RN	415,1	2,0	170,3	0,7	297,3	1,2	491,7	1,8	490,7	1,5	283,7	0,8	414,0	1,0
RO	173,2	1,3	257,0	1,7	545,4	3,0	780,3	3,9	602,2	2,6	484,7	1,7	448,0	1,5
RR	84,2	2,3	66,1	1,6	150,9	3,1	229,3	4,1	518,6	8,2	341,4	4,9	361,1	4,8
RS	527,1	0,3	369,2	0,2	595,3	0,3	598,0	0,3	1.864,5	0,7	882,0	0,3	980,8	0,3
SC	633,9	0,7	595,6	0,6	784,3	0,6	1.081,1	0,8	1.088,7	0,7	966,1	0,6	972,5	0,5
SE	272,4	1,8	135,3	0,8	242,0	1,2	257,5	1,3	501,3	2,1	422,2	1,6	369,1	1,3
SP	3.458,8	0,4	3.773,9	0,4	6.992,3	0,7	10.289,7	0,9	12.641,4	1,0	9.684,4	0,7	8.101,1	0,6
TO	622,4	6,5	688,8	6,2	1.007,0	7,7	772,6	5,3	872,5	5,1	536,8	3,0	547,8	2,6
TOTAL	21.463,6	0,9	18.588,3	0,7	29.161,6	1,0	37.489,6	1,2	49.176,7	1,3	38.379,5	0,9	40.546,3	0,9

Fonte: Tesouro Nacional e IBGE. Elaboração dos autores

Contudo, para que esse comportamento possa, de fato, ser endereçado à existência do PEF (e não a outros fatores externos concomitantes) convém observar o comportamento do mesmo indicador em dois grupos distintos de entes: aqueles que fizeram uso do PEF e aqueles que não o fizeram. Nesse sentido, tomando-se inicialmente como base o ano de 2009, é possível notar, ainda por meio da Tabela 7, que o

conjunto dos dois grupos de estados apresentou taxas de investimento em relação ao PIB superiores às suas respectivas médias nos anos anteriores à crise (2006-2008). Para aqueles que receberam o PEF, o acréscimo foi de 0,6 p.p. (a média sem ponderação foi de 2,0% no período pré-recessão e passou para 2,6% em 2009), ao passo que para aqueles entes que não receberam em 2009 recursos do PEF (GO, MS, PR, RO, RR) esse incremento foi de 0,4 p.p. (média não ponderada de 1,0% ante 1,4% em 2009). Portanto, há um leve indício de que para a média simples da participação dos investimentos dos estados no PIB no ano de 2009 o PEF surtiu algum efeito naqueles que o receberam, visto que nestes a média de participação em relação ao PIB cresceu de maneira ligeiramente maior do que o comportamento registrado nos entes que não fizeram uso do referido Programa.¹¹

Procedendo ao mesmo modelo de comparação para o ano de 2010, tem-se que o comportamento se repete, mas com um pouco mais de evidência em favor do papel do PEF como estimulador dos investimentos estaduais em proporção dos respectivos PIBs. Isso porque para o grupo de estados que recebeu o PEF em 2010 o incremento médio, sem ponderação populacional, foi de 0,9 p.p. em relação à média simples da taxa de investimentos no período pré-crise (era 2,1% e foi para 3,0%), enquanto para os entes que não receberam o PEF naquele mesmo ano (DF, PB, PR, RJ, RS e SP) tal acréscimo médio em relação ao período pré-crise foi de apenas 0,3 p.p. (de 0,7% do PIB atingiram 1,0% em 2010). Em outras palavras, há um reforço na sugestão de que o PEF, de fato, estimulou o incremento das taxas de investimento em relação ao PIB naqueles entes que dele fizeram uso.¹²

Em face do que foi exposto, é possível inferir que, em termos globais, o PEF foi relativamente mais eficaz em alguns itens e menos em outros. Em primeiro lugar, no que concerne à sua capacidade de alcançar seu público-alvo (potenciais contratantes), pode-se entender que o PEF foi muito exitoso, pois a quase totalidade de seus recursos foi alocada aos entes beneficiários de tal política pública.

11 Mesmo levando-se em conta as citadas diferenças iniciais entre o histórico de médias dos grupos (2,0% ante 1,0%), o crescimento em termos de pontos percentuais foi superior naqueles estados que fizeram uso do PEF, aumentando ainda mais a distância relativa entre os grupos (passou para 2,6% ante 1,4%).

12 Nunca é demais lembrar a ressalva de que o histórico médio das taxas de investimentos dos estados do grupo de controle (que não receberam o PEF) é menor do que o mesmo indicador para o grupo de tratamento (entes que receberam o PEF em cada ano).

Por sua vez, a capacidade do PEF de manter ou estimular o ciclo dos investimentos públicos dos estados e do DF restou verificada pela Tabela 6, que demonstrou que essas despesas públicas só interromperam sua tendência crescente (iniciada em 2007) dois anos após o ápice da crise internacional, isto é, em 2011. Com isso, durante o período recessivo o conjunto dessas unidades federativas expandiu seus investimentos tanto em termos reais quanto em participação do PIB (Tabela 8), atingindo em 2010 o ponto mais alto dessa série em anos recentes (1,3%). Boa parte desse efeito positivo pode ser creditada ao PEF, especialmente em alguns estados, nos quais a participação do PEF no total dos investimentos anuais chegou a mais de 70%, conforme pode ser revisto na Tabela 7.

Além disso, quando se analisou a participação dos investimentos em relação ao PIB nos períodos pré e pós-crise separadamente nos dois grupos de entes (os que receberam o PEF e os que não receberam), as evidências presentes na interpretação da Tabela 8 sugeriram que o PEF pode ter sido eficaz em seus objetivos, pois aqueles entes que receberam o tratamento (isto é, fizeram uso do PEF) apresentaram, tanto em 2009 quanto em 2010, maiores incrementos nas suas participações relativas nos respectivos PIBs (pontos percentuais) quando comparados com seu grupo de controle (aqueles que não tomaram o PEF).

Apesar de no aspecto geral o PEF aparentemente trazer elementos que o qualifiquem como um Programa eficaz, ou seja, uma política pública que atingiu seus objetivos de mitigação dos efeitos da crise internacional de 2009, há de se ressaltar que esses efeitos só foram possíveis com a assunção pelos estados de operações de crédito, ou seja, com aumento em suas dívidas consolidadas, as quais na maioria dos casos já eram altas (Apêndice 2), e que no futuro, se não forem bem geridas, podem se tornar novos obstáculos fiscais que limitarão ainda mais a capacidade operacional dos próprios estados.

4.3 Detalhando o PEF: os casos de Alagoas e de Pernambuco

Além da avaliação de eficácia do PEF conduzida na subseção anterior, que trata especificamente dos impactos globais do Programa, torna-se ainda mais interessante verificar como e em que setores os estados tomadores aplicaram os recursos em questão. Trata-se de uma empreitada árdua, considerados 26 estados e o DF (26, porque o Paraná, como visto, não utilizou os recursos) e mais de um exercício orçamentário (2009 a 2012). Adicione-se a isso a dificuldade de coletar dados tão específicos e padronizados

para todos esses entes e ter-se-á que essa tarefa está além do escopo deste estudo. Assim sendo, esta subseção propõe-se a aprofundar um pouco a situação do PEF em apenas dois estados: Alagoas e Pernambuco.¹³

Nesse contexto, uma maneira possível de analisar a eficácia de uma operação de crédito como o PEF por um ente público pode se dar verificando se a execução dos projetos, dos programas e das ações atendeu as proposições relacionadas na carta-proposta aprovada pela instituição, no caso, o BNDES.¹⁴

A captação de recursos por operações de crédito com um planejamento adequado é essencial para a obtenção de resultados positivos, seja no âmbito social ou econômico-financeiro, seja para minimizar o custo da dívida e os possíveis impactos contraproducentes futuros desta sobre a sociedade e as finanças públicas do ente. É necessário que as proposições que compõem a carta-proposta possuam viabilidade técnica e legal para sua execução, dado que tanto atrasos na execução do projeto quanto seu cancelamento podem aumentar o custo da operação (inclusive em termos de custo de oportunidade). Bem assim, cláusulas contratuais podem impor penalidades pelo não cumprimento do contrato.

Com a análise das atividades indicadas na carta-proposta, verifica-se se os recursos captados foram utilizados em conformidade com o planejado. É preciso notar que não se trata de juízo de valor sobre uma suposta “necessidade” do item de gasto previamente planejado, mas apenas uma verificação objetiva se o que foi contratado está, de fato, sendo cumprido. Do ponto de vista subjetivo, cada cidadão elege um “menu ótimo” de bens públicos que deveriam ou não ser providos, cuja opção em nome da coletividade se dá por meio da representação política, seja pela via legislativa seja pela executiva.

Nos dois estados citados, verifica-se que, nos casos do PEF e do PEF II, ambos apresentaram projetos de investimento para os recursos pleiteados na carta-proposta, elegeram prioridades e obtiveram a homologação pelo BNDES.

Na carta-proposta de Pernambuco, por exemplo, ou no caso específico dos relatórios encaminhados ao BNDES com as propostas de investimentos, verifica-se a transcrição dos projetos da LOA sem delimitar a destinação do recurso. No entanto, os

13 A escolha desses estados decorreu da disponibilidade das informações a seguir apresentadas, haja vista dois dos autores serem servidores públicos desses entes.

14 Documento elaborado pelo solicitante dos recursos de uma operação de crédito que informa à instituição credora a destinação dos recursos a serem captados.

projetos incluídos, que não representaram todos os elencados na LOA, estão entre os investimentos previstos pela regulamentação dos programas PEF e PEF II. Ocorreram ainda investimentos em rodovias, os quais não estavam inicialmente previstos, mas encontravam-se em conformidade com a regulamentação. Além disso, a carta proposta do estado apresentou parecer técnico acerca das externalidades positivas advindas dos investimentos previstos. Assim, diante da realidade e da emergência à época, tanto dos programas de financiamento quanto do planejamento apresentado, pode-se considerar que os recursos aplicados atenderam às finalidades do Programa.

Por sua vez, o Estado de Alagoas, que contratou apenas o PEF II, encaminhou sua carta-proposta ao BNDES de forma mais sucinta, estabelecendo as aplicações dos recursos previstos com diversas alterações em relação à execução, inclusive destinando recursos para investimentos em atividades culturais (exemplo é a reforma do Estádio Rei Pelé), que não constavam do rol inicial de atividades com potencial para grande retorno social ou econômico. A carta também não informa o valor a ser destinado a cada projeto, apenas trata dos benefícios estimados – ganhos sem estimativa resultantes da melhoria da mobilidade da população, gerando aumento na produção, na produtividade e na competitividade das empresas locais, sobretudo por meio do avanço na taxa de crescimento econômico.

Em termos gerais, observa-se que nos PEFs, devido à finalidade e à necessidade de rápida disponibilização aos estados, as propostas que definissem especificamente a destinação dos recursos foram submetidas à análise do BNDES, mas com flexibilidade de alteração dos projetos, de modo que prevaleceu a própria normatização do Programa, focada no estímulo a despesas de capital. Sob esse aspecto, ao utilizar os recursos para viabilizar programas já incluídos nas LOAs e incentivar investimentos, pode-se inferir que os Programas foram eficazes.

No que tange à execução, os estados elegeram suas prioridades dentre os projetos contemplados na LOA, seguiram critérios objetivos de seleção e os apresentaram com o propósito de obter a melhor relação custo-benefício entre as opções disponíveis. Ressalta-se que a execução nos termos postos só foi possível em virtude das medidas de contenção da crise, de iniciativa do governo federal. Em circunstâncias normais, estaria comprometida em face da queda da receita de impostos e transferências. Nesse contexto, um dos objetivos dos Programas, que era viabilizar financeiramente a execução da LOA, foi alcançado proporcionalmente aos recursos recebidos dos PEFs.

Observando-se as ações de Alagoas e de Pernambuco, verifica-se por meio da Tabela 9 que as aplicações dos recursos se deram majoritariamente e prioritariamente em

pavimentação rodoviária e em infraestrutura (transportes e abastecimento de água). No caso de Alagoas, 87,1% de todos os recursos do PEF foram destinados à pavimentação rodoviária (inclusive ao gerenciamento dessas obras). O Estado de Pernambuco, por sua vez, diversificou um pouco mais sua carteira de investimentos, tendo focado em pavimentação rodoviária (29,8%); infraestrutura portuária, de saneamento e abastecimento de água (33,7%); investimentos em saúde, segurança pública e em habitabilidade (36,5%).

Tabela 9. Aplicação dos recursos do PEF em estados selecionados – R\$ mil correntes¹⁵

Enquadramento	Alagoas			Pernambuco		
	Produto	R\$ Mil	%	Produto	R\$ Mil	%
Pavimentação rodoviária	Restauração, duplicação, melhoramento, implantação, pavimentação, acesso de rodovias	220.013	87,1%	Restauração, duplicação, implantação, pavimentação, acesso de rodovias	123.230	29,8%
Infraestrutura aeroportuária	Acesso Viário Aeroporto	3.000	1,2%	—	—	—
Infraestrutura	Canal do Sertão	2.559	1,0%	Transnordestina, Porto do Recife e Porto de Suape	54.996	13,3%
Infraestrutura lazer	Reforma Estádio Rei Pelé	10.375	4,1%	—	—	—
infraestrutura (abastec. Água)	Melhoramento de redes coletoras de saneamento e distribuição de água nos municípios alagoanos	6.367	2,5%	Programa Água para Todos (Sistemas Adutores, Redes de Distribuição, ETAs, Sistemas de Abastecimento, etc)	64.117	15,5%
Infraestrutura (saneamento)	Esgotamento sanitário Francês e da Região Baixa de Maceió.	1.604	0,6%	Programa Saneamento para Todos (Sistemas de Esgotamento Sanitário)	8.284	2,0%
Infraestrutura Urbana	Requalificação Urbana e Ambiental	—	—	Requalificação dos Espaços Urbanos, em Áreas de Baixa Renda. Requalificação de Avenidas e PEs, Reforma de Terminais Integrados	12.167	2,9%
Programa multimodal de transporte	—	—	—	—	—	—
Pólo industrial	Polo Moveleiro de Arapiraca/AL	403	0,2%	—	—	—
Estudos	Elaboração de estudo preliminar e ambiental (EIA/RIMA) da implantação de Rodovia no interior	177	0,1%	—	—	—
Financeiro	Fortalecimento Agência Fomento de AL	3.100	1,2%	—	—	—
Gerenciamento	Gerenciamento da obra da Duplicação e restauração da Rodovia AL 101 Sul	5.000	2,0%	—	—	—

CONTINUA ▶

15 Em relação aos volumes totais disponibilizados pelo PEF vistos nas subseções anteriores, a diferença observada no Estado de Alagoas (total captado de R\$ 249,6 milhões ante o realizado de R\$ 252,6 milhões) deve-se à aplicação financeira dos recursos liberados pelo BNDES e não utilizados imediatamente. No Estado de Pernambuco (total captado de R\$ 690,0 milhões), as análises foram concentradas somente nos recursos investidos no PEF II, ou seja, de R\$ 414,0 milhões.

CONTINUAÇÃO ▶

Enquadramento	Alagoas			Pernambuco		
	Produto	R\$ Mil	%	Produto	R\$ Mil	%
Investimentos em Saúde	—	—	—	Construção de Hospitais e Unidades de Pronto Atendimento. Modernização, Equipagem e Reequipagem da Rede.	112.907	27,3%
Investimentos em Segurança Pública	—	—	—	Construção, Aquisição de Imóveis e Reformas de Unidades da Polícia Civil. Implementação de Sedes de Áreas Integradas de Segurança. Aquisição de Câmeras e Veículos	19.182	4,6%
Habitabilidade	—	—	—	Construção e Reforma de Centros Habitacionais	19.125	4,6%
TOTAL	—	252.598	100,0%	—	414.008	100,0%

Fonte: Estados de Alagoas e de Pernambuco. Elaboração dos autores

Como visto, os casos particulares de Alagoas e de Pernambuco sugerem que, mesmo em um nível mais detalhado, o PEF foi eficaz ao conduzir recursos de investimentos para áreas tidas como de interesse estratégico e com potencial de gerar renda e estimular a capacidade produtiva da economia, obedecendo assim, em grande medida, aos preceitos estabelecidos para sua concessão pelo BNDES. Afora juízos de valor acerca da inclusão em um programa emergencial anticíclico de determinados gastos, como, por exemplo, a reforma do Estádio Rei Pelé, o balanço geral de adequabilidade do PEF nos estados selecionados aparenta ser positivo, o que não pode eximir a lembrança de que esses recursos foram obtidos com endividamento, isto é, consistem num fardo fiscal que será repassado a exercícios futuros.

Por fim, cumpre ressaltar que análises similares precisam ser estendidas a um número expressivo de estados que receberam recursos dos PEFs para que as sugestões e as conclusões aqui apresentadas possam, de fato, ser referendadas. Propõe-se também avaliações futuras para mensurar o retorno social dos investimentos para a população beneficiária, isto é, sua efetividade, tema que este artigo não adentrou.

5 CONCLUSÃO

Em face de todos os aspectos sob os quais os PEFs foram aqui analisados, infere-se que o primeiro Programa foi eficaz no que diz respeito ao alcance do público-alvo. Isso se deve ao fato de que todos os estados, com exceção do Paraná, fizeram uso dos recursos durante o período analisado. Porém, no aspecto da tempestividade, essa eficácia é passível de questionamento em face do objetivo principal do PEF: mitigar

os efeitos da crise, haja vista a existência de estados recebendo recursos e inclusive firmando contratos extemporaneamente à recessão de 2009 (até mesmo em 2013).

Quando à legalidade, pode-se concluir que houve atendimento, tendo em vista que a aplicação efetiva dos recursos se deu de acordo com as cartas-consulta e com a normatização do Programa definida pelo BNDES e pelo governo federal. Nesse caso, a burocracia dos projetos foi mitigada e também compensada pelas iniciativas previamente definidas nas LOAs, partindo-se do pressuposto de que os projetos apresentam maior retorno social e econômico.

No que se refere ao quesito principal dos PEFs, de estimular ou manter os níveis de investimentos estaduais, verificou-se um retorno proporcionalmente maior nos investimentos daqueles estados que receberam recursos do Programa em detrimento dos que não receberam, independentemente do ano de realização dos desembolsos. Assim, pelo ponto de vista teórico, a ótica keynesiana de gasto, em que o mais importante seria a geração de demanda efetiva na economia, foi aplicada, e, nesse contexto e nos parâmetros analisados, mostrou-se eficaz.

Como os quesitos da legalidade e do nível de investimento foram atendidos, pode-se levantar a hipótese de que ocorreu um efeito *crowding-in* na economia dos estados e na do Distrito Federal.

Convém ainda destacar que, apesar de aparentemente os PEFs atenderem à respectiva finalidade, não é possível dissociar o êxito da aplicação desses Programas do fato de representarem financiamento. Daí podem decorrer efeitos negativos na estabilidade econômica e, conseqüentemente, impactos sobre a possibilidade futura de crescimento econômico dos estados nos próximos anos.

Por fim, ainda que este trabalho adote uma nova ótica para analisar a questão da qualidade do gasto de recursos captados via operações de crédito, faz-se necessário aprofundar as questões que suscita. As evidências apontam também para a pertinência de se analisar o potencial que esses recursos têm para fomentar o nível de atividade econômica e a qualidade de vida da população, tanto do ponto de vista dos que os disponibilizam quanto do ponto de vista dos captadores de tais recursos.

REFERÊNCIAS

- ANDERSON, G. **Federalismo**: uma introdução. Tradução de Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.
- ASSUNÇÃO, J. J.; ORTIZ, F. A. T.; PEREIRA L. F. V. N. **A crise financeira de 2008 e a arrecadação tributária**: lições para o desenho de transferências e federalismo fiscal. Brasília, Tesouro Nacional, 2012. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/textos_discussao/downloads/td8.pdf > . Acesso em: 27/05/2013.
- BLANCHARD, O. **Macroeconomia**: teoria e política econômica. Tradução de Maria José Cylar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- BORGES, G. F. et al. **Endividamento dos estados brasileiros após uma década da Lei de Responsabilidade Fiscal**: uma análise sob a ótica da estatística multivariada. São Paulo, 2013. Disponível em: < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos132013/293.pdf> > . Acesso em: outubro de 2013.
- BRASIL. Banco Central do Brasil. Conselho Monetário Nacional. **Resolução n. 3.716, de 17 de abril de 2009**. Inclui o art. 9º-N à Resolução n. 2.827, de 30 de março de 2001, autorizando a contratação de empréstimos em moeda pelos Estados e Distrito Federal por instituições financeiras federais. Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2009/pdf/res_3716_v1_O.pdf > . Acesso em: 15 de outubro de 2013.
- _____. Banco Central do Brasil. Conselho Monetário Nacional. **Resolução n. 3.794, de 7 de outubro de 2009**. Altera o art. 9º-N da Resolução n. 2.827, de 30 de março de 2001. Estabelece novas condições para concessão de empréstimos em moeda pelos Estados e Distrito Federal por instituições financeiras federais. Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2009/pdf/res_3794_v1_O.pdf > . Acesso em: 15/10/2013.
- _____. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Circular n. 059, de 4 de junho de 2009**. Programa Emergencial de Financiamento aos Estados e Distrito Federal – PEF/BNDES. Disponível em: < http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/Circ059_09.pdf > . Acesso em: 20/07/2013.
- _____. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.. **[Sistema Acesso a Informação] – [99903.000480/2013-25] – Pedido Respondido [mensagem pessoal]**. Mensagem recebida por marcosrangel@sefaz.al.gov.br em 23 de setembro de 2013 às 17h29.
- _____. Congresso Nacional. Senado Federal. **Resolução n. 40, de 2001**. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=242464&norma=234173> > . Acesso em: 01/10/2013.
- _____. Congresso Nacional. Senado Federal. **Resolução n. 43, de 2001**. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em: < <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221548> > . Acesso em: 01/10/2013.

_____. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm > . Acesso em: 01/10/2013.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm > . Acesso em: 01/10/2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais – Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE.** Setembro de 2012. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaFPE.pdf > . Acesso em: 01/10/2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Operações de crédito para estados e municípios:** consultar operações de crédito. Disponível em: < <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/prefeituras-governos-estaduais/operacoes-de-credito-para-estados-e-municipios> > . Acesso em: 27/05/2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional.. **Manual para Instrução de Pleitos (MIP).** Disponível em: < https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Prefeituras_e_Governos_Estaduais/arquivos/copem/mip-2013-03.pdf > . Acesso em: 14/07/2013.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Gestão social:** como obter eficiência e impacto nas políticas sociais. Brasília: Enap, 2007 (caps. 5, 6 e Anexo II).

CUNHA, R. I. T. **Sustentabilidade fiscal.** 2010. Disponível em: < http://www2.ibmecrj.br/sub/RJ/files/dissert_mestrado/ECO/ECO_ricardocunha_mar10.pdf > . Acesso em: 10/2013.

FERNANDEZ, A. C.; DUARTE, J. **Federalismo e transferências obrigatórias:** uma discussão prospectiva sobre a distribuição do Fundo de Participação dos Estados – FPE. Brasília: Tesouro Nacional, 2012. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/textos_discussao/downloads/td2.pdf > . Acesso em: 03/09/2013.

FERREIRA, Z. O. **Sustentabilidade e posição fiscal.** Brasília, 2004. Disponível em: < http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/estudos_e_pesquisas/MONOGRAFIA_ZARAK.pdf > . Acesso em: 10/2013.

GOBETTI, S. W. **Ajuste fiscal nos estados:** uma análise do período 1998-2006. Rio de Janeiro: R. Econ. Contemp., 2010.

LIMA, L. R. R. O. **Equilíbrio orçamentário através de aumentos nos impostos ou reduções nos gastos públicos?:** o caso brasileiro. 1997. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/197/000078763.pdf?sequence=1> > . Acesso em: 10/2013.

MOREIRA, T. B. S.; SOARES, F. A. R. A crise financeira internacional e as políticas anticíclicas no Brasil. **XV Prêmio Tesouro Nacional.** Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/politica/1pfceXVPTN/Tema_3_1.pdf > . Acesso em: 27/05/2013.

PEIXOTO et. al. Avaliação econômica de projetos sociais. In: MENEZES FILHO, Naercio (Org.). São Paulo: Dinâmica Gráfica e Editora, 2012.

PIRES, M. C. C. **Multiplicadores fiscais**: uma contribuição ao debate sobre políticas fiscais anticíclicas. Trabalho apresentado na Anpec 2009, Foz do Iguaçu, Anpec.

RIGOLON, F. J.; PICCININI, M. S. **O investimento em infraestrutura e a retomada do crescimento econômico sustentado**. Rio de Janeiro: BNDES, 1997 (Texto para discussão, n. 63).

SONAGLIO, C. M.; BRAGA, M. J.; CAMPOS, A. C. Investimento público e privado no Brasil: evidências dos efeitos crowding-in e crowding-out no período 1995-2006. **Economia**, Brasília, v. 11, n. 2, p. 383-401, maio/ago. 2010.

STIGLITZ, J. E. **Economics of the public sector**. 3. ed. New York: Editora WW Norton & Company, 1999.

APÊNDICE 1

As tabelas a seguir apresentam, em separado, os valores tanto do PEF quanto do PEF II. É possível notar que, além do caso já comentado do Paraná, os Estados de Alagoas e de Mato Grosso do Sul também não captaram recursos do PEF em nenhum dos anos apresentados. Além disso, no ano em que a crise financeira foi mais aguda (2009) outros estados, além daqueles já citados, também não aderiram de imediato ao PEF (AL, GO, RO e RS). Essas não adesões ao PEF explicam a diferença entre os R\$ 4 bilhões idealmente disponibilizados pelo Programa e os R\$ 3,7 bilhões efetivamente captados pelos entes.

Tabela 10. Recursos do PEF I – R\$ milhões correntes (2009-2013)

UF/Ano/ Condição	2009		2010		2011		2012		2013		TOTAL		
	Contrat.	Desemb.	Desemb.										
AC	136,8	136,8	—	—	—	—	—	—	—	—	136,8	136,8	136,8
AL	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
AM	111,6	111,6	—	—	—	—	—	—	—	—	111,6	111,6	111,6
AP	136,5	136,5	—	—	—	—	—	—	—	—	136,5	136,5	136,5
BA	192,6	192,6	183,3	183,3	—	—	—	—	—	—	375,8	375,8	375,8
CE	293,5	293,5	—	—	—	—	—	—	—	—	293,5	293,5	293,5
DF	27,6	27,6	—	—	—	—	—	—	—	—	27,6	27,6	27,6
ES	60,0	60,0	—	—	—	—	—	—	—	—	60,0	60,0	60,0
GO	—	—	113,7	113,7	—	—	—	—	—	—	113,7	113,7	113,7
MA	288,7	288,7	—	—	—	—	—	—	—	—	288,7	288,7	288,7
MG	178,2	178,2	—	—	—	—	—	—	—	—	178,2	178,2	178,2
MS	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
MT	92,3	92,3	—	—	—	—	—	—	—	—	92,3	92,3	92,3
PA	244,5	244,5	—	—	—	—	—	—	—	—	244,5	244,5	244,5

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

UF/Ano/ Condição	2009		2010		2011		2012		2013		TOTAL		
	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Desemb.
PB	191,6	191,6	—	—	—	—	—	—	—	—	191,6	191,6	191,6
PE	276,0	276,0	—	—	—	—	—	—	—	—	276,0	276,0	276,0
PI	172,9	172,9	—	—	—	—	—	—	—	—	172,9	172,9	172,9
PR	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
RJ	61,1	61,1	—	—	—	—	—	—	—	—	61,1	61,1	61,1
RN	167,1	167,1	—	—	—	—	—	—	—	—	167,1	167,1	167,1
RO	—	—	112,6	112,6	—	—	—	—	—	—	112,6	112,6	112,6
RR	99,2	99,2	—	—	—	—	—	—	—	—	99,2	99,2	99,2
RS	—	—	—	—	94,2	94,2	—	—	—	—	94,2	94,2	94,2
SC	51,2	51,2	—	—	—	—	—	—	—	—	51,2	51,2	51,2
SE	166,2	166,2	—	—	—	—	—	—	—	—	166,2	166,2	166,2
SP	40,0	40,0	—	—	—	—	—	—	—	—	40,0	40,0	40,0
TO	173,6	173,6	—	—	—	—	—	—	—	—	173,6	173,6	173,6
TOTAL	3.161,2	3.161,2	409,6	409,6	94,2	94,2	—	—	—	—	3.665,0	3.665,0	3.665,0

Fonte: BNDES. Elaboração dos autores

Nota: contrat. = contratado; e desemb. = desembolsado.

O PEF I teve seus desembolsos concentrados no ano de 2009, totalizando 86,25% dos recursos do Programa liberados neste ano, tendo apenas os Estados da Bahia, de Goiás e de Roraima recebido recursos no ano seguinte; 11,18% dos recursos totais do PEF I. No ano de 2011, apenas o Rio Grande do Sul captou recursos do PEF I, referente a 2,57% da totalidade de recursos do Programa. Destaca-se que o PEF I desembolsou todo o recurso contratado.

O PEF II, como já comentado na seção específica, concentrou seus contratos no decorrer do ano de 2010, ano em que 17 estados assinaram seus contratos e tornaram-se elegíveis para, efetivamente, receber esses recursos, os quais foram desembolsados de maneira diluída entre o ano de 2010 (R\$ 2,9 bilhões) e 2011 (R\$ 1,4 bilhão). Os recursos desembolsados em 2010 representaram 51,5% do total do Programa. Em 2009,

foram desembolsados 10,74%; em 2011, foram 25,62%; em 2012, mais 10,79%; e em 2013, o restante, isto é, 1,34%.

Tabela 11. Recursos totais do PEF II – R\$ milhões correntes (2009-2013)

UF/Ano/ Contingão	2009		2010		2011		2012		2013		TOTAL		
	Contrat.	Desemb.	Desemb.										
AC	205,3	46,0	—	159,3	—	—	—	—	—	—	205,3	205,3	205,3
AL	249,6	124,8	—	64,7	—	42,4	—	17,7	—	—	249,6	249,6	249,6
AM	167,4	—	—	165,3	—	2,1	—	—	—	—	167,4	167,4	167,4
AP	—	—	204,7	15,9	—	85,3	—	103,5	—	—	204,7	204,7	204,7
BA	—	—	563,8	263,4	—	250,0	—	50,3	—	—	563,8	563,8	563,8
CE	—	—	440,2	220,0	—	190,0	—	30,2	—	—	440,2	440,2	440,2
DF	—	—	—	—	—	—	41,4	18,3	—	—	41,4	41,4	18,3
ES	—	—	90,0	45,0	—	45,0	—	—	—	—	90,0	90,0	90,0
GO	—	—	170,6	84,8	—	60,4	—	25,4	—	—	170,6	170,6	170,6
MA	—	—	433,1	216,5	—	83,0	—	133,5	—	—	433,1	433,1	433,1
MG	—	—	267,3	203,0	—	64,3	—	—	—	—	267,3	267,3	267,3
MS	—	—	79,9	32,5	—	37,4	—	7,6	—	—	79,9	79,9	77,5
MT	—	—	138,5	138,5	—	—	—	—	—	—	138,5	138,5	138,5
PA	—	—	366,7	275,0	—	—	—	—	—	23,1	366,7	366,7	298,2
PB	—	—	287,3	—	—	99,8	—	141,2	—	25,4	287,3	287,3	266,4
PE	414,0	207,0	—	207,0	—	—	—	—	—	—	414,0	414,0	414,0
PI	259,2	129,6	—	129,6	—	—	—	—	—	—	259,2	259,2	259,2
PR	—	—	—	—	—	—	157,8	—	—	—	157,8	157,8	—
RJ	91,7	91,7	—	—	—	—	—	—	—	—	91,7	91,7	91,7
RN	—	—	250,7	166,1	—	84,6	—	—	—	—	250,7	250,7	250,7

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

UF/Ano/ Condição	2009		2010		2011		2012		2013		TOTAL		
	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Contrat.	Desemb.	Desemb.
RO	—	—	—	—	168,9	—	—	13,9	—	26,4	168,9	168,9	40,3
RR	—	—	148,5	74,2	—	74,2	—	—	—	—	148,5	148,5	148,5
RS	—	—	—	—	139,5	139,5	—	—	—	—	139,5	139,5	139,5
SC	—	—	76,8	38,4	—	21,8	—	15,0	—	—	76,8	76,8	75,2
SE	—	—	249,3	249,3	—	—	—	—	—	—	249,3	249,3	249,3
SP	—	—	60,0	—	—	60,0	—	—	—	—	60,0	60,0	60,0
TO	—	—	260,4	125,4	—	89,8	—	45,2	—	—	260,4	260,4	260,4
TOTAL	1.387,2	599,1	4.087,8	2.873,9	308,4	1.429,6	199,2	601,9	—	74,9	5.982,6	5.982,6	5.579,5

Fonte: BNDES. Elaboração dos autores

Nota: contrat. = contratado; e desemb. = desembolsado.

Ressalte-se que, em relação à previsão inicial do PEF II, de desembolsos da ordem de R\$ 6,0 bilhões, existem cerca de R\$ 403,0 milhões ainda não repassados aos estados e ao DF. O BNDES não informou se esse montante ainda será disponibilizado.

APÊNDICE 2

No que tange ao volume de operações de crédito contratados pelos estados e pelo DF, a Tabela 12 mostra uma trajetória com tendência de redução nos níveis médios de endividamento desde o ano 2000, quando foi publicada a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tabela 12. Nível de endividamento dos estados brasileiros – relação DCL/RCL

Estado	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
ACRE	1,04	0,83	0,73	0,68	0,62	0,45	0,52	0,41	0,28	0,37	0,54	0,50	0,58
ALAGOAS	2,23	1,78	2,36	2,77	2,64	2,25	2,22	2,00	1,97	1,81	1,62	1,48	1,50
AMAZONAS	1,00	0,69	0,67	0,56	0,45	0,37	0,33	0,19	0,13	0,24	0,27	0,19	0,15
AMAPÁ	0,05	0,05	0,28	0,28	0,23	0,11	0,11	0,10	0,04	0,11	0,18	0,12	0,18
BAHIA	1,64	1,71	1,82	1,63	1,42	1,17	1,02	0,82	0,72	0,63	0,52	0,46	0,49
CEARÁ	0,87	0,94	1,18	1,06	0,92	0,73	0,60	0,38	0,24	0,17	0,28	0,29	0,28
DISTRITO FEDERAL	0,36	0,35	0,40	0,36	0,28	0,35	0,33	0,19	0,16	0,17	0,18	0,16	0,10
ESPÍRITO SANTO	0,98	0,83	1,16	1,02	0,73	0,44	0,34	0,19	0,10	0,08	0,17	0,14	0,15
GOIÁS	3,13	2,81	2,77	2,40	2,21	1,85	1,82	1,61	1,40	1,28	1,30	1,01	1,02
MARANHÃO	2,58	2,10	2,73	2,22	1,74	1,33	1,15	0,91	0,74	0,68	0,64	0,47	0,41
MINAS GERAIS	1,41	2,34	2,63	2,43	2,24	2,03	1,89	1,88	1,76	1,79	1,82	1,82	1,75
MATO GROSSO DO SUL	3,10	2,94	3,10	2,67	2,33	2,01	1,81	1,48	1,15	1,15	1,20	1,13	1,05
MATO GROSSO	2,50	1,97	1,59	1,76	1,30	1,11	1,10	0,94	0,70	0,54	0,55	0,40	0,30
PARÁ	0,57	0,63	0,67	0,61	0,60	0,46	0,44	0,35	0,28	0,24	0,29	0,19	0,11
PARAÍBA	1,53	1,10	1,42	1,17	1,08	0,89	0,76	0,60	0,48	0,34	0,36	0,25	0,26
PERNAMBUCO	0,86	1,12	1,25	1,17	1,04	0,83	0,67	0,53	0,42	0,43	0,38	0,39	0,46
PIAUÍ	1,73	1,74	1,64	1,52	1,42	1,09	0,85	0,78	0,60	0,60	0,54	0,57	0,50
PARANÁ	1,29	1,34	1,24	1,05	1,08	1,29	1,26	1,16	1,19	1,12	0,89	0,76	0,60
RIO DE JANEIRO	2,07	1,90	2,35	2,01	2,04	1,90	1,72	1,73	1,60	1,63	1,56	1,46	1,65
RIO GRANDE DO NORTE	0,71	0,54	0,65	0,53	0,38	0,32	0,26	0,22	0,19	0,17	0,20	0,13	0,11
RONDÔNIA	1,11	1,05	1,45	1,21	1,03	0,85	0,72	0,64	0,50	0,53	0,54	0,50	0,45

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Estado	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
RORAIMA	0,31	0,28	0,35	0,43	0,04	0,15	0,10	-0,13	-0,13	0,31	0,04	-0,10	0,20
RIO GRANDE DO SUL	2,66	2,51	2,79	2,80	2,83	2,58	2,53	2,54	2,34	2,20	2,14	2,14	2,18
SANTA CATARINA	1,83	1,45	1,95	1,67	1,64	1,19	1,09	0,90	0,77	0,61	0,63	0,46	0,41
SERGIPE	0,88	0,78	0,73	0,68	0,65	0,45	0,57	0,42	0,22	0,27	0,33	0,43	0,53
SÃO PAULO	1,93	1,97	2,27	2,24	2,23	1,97	1,89	1,71	1,63	1,50	1,53	1,46	1,54
TOCANTINS	0,35	0,27	0,37	0,26	0,35	0,14	0,13	0,08	0,10	0,11	0,16	0,21	0,21
Média	1,43	1,33	1,50	1,38	1,24	1,05	0,97	0,84	0,73	0,71	0,70	0,63	0,64

Fonte: Tesouro Nacional. Elaboração dos autores

Notas:

1. A referência Brasil – média geral representa a média estadual calculada tomando por base a relação: montante total da dívida consolidada líquida sobre o total da receita corrente líquida para cada exercício.
2. Relatórios fiscais homologados no SISTN em cumprimento à Portaria STN n. 683/2011 e relatórios fiscais disponibilizados na internet ou encaminhados pelos estados.

Naquele momento, a relação Dívida Consolidada Líquida sobre Receita Corrente Líquida (DCL/RCL) dos estados brasileiros encontrava-se no patamar médio de 1,70, tendo alcançado seu valor máximo de 1,95 em 2002, o que pode ser explicado pelos efeitos da crise cambial sobre o IGP-DI (indexador dos contratos de refinanciamento com a União). Em seguida, por meio do esforço dos estados e da parcimônia fiscal do governo federal houve uma trajetória de queda, estabilizada na média de 1,05 em 2012.

Cabe notar que nos anos modais da crise financeira (2008 e 2009) a relação DCL/RCL média dos estados brasileiros alcançou os valores de 1,19 e 1,13, respectivamente, insistindo em uma tendência de queda. Salienta-se que, pela primeira vez desde a criação do IGP-DI nos anos 1940, esse indicador apresentou variação negativa de 1,44% em 2009, colaborando com melhoria da relação.

Vale relembrar que, em virtude da necessidade de se estimular rapidamente a economia e manter em melhor nível os investimentos públicos, o PEF foi concebido sem a imposição de condições leoninas nem exigência de projetos de trabalho mais elaborados e detalhados, como forma de viabilizar a disponibilização dos recursos com a maior rapidez possível. Todavia, essa rapidez não atendeu criteriosamente às regras da Resolução do Senado 40/2001, pois, como vimos na Tabela 12, o Estado do Rio Grande do Sul, o único em que a dívida fundada extrapolava a receita corrente líquida em 200%, também conseguiu a contratação do PEF. Constatações desse tipo reforçam o argumento debatido ao longo do capítulo 3 de que o PEF não foi apenas

um instrumento para superação da crise citada, mas também uma maneira cômoda de compensar as perdas financeiras sofridas pelos estados nas receitas de transferência por conta das políticas de desoneração colocadas em prática pelo governo federal.

Nesse contexto, a solução proposta pelo governo federal tinha a intenção de compensar as perdas de receitas e manter a trajetória crescente do investimento público a fim de amenizar os efeitos da crise. A situação era favorável do ponto de vista do nível de endividamento, pois a relação DCL/RCL dos estados respeitava o limite previsto pela Resolução n. 40/2001. Portanto, o ambiente foi identificado como propício ao lançamento do PEF.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS – FFEB
NÚCLEO 5 – QUALIDADE DO GASTO E TRANSPARÊNCIA
DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

Escola de Administração Fazendária – Esaf

AVALIAÇÃO DOS PLANOS PLURIANUAIS DOS ESTADOS
SOB A ÓTICA DA QUALIDADE DOS INDICADORES DE
EDUCAÇÃO BÁSICA EXISTENTES

Clóvis Coelho Machado

Sefaz/SC

Graziela Luiza Meinheim

Sefaz/SC

Pedro Bastos Carneiro da Cunha

Sefaz/RJ

Viviane Miranda Silva do Nascimento

Sefaz/RJ

Coordenador/orientador:

Oliveira Alves Pereira Filho

Analista de Planejamento e Orçamento Federal

Mestre em Economia do Setor Público pela UnB

oliveira.ap.filho@gmail.com



RESUMO

A Constituição de 1988 estabeleceu que a gestão pública orientar-se-ia por meio de três novos instrumentos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O PPA constitui-se no instrumento de planejamento de médio prazo e foi criado com o objetivo de assegurar a existência e a continuidade das ações do governo. Contudo, a gestão eficiente dos gastos públicos pressupõe a definição clara de objetivos, metas e indicadores de desempenho para cada um dos programas criados, bem como seu acompanhamento sistemático. Para que se tenha êxito na solução das demandas identificadas não basta simplesmente definir planos, programas e projetos e inseri-los no orçamento. Nesse sentido, os indicadores de desempenho contribuem para conferir maior clareza sobre o que se deseja alcançar com certo programa de governo e sobre o que as organizações públicas e os programas devem entregar ou produzir. Auxiliam também na promoção da transparência, na prestação de contas e no controle social, na medida em que disponibilizam informações à sociedade, que, por intermédio desses indicadores, pode monitorar as ações oriundas do planejamento governamental. Desse modo, este estudo visa a investigar, com auxílio da técnica de conteúdo, os indicadores relacionados à educação básica contidos nos Planos Plurianuais do período 2012-2015 dos 26 estados brasileiros e do Distrito Federal. Os resultados apontam que 25,93% do universo pesquisado não definiu em seu PPA para 2012 a 2015 indicadores de monitoramento dos programas de educação básica. Dos estados que estabeleceram indicadores, pode-se observar que não existe um modelo padrão para a definição dos indicadores para o monitoramento dos programas de educação básica. Esse fato decorre, dentre outros motivos, da particularidade da conjuntura socioeconômica de cada estado e das prioridades fixadas nas políticas públicas definidas pelos respectivos governos. Como limitação, tem-se o fato de que este trabalho considerou somente as informações contidas nos PPAs divulgados pelos entes, sem levar em conta outros indicadores internos dos estados e do Distrito Federal. Assim, cabe a estudos complementares investigar a utilização de indicadores de desempenho que, porventura, não sejam divulgados à sociedade, mas contribuam para o monitoramento do planejamento governamental.

Palavras-chave: Gasto público. Indicadores de desempenho.
Planejamento governamental.

ABSTRACT

According to the Brazilian Constitution public management guidance should take hand of three instruments: the pluriannual plan (PPA), the law setting budgetary directives (LDO), and the annual budget law (LOA). The PPA is a medium-term plan created to ensure governmental actions and its continuity. However, in order to be successful in addressing the identified demands not simply just in setting plans, programs and projects and enter them in the budget, the efficient management of public spending requires clear definition of objectives, targets and performance indicators of programs created, as well as its systematic monitoring. Performance indicators contribute to the clarity of actions perceived by governments and help show actions and services that governments should do or deliver. In addition, may also help promote transparency, accountability and social control, to the extent that they provide information to citizens. Those, on their turn can make use of rankings to monitor governmental performance. This paper investigates data of the Basic Education indicators of the PPA of the 26 Brazilian States and the Federal District for the period 2012-2015. Results point out that 25.93% of the surveyed universe did not set indicators of basic education programs. Among the states that could have set performance rankings, no methods have been adopted regarding the monitoring of these programs. This basically is due to the particular socio-economic environment of each state, as well as to the priorities established by each government. This study faced limits imposed by the fact that it has considered only information available in the PPAs disclosed by the entities under analysis, having left aside additional data of the states and the Federal District. But future studies could well examine performance indicators unknown by citizens which may also help monitor governmental planning.

Keywords: Public spending. Performance indicators. Government planning.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO, 649

2 METODOLOGIA, 651

3 LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO, 654

3.1 A evolução do planejamento no governo federal e a Nova Gestão Pública, 654

3.2 Taxonomia de indicadores, 660

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS, 663

4.1 Qualidade dos indicadores, 672

5 CONCLUSÃO, 674

REFERÊNCIAS, 676

APÊNDICE, 680

ANEXO, 690

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1. Ciclo de gestão do PPA, 658
- Figura 2. Distribuição dos indicadores de acordo com as regiões do país, 665
- Figura 3. Padrão de comparação (fonte) dos indicadores, 667
- Figura 4. Distribuição dos indicadores de acordo com a análise de desempenho, 669
- Figura 5. Distribuição dos indicadores de acordo com a complexidade, 670
- Figura 6. Distribuição dos indicadores de acordo com as fases do ciclo de gestão de políticas públicas, 672

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1. Critérios para classificação dos indicadores por desempenho, 653
- Quadro 2. Critérios para classificação dos indicadores por complexidade, 654
- Quadro 3. Critérios para classificação dos indicadores por desempenho, 654

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Quantidade de indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013, 664
- Tabela 2. Componentes básicos dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013, 666
- Tabela 3. Classificação por desempenho dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013, 668
- Tabela 4. Classificação por complexidade dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013, 669
- Tabela 5. Classificação por fases do ciclo de gestão de políticas públicas dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013, 671

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 criou um conjunto de normas para regulamentar o processo orçamentário dos entes federados, com o estabelecimento dos seguintes instrumentos legais: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Em relação ao PPA, objeto deste estudo, sua concepção apoia-se nas definições das diretrizes, das metas e dos objetivos, nos quais a administração pública incrementa ações voltadas ao desenvolvimento do país.

De acordo com Sanchez (2003), o PPA constitui-se no instrumento de planejamento de médio prazo e foi criado com o objetivo de assegurar a existência e a continuidade das ações do governo.

Conforme definem Albuquerque, Medeiros e Silva (2006), o PPA é o instrumento legal de planejamento de maior alcance temporal no estabelecimento das prioridades e no direcionamento das ações do governo.

Nesse sentido, Mafra (2007) destaca que não basta a definição de planos, programas e projetos e sua inserção no orçamento para que se possa obter automaticamente como resultado a solução das demandas identificadas. A gestão eficiente dos gastos públicos pressupõe, ainda, a definição clara de objetivos, metas e indicadores de desempenho para cada um dos programas criados, bem como seu acompanhamento sistemático.

Dessa forma, a medição dos resultados das operações realizadas pelo governo é essencial. Uma vez que os objetivos são definidos no orçamento, é necessário que exista um sistema que mensure o andamento dos trabalhos e o grau de alcance das metas definidas.

Nesse contexto, a utilização de indicadores relacionados aos programas sociais tem ganhado cada vez mais espaço e servido de instrumento para balizar a distribuição de recursos, caminhando para consolidar-se em ferramenta de monitoramento da política pública e em critério de alocação do gasto público.

No que tange à avaliação, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, visando a contribuir para a disseminação de boas práticas de construção e implementação de indicadores no âmbito do governo federal, publicou o guia denominado *Indicadores – orientações básicas aplicadas à gestão pública* (BRASIL, 2012), no qual

assevera que o uso de indicadores nas políticas públicas é tradicionalmente vinculado às etapas de monitoramento e avaliação. As informações demandadas e os indicadores utilizados precisam estar adequados a diferentes fases e tipos de cada política, como também aos diferentes atores que interagem com ela.

Na gestão pública, os indicadores são instrumentos que contribuem para identificar e medir aspectos relacionados a um determinado fenômeno decorrente da ação ou da omissão do Estado. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável, um aspecto da realidade dada (situação social) ou construída (ação), tornando operacional sua observação e avaliação.

Em virtude da imensa gama de programas existentes nos PPAs, passíveis de terem indicadores, optou-se por avaliar os indicadores de educação básica para melhor delimitação da pesquisa. Isso porque, dentre as demandas sociais, entende-se que a educação é a que exerce um papel estratégico na transformação social do país.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), em comunicado no qual apresenta uma análise sobre a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios 2009, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – PNAD/IBGE (BRASIL, 2010), assevera que a educação, tendo como uma de suas formas de atuação mais importantes a escolarização, é um fator capaz de desenvolver nos indivíduos suas potencialidades, ao permitir o “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”, como previsto na Constituição de 1988. Quando disseminada de forma universal e com boa qualidade, é um dos mais importantes mecanismos para a promoção de oportunidades entre membros de um país. É também um fator fundamental para o progresso de uma coletividade e fator preponderante no desenvolvimento econômico e social.

Ainda segundo o Ipea em seu comunicado, no Brasil, assim como nos países mais desenvolvidos, a educação é parte integrante das políticas sociais e parte do núcleo do sistema de promoção social por sua capacidade de ampliar as oportunidades e os resultados para os indivíduos e as famílias, além de ser elemento estratégico para o desenvolvimento econômico, por isso absorve grande quantidade de recursos públicos.

Os problemas enfrentados na educação brasileira extrapolam os limites da sala de aula. O baixo desempenho se deve a uma combinação de falhas de educadores, governantes e famílias, caracterizadas por insuficiência de recursos, gestão ineficiente e a pouca cobrança social por resultados.

Contudo, especialistas em educação como Machado (2007) sustentam que não basta direcionar mais recursos ao sistema educacional brasileiro, uma vez que uma das maiores dificuldades do país é como aplicar bem os recursos disponíveis, pois não se trata apenas de uma carência de investimentos, como muitas análises costumam inferir.

Assim, considerando esse cenário, este estudo tem como objetivo avaliar os PPAs estaduais do período 2012-2015, analisando os indicadores de educação básica, com vistas a verificar a utilização destes para uma gestão voltada para resultado, a examinar a taxonomia e os atributos desses indicadores, a analisar se aqueles presentes no PPA de cada estado possuem características que proporcionem maior transparência, por meio da verificação dos componentes básicos citados na metodologia como meta, fórmula e fonte, dentre outros. Dessa forma, procura-se verificar se os indicadores estão em conformidade com a literatura pertinente à Nova Gestão Pública e à gestão por resultados, gerando assim uma melhor aplicação dos recursos públicos e, conseqüentemente, uma melhor gestão dos gastos.

Este trabalho está estruturado em seis capítulos. Além desta introdução, o segundo capítulo descreve a metodologia da pesquisa e os procedimentos utilizados para coleta de dados. O terceiro capítulo apresenta o referencial teórico e os principais conceitos que serviram de base para a realização da pesquisa. O quarto capítulo apresenta, descreve e analisa os indicadores no tocante aos seus componentes básicos e à classificação de desempenho, complexidade e de implantação do fluxo de gestão de políticas públicas. O sexto e último capítulo apresenta as conclusões decorrentes do trabalho. Há, por fim, um Apêndice e um Anexo: no primeiro constam as análises descritivas obtidas na página web de cada estado da Federação e, no segundo, a relação completa de Indicadores dos Programas de Educação Básica dos Estados – PPA 2012-2015.

2 METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentadas as características da pesquisa, a população a ser investigada e os procedimentos de coleta e análise de dados. A metodologia descreve como o trabalho será realizado.

Para Fachin (2002), método é um instrumento de conhecimento que proporciona aos pesquisadores orientação para facilitar e planejar uma pesquisa, formular hipóteses, coordenar investigações, realizar experiências e interpretar resultados. Na concepção de Kerlinger (1980), metodologia é um termo geral que significa a maneira de fazer as coisas para propósitos diferentes.

Sendo assim, esta pesquisa classifica-se, em relação aos objetivos, como descritiva. As pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno (GIL, 1999; VERGARA, 2003).

Quanto aos procedimentos adotados, classifica-se em bibliográfica e documental, pois, para atingir o propósito do trabalho, foram reunidas informações oriundas de pesquisas pretéritas, bem como coletados dados referentes aos indicadores da educação básica contidos nos PPAs dos estados e do Distrito Federal.

Silva e Grigolo (2002) definem que a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Gil (2008) acredita que esta se baseia em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

O universo da pesquisa compreende os 26 estados brasileiros e o Distrito Federal e busca investigar os indicadores relacionados à educação básica contidos nos Planos Plurianuais 2012-2015. A escolha desse período é justificada em razão da proximidade temporal, pois são os PPAs mais recentes disponíveis e portanto os mais representativos do atual contexto da educação básica no Brasil.

A base de dados utilizada nesta pesquisa tem como fonte primária as informações disponíveis no PPA. Assim, os dados foram coletados no *site* dos estados e do Distrito Federal. Após a coleta dos dados, realizada durante os meses de agosto e setembro de 2013, estes foram tabulados e analisados com auxílio do MS Excel, considerando-se para coleta de dados as seguintes variáveis:

- (V_1) descrição dos indicadores;
- (V_2) medida: grandeza qualitativa ou quantitativa que permite classificar as características, os resultados e as consequências dos produtos, dos processos ou dos sistemas;
- (V_3) fórmula: padrão matemático que expressa a forma de realização do cálculo;
- (V_4) índice: valor de um indicador em determinado momento;
- (V_5) padrão de comparação: índice arbitrário e aceitável para uma avaliação comparativa de padrão de cumprimento; e
- (V_6) meta: índice (número) orientado por um indicador em relação a um padrão de comparação a ser alcançado durante certo período.

Após a coleta de dados, procedeu-se à análise, que foi realizada com auxílio da técnica de análise de conteúdo, descrita por Bardin (2009) como a análise temática ou categórica, que consiste na decomposição de textos em unidades e, depois, na classificação por reagrupamento. Segundo Collis e Hussey (2005), a análise de conteúdo é um método ou maneira de converter sistematicamente texto em variáveis numéricas para a análise dos dados.

Cabe ressaltar que para analisar os dados coletados utilizou-se uma abordagem qualitativa e quantitativa do problema, com ênfase em frequências relativas e absolutas dos resultados.

Para desenvolver a análise de conteúdo da taxonomia dos indicadores encontrados, optou-se por utilizar como parâmetro as diretrizes do *Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores*, da Secretaria de Gestão Pública (BRASIL, 2009), e do *Guia metodológico de indicadores de programas*, de autoria do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (BRASIL, 2010), por se entender que o referido material estava disponível a todos os atores envolvidos. Desse modo, os indicadores foram agrupados em categorias, de acordo com a classificação por desempenho, complexidade e aplicação nas fases do ciclo de gestão das políticas públicas, conforme os critérios estabelecidos nos Quadros 1, 2 e 3:

Quadro 1. Critérios para classificação dos indicadores por desempenho

Classificação dos indicadores por desempenho	
Classificação	Critério
Efetividade	Mensura os impactos gerados pelos produtos/serviços, processos ou projetos.
Eficácia	Mensura a quantidade e a qualidade de produtos e serviços entregues ao usuário.
Eficiência	Mensura a relação entre os produtos/serviços gerados (<i>outputs</i>) com os insumos gerados, relacionando o que foi entregue e o que foi consumido de recursos, usualmente sob a forma de custos ou produtividade.

Fonte: elaboração dos autores com base na metodologia de Brasil (2009)

Quadro 2. Critérios para classificação dos indicadores por complexidade

Classificação dos indicadores por complexidade	
Classificação	Critério
Analíticos	São aqueles que retratam dimensões sociais específicas.
Sintéticos	Também chamados de índices e derivam de operações realizadas com indicadores analíticos.

Fonte: elaboração dos autores com base na metodologia de Brasil (2010)

Quadro 3. Critérios para classificação dos indicadores por desempenho

Classificação dos indicadores por fases do ciclo de gestão de políticas públicas	
Classificação	Critério
Insumos	São indicadores <i>ex-ante</i> facto que têm relação direta com os recursos a serem locados.
Processos	São medidas em curso ou intermediárias que traduzem o esforço empreendido na obtenção dos resultados.
Produtos	Medem o alcance das metas físicas. São medidas <i>ex-post</i> facto que expressam as entregas de produtos ou serviços ao público-alvo do Programa.
Resultados	Essas medidas expressam, direta ou indiretamente, os benefícios no público-alvo decorrentes das ações empreendidas no contexto de um programa.
Impactos	Possuem natureza abrangente e multidimensional, têm relação com a sociedade como um todo e medem os efeitos das estratégias governamentais de médio e longo prazos.

Fonte: elaboração dos autores com base na metodologia de Brasil (2010)

3 LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO

3.1 A evolução do planejamento no governo federal e a Nova Gestão Pública

As diversas crises da economia brasileira no início dos anos 1980 criaram a oportunidade para que se promovesse a reavaliação dos instrumentos de gestão das finanças públicas até então adotados no país. Segundo Albuquerque, Medeiros e Silva (2006), iniciou-se, na ocasião, um longo processo de busca por maior conhecimento quanto às origens das inadequações estruturais da economia, ao passo em que se

desenvolveram diversos esforços para sobrepujar o estado de descontrole que então marcava a gestão das contas públicas no país.

Até meados da década de 1980, a elaboração de estatísticas sobre as contas públicas brasileiras era tarefa praticamente impossível, uma vez que as poucas informações existentes sobre execução orçamentária e financeira eram disponibilizadas com significativa defasagem temporal e com graus de detalhamento inadequados às necessidades de análise.

Assim, surge na Constituição Federal de 1988 uma tentativa de retomada do processo de planejamento: o Plano Plurianual (PPA). O art. 165, § 1º da CF/1988 inovou ao deliberar que o Plano Plurianual (PPA) deve estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes, assim como as relativas aos programas de duração continuada, em períodos de quatro anos (contados a partir do segundo ano de mandato do chefe do Poder Executivo).

A partir dos anos 1990, a administração pública gerencial surge no Brasil seguindo um movimento pela reforma do Estado, que se inicia na década de 1980 nos países anglo-saxões, particularmente nos EUA e na Inglaterra. Se, em seu aspecto inicial, essas reformas indicavam o Estado mínimo, transferindo grande parte da prestação dos serviços públicos ao mercado, sob o argumento de que a alocação dos bens seria nele muito mais eficiente, movimentos futuros passaram a defender sua reconstrução, em busca de um tamanho ideal e eficiente de Estado, diminuindo custos e aumentando a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como favorecido.

A eficiência passou a fazer parte do escopo da Nova Gestão Pública, que, de certo modo, é um modelo para o qual tenderam inquietações, preceitos e objetivos presentes nos modelos anteriores de reforma do Estado. Isto é, de forma geral, no contexto da Nova Gestão Pública encontram-se presentes os objetivos destinados ao alcance do equilíbrio fiscal, foco precípua das reformas gerencialistas, assim como os objetivos de promover maior concorrência política e prover as crescentes necessidades sociais.

Para tanto, tais objetivos devem ser atingidos por meio de uma série de transformações no modelo burocrático de administração e também na forma de inserção do Estado na sociedade e na economia, que almejam a mais democracia e eficiência. No que tange ao modo de inserção, discute-se, e inequivocamente presencia-se em alguns acontecimentos o alargamento do conceito de governo por meio do reconhecimento da existência de estruturas de poder, de produção e de prestação de serviços públicos situadas fora das estruturas formais de governo, caso da sociedade civil organizada e das iniciativas privadas.

Em relação ao modelo de administração das organizações públicas, na década de 1990 originou-se uma série de questionamentos e redefinições, chegando a se falar na superação do modelo burocrático. Entretanto, a administração pública gerencial está sustentada na anterior, da qual mantém, embora flexibilizando, alguns dos seus princípios fundamentais. De acordo com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995), a administração pública deve deslocar a ênfase dos procedimentos (meios) para os resultados (fins).

O paradigma gerencial atual, baseado nos princípios da confiança e da descentralização da decisão, demanda formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções e estímulos à criatividade.

De acordo com Abrúcio (1998), é importante reconhecer que o chamado paradigma gerencial introduziu importantes temas que devem ser harmoniosamente ornamentados àqueles valores: foco no cidadão, apoio dos elementos meritocráticos, flexibilidade e gestão por resultados são aspectos inovadores realçados pelo novo paradigma.

A pesquisa realizada por Cavalcante (2007) mapeou os primeiros PPAs elaborados no governo federal, constituindo o primeiro o do governo Fernando Collor, que teve vigência no período de 1991 a 1995. Isso porque, até meados da década de 1990, as atividades de planejamento de médio e longo prazos não puderam ampliar-se adequadamente dadas as incertezas provocadas pelos altos índices de inflação. Conforme destacam Calmon e Gusso (2002), exclusivamente com o controle da inflação, a partir da implementação do plano de estabilização econômica – Plano Real (1994) – foi possível conceber, de maneira realística, estruturas de planejamento, monitoramento e avaliação da gestão governamental.

Dessa forma, o PPA do período 1996-1999, chamado Brasil em Ação, trouxe como principal atributo o gerenciamento da implementação dos programas e das ações, contendo mecanismos alinhados às contemporâneas práticas de administração, de modo que o planejamento se tornasse um processo duradouro, que não se esgotasse na elaboração do Plano.

Na sequência, o PPA do período 2000-2003, denominado Avança Brasil, introduziu alterações intensas no ciclo de gestão do setor público brasileiro, pois apresentava em seu núcleo um modelo de gestão por resultados fundamentado em programas de governo arquitetados para a solução de dificuldades da sociedade. Além do exercício das práticas de monitoramento e de avaliação, o modelo gerencial adotado previa

também a fixação de metas, a imputação de responsáveis e o uso de indicadores para a aferição dos resultados.

Assim, por gestão por resultados podemos entender o ciclo que se inicia com o estabelecimento dos resultados almejados com base na tradução dos objetivos de governo; prescreve o monitoramento e a avaliação do desempenho da organização ou da política pública com base no atingimento desses resultados; e retroalimenta o sistema de gestão, proporcionando ações corretivas advindas dessa avaliação.

A contribuição almejada do modelo para a ampliação da eficiência da administração pública é bem estabelecida. A transparência dos objetivos, dos resultados e das metas da organização abrandaria os problemas relacionados aos déficits de informação quanto aos fins e deixaria o compartilhamento e o engajamento coletivo em torno dos mesmos objetivos, o que patrocinaria a racionalidade do sistema e da organização. Além disso, ainda admitiria um controle mais concreto sobre o desempenho dos governos pelo cidadão e demais *stakeholders* e sobre o comportamento dos burocratas pelos políticos.

A lógica do ciclo das políticas públicas deve gerir todo processo de planejamento e deverá estar na ratificação dos programas de governo. Um programa governamental irá surgir com o objetivo de solucionar algum problema observado na sociedade. Após a distinção de uma necessidade, precisarão ser elaboradas e confrontadas alternativas até que seja decidido um conjunto de ações, cujos produtos concorram para a melhoria da qualidade de vida da população. Esse conjunto de ações é o que nomeamos programa de governo, que deverá ser executado, monitorado e avaliado para garantir que a ação estatal se aperfeiçoe de forma contínua.

A Figura 1 evidencia a sequência de passos citados, desde a existência de uma demanda específica da sociedade, que levará à elaboração e à execução de um programa de governo, até a avaliação dos resultados da ação governamental e futura utilização das informações apuradas para a revisão dos planos.

Cada programa será composto por um conjunto de ações empregadas para atingir um objetivo público. Nesse contexto, as ações são intervenções das quais resultam produtos (bens ou serviços) que colaboram para atender ao objetivo, que é a expressão do resultado que se almeja alcançar, ou seja, a modificação da circunstância a qual o programa se propõe transformar.



Fonte: *Manual de elaboração do PPA 2008-2011* (União)

Figura 1. Ciclo de gestão do PPA

A atividade de avaliação de programas governamentais tem aplicações abrangentes e pode ser segmentada com base em diferentes abordagens práticas: monitoramento, auditoria e avaliação.

Neste trabalho decidiu-se focar na atividade de gestão dos indicadores no monitoramento do Plano Plurianual, que consiste em um sistema ininterrupto de verificação da implementação dos programas governamentais fundamentado em apontamentos administrativos e indicadores, que viabiliza a concretização de correções e acertos visando à correção de problemas de gestão identificados.

Os planos, em geral, abordam a busca por uma situação almejada, a ser atingida no futuro, mediante o estabelecimento de metas e medidas para realizá-la.

No caso específico dos planos governamentais, o estabelecimento de políticas públicas e de programas de governo está relacionado à identificação de necessidades da sociedade. Assim, com a verificação de uma deficiência ou de uma oportunidade de melhorar a vida da população, é admissível aos órgãos governamentais determinarem planos de atuação que permitam combater a deficiência ou aproveitar a oportunidade verificada.

Embora a percepção de uma necessidade, por exemplo, possa estar ligada a um alto nível de subjetividade, a ação pública deverá ser pautada, tanto quanto possível, por indicadores objetivos que auxiliem a quantificar e a tornar mais precisa a descrição da conjuntura que se deseja alterar. Uma vez que certa demanda seja apreciada pelo órgão, é preciso formar um plano de ação para atender a população abrangida.

A ação pode ser decomposta em objetivos e metas. O objetivo diz respeito a uma situação esperada, mas sem números que a explicitem e sem prazo de realização; a meta corresponde a um objetivo quantificado e ligado a um prazo.

Nos planos como um todo, embora possam existir objetivos sem descrições precisas, é fundamental que haja também metas, ou seja, objetivos quantificados e com prazos para efetivação. Essa diretriz é apropriada, naturalmente, para a administração pública, cujos programas necessitam definir resultados esperados da forma mais determinada possível, o que abrange o uso de indicadores para o estabelecimento de metas.

A partir do PPA do período de 2004-2007, o Plano Plurianual do governo federal foi sendo aperfeiçoado, visando a se tornar o principal instrumento para a implementação do planejamento nas atividades governamentais de médio e longo prazos.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Silva (2006), essas transformações representaram um enorme passo na atualização dos processos de planejamento e orçamento dos entes federados, trazendo como principal finalidade a busca por uma administração pública menos burocrática e mais gerencial, com efetiva exigência de resultados.

Confirma esse juízo o estudo realizado por Santos (2012), que analisou a implementação das técnicas de monitoramento e de avaliação no âmbito do governo federal no período 2000-2011 e constatou a existência de melhorias no que se refere ao início de uma cultura direcionada ao monitoramento e à avaliação da *performance* governamental.

Entretanto, também foram identificadas durante o período falhas na implementação dessas práticas, que diminuíram a possibilidade de geração de informações de qualidade e inviabilizaram a implantação de um sistema de monitoramento e avaliação efetiva.

Dentre as principais limitações identificadas no estudo de Santos (2012) estão: inconformidade dos indicadores para mensurar os resultados dos programas; problemas na apuração dos indicadores; dificuldades de geração de informações oportunas e confiáveis sobre a melhora dos indicadores de programa; necessidade de capacitação para formulação de indicadores; e falta de relação das informações de resultado nos processos de destinação dos recursos públicos.

Dessa forma, feitas essas considerações, o Plano Plurianual estabelece a principal ferramenta para a implementação do planejamento nas atividades governamentais de médio e longo prazos. O Plano tem um papel de coordenador das ações do governo, podendo subordinar aos seus desígnios todas as iniciativas que não tenham sido previstas no início do processo.

Porém, não basta a definição de planos, programas e projetos e sua inclusão no orçamento para que se possa conseguir automaticamente como resultado a solução das demandas identificadas. A gestão eficiente dos gastos públicos implica, ainda, a fixação clara de objetivos, metas e indicadores de desempenho para cada um dos programas instituídos, bem como seu acompanhamento ordenado, de forma que possam ser procedidos ajustes e corrigidas anomalias, tendendo ao alcance dos objetivos almejados.

Dessa forma, a medição dos resultados das intervenções realizadas pelo governo é basilar. Como o orçamento define os objetivos, é natural que haja um sistema que mensure o curso dos trabalhos e o grau de alcance das metas predefinidas.

A carência de informações que possam auxiliar decisões estratégicas tende a desvincular o processo decisório dos gestores públicos dos objetivos antecipadamente definidos, e os governos passam a agir de forma desnordeada, o que ocasiona desperdício de recursos públicos e perpetuação dos problemas sociais e econômicos vividos pela população. Daí a necessidade de indicadores de qualidade no monitoramento de políticas públicas.

3.2 Taxonomia de indicadores

Embora a taxonomia existente na literatura distinga diversas formas e critérios de classificação de indicadores, com a finalidade de evitar deformidades conceituais, o atual estudo expõe nesta seção apenas a classificação de indicadores segundo Rua (2004) e Jannuzzi (2005) para criar uma maior familiaridade com duas das classificações mais abordadas na literatura.

Segundo Rua (2004), um elemento fundamental na gestão por resultados é a utilização de indicadores de desempenho em todo o ciclo de gestão: planejamento, tomada de decisões, implementação e controle. Nos termos postos pela autora, a seguir são analisados os principais conceitos e características dos diferentes tipos de indicadores de desempenho.

Simplificadamente, os indicadores são medidas que representam ou quantificam um insumo, um resultado, uma característica ou o desempenho de um processo, de um serviço, de um produto ou da organização. Um indicador pode ser simples (advindo de uma única medição) ou composto; direto ou indireto em relação ao atributo medido; específico (atividades ou processos específicos) ou global (resultados almejados pela organização como um todo); e direcionadores (indicam que algo pode ocorrer)

ou resultantes (indicam o que aconteceu). Os indicadores podem ser divididos nos seguintes tipos:

1) Indicadores Estratégicos: informam em que nível a organização se encontra na direção da consecução de sua visão. Traduzem o desempenho em relação aos Objetivos Estratégicos da Organização. São formulados segundo as dimensões e os critérios definidos no Planejamento Estratégico.

2) Indicadores de Processo: representação objetiva de atributos do processo que precisam ser acompanhadas ao longo do tempo para avaliar e aperfeiçoar seu desempenho. Aferem a eficiência e a eficácia dos processos, podendo ser subdivididos conforme descrição a seguir:

2.1) indicadores da Qualidade os indicadores da Qualidade, ou indicadores da Satisfação dos Clientes: aferem como o produto ou o serviço é entendido pelo cliente e a capacidade da ação em atender às condições dos clientes. Podem ser aplicados para um processo ou para uma área de uma organização. Devem ser fundamentados em pesquisa de opinião;

2.2) indicadores de Produtividade: são vinculados à eficiência, estão inseridos nos processos e tratam do emprego dos recursos, originando produtos e serviços. A medição do que ocorre durante os processos e as atividades possibilita identificar problemas e, por conseguinte, preveni-los para que não acarretem prejuízo ao interesse dos clientes. Os indicadores de Produtividade admitem uma avaliação concisa do esforço empregado para originar os produtos e os serviços. Além do mais, devem caminhar em conjunto com os de Qualidade, formando, assim, o equilíbrio imprescindível ao desempenho da organização como um todo;

2.3) indicadores de Capacidade: aferem a capacidade de retorno de um processo por meio da relação entre as saídas produzidas por unidade de tempo.

3) Indicadores de Projetos: são indicadores para acompanhar e aferir a execução de projetos.

Na obra de Jannuzzi (2005) é exposta a distinção dos indicadores quanto à natureza do ente indicado (CARLEY, 1985): se recurso (indicador-insumo), realidade empírica (indicador-produto) ou processo (indicador-processo).

Os indicadores-insumo (*input indicators*) correspondem às medidas associadas à disponibilidade de recursos humanos, financeiros ou equipamentos alocados para um pro-

cesso ou programa que afeta uma das dimensões da realidade social. São caracteristicamente indicadores de alocação de recursos para políticas sociais, por exemplo, o número de leitos hospitalares por mil habitantes, o número de professores por quantidade de estudantes ou, ainda, o gasto monetário *per capita* nas diversas áreas de política social.

Os indicadores-produto (*outcome* ou *output indicators*) são aqueles mais propriamente atrelados às dimensões baseadas na experiência da realidade social, referidos às variáveis resultantes de processos sociais complexos, como a expectativa de vida ao nascer, o volume de crianças fora da escola ou o nível de pobreza. São medidas representativas das condições de vida: saúde, nível de renda da população, indicativas da presença, ausência, avanços ou atrasos das políticas sociais estabelecidas. Enquanto os indicadores-insumo quantificam os recursos disponibilizados nas diferentes políticas sociais, os indicadores-produto retratam os efeitos dessas políticas.

Os indicadores-processo ou fluxo (*throughput indicators*) são indicadores intermediários, que revelam em medidas quantitativas o empenho operacional de alocação de recursos humanos, físicos ou financeiros (indicadores-insumo) para obtenção de melhorias efetivas de bem-estar (indicadores-produto), como é o caso do número de consultas pediátricas por mês, merendas escolares distribuídas diariamente por aluno ou, ainda, homens-hora dedicados a um programa social. Em algumas conjunturas, os indicadores de insumo e processo costumam ser chamados de indicadores de esforço, e os indicadores-produto, de indicadores de resultados.

A diferenciação entre indicadores de estoque e indicadores de *performance* ou fluxo, igualmente, costuma ser empregada no campo da avaliação de políticas sociais. Tal distinção diz respeito à temporalidade do processo considerado: indicador-estoque refere-se à medida de uma definida dimensão social em uma ocasião específica, como, por exemplo, os anos de escolaridade; indicador de *performance* ou fluxo procura abarcar mudanças entre dois momentos distintos, como o aumento dos anos de escolaridade.

Outro sistema de classificação de particular interesse na formulação de políticas, ainda analisado na obra de Jannuzzi (2005), é aquele que distingue os indicadores segundo os três aspectos relevantes da avaliação dos programas sociais: indicadores para avaliação da eficiência dos meios e dos recursos empregados; indicadores para avaliação da eficácia no cumprimento das metas; e indicadores para avaliação da efetividade social do programa, isto é, indicadores para avaliação dos efeitos do programa em termos de justiça social, de contribuição para aumento da sociabilidade e engajamento político, enfim, dos efeitos do programa em termos mais abrangentes de bem-estar para a sociedade (NEPP/UNICAMP, 1999; CARDOSO, 1999).

Dessa forma, a eleição de indicadores sociais para avaliação de políticas depende, ademais de suas qualidades, da finalidade a que se designam. Na hipótese de um modelo de avaliação das políticas públicas, a matriz de indicadores sociais deve ser essencialmente complexa, contemplando indicadores atinentes às diferentes políticas setoriais, às distintas fases do processo de implementação dos programas e aos objetivos a que se destinam. Cada fase do processo de formulação e implementação da política social demanda o emprego de indicadores peculiares, cada qual apresentando elementos e subsídios distintos para o adequado encaminhamento do processo. Na implementação dos programas é necessário avaliar o esforço por meio de indicadores-insumo e indicadores-processo de avaliação da eficiência dos recursos dirigidos. Na avaliação dos programas implementados, os resultados devem ser aferidos por meio de indicadores-produto de diversos tipos, no intuito de medir a eficácia na execução das metas específicas e a efetividade social das soluções sugeridas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a coleta dos dados, que consistiu na identificação dos indicadores vinculados a programas de educação básica contidos nos Planos Plurianuais do período 2012-2015 das 27 Unidades da Federação, procedeu-se à tabulação destes, com vistas a possibilitar a análise quantitativa e qualitativa, conforme descrito na metodologia, item 3 deste trabalho.

Os indicadores foram agrupados em categorias de acordo com a classificação por desempenho, complexidade e aplicação nas fases do ciclo de gestão das políticas públicas. Também se buscou identificar as temáticas abordadas na descrição dos indicadores e descrever as principais características dos dados coletados por ente da Federação.¹

A primeira constatação possível é de que vinte das 27 Unidades da Federação, ou seja, 74,07% disponibilizaram nos seus PPAs indicadores para educação básica. Os Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Mato Grosso do Sul, de Pernambuco, do Rio de Janeiro, do Rio Grande do Norte e de Roraima não definiram indicadores para acompanhamento dos programas de educação básica nos PPAs do período 2012-2015.

1 Além da análise apresentada nesta seção, há ainda as informações constantes do Apêndice e do Anexo. No primeiro constam as análises descritivas detalhadas por estado da Federação, ao passo que o segundo elenca todos os indicadores avaliados por este estudo com marcações específicas para cada um dos critérios abordados.

Ao analisar os PPAs dos estados que estabeleceram indicadores, pode-se observar que não existe um modelo padrão para a definição dos indicadores a serem utilizados no monitoramento dos programas de educação básica dos Planos Plurianuais, o que dificulta um pouco o trabalho de análise comparativa. Esse fato decorre, dentre outros motivos, da particularidade da conjuntura socioeconômica de cada estado, além dos interesses das políticas públicas definidas pelos respectivos governos.

Dos estados que apresentaram indicadores (vinte), observa-se uma média de 8,45 indicadores no acompanhamento das ações em educação básica, porém verificam-se grandes disparidades como o Estado de Roraima, com apenas um indicador, e o Distrito Federal, que utiliza 23 indicadores.

Apenas seis estados apresentam mais do que dez indicadores nessa área. Essa informação sugere que há pouca preocupação dos estados em elaborar uma gama de indicadores que venham a englobar todas as ações em educação básica.

Tabela 1. Quantidade de indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013

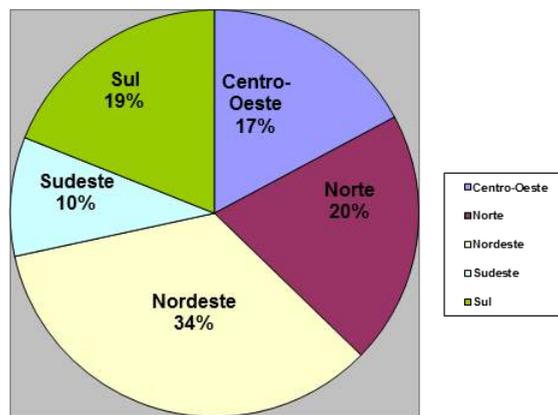
Estados	Quantidade de indicadores	Frequência relativa em relação ao total de indicadores
AC	4	2,37
AL	4	2,37
AM	4	2,37
AP	6	3,55
BA	7	4,14
CE	19	11,24
DF	23	13,61
MA	3	1,78
MG	13	7,69
MT	6	3,55
PA	4	2,37
PB	7	4,14
PI	6	3,55
PR	6	3,55
RO	1	0,59
RS	20	11,83

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Estados	Quantidade de indicadores	Frequência relativa em relação ao total de indicadores
SC	6	3,55
SE	12	7,10
SP	3	1,78
TO	15	8,87
Total	169	100

Fonte: elaboração dos autores



Fonte: elaboração dos autores

Figura 2. Distribuição dos indicadores de acordo com as regiões do país²

Ao analisar os componentes básicos, infere-se que em 135 indicadores (79,88%) foi informada a unidade de medida adotada, que é a grandeza qualitativa ou quantitativa que permite classificar os indicadores, e em 12 estados³ esse componente está presente em 100% dos indicadores.

Em relação à fórmula de cálculo dos indicadores, apenas dois estados (Alagoas e Bahia) a informaram, porém não em todos os seus indicadores. A Bahia apresenta em quatro dos sete, e Alagoas, em um dos quatro indicadores. A apresentação da fórmula de cálculo dos indicadores é extremamente importante, principalmente quando

2 Há de se ponderar que as Regiões Norte e Nordeste, pelo fato de possuírem um número maior de estados, acabam concentrando também um número maior de indicadores.

3 DF, CE, BA, RO, RS, AM, PR, SE, TO, PA, MT e PB.

se trata de indicadores elaborados por fontes internas, com vistas a não comprometer a confiabilidade destes.

Quanto a este quesito (fonte), verifica-se que 92 indicadores (54,44%) utilizam como padrão de comparação fontes internas. Porém, apenas Bahia e Alagoas citam suas fórmulas, o que indica uma menor qualidade nos indicadores dos demais estados que utilizam esse tipo de fonte. Em 63 indicadores (37,28%) são utilizadas fontes externas, o que proporciona maior confiabilidade para os indicadores desses estados. Nos restantes 14 (8,28%) existe uma combinação entre fontes internas e externas.

Verifica-se que em 150 indicadores (88,76%) existe a informação sobre os índices que servem de ponto de partida para o monitoramento (índice recente). De todos os estados, apenas o Amapá não os informa em seu PPA 2012-2015; Minas Gerais os informa em apenas dois dos 13 indicadores; e o Distrito Federal, em 21 dos 23 indicadores.

Um dos principais componentes, a meta que se deseja alcançar ao final do período do plano, é definida em 95 indicadores (56,21%), estando presente na totalidade dos indicadores em 11⁴ dos 19 estados, e em Minas Gerais, em dois dos 13 indicadores.

Tabela 2. Componentes básicos dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013

Estados	Quantidade de indicadores	Medida	Fórmula	Índice (recente)	Meta	Padrão de comparação (fonte)		
						Interna	Externa	Interna + externa
AC	4	1	—	4	—	—	4	—
AL	4	3	1	4	4	1	3	—
AM	4	4	—	4	4	1	3	—
AP	6	5	—	—	—	4	2	—
BA	7	7	4	7	7	4	3	—
CE	19	19	—	19	—	19	—	—
DF	23	23	—	21	23	9	6	8
MA	3	—	—	3	—	—	—	3
MG	13	2	—	2	2	13	—	—
MT	6	6	—	6	6	6	—	—

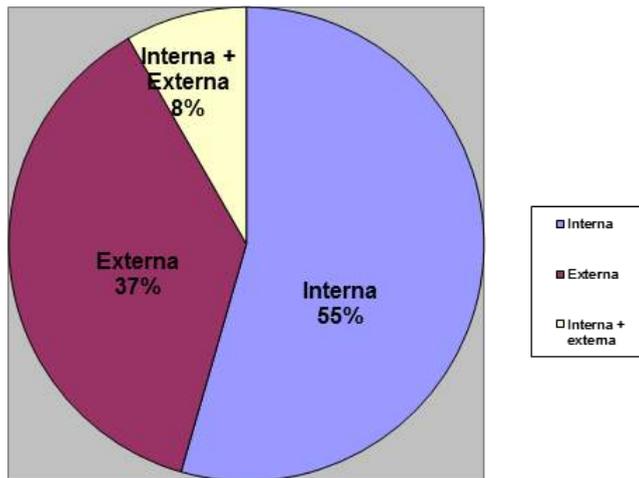
CONTINUA ▶

4 DF, BA, RO, RS, AL, AM, PR, SP, TO, PA e MT.

CONTINUAÇÃO ▶

Estados	Quantidade de indicadores	Medida	Fórmula	Índice (recente)	Meta	Padrão de comparação (fonte)		
						Interna	Externa	Interna + externa
PA	4	4	—	4	4	—	4	—
PB	7	7	—	7	—	—	4	3
PI	6	—	—	6	—	—	6	—
PR	6	6	—	6	6	—	6	—
RO	1	1	—	1	1	—	1	—
RS	20	20	—	20	20	17	3	—
SC	6	—	—	6	—	—	6	—
SE	12	12	—	12	—	—	12	—
SP	3	—	—	3	3	3	—	—
TO	15	15	—	15	15	15	—	—
Total	169	135	5	150	95	92	63	14

Fonte: elaboração dos autores



Fonte: elaboração dos autores

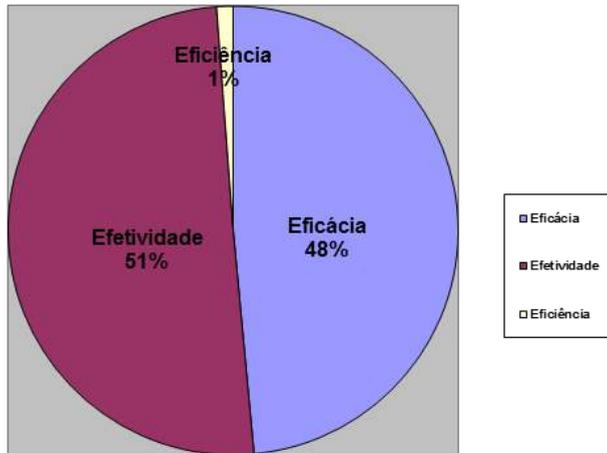
Figura 3. Padrão de comparação (fonte) dos indicadores

Analisando-se os indicadores pela ótica da classificação por desempenho, observa-se que os estados utilizam praticamente apenas indicadores de eficácia (82 ou 48,52%) e efetividade (85 ou 50,30%), demonstrando a preocupação do governo com a qualidade e a quantidade de produtos e serviços ofertados ao cidadão e a mensuração dos impactos gerados com esses produtos, serviços e projetos. Apenas dois indicadores (1,18%) de eficiência foram encontrados dentre os indicadores utilizados pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 3. Classificação por desempenho dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013

Estados	Análise de desempenho		
	Eficácia	Eficiência	Efetividade
AC	3	—	1
AL	4	—	—
AM	4	—	—
AP	3	—	3
BA	—	—	7
CE	7	—	12
DF	21	—	2
MA	—	—	3
MG	7	—	6
MT	—	—	6
PA	4	—	—
PB	—	—	7
PI	3	—	3
PR	6	—	—
RO	—	—	1
RS	4	2	14
SC	2	—	4
SE	9	—	3
SP	—	—	3
TO	5	—	10
Total	82	2	85

Fonte: elaboração dos autores



Fonte: elaboração dos autores

Figura 4. Distribuição dos indicadores de acordo com a análise de desempenho

Quanto à classificação por complexidade, verificou-se que 116 (68,64%) são indicadores analíticos, o que os torna qualitativamente melhores por não sofrerem influência de outras variáveis conjunturais, às quais os indicadores sintéticos estão sujeitos. Quanto aos outros 53 indicadores, que correspondem a 31,36% do total, classificados como sintéticos, observa-se que a maioria está relacionada ao Ideb, o que por certo aspecto é favorável à comparação entre os estados e auxilia no acompanhamento relativo à evolução das ações públicas na área de educação básica.

Tabela 4. Classificação por complexidade dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013

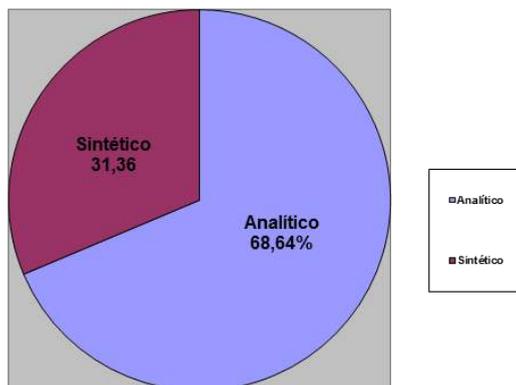
Estados	Complexidade	
	Analítico	Sintético
AC	1	3
AL	1	3
AM	1	3
AP	4	2
BA	4	3
CE	19	—

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Estados	Complexidade	
	Analítico	Sintético
DF	23	—
MA	2	1
MG	7	6
MT	3	3
PA	4	—
PB	4	3
PI	3	3
PR	6	—
RO	—	1
RS	17	3
SC	2	4
SE	9	3
SP	—	3
TO	6	9
Total	116	53

Fonte: elaboração dos autores



Fonte: elaboração dos autores

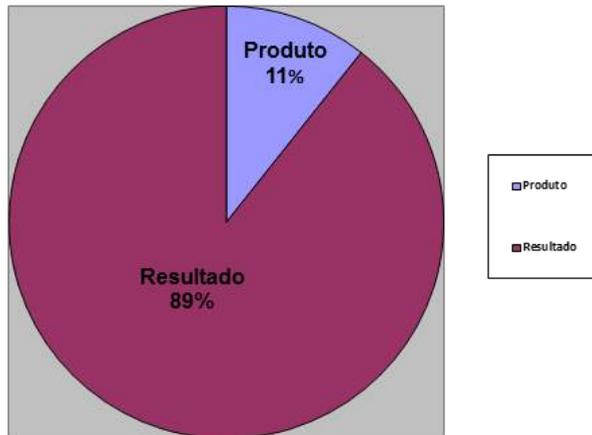
Figura 5. Distribuição dos indicadores de acordo com a complexidade

Além disso, de acordo com sua aplicação nas diferentes fases do ciclo de gestão de uma política pública, 151 indicadores de educação básica dos estados (89,35%) são classificados como de resultado, medindo direta e indiretamente os benefícios decorrentes das ações empreendidas, e os demais 18 (10,65%) classificam-se como de produto, indicando objetivos físicos a serem alcançados pelas ações públicas.

Tabela 5. Classificação por fases do ciclo de gestão de políticas públicas dos indicadores em programas de educação básica – Brasil – 2013

Estados	Gestão de políticas públicas				
	Insumo	Processo	Produto	Resultado	Impacto
AC	—	—	—	4	—
AL	—	—	—	4	—
AM	—	—	1	3	—
AP	—	—	2	4	—
BA	—	—	—	7	—
CE	—	—	—	19	—
DF	—	—	15	8	—
MA	—	—	—	3	—
MG	—	—	—	13	—
MT	—	—	—	6	—
PA	—	—	—	4	—
PB	—	—	—	7	—
PI	—	—	—	6	—
PR	—	—	—	6	—
RO	—	—	—	1	—
RS	—	—	—	20	—
SC	—	—	—	6	—
SE	—	—	—	12	—
SP	—	—	—	3	—
TO	—	—	—	15	—
Total	—	—	18	151	—

Fonte: elaboração dos autores



Fonte: elaboração dos autores

Figura 6. Distribuição dos indicadores de acordo com as fases do ciclo de gestão de políticas públicas

4.1 Qualidade dos indicadores

O termo qualidade tem diferentes significados. As definições podem ser simples, como a indicação de um grau de perfeição, de precisão, de conformidade a certo padrão, como também complexas, indicando um atributo, condição natural, propriedade pela qual algo ou alguém se individualiza, distinguindo-se dos demais; maneira de ser, essência, natureza. Todavia, essas definições não são consensuais, pois o conceito de qualidade é abstrato e dinâmico, dependendo fortemente do contexto social e histórico em que é considerado.

Dessa forma, avaliar a qualidade dos indicadores de educação básica presentes nos PPAs estaduais não é tarefa fácil, pois não se pode estabelecer um padrão de qualidade a ser seguido, uma vez que deve ser analisada cada conjuntura em que os indicadores estão dispostos. Mesmo assim, ao analisar a amostra da pesquisa, verificam-se alguns casos de boas práticas, que podem servir de exemplos para a construção de indicadores para melhor avaliar o desempenho das políticas públicas. É o caso do Distrito Federal, por exemplo, que definiu uma grande variedade de indicadores para avaliar diversos aspectos dos programas de educação básica, tais como:

- atendimento da demanda reprimida de 4 e 5 anos de idade;
- atendimento a crianças de 0 a 3 anos de idade;

- avaliação de desempenho dos estudantes dos anos iniciais do ensino fundamental;
- avaliação de desempenho dos estudantes dos anos finais do ensino fundamental;
- quantitativo de alunos em distorção idade/série;
- matrículas dos jovens de 15 a 17 anos;
- defasagem idade/série;
- unidades escolares com oferta de educação profissional;
- vagas ofertadas em cursos técnicos de nível médio;
- vagas ofertadas em cursos técnicos de nível médio na modalidade educação a distância;
- vagas ofertadas na forma ensino médio integrado, na modalidade regular (EMI/EPT) e na modalidade de educação de jovens e adultos (Proeja);
- vagas ofertadas em cursos de formação inicial e continuada (FIC);
- taxa de escolas públicas da educação básica com acessibilidade arquitetônica;
- percentual de escolas inclusivas;
- número de pessoas atendidas no programa DF Alfabetizado;
- número de estudantes matriculados no 1º segmento da EJA;
- número de estudantes matriculados no 2º segmento;
- número de estudantes matriculados no 3º segmento;
- número de turmas de EJA na modalidade Proeja;
- número de quadras cobertas e/ou reformadas;
- número de escolas públicas participantes dos Jogos Escolares do Distrito Federal (JEDF);
- escolas que ofertam educação integral a um mínimo de 10% dos alunos matriculados;
- escolas que ofertam educação integral a todos os alunos matriculados.

Analisando-se os componentes básicos dos indicadores estabelecidos, observa-se que todos apontam para uma medida e para metas definidas. Em apenas dois indicadores, não consta um índice para que possa ser feito um acompanhamento de melhor qualidade de sua evolução. Porém, a fórmula de cálculo não é demonstrada em nenhum indicador, o que compromete a transparência.

Em relação ao padrão de comparação, há uma mescla na utilização de fontes internas e externas, e dos 23 indicadores nove utilizam fontes internas; seis, fontes externas; e oito, tanto fontes internas quanto externas. De acordo com a complexidade, todos são analíticos, evidenciando que a seleção dificilmente está sujeita a variáveis conjunturais ou aleatórias.

Portanto, para avaliar a qualidade dos indicadores, foi considerada a observância dos componentes básicos estabelecidos na metodologia desta pesquisa, bem como a possibilidade de avaliação de uma gama maior de resultados pretendidos com base nos programas estabelecidos nos PPAs estaduais.

Outros estados, como Ceará, Sergipe e Tocantins, também apresentaram uma relação de indicadores semelhantes aos do Distrito Federal, que podem ser utilizados como exemplo para os demais estados. Mas a grande maioria dos estados definiu poucos indicadores para avaliação de seus programas, e destes, grande parte se refere ao Ideb, um indicador sintético, que de acordo com a bibliografia já citada neste estudo não é bom se analisado separadamente, uma vez que certas variáveis deste índice podem camuflar os resultados. Portanto, nesses casos, sugere-se que sejam criados também outros indicadores que possam consolidar informações relevantes e úteis, bem como a apreensão imediata de aspectos da realidade e, assim, aprimorar a gestão.

5 CONCLUSÃO

Dentre as sugestões de melhoria na qualidade dos indicadores de educação básica presentes nos PPAs dos estados brasileiros, inicialmente se destaca a necessidade de se exigir um número mínimo deles para monitoramento das ações dos programas. Vale ressaltar que sete estados sequer apresentaram um indicador. Em nossa análise, a ausência desse tipo de indicativo é uma deficiência dos PPAs de tais unidades federativas e precisa ser suprida pelos respectivos gestores.

Como já foi dito, o PPA não pode ser utilizado apenas como um documento formal para cumprimento de obrigações legais. A máxima utilização de seus componentes torna-o poderoso instrumento de gestão, que poderá ser utilizado na otimização da aplicação dos recursos públicos. Nesse contexto, a definição de indicadores para acompanhamento das políticas públicas é importante, pois possibilita a realização de ajustes e a correção de desvios, visando ao alcance dos objetivos perseguidos.

Em relação aos indicadores apresentados pela maioria dos estados, faz-se necessária a estrita observância dos respectivos atributos básicos, tais como índice, medida, fórmula, fonte e meta, atributos estes que propiciam maior confiabilidade e transparência, mas não foram encontrados em todos os indicadores analisados por este trabalho.

De acordo com a complexidade, sugere-se, sempre que possível, que sejam definidos indicadores analíticos, pois dificilmente estarão sujeitos a variáveis passíveis de influenciá-los erroneamente. Os indicadores sintéticos retratam o comportamento médio das dimensões consideradas, que segundo a bibliografia registrada neste estudo não é o melhor caminho, dado que certas variáveis podem distorcer os resultados.

Quanto ao padrão de comparação, as fontes externas são mais seguras e mais confiáveis, mas nada impede que sejam utilizadas também fontes internas que proporcionem um melhor acompanhamento das políticas, desde que seja evidenciada a metodologia de cálculo, a fim de garantir a transparência das informações.

No tocante à avaliação de desempenho e de acordo com a gestão de políticas públicas, a definição dos indicadores fica a critério dos gestores públicos, pois deve servir à finalidade de monitoramento a que se destina. Contudo, vale reiterar que, além de recomendá-los, a boa técnica aponta para a necessidade de aferição e aperfeiçoamento regular, visando ao incremento na qualidade das atividades públicas no médio e no longo prazos, conforme previsto nos PPAs estaduais e na própria Constituição Federal de 1988.

Este artigo propõe-se a contribuir para o debate, reconhecendo suas limitações. Novos estudos envolvendo os indicadores também poderão servir para que os objetivos institucionais relacionados ao planejamento governamental sejam, de fato, colocados em prática. Vale destacar a necessidade de os formuladores de políticas públicas estaduais se debruçarem também sobre a análise de indicadores de desempenho não divulgados à sociedade nos PPAs, mas que possam ajudar a monitorar o planejamento governamental.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998.
- ALBUQUERQUE, C. M. de; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. da. **Gestão de finanças públicas**: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. Brasília, Gestão Pública, 2006.
- AVELAR, M. da C. **Os programas da área social do governo federal brasileiro, seus indicadores e resultados e a relação destes com os recursos alocados**. 2011. 81 f., il. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2011.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, LDA, 2009.
- BERTOLIN, J. C. G. Uma proposta de indicadores de desempenho para a educação superior brasileira. **Est. Aval. Educ.** [online], v. 22, n. 50, p. 471-490, 2011. ISSN 0103-6831.
- BRASIL. Presidência da República. F. H. Cardoso, 1995. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado.
- _____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 31, de 14 de dezembro de 2000, acompanhada de notas remissivas e dos textos, integrais, das Emendas Constitucionais e das Emendas Constitucionais de Revisão. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- _____. Ministério do Planejamento. Secretaria de Gestão. **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília: MP, 2009.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores de programas**: – guia metodológico. Brasília: MP, 2010.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores**: orientações básicas aplicadas à gestão pública. Brasília: MP, 2012.
- _____. Governo Federal. Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). **PNAD 2009 – primeiras análises**: situação da educação brasileira – avanços e problemas. Brasília: Ipea, 2010.
- CABRAL, R. S. et al. **Avaliação de programas do PPA**: um estudo de caso no município de Rosário do Sul/RS. Encontro de Administração Pública e Governo. Salvador, nov. 2012.
- CALMON, K. M. N.; GUSSO, D. A. **A experiência de avaliação do plano plurianual (PPA) do governo federal no Brasil**. Brasília: Ipea, jun./dez. 2002 (Planejamento e políticas públicas, n. 25).
- CARDOSO, R. L. S. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional e organizacional no setor público**. São Paulo: Cepam, 1999.
- CARLEY, M. **Indicadores sociais**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Zahar, 1985.

- CARVALHO, S. N. de. Indicadores de avaliação como recurso à avaliação de programas do Plano Plurianual: a experiência do Estado de S. Paulo. **Reflexões para Ibero-América: avaliação de programas sociais**. Brasília: Enap, 2009.
- CAVALCANTE, P. L. C. O Plano Plurianual: resultados da mais recente reforma do Planejamento e Orçamento no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, 58 (2), p. 129-150, abr./jun. 2007.
- _____. Avaliação dos programas do PPA: estudo de caso da implantação do orçamento por desempenho. **Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 13, n. 2, 2012.
- COLARES, C. L. **Atributos dos indicadores de desempenho na gestão pública: estudo do Plano Plurianual 2008/2011 do Distrito Federal**. 2012. 55 f. Monografia (Bacharelado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- DI PIERRO, M. C. A educação de jovens e adultos no Plano Nacional de Educação: avaliação, desafios e perspectivas. **Educ. Soc.**, Campinas, v. 31, n. 112, p. 939-959, jul./set. 2010.
- FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FERREIRA, H.; CASSIOLATO, M.; GONZALEZ, R. **Uma experiência de desenvolvimento metodológico para avaliação de programas: o modelo lógico do programa segundo tempo**. Brasília: Ipea, 2009 (Texto para discussão, 1369).
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GONZATTO, M. Por que o Brasil está no 88º lugar no *ranking* mundial da educação? **Caderno Especial Juntos pela Educação**, Porto Alegre, Grupo RBS, p. 8-10, 2012. Disponível em: <<http://zerohora.com.br/pdf/14364834.pdf>>. Acesso em: 28/05/2013.
- GOUVEA, G. F. P. Um salto para o presente: a educação básica no Brasil. **São Paulo Perspec.**, São Paulo, v. 14, n. 1, mar. 2000.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese dos indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.
- _____. **Síntese dos indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro: IBGE, 2010.
- JANNUZZI, P. M. Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 36, n. 1, p. 51-72, jan.-fev. 2002.
- KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU, 1980.
- MACHADO, N. J. Qualidade da educação: cinco lembretes e uma lembrança. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 21, n. 61, set.-dez. 2007.
- MAFRA, F. O monitoramento dos resultados da gestão governamental no Brasil. (Monografia especialização) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2007.

MAGALHÃES, M. T. Q. **Metodologia para desenvolvimento de sistemas de indicadores**: uma aplicação no planejamento e gestão da política nacional de transportes. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Tecnologia, Departamento de Engenharia Civil e Ambiental, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

MOVIMENTO TODOS PELA EDUCAÇÃO. **Anuário Brasileiro da Educação Básica 2012**. São Paulo: Moderna, 2012. Disponível em: < <http://www.todospelaeducacao.org.br/biblioteca/1450/anuario-brasileiro-da-educacao-basica> > . Acesso em: 28/05/2013.

_____. **Valor investido em aluno brasileiro é três vezes menor do que em países desenvolvidos**. 2013. Disponível em: < <http://www.todospelaeducacao.org.br/comunicacao-e-midia/educacao-na-Midia/26144/valor-investido-em-aluno-brasileiro-e-tres-vezes-menor-do-que-em-paises-desenvolvidos> > . Acesso em: 14/06/2013.

NÚCLEO DE ESTUDOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS (NEPP)/UNIVERSIDADE DE CAMPINAS (UNICAMP). **Modelo de avaliação de programas sociais prioritários**: relatório final. Campinas: Unicamp, 1999.

PAGLIARUSSI, M. S.; NOSSA, V.; LOPES, V. de A. A influência do plano plurianual nos indicadores de execução: um estudo exploratório na Prefeitura de Vitória. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 29-45, jul.-set. 2005.

PETERS, B. G. **Gobernanza y burocracia pública**: nuevas formas de democracia o nuevas formas de control? Trabalho apresentado no Foro Internacional 182, XLV, 2005.

POLIDORI, M. M. **Políticas de avaliação da educação superior brasileira: Provão, Sinaes, IDD, CPC, IGC e outros índices**. Avaliação (Campinas), Sorocaba, v. 14, n. 2, July 2009.

RUA, M. das G. **Desmistificando o problema**: uma rápida introdução ao estudo dos indicadores. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2004. Mimeografado.

_____. **Monitoramento e avaliação de políticas públicas, programas e projetos governamentais – texto básico**, 2007. Mimeografado.

SANCHEZ, A. Algumas reflexões sobre o processo orçamentário no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 27, Atibaia, 2003. **Anais eletrônicos...** Atibaia: Anpad, 2003.

SANTAGADA, S. **Indicadores sociais**: uma primeira abordagem social e histórica. Pelotas: Pensamento Plural, 2007.

SANTOS, A. R. dos. **Monitoramento e avaliação de programas no setor público**: a experiência do PPA do governo federal no período 2000-2011. Monografia/TCC. Curso de Especialização em Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2012.

SILVA, R. A. da; ALBUQUERQUE, K. S. L. de S.; NETO, J. F. da S. **Orçamento público como instrumento de gestão**: análise do programa Todos pela Alfabetização (TOPA). **ReAC – Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT)**, Feira de Santana-Ba, v. 3, n. 2, p. 23-40, jul./dez. 2011.

SILVA, M. B. de; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Florianópolis: Udesc, 2002 (Caderno pedagógico).

SILVEIRA, I. A. da. **Análise da eficiência dos gastos em educação no município de Lagoa de Pedras/RN, no período de 2005 a 2010**. 2012. 49 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

TEIXEIRA, S. M. F. **Fundamentos de la reforma del Estado**. Enanpad, 2001.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ZOGHBI, A. C. P. et al. Mensurando o desempenho e a eficiência dos gastos estaduais em educação fundamental e médio. **Estud. Econ.**, São Paulo, v. 39, n. 4, dez. 2009.

APÊNDICE

Nesta seção são feitas as análises descritas na metodologia com base nos dados coletados nos PPAs constantes dos sítios eletrônicos das Secretarias de Planejamento de cada estado.

Acre

O Estado do Acre estabeleceu quatro indicadores em seu PPA 2012-2015 para o monitoramento de ações na área de educação básica. Pela análise dos dados apresentados, verifica-se que somente um dos indicadores possui medida definida (taxa de analfabetismo da população de 15 anos e mais); nenhum deles possui uma fórmula determinada, o que dificulta a medição dos esforços empreendidos e o consequente resultado com a utilização do índice.

Não obstante, todos os indicadores possuem índices, o que permite uma maior uniformidade dos dados apresentados. A meta dos indicadores, contudo, não foi estabelecida.

Em relação à fonte ou ao padrão de comparação, os quatro indicadores possuem fontes externas, o que permite uma maior confiabilidade no monitoramento das políticas públicas de educação básica.

Na análise de desempenho, os quatro indicadores são de efetividade. A efetividade demonstra se a sociedade foi satisfeita em seus anseios, ou seja, se houve o atendimento aos respectivos anseios sociais e econômicos.

Pela complexidade, três indicadores são sintéticos e um é analítico. Os sintéticos são resultantes de uma composição de variáveis, como, por exemplo, o Ideb. O analítico constitui-se de uma única variável.

Na análise da gestão de políticas públicas, todos os indicadores do Estado do Acre são de resultado, representando o que foi obtido pelo estado em função do uso de tal indicador.

Alagoas

O Estado de Alagoas definiu, no PPA 2012-2015, quatro indicadores de monitoramento de políticas públicas na área da educação. De todos, apenas um não possui medida definida, comprometendo a solução de problemas e a tomada de decisões. Pela análise também se percebe que apenas um deles possui fórmula para sabermos como foi obtido o valor do indicador. Entretanto, todos possuem índice definido.

Outro importante aspecto do indicador é a meta que fornecerá informação de sucesso ou fracasso na avaliação de um determinado processo, produto ou negócio. E no PPA 2012-2015, de Alagoas, todos os indicadores possuem meta estabelecida.

Pelo padrão de comparação ou fonte, apenas um obtém fonte interna para sua análise, e os outros quatro usam fonte externa, permitindo uma maior confiabilidade dos dados apresentados.

Na análise de desempenho, um é de eficácia, e isso é bastante favorável, caso contrário as expectativas a respeito dos resultados e do grau de satisfação almejados conforme as metas do processo poderiam ser quebradas. Os outros três são de efetividade. Pela complexidade, apenas um indicador é analítico e utiliza apenas uma variável na sua composição; o restante é classificado como sintético. De acordo com a gestão de políticas públicas, todos são indicadores de resultado.

Amapá

O Estado do Amapá definiu seis indicadores em seu PPA. Destes, apenas um não possui medida estabelecida. Nenhum deles possui fórmula, em prejuízo da transparência do resultado obtido.

Nenhum deles possui índice, o que afeta o valor agregado final de todo um procedimento de cálculo. Da mesma forma, nenhum dos indicadores possui uma meta definida. Não se encontra também um padrão de comparação ou fonte dos indicadores.

Pela análise de desempenho, um indicador é de eficácia e cinco são de efetividade. De acordo com a complexidade, dois são sintéticos e o restante é analítico. Na gestão de políticas públicas, apenas dois são indicadores de produto, sendo o restante de resultado.

Amazonas

O Estado do Amazonas definiu quatro indicadores no PPA 2012-2015, e todos eles possuem uma medida estabelecida. Porém, não há fórmula determinada que ajude na quantificação do resultado obtido com o uso de tal indicador.

Em relação ao índice e à meta, todos possuem tais definições. Contudo, no tocante às fontes para subsidiar o monitoramento dos programas, apenas um utiliza fonte interna para a obtenção dos dados. O restante usa fonte externa, o que se torna bastante favorável, uma vez que não ocorre conflito de interesses.

Analisando-se os indicadores no tocante ao seu enquadramento nas classificações apresentadas no referencial teórico deste estudo, apenas o indicador “Aluno beneficiado por infraestrutura”, pela análise de indicadores de desempenho, complexidade e gestão de políticas públicas, pode ser definido como de eficácia, analítico e de resultado. Os demais são classificados como de efetividade, sintéticos e de produto.

Bahia

No Estado da Bahia constam apenas sete indicadores para o monitoramento das políticas públicas na área de educação básica. Desses indicadores, todos apresentam medidas, índices com valores de determinado momento e metas definidas. Observa-se que os indicadores que tomam por base o Ideb não demonstram fórmula, pois já utilizam o cálculo realizado pela fonte externa ao governo estadual. Os demais indicadores que se baseiam em fontes internas apresentam uma fórmula, caracterizando transparência e confiabilidade.

Os indicadores do Ideb são classificados como sintéticos, não considerados bons se analisados separadamente, de acordo com a bibliografia citada neste estudo, uma vez que certas variáveis podem camuflar os resultados, sendo estes também classificados como indicadores de eficácia. Os demais são classificados como indicadores analíticos e de efetividade. Além dessas classificações, todos se enquadram como indicadores de resultado, de acordo com a gestão da implementação do fluxo de políticas públicas.

Ceará

O Estado do Ceará definiu um conjunto de 19 indicadores para gerir as políticas da área de educação básica. Todos os indicadores apresentam a mesma disposição: unidades de medida, índices de partida das ações e fontes de dados internos, porém não dispõem de fórmulas e de metas. A partir dessas informações, verifica-se que da forma como os indicadores estão no PPA não é possível considerá-los plenamente confiáveis em virtude de limitações no quesito transparência. Também não indicam os resultados que se espera alcançar devido à falta de metas estabelecidas.

Grande parte dos indicadores é classificada como de efetividade, demonstrando o interesse em medir os impactos gerados pelos produtos, pelos serviços, pelos processos e pelos projetos realizados pelo Estado. Sete outros são classificados como de eficácia. Todos os 19 indicadores são classificados como de resultado, medindo direta e indiretamente os benefícios decorrentes da ação pública; e analíticos, de acordo com sua complexidade, não enviesando seus resultados, pois não consideram variáveis que poderiam influenciá-los erroneamente.

Distrito Federal

O Distrito Federal estabeleceu 23 indicadores em seu PPA 2012-2015 para monitoramento das políticas na área de educação básica. Analisando-se os componentes básicos, observa-se que todos indicam medida e metas definidas. Em nenhum indicador é demonstrada a fórmula de cálculo, mesmo naqueles em que as fontes são internas, comprometendo a transparência. Em apenas dois não consta um índice para que possa ser feito um acompanhamento de melhor qualidade da evolução do indicador.

Dentre todos os indicadores, nove utilizam fontes internas, seis usam fontes externas e oito utilizam tanto fontes internas quanto externas, ou seja, a maioria busca em fontes internas dados para subsidiar o monitoramento das ações, o que os torna menos confiáveis.

Dos 23 indicadores, todos são, de acordo com a complexidade, analíticos, evidenciando que a seleção dificilmente está sujeita a variáveis conjunturais ou aleatórias às já estabelecidas. Analisando-se a classificação por desempenho, com exceção de dois indicadores enquadrados como de efetividade, todos os demais são de eficácia, demonstrando preocupação com a qualidade e a quantidade de produtos e serviços ao cidadão, ressaltada também pela classificação de acordo com o fluxo de implantação de políticas públicas, sendo 15 indicadores de produto, medindo o alcance de metas físicas, e oito de resultado, medindo os benefícios ao cidadão decorrentes das ações governamentais.

Maranhão

O Estado do Maranhão definiu apenas três indicadores em seu PPA 2012-2015 para monitoramento das políticas na área de educação básica. Analisando-se os componentes básicos, observa-se que, apesar de todos os indicadores estabelecidos pelo estado possuírem índice, nenhum deles descreve a medida, a fórmula, a meta e o padrão de comparação, comprometendo a gestão do monitoramento do programa e a transparência. Todos os indicadores utilizam fontes internas e externas para subsidiar o monitoramento das ações, o que os torna mais confiáveis. Quanto à complexidade, três são analíticos e apenas um é sintético. Quanto à gestão de políticas públicas, todos se enquadram como indicadores de resultado.

Mato Grosso

O Estado de Mato Grosso estabeleceu seis indicadores em seu PPA 2012-2015 para monitoramento das políticas na área de educação básica. Analisando-se os com-

ponentes básicos, observa-se que todos indicam uma unidade de medida, índice e metas definidas. Em nenhum destes é demonstrada a fórmula de cálculo, nem mesmo naqueles nos quais as fontes são internas, o que compromete a transparência. Todos utilizam fontes internas para subsidiar o monitoramento das ações, o que os torna menos confiáveis.

Dos seis indicadores, todos são, de acordo com a complexidade, analíticos, evidenciando que a seleção dificilmente está sujeita a variáveis conjunturais ou aleatórias às já estabelecidas. Os três indicadores do Ideb são classificados como sintéticos, de acordo com a complexidade, portanto não são considerados bons indicadores se analisados separadamente, uma vez que, neste caso, certas variáveis podem camuflar os resultados. Analisando-se a classificação por desempenho, todos são indicadores de eficácia, demonstrando a preocupação do governo com a qualidade e a quantidade de produtos e serviços ao cidadão, o que é ressaltado também pela classificação de acordo com o fluxo de implantação de políticas públicas nos indicadores de resultado, que cuidam de medir os benefícios ao cidadão decorrentes das ações governamentais.

Minas Gerais

No Estado de Minas Gerais constam apenas 13 indicadores para o monitoramento das políticas públicas na área de educação básica. Apenas 15,40% descrevem no PAA medida, fórmula, meta e padrão de comparação, comprometendo a transparência do indicador. Quanto à análise de desempenho, 53,8% dos indicadores são de eficácia e 46,20% são de efetividade.

Em relação à complexidade, 53,28% dos indicadores são classificados como analíticos, os 46,20% restantes são sintéticos. Conforme a gestão da implementação do fluxo de políticas públicas, todos se enquadram como indicadores de resultado.

Pará

O Estado do Pará definiu em seu PPA quatro indicadores para verificar os resultados das políticas de educação básica. Observa-se que todos os indicadores apresentam índice, medida e meta que se deseja alcançar ao final do período do plano. Entretanto, não demonstram a fórmula, o que prejudica a transparência da forma de realização do cálculo.

Quanto à complexidade, todos os indicadores do PPA do Pará são analíticos, o que, segundo a bibliografia utilizada neste estudo, pode ser considerado bom, dada a não dependência de certas variáveis que podem distorcer os resultados. Analisando-se

a classificação por desempenho, todos os indicadores são de eficácia. De acordo com a gestão de políticas públicas, classificam-se como de resultado.

Paraíba

O Estado da Paraíba definiu sete indicadores no PPA 2012-2015, e todos eles possuem uma unidade de medida estabelecida e índice de referência para o monitoramento dos programas. Porém, não há fórmula determinada que ajude na quantificação dos resultados obtidos, nem metas demonstrando os resultados almejados de cada programa.

Em relação à fonte ou ao padrão de comparação, todos os indicadores que tomam por base o Ideb e o indicador de “Taxa de analfabetismo das pessoas de 15 anos ou mais de idade” possuem fontes externas. Os demais indicadores utilizam tanto fontes internas quanto externas, o que permite uma maior confiabilidade no monitoramento das políticas públicas de educação básica.

Os indicadores do Ideb são classificados como sintéticos, portanto definidos nas fontes bibliográficas deste trabalho como de menor qualidade, uma vez que as respectivas variáveis podem influenciar os resultados. Os demais podem ser classificados como analíticos.

Quanto à classificação em indicadores de desempenho, todos se enquadram como indicadores de efetividade, buscando aferir os reais impactos dos programas na sociedade. Além dessas classificações, todos se enquadram como indicadores de resultado, de acordo com a gestão da implementação do fluxo de políticas públicas.

Paraná

No PPA do Estado do Paraná estão definidos seis indicadores no Programa de Educação Básica. Todos eles são de fontes externas, apresentam medidas, índices e metas, porém não demonstram as fórmulas de cálculo. Ao analisá-los sob a ótica da avaliação de desempenho, verifica-se que todos são de eficácia, pois objetivam verificar o alcance das metas. Podem também ser classificados como indicadores de resultado quanto à gestão de políticas públicas e em relação à complexidade; todos os indicadores do PPA do Paraná são definidos como analíticos, uma vez que retratam dimensões específicas.

Piauí

No Estado do Piauí constam apenas seis indicadores para o monitoramento das políticas públicas na área de educação básica. Analisando-se os componentes básicos,

observa-se que apesar de todos os indicadores estabelecidos pelo estado possuírem índice, nenhum deles descreve medida, fórmula, meta e padrão de comparação, comprometendo, assim, a transparência do indicador. Observou-se também que os indicadores utilizam fonte externa, o que lhes confere maior confiabilidade. Quanto à análise de desempenho, 50% dos indicadores são de eficácia e 50% são de efetividade.

Metade dos indicadores é classificada como sintética, o que não é considerado bom, de acordo com a bibliografia já citada neste estudo, se analisados separadamente, uma vez que, nesses casos, certas variáveis podem camuflar os resultados. A outra metade dos indicadores contempla indicadores analíticos. Todos, porém, se enquadram como indicadores de resultado no que concerne à gestão da implementação do fluxo de políticas públicas.

Rio de Janeiro

No PPA do Estado do Rio de Janeiro para o período de 2012-2015, observa-se que, apesar de a Secretaria de Estado da Educação (Seeduc) utilizar alguns indicadores gerados interna e externamente para realizar a análise de aspectos relevantes para a gestão educacional, inclusive na forma de comparativos em relação a outras Unidades da Federação, dando aos gestores subsídios para ação e criação de políticas públicas adequadas, tais indicadores não se encontram vinculados aos programas de educação básica.

Rio Grande do Sul

O Estado do Rio Grande do Sul elegeu vinte indicadores para monitorar a execução e avaliar o resultado dos programas de educação básica, com todos possuindo meta definida e índice para efeito de comparação.

Verifica-se certa fragilidade pela análise dos indicadores, uma vez que do total apenas três (15%) têm como padrão de comparação uma fonte externa, enquanto os demais são aferidos com base em informações geradas pela própria administração estadual.

No tocante à avaliação de desempenho, verifica-se a predominância de indicadores de efetividade, 14, correspondendo a 70% do total. Os indicadores de efetividade medem os efeitos positivos ou negativos na realidade que sofreu a intervenção, decorrentes dos resultados obtidos pela política, pelo plano ou pelo programa. Além destes, existem outros seis indicadores de desempenho, sendo quatro (20%) de eficácia e outros dois (10%) de eficiência.

No quesito complexidade, há predominância de indicadores analíticos, que, segundo a bibliografia utilizada neste trabalho, são mais adequados à aferição de resultados de

políticas, planos ou programas mais específicos e complexos, ao contrário dos indicadores sintéticos, que tendem a retratar o comportamento médio das dimensões consideradas. Foram identificados 17 (85%) indicadores analíticos e três (15%) sintéticos.

Além das classificações supracitadas, todos os vinte indicadores se enquadram como de resultado, de acordo com a gestão da implementação do fluxo de políticas públicas.

Rondônia

No PPA de Rondônia para o período 2012-2015 existe apenas um indicador para aferir os resultados do programa denominado “Melhoria da Qualidade da Educação Básica”, tendo meta claramente definida a ser atingida em cada um dos exercícios subsequentes, com base em índice de referência existente no ano de elaboração do Plano.

A comparação é efetuada com os resultados das notas obtidas pelos alunos da rede pública do estado nas provas Aneb, Anresc e Prova Brasil, o que lhe confere credibilidade pelo fato de utilizar fontes externas.

No tocante à avaliação de desempenho, verifica-se que o indicador existente se classifica como de efetividade, ou seja, mede os efeitos dos resultados do programa sobre a população beneficiada, sendo considerado sintético quanto à sua complexidade.

Quanto à gestão do fluxo de implementação de políticas públicas, podemos classificar o indicador como de resultado, dada a sua repercussão direta no público-alvo.

Sergipe

O Estado de Sergipe definiu 12 indicadores no Programa de Educação Básica, sendo três deles do Ideb. Todos eles são de fontes externas e apresentam medidas e índices, porém não disponibilizam as fórmulas de cálculo.

No quesito avaliação de desempenho, nove indicadores são de eficácia, o que demonstra grande preocupação do estado com o alcance das metas e dos objetivos definidos. Os três indicadores do Ideb são de efetividade, pois objetivam verificar os impactos gerados pelos produtos e pelos serviços realizados. Em relação à complexidade, nove indicadores são analíticos e três são sintéticos. Além dessas classificações, todos se enquadram como indicadores de resultado, medindo os benefícios gerados com base nas ações governamentais.

Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina definiu em seu PPA seis indicadores para verificar os resultados das políticas de educação básica, com quatro deles tomando por base o Ideb. Todos apresentam um índice apurado num determinado momento, porém não apresentam nem padrão de comparação nem definição da meta que se espera alcançar. São todos de fontes externas, contudo não apresentam fórmulas, pois utilizam o cálculo realizado por essas fontes.

Quanto à complexidade, dois indicadores são analíticos e os quatro indicadores do Ideb são sintéticos. Sob a ótica da avaliação dos recursos alocados e dos resultados alcançados, os dois indicadores analíticos são de eficácia, pois medem o alcance das metas e dos objetivos planejados. Por sua vez, os indicadores do Ideb são de efetividade, pois buscam verificar os impactos gerados pelos produtos e pelos serviços realizados pelo estado.

Além disso, de acordo com sua aplicação nas diferentes fases do ciclo de gestão de uma política pública, dos seis indicadores de educação básica do PPA de Santa Catarina cinco são de resultado – medindo direta e indiretamente os benefícios decorrentes das ações empreendidas – e um é de produto, pois mede o alcance da meta física.

São Paulo

No Programa de Educação Básica do PPA do Estado de São Paulo estão definidos três indicadores, construídos pelo próprio governo do estado para monitoramento de suas ações. Apresentam índice de um determinado momento e estabelecem a meta que se deseja alcançar ao final do período do plano. Entretanto, não demonstram a fórmula, o que prejudica a transparência da forma de realização do cálculo.

De acordo com a complexidade, os indicadores do PPA de São Paulo são sintéticos, pois retratam o comportamento médio das dimensões consideradas, o que, segundo a bibliografia utilizada neste estudo, não é considerado bom, uma vez que certas variáveis podem distorcer os resultados. Analisando-se a classificação por desempenho, os três indicadores são de efetividade, medindo os efeitos positivos ou negativos na realidade que sofreu a intervenção. De acordo com a gestão de políticas públicas, classificam-se como de resultado.

Tocantins

O Estado de Tocantins definiu um conjunto de 15 indicadores para gerir as políticas da área de educação básica. Todos apresentam medidas, índices e metas, porém não dispõem de fórmulas, comprometendo a transparência. Os padrões de comparação baseiam-se exclusivamente em fontes internas, o que prejudica a confiabilidade do indicador. Quanto à complexidade, 60% são sintéticos e 40% são analíticos. Assim, reitera-se, não é possível considerá-los plenamente confiáveis e transparentes.

A maior parte dos indicadores é classificada como de efetividade (66,67%), o que demonstra interesse em medir os impactos gerados por produtos, serviços, processos e projetos realizados pelo estado. Por sua vez, os 33,37% restantes visam a analisar o desempenho sob a ótica da eficácia. Ademais, todos os indicadores são classificados como de resultado, medindo direta e indiretamente os benefícios decorrentes da ação pública.

Demais estados

Os Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Mato Grosso do Sul, de Pernambuco, de Roraima e do Rio Grande do Norte não definiram em seu PPA para o período 2012-2015 indicadores de monitoramento dos Programas de Educação Básica.

ANEXO

Indicadores dos Programas de Educação Básica dos Estados – PPA 2012-2015

Qt. De Indicadores	Estado	Indicador	Medida	Fórmula	Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
23	DF	Atendimento da demanda reprimida de 4 e 5 anos de idade	1	0	1	1	1	1	1	4
		Atendimento à crianças de 0 a 3 anos de idade	1	0	1	1	1	1	1	4
		Avaliação de desempenho dos estudantes dos anos iniciais do Ensino Fundamental	1	0	1	1	2	1	1	4
		Avaliação de desempenho dos estudantes dos anos finais do Ensino Fundamental	1	0	1	1	2	1	1	4
		Quantitativo de alunos em distorção idade/série	1	0	1	1	1	1	1	3
		Matriculas dos jovens de 15 a 17 anos	1	0	1	1	2	1	1	4
		Defasagem Idade/Série	1	0	1	1	2	3	1	4
		Unidades escolares com oferta de educação profissional	1	0	1	1	3	1	1	3
		Vagas ofertadas em cursos técnicos de nível médio	1	0	1	1	3	1	1	3
		Vagas ofertadas em cursos técnicos de nível médio na modalidade educação à distância	1	0	1	1	3	1	1	3
		Vagas ofertadas na forma Ensino Médio Integrado na modalidade regular (EMI/EPT) e na modalidade de Educação de Jovens e Adultos (PROEJA)	1	0	1	1	3	1	1	3
		Vagas ofertadas em cursos de formação inicial e continuada (FIC)	1	0	1	1	3	1	1	3
		Taxa de Escolas Públicas da Educação Básica com Acessibilidade Arquitetônica	1	0	1	1	2	1	1	4
		Percentual de escolas inclusivas	1	0	1	1	2	3	1	4
		Nº de pessoas atendidas no programa DF Alfabetizado	1	0	0	1	1	1	1	3
		Nº de estudantes matriculados no 1º Segmento da EJA	1	0	1	1	3	1	1	3
		Nº de estudantes matriculados no 2º segmento	1	0	1	1	3	1	1	3
		Nº de estudantes matriculados no 3º Segmento	1	0	1	1	3	1	1	3
		Nº de turmas de EJA na modalidade PROEJA	1	0	1	1	1	1	1	3
		Número de quadras cobertas e/ou reformadas	1	0	1	1	1	1	1	3
		Número de escolas públicas participantes dos Jogos Escolares do Distrito Federal - JEDF	1	0	1	1	1	1	1	3
		Escolas que ofertam Educação Integral a um mínimo de 10% dos alunos matriculados	1	0	1	1	1	1	1	3
		Escolas que ofertam Educação Integral a todos os alunos matriculados	1	0	0	1	1	1	1	3

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Qnt. De Indicadores	Estado	Indicador								
			Medida	Fórmula	Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
19	CE	Taxa de atendimento das crianças de 4 e 5 anos	1	0	1	0	1	3	1	4
		Média de avaliação de desempenho em língua portuguesa do 5º ano do ensino fundamental (SPAECE)	1	0	1	0	1	1	1	4
		Média de avaliação de desempenho em matemática do 5º ano do ensino fundamental (SPAECE)	1	0	1	0	1	1	1	4
		Nota média de proficiência de alfabetização das crianças do 2º ano (7 anos) da rede pública no SPAECE ALFA	1	0	1	0	1	1	1	4
		Crianças no 2º ano do ensino fundamental alfabetizadas	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de escolarização bruta do ensino médio	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de escolarização líquida do ensino médio	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de aprovação (5º ano do ensino fundamental)	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de abandono (5º ano do ensino fundamental)	1	0	1	0	1	3	1	4
		Média de avaliação de desempenho em língua portuguesa do 3º ano do ensino médio (SPAECE)	1	0	1	0	1	1	1	4
		Média de avaliação de desempenho em matemática do 3º ano do ensino médio (SPAECE)	1	0	1	0	1	1	1	4
		Taxa de abandono (3º ano do ensino médio)	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de aprovação (9º ano do ensino fundamental)	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de abandono (9º ano do ensino fundamental)	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de aprovação (3º ano do ensino médio)	1	0	1	0	1	3	1	4
		Percentual de alunos matriculados no ensino médio articulado à educação profissional no total de matrícula neste grau de ensino	1	0	1	0	1	3	1	4
		Taxa de conclusão da educação profissional	1	0	1	0	1	3	1	4
		Média de avaliação de desempenho da língua portuguesa do 3º ano do ensino médio profissional (SPAECE)	1	0	1	0	1	1	1	4
		Média de avaliação de desempenho de matemática do 3º ano do ensino médio profissional (SPAECE)	1	0	1	0	1	1	1	4
7	BA	Ideb - Anos Iniciais do Ensino Fundamental	1	0	1	1	2	3	2	4
		Ideb - Anos finais do Ensino Fundamental	1	0	1	1	2	3	2	4
		Ideb - Ensino Médio	1	0	1	1	2	3	2	4
		Percentual de Jovens de 16 a 29 Anos com Ensino Fundamental Incompleto	1	1	1	1	1	3	1	4
		Percentual de Jovens de 16 a 29 Anos com Ensino Fundamental Completo	1	1	1	1	1	3	1	4
		Percentual de Jovens de 16 a 29 Anos com Ensino Médio Completo	1	1	1	1	1	3	1	4
		Taxa de Analfabetismo na Faixa Etária de 15 Anos e Mais	1	1	1	1	1	3	1	4
1	RO	Resultados das notas obtidas pelos alunos da rede pública do ensino básico nas provas ANEB – ANRESC – PROVA BRASIL, das séries finais do Ensino	1	0	1	1	2	3	2	4

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Qt. De Indicadores	Estado	Indicador	Medida		Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
			Fórmula							
20	RS	Índice de aprovação de alunos no Ensino Fundamental	1	0	1	1	1	1	1	4
		Índice de aprovação de alunos do Ensino Médio	1	0	1	1	1	1	1	4
		Índice de implantação do Sistema de Avaliação Institucional Participativa na Rede Estadual	1	0	1	1	1	1	1	4
		Percentual de escolas com reconstrução dos regimentos escolares	1	0	1	1	1	3	1	4
		Percentual de escolas com reestruturação curricular na Educação Básica	1	0	1	1	1	3	1	4
		Percentual de escolas com reconstrução dos projetos político-pedagógicos	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de aumento progressivo do IDEB no Ensino Médio, em relação à média nacional (2009/2015)	1	0	1	1	2	3	2	4
		Taxa de aumento progressivo do IDEB nos anos finais no Ensino Fundamental, em relação à média nacional (2009/2015)	1	0	1	1	2	3	2	4
		Taxa de aumento progressivo do IDEB nos anos iniciais do Ensino Fundamental, em relação à média nacional (2009/2015)	1	0	1	1	2	3	2	4
		Índice de aplicação de recursos na receita líquida de impostos e transferências na Educação Básica	1	0	1	1	1	3	1	4
		Índice de participação dos Conselhos Escolares no processo de gestão da escola	1	0	1	1	1	3	1	4
		Percentual de Grêmios Estudantis atuantes	1	0	1	1	1	1	1	4
		Percentual do PIB per capita estadual aplicado no Ensino Fundamental por aluno/ano	1	0	1	1	1	2	1	4
		Percentual do PIB per capita estadual aplicado no Ensino Médio por aluno/ano	1	0	1	1	1	2	1	4
		Taxa da população alfabetizada de 15 anos ou mais	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de escolarização de crianças de 4 a 5 anos	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de inclusão de alunos da Educação Especial na Rede Estadual	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de permanência de alunos do Ensino Médio da Rede Estadual	1	0	1	1	1	3	1	4
Taxa de permanência no Ensino Fundamental da Rede Estadual	1	0	1	1	1	3	1	4		
Taxas de escolarização da população de 15a 17 anos	1	0	1	1	1	3	1	4		
4	AC	IDEB estadual das séries iniciais do ensino fundamental	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB estadual das séries finais do ensino fundamental	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB estadual do ensino médio	0	0	1	0	2	3	2	4
		Taxa de analfabetismo da população de 15 anos e mais	1	0	1	0	2	3	1	4
4	AL	Cobertura do ensino médio	0	1	1	1	1	1	1	4
		IDEB(séries iniciais EF)	1	0	1	1	2	3	2	4
		IDEB(séries finais EF)	1	0	1	1	2	3	2	4
		IDEB(EM)	1	0	1	1	2	3	2	4

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Qnt. De Indicadores	Estado	Indicador	Medida	Fórmula	Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
6	AP	Índice(IDEB)	1	0	0	0	2	3	2	4
		Redução do índice de analfabetismo no Estado de 1%	1	0	0	0	1	3	1	4
		Elevação do IDEB do Ensino médio.	1	0	0	0	2	3	2	4
		Alunos da Educação Básica atendidos	0	0	0	0	1	1	1	3
		Escolas de Educação Infantil e Ensino Fundamental(primeiro segmento) municipalizadas	1	0	0	0	1	3	1	4
		Taxa de alunos da Educação Básica atendidos	1	0	0	0	1	3	1	3
4	AM	Aluno beneficiado por infraestrutura	1	0	1	1	1	1	1	3
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Anos finais	1	0	1	1	2	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Anos Iniciais	1	0	1	1	2	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Ensino Médio	1	0	1	1	2	3	2	4
6	PR	Taxa de Analfabetismo funcional de pessoas com 10 anos ou mais de Idade (até 4 anos de estudo)	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de Analfabetismo de pessoas com 15 anos ou mais de Idade	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa da Distorção Idade-Série do Ensino Médio da REE	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de Escolarização Líquida do Ensino Médio	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de Distorção Idade-Série dos anos finais do Ensino Fundamental da REE	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de Escolarização Líquida do Ensino Fundamental de 9 anos	1	0	1	1	2	1	1	4
12	SE	Percentual de escolas com jornada de tempo integral	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de abandono escolar no ensino médio	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa da Distorção Idade-Série do Ensino Médio	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de abandono escolar no ensino fundamental	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de Distorção Idade-Série no Ensino Fundamental	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de Analfabetismo entre jovens e adultos de 15 anos ou mais de Idade	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de Analfabetismo Funcional entre jovens e adultos de 15 anos ou mais de Idade	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de aprovação no Ensino fundamental	1	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa de aprovação no Ensino Médio	1	0	1	0	2	1	1	4
		IDEB do Ensino Fundamental/séries iniciais	1	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB do Ensino Fundamental/séries finais	1	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB do Ensino Médio	1	0	1	0	2	3	2	4

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO▶

Qt. De Indicadores	Estado	Indicador	Medida	Fórmula	Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
6	SC	Taxa de Analfabetismo	0	0	1	0	2	1	1	4
		Número de matriculados no EJA	0	0	1	0	2	1	1	4
		IDEB do Ensino Fundamental - até 5º ano/4ª série	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB do Ensino Fundamental - até 9º ano/8ª série	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB do Ensino Médio	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB Geral	0	0	1	0	2	3	2	4
3	SP	Índice de Desenvolvimento da Educação do Estado de São Paulo - IDESP Ensino Médio	0	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação do Estado de São Paulo - IDESP Ensino Fundamental - Ciclo I	0	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação do Estado de São Paulo - IDESP Ensino Fundamental - Ciclo II	0	0	1	1	1	3	2	4
3	MA	Distorção idade-série no ensino fundamental - 2010	0	0	1	0	3	3	1	4
		Distorção idade-série no ensino médio - 2010	0	0	1	0	3	3	1	4
		Índice de desenvolvimento da educação básica do ensino fundamental - anos finais (5ª a 8ª série) 2009	0	0	1	0	3	3	2	4
15	TO	Índice de Desempenho da Educação Básica do Tocantins - 5º ano Ens. Fund. Português	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – Ensino Médio	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desempenho da Educação Básica do Tocantins - 9º ano Ens. Fund. Português	1	0	1	1	1	3	2	4
		Taxa de gestores e técnicos capacitados	1	0	1	1	1	1	1	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – Anos finais do Ensino Fundamental	1	0	1	1	1	3	2	4
		Taxa de analfabetismo na faixa etária de 15 a 39 anos	1	0	1	1	1	1	1	4
		Índice de Desempenho da Educação Básica do Tocantins - 3º ano do Ensino Médio Português	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desempenho da Educação Básica do Tocantins - 5º ano Ens. Fund. Matemática	1	0	1	1	1	3	2	4
		Taxa de analfabetismo na faixa etária dos 40 anos ou mais	1	0	1	1	1	1	1	4
		Taxa de unidades escolares com média igual ou superior a 70 pontos na auto-avaliação	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de professores capacitados	1	0	1	1	1	1	1	4
		Taxa de unidades escolares selecionadas na etapa semi-final do prêmio gestão	1	0	1	1	1	1	1	4
		Índice de Desempenho da Educação Básica do Tocantins - 3º ano Ensino Médio Matemática	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – Anos iniciais do Ensino Fundamental	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desempenho da Educação Básica do Tocantins - 9º ano do Ensino Fundamental Matemática	1	0	1	1	1	3	2	4

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO ▶

Qnt. De Indicadores	Estado	Indicador								
			Medida	Fórmula	Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
6	PI	IDEB Geral 1ª a 4ª	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB Geral 5ª a 8ª	0	0	1	0	2	3	2	4
		IDEB Geral ensinomédio	0	0	1	0	2	3	2	4
		Taxa de analfabetismo	0	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa total de abandono do ensino médio – rede estadual	0	0	1	0	2	1	1	4
		Taxa total de reprovação do ensino médio – rede estadual	0	0	1	0	2	1	1	4
13	MG	IDEB do ensino médio (rede estadual)	1	0	1	1	1	3	2	4
		Percentual de alunos do 3º ano do ef no nível recomendável de leitura (rede estadual)	0	0	0	0	1	1	1	4
		Percentual de alunos do 5º ano do ef no nível recomendável de proficiência em língua portuguesa (rede pública)	0	0	0	0	1	1	1	4
		Percentual de alunos do 5º ano do ef no nível recomendável de proficiência em matemática (rede pública)	0	0	0	0	1	1	1	4
		Percentual de alunos do 9º ano do ef no nível recomendável de proficiência em língua portuguesa (rede pública)	0	0	0	0	1	1	1	4
		Percentual de alunos do 9º ano do ef no nível recomendável de proficiência em matemática (rede pública)	0	0	0	0	1	1	1	4
		Percentual de alunos do 3º ano do em no nível recomendável de proficiência em língua portuguesa (rede pública)	0	0	0	0	1	1	1	4
		Percentual de alunos do 3º ano do em no nível recomendável de proficiência em matemática (rede pública)	0	0	0	0	1	1	1	4
		IDEB do ensino fundamental anos iniciais (rede estadual)	1	0	1	1	1	3	2	4
		Consolidar a rede pública como um sistema inclusivo de alto desempenho	0	0	0	0	1	3	2	4
		Reduzir as desigualdades educacionais	0	0	0	0	1	3	2	4
		Aumentar o emprego e a renda	0	0	0	0	1	3	2	4
		Aumentar a qualidade e a produtividade do trabalho	0	0	0	0	1	3	2	4
4	PA	Taxa de abandono da rede estadual no ensino médio	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de aprovação da rede estadual no ensino médio	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de distorção série idade da rede estadual no ensino fundamental	1	0	1	1	2	1	1	4
		Taxa de distorção série idade da rede estadual no ensino médio	1	0	1	1	2	1	1	4
6	MT	Taxa de Analfabetismo	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de conclusão do ensino fundamental	1	0	1	1	1	3	1	4
		Taxa de conclusã do ensino médio	1	0	1	1	1	3	1	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Ensino Fundamental - 1ª fase	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Ensino Fundamental - 2ª fase	1	0	1	1	1	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - Ensino Médio	1	0	1	1	1	3	2	4

CONTINUA ▶

CONTINUAÇÃO▶

Qt. De Indicadores	Estado	Indicador	Medida	Fórmula	Índice (Recente)	Meta	Padrão de Comparação (Fonte)	Análise de Desempenho	Complexidade	Gestão de Políticas Públicas
7	PB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica IDEB nos anos iniciais do Ensino Fundamental	1	0	1	0	2	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB nos anos finais do Ensino Fundamental	1	0	1	0	2	3	2	4
		Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB no ensino médio	1	0	1	0	2	3	2	4
		Taxa de analfabetismo das pessoas de 15 anos ou mais de Idade	1	0	1	0	2	3	1	4
		Taxa de frequência líquida no ensino fundamental da população na faixa etária 7 a 14 anos	1	0	1	0	3	3	1	4
		Taxa de frequência líquida no ensino médio da população na faixa etária de 15 a 17 anos	1	0	1	0	3	3	1	4
		Variação do número de matrículas na educação profissional de nível médio na rede estadual	1	0	1	0	3	3	1	4

ES / GO / MS / PE / RJ / RN / RR – Não possui indicadores vinculados à Educação Básica no PPA

Padrão de Comparação (Fonte): Interna (1); Externa (2); Interna + Externa (3)

Análise de Desempenho: Eficácia (1); Eficiência (2); Efetividade (3); Economicidade (4)

Complexidade: Analítico (1), Sintético (2)

Gestão de Políticas Públicas: Insumo (1); Processo (2); Produto (3); Resultado (4); Impacto (5)



Ministério da
Fazenda



ISBN 978-85-7202-071-8

