

# FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS

## PROGRAMA DE ESTUDOS 2015

### NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

- A ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD) NO ÂMBITO DO SPED: EXPECTATIVAS E INCERTEZAS

### NÚCLEO 2 — ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS

- EVOLUÇÃO DO GAP TRIBUTÁRIO DO ICMS
- POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL
- TRIBUTAÇÃO E RECEITAS DO SETOR DE ÓLEO E GÁS

### NÚCLEO 3 — PREVISÃO DAS RECEITAS ESTADUAIS

- MODELOS DE PREVISÃO PARA A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DOS ESTADOS BRASILEIROS

### NÚCLEO 4 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

- PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO: PRINCIPAIS DESAFIOS DE IMPLANTAÇÃO NO ESTADO DE MATO GROSSO

### NÚCLEO 5 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

- COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ENTRE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL DOS RPPS: ELEMENTO IMPRESCINDÍVEL PARA REDUÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL E CONSEQUENTE MINORAÇÃO DO COMPROMETIMENTO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL
- PENSÃO POR MORTE NO ÂMBITO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: ESTUDOS SOBRE AS INOVAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI N. 13.135, DE 17 DE JUNHO DE 2015, E A POSSIBILIDADE DE ESTADOS E MUNICÍPIOS PROMOVEREM ALTERAÇÕES EM SUAS LEGISLAÇÕES

### NÚCLEO 6 — QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO E TRANSPARÊNCIA DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

- APLICAÇÃO DA METODOLOGIA DO PREÇO DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES PÚBLICAS COM BASE NA NOTA FISCAL ELETRÔNICA
- REPASSE AOS PODERES: ESTUDO DE CASO PARA OS ESTADOS DE ALAGOAS, GOIÁS, RIO DE JANEIRO, SANTA CATARINA E PARANÁ

**Escola de Administração Fazendária – Esaf**

Alexandre Ribeiro Motta  
Diretor-Geral

Amanda Zaban Viana  
Diretora de Educação

**Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros**

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

**Revisão**

Rejane de Meneses  
Yana Palankof

**Diagramação**

Edneide de Alcântara e Souza Castro

**FÓRUM FISCAL DOS  
ESTADOS BRASILEIROS  
PROGRAMA DE ESTUDOS 2015**

Brasília, 2016



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

---

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros : programa de estudos —  
Brasília: Esaf, 2016.

622 p. : il. color ; 23 cm.

ISBN: 978-85-7202-081-7

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 Unai, km 4, BR 251

Brasília-DF

CEP 71686-900

Sítio: [www.esaf.fazenda.gov.br](http://www.esaf.fazenda.gov.br)

## SUMÁRIO GERAL

---

### PREFÁCIO, 7

#### ➤ NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Coordenador/orientador: Marcos Aurélio Pereira Valadão

01. A ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD) NO ÂMBITO DO SPED: EXPECTATIVAS E INCERTEZAS, 9

#### ➤ NÚCLEO 2 — ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Nelson Leitão Paes

01. EVOLUÇÃO DO GAP TRIBUTÁRIO DO ICMS, 109
02. POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL, 163
03. TRIBUTAÇÃO E RECEITAS DO SETOR DE ÓLEO E GÁS, 205

#### ➤ NÚCLEO 3 — PREVISÃO DAS RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Vinícius dos Santos Cerqueira

01. MODELOS DE PREVISÃO PARA A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DOS ESTADOS BRASILEIROS, 289

#### ➤ NÚCLEO 4 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Coordenador/orientador: Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

01. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO: PRINCIPAIS DESAFIOS DE IMPLANTAÇÃO NO ESTADO DE MATO GROSSO, 333

#### ➤ NÚCLEO 5 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

Coordenador/orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

01. COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ENTRE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, 359

02. EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL DOS RPPSs: ELEMENTO IMPRESCINDÍVEL PARA REDUÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL E CONSEQUENTE MINORAÇÃO DO COMPROMETIMENTO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, **409**
03. PENSÃO POR MORTE NO ÂMBITO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: ESTUDOS SOBRE AS INOVAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI N. 13.135, DE 17 DE JUNHO DE 2015, E A POSSIBILIDADE DE ESTADOS E MUNICÍPIOS PROMOVEREM ALTERAÇÕES EM SUAS LEGISLAÇÕES, **439**

## 📌 NÚCLEO 6 — QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO E TRANSPARÊNCIA DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

**Coordenador/orientador: Vinícius Teixeira Sucena**

01. APLICAÇÃO DA METODOLOGIA DO PREÇO DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES PÚBLICAS COM BASE NA NOTA FISCAL ELETRÔNICA, **467**
02. REPASSE AOS PODERES: ESTUDO DE CASO PARA OS ESTADOS DE ALAGOAS, GOIÁS, RIO DE JANEIRO, SANTA CATARINA E PARANÁ, **559**

## PREFÁCIO

---

Com esta publicação, que compila os trabalhos elaborados em 2015, tem-se o sexto volume com estudos do Programa Esaf-FFEB. O Programa de Estudos é a ação mais efetiva do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), cuja criação foi inspirada em experiências de organizações voltadas à apreciação de questões federativas. O FFEB foi instituído por convênio firmado entre estados e tem por objetivo promover o debate sobre federalismo fiscal e cooperação entre os diferentes níveis de governo.

Por sua vez, o Programa de Estudos dedica-se à análise de temas relacionados à administração financeira e tributária dos estados. Conduzido pela Fundação Getulio Vargas (FGV) entre 2005 e 2009, foi ampliado em 2010 quando acolhido pela Escola de Administração Fazendária (Esaf) tanto para ser somado à respectiva área de pesquisa quanto para servir de instrumento de promoção de integração federativa.

Alternativas apontadas nos estudos elaborados no âmbito do Programa têm servido para nortear decisões dos gestores públicos em questões que afetam os estados e a própria Federação, como reforma tributária, reforma da previdência, repartição do FPE e previsão de receitas, dentre outras.

A iniciativa agrega a experiência profissional e acadêmica de servidores estaduais, e os benefícios colhidos a cada ano servem para aperfeiçoar as etapas subsequentes das atividades que os servidores participantes se esforçam para desenvolver cumulativamente às respectivas rotinas funcionais.

Muitos estudos já foram elaborados desde 2005, inclusive estes de 2015, que enriquecem também o acervo sobre finanças estaduais que o Programa vem contribuindo para formar. Todos estão disponíveis para *download* no *site* da Esaf. Parabéns a esta Escola, aos orientadores e, em especial, aos servidores estaduais autores pelo entusiasmo, pela dedicação e pela qualidade alcançada.

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





## A ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD) NO ÂMBITO DO SPED: EXPECTATIVAS E INCERTEZAS

**Antonio Manoel de Souza Júnior**

Sefa/PA

**Cícero Gaudeirton Santiago do Carmo**

Sefaz/RJ

**Elka Gonçalves Lima**

Sefaz/AL

**Leonilson Lins de Lucena**

Sefaz/PB

**Marcos Antônio da Silva Araújo**

Sefaz/AL

**Paulo Roberto Barros Gotelip**

Sefaz/SC

**Simone Terra da Costa**

Sefaz/SP

**Coordenador/orientador:**

**Marcos Aurélio Pereira Valadão**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

[profvaladao@yahoo.com.br](mailto:profvaladao@yahoo.com.br)



## RESUMO

---

Este trabalho visa a estudar os vários aspectos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), considerando suas implicações na fiscalização tributária atual e a migração da auditoria fiscal baseada em documentos físicos para documentos eletrônicos, com foco nos estados e no ICMS (o mais importante imposto estadual), além de verificar o impacto desse novo modelo de escrituração sobre os aspectos jurídicos da decadência, da prescrição e do lançamento tributário. A metodologia utilizada teve como base de apoio a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e a aplicação de questionário nos estados com relação a aspectos específicos decorrentes do uso da EFD. Por fim, são apresentadas conclusões e recomendações, inclusive no sentido de propor alteração na legislação tributária para ajustá-la a essa nova realidade fiscal derivada da EFD.

**Palavras-chave:** Escrituração Fiscal Digital. Auditoria eletrônica. ICMS. Fiscalização. Lançamento. Documento eletrônico.

## ABSTRACT

---

This research aims to study the many aspects of Digital Tax Bookkeeping (EFD) taking into consideration its implications in the current tax auditing practices, and the migration of tax audit based on physical documents to electronic documents, with focus on states and the ICMS (the most important state tax). In addition, it verifies the impact of this new methodology on the legal aspects of the statute of limitations and the tax assessment procedure. The methodology used was based on bibliographic and documental research, and a questionnaire applied to the States, with questions on specific issues arising from the use of EFD. Finally, it presents conclusions and recommendations, which includes changes in current tax laws in order to adjust the legal environment to the new tax scenario derived from EFD.

**Keywords:** Digital Tax Bookkeeping (EFD). Electronic Auditing. ICMS. Tax auditing. Tax assessment. Electronic document.

## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 17
- 2 SPED E ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL, 19
  - 2.1 Histórico e objetivos, 19
  - 2.2 Certificação digital, 21
  - 2.3 Legislação, 22
  - 2.4 Premissas dos projetos SPED (aspectos técnicos relevantes), 23
  - 2.5 EFD, 25
    - 2.5.1 Legislação aplicável, 25
    - 2.5.2 Modelo operacional (aspectos técnicos), 26
    - 2.5.3 Funcionalidades (obrigações tributárias substituídas), 27
    - 2.5.4 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), 28
  - 2.6 O impacto da EFD nas obrigações acessórias, 30
  - 2.7 EFD x Simples Nacional, 31
    - 2.7.1 As obrigações acessórias do Simples, 32
    - 2.7.2 O impacto estrutural da EFD no Simples, 34
- 3 IMPACTOS JURÍDICOS DA EFD, 37
  - 3.1 Efeitos jurídicos da certificação digital, 41
  - 3.2 Normas gerais de direito tributário e a EFD (digitalização do lançamento por homologação), 39
    - 3.2.1 Denúncia espontânea, 39
    - 3.2.2 Decadência e prescrição, 44
    - 3.2.3 Da digitalização do lançamento por homologação: efeitos jurídicos sobre a denúncia espontânea, a decadência e a prescrição, 50
  - 3.3 Aumento do risco e gradação das multas, 54
  - 3.4 Lançamento eletrônico, 62

4	AUDITORIA ELETRÔNICA DO ICMS, 69
4.1	Perspectivas de utilização da EFD na auditoria eletrônica, 70
4.1.1	Pós-validador, 70
4.1.2	Pré-EFD, 71
4.2	A prática dos estados, 72
4.3	Comentários, 93
5	RECOMENDAÇÕES, 95
6	CONCLUSÕES, 96
	REFERÊNCIAS, 97
	Referências eletrônicas, 99
	Websites, 100
	Bibliografia adicional consultada, 101
	ANEXO (OFÍCIO E QUESTIONÁRIO), 102

## LISTA DE FIGURAS

---

Figura 1. Crédito tributário na NF-e estadual, 68

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Autoridade Certificadora
CF-e	Cupom Fiscal Eletrônico
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
Ciap	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
Cotepe	Comissão Técnica Permanente do ICMS
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CST	Código de Situação Tributária
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
DCTF	Declaração de Contribuições e Tributos Federais
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
EFD	Escrituração Fiscal Digital
Enat	Encontro Nacional de Administradores Tributários
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
GT	Grupo Técnico
FJAI	Fato Jurídico Administrativo Informativo
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ICP-Brasil	Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MP	Medida Provisória
NFC-e	Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PVA	Programa Validador e Assinador
RFB	Receita Federal do Brasil
Riex	Registro de Informações de Exportação
Serpro	Serviço Federal de Processamento de Dados
Sinief	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
Sped	Sistema Público de Escrituração Digital
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Txt	Texto
UF	Unidade Federada





## 1 INTRODUÇÃO

Televisor/monitor de tubo, toca-discos – lp, secretária eletrônica, fax, *walkman/discman*, *pager*, videocassete, disquete, máquina de escrever, câmera fotográfica de filme, telefone de disco, cartuchos de *videogame*, impressoras matriciais, internet discada, lâmpada incandescente, utilização de papel carbono para fazer cópias, mimeógrafo, Orkut, ICQ, super mario boss, *pac-man*, jornada nas estrelas, modem 56k, mirc, voto em papel... Todos são produtos ou serviços que eram utilizados (ou ainda são, mas em baixíssima escala) até algum tempo atrás.

Crianças com 10, 12 anos já não saberão o que é o “Orkut”, o voto em papel, a lâmpada incandescente, o filme fotográfico, o monitor de tubo, entre outros. Jovens com pouco mais de 20 anos talvez não tenham ideia do que seja um mimeógrafo, uma internet discada, ou mesmo a tão utilizada (por seus pais) máquina de escrever. A tecnologia renova-se a cada dia em velocidades inimagináveis.

Produtos ou equipamentos que pouco se modificaram por décadas (como a máquina de escrever, o carbono, o televisor de tubo, o filme fotográfico, entre outros) praticamente não existem mais. Em compensação, produtos lançados há bem menos tempo tiveram pouca chance de “evoluir”, de serem aperfeiçoados, a exemplo do videocassete, do disquete e da internet discada. Simplesmente deixaram de existir. E o que dizer então do CD, do DVD e do *pen-drive*, que estão sendo substituídos por arquivo “nas nuvens”? O que ainda virá pela frente?

Com relação ao trabalho ora apresentado, parece que chegou a vez do papel ser “reinventado” ou substituído por tecnologias que simplesmente o anulem, o tornem inútil ou relegado a segundo plano. Partindo da pré-história, quando o ser humano se expressava por meio de desenhos pintados nas paredes de cavernas, passando pelos sumérios e a escrita cuneiforme, chegou-se a Gutemberg, tido como o inventor da prensa móvel e da revolução da imprensa.

Durante séculos, a tipografia da era Gutemberg conviveu lado a lado com a escrita, até a popularização dos computadores e da escrita digitalizada, e mais recentemente dos meios de comunicação digital, com ferramentas como o Facebook e o Google. Dessa forma, já se instalou o que se pode denominar de era Bill Gates (o principal responsável por tornar os computadores acessíveis à massa). Com toda essa revolução digital, a administração tributária viu-se obrigada a acompanhar as novas tecnologias já utilizadas

pelas empresas, visando não somente a simplificar os procedimentos daquelas, mas também a aumentar a eficiência e o controle no que tange aos tributos.

Assim, os livros contábeis e fiscais começaram a ser substituídos por arquivos digitais, sem a necessidade do uso do papel, bastando ter um computador conectado à internet para que as informações possam ser transmitidas para as administrações tributárias. Entretanto, tal substituição, que representa uma mudança de paradigma, está sendo realizada de forma gradual e tem por objetivo simplificar, harmonizar e padronizar o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, bem como tornar a atividade de controle das administrações tributárias nas três esferas mais eficiente, diminuindo-se a quantidade de documentos transmitidos ao fisco, já que não haveria redundâncias.

Tal movimento gera preocupações de ordem legal, assim como indagações, tais como: “A adoção da EFD modifica a natureza do lançamento?”; “O lançamento continua a ser por homologação ou passa a ser por declaração?”; “Quais as consequências jurídicas da adoção da EFD?”; ou mesmo “Como as administrações tributárias estão se preparando para essa nova era?”. Esses questionamentos serão analisados nos próximos capítulos.

As Secretarias de Fazenda têm atuado intensamente na modernização dos fiscos e na informatização do controle das obrigações acessórias, principalmente no que se refere aos documentos fiscais eletrônicos – NF-e e Escrituração Fiscal Digital (EFD). Porém, a EFD ainda é uma área que tem gerado desafios dentro do Projeto Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

As ações fiscais nessa área ainda são incipientes, contando somente com iniciativas isoladas de alguns fiscos. Isso posto, surge a necessidade de iniciativas como esta que estudem profundamente o assunto a fim de dirimir os problemas atualmente enfrentados pelos fiscos, tais como: impactos jurídicos importantes decorrentes da mudança de paradigma de papel para eletrônico; questões relacionadas ao lançamento eletrônico com base na EFD; omissão e entrega de EFD em branco; atual escalonamento das multas considerando o nível de risco dos contribuintes; (des)enquadramento de contribuintes do Simples Nacional em relação à EFD.

Este trabalho visa ainda a estimular o intercâmbio de informações dos sistemas utilizados na atividade de fiscalização, o emprego de novas ferramentas de auditoria eletrônica e também a averiguar a necessidade de alteração da legislação atual para que a escrituração fiscal seja elemento suficiente para a fundamentação e a constituição do crédito tributário.

Para desenvolvimento dessa ideia, o grupo iniciou analisando a necessidade de adaptação da aplicação das normas do CTN e correlatas que tratam dos institutos como decadência, prescrição e das formas de lançamento e propostas de alteração na legislação que garantam a segurança jurídica aos lançamentos oriundos da EFD. Além disso, a adoção e/ou o compartilhamento de práticas de auditoria eletrônica dos estados e a revisão da legislação atinente à aplicação de penalidades de infração decorrente da EFD.

Não é objetivo deste trabalho esgotar o assunto, mesmo porque os fiscos ainda necessitam aprender a trabalhar com essa massa de dados que existe hoje, passando a fiscalizar o presente e não o passado. Só assim é possível ter ações eficazes que coíbam a sonegação fiscal. O que se pretende é que esse trabalho seja um incentivo à reflexão sobre esse assunto.

## 2 SPED E ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

---

### 2.1 Histórico e objetivos

O nascimento do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) está diretamente relacionado com a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, transcrito a seguir:

Art. 37 [...]

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Em decorrência do disposto anteriormente, foi realizado, em julho de 2004, o I Encontro Nacional de Administradores Tributários (Enat). Nesse encontro foram aprovados dois protocolos de cooperação técnica. Um deles tinha como objetivo a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das administrações tributárias, e o outro tratava do desenvolvimento de métodos e instrumentos para atender aos interesses das administrações tributárias.

Em agosto de 2005 foi realizado o II Enat, no qual foram assinados mais dois protocolos com o intuito de desenvolver e implementar o Sistema Público de Escrituração Digital e a Nota Fiscal Eletrônica.

O Sped foi instituído pelo Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e anunciado pelo governo federal como uma das medidas constantes do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

O projeto Sped tem como principal objetivo simplificar as obrigações de emissão de documentos fiscais e suas respectivas escriturações, unificando as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos.

Sem dúvida, a maior dificuldade encontrada durante o desenvolvimento do projeto foi a promoção da mudança de cultura de pessoas e organizações.

A fim de estabelecer uma mudança radical de paradigmas, o projeto teve como objetivos principais:

- uniformizar as informações prestadas pelos contribuintes às administrações tributárias nas três esferas de poder;
- reduzir os custos das empresas com a racionalização e a simplificação das obrigações acessórias;
- eliminar a redundância de informações por meio da padronização das obrigações acessórias;
- promover a atuação integrada dos fiscos e dos órgãos fiscalizadores;
- criar uma base de dados única e compartilhada;
- tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários.

Nesse sentido, sobre o nascimento, o desenvolvimento e a colocação em operação do projeto Sped, Marcelo Fernandez (2013, p. 88-89) aduz que:

Foi um projeto coordenado pela Receita Federal do Brasil, com a participação dos Estados. Os trabalhos foram desenvolvidos desde o final de 2005, e em agosto de 2006 foi formalizado o Grupo Técnico do SPED (GT-48) junto à Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE.

[...]

Utilizou tecnologias padrão de mercado, tais como o uso de internet, arquivos no formato texto (txt), certificação digital no padrão ICP-Brasil e Web Services (para a comunicação contribuinte-fisco). Evitou, portanto, a adoção de soluções proprietárias.

Foi aprovada legislação nacional, válida em todo o território nacional, com exceção do Distrito Federal, bem como imposição de obrigatoriedade e massificação obedecendo a cronograma nacional.

## 2.2 Certificação digital

Em 24 de agosto de 2001 foi editada a Medida Provisória n. 2.200-2, destinada a instituir a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP).<sup>1</sup> No Brasil, foi adotado o modelo de certificação com raiz única, sendo assim, a ICP-Brasil passou a desempenhar o papel de Autoridade Certificadora Raiz (AC-Raiz), além de credenciar e descredenciar os demais participantes da cadeia. O certificado digital, por sua vez, poderá ser do tipo A1 ou A3, cabendo ao contribuinte escolher o que melhor lhe atender.

As declarações constantes dos documentos em forma eletrônica produzidos com a utilização de processo de certificação disponibilizado pela ICP-Brasil são dotadas de integridade e validade jurídica, conforme dispõe o art. 10 da supracitada MP n. 2.200-2. Confira-se:

Art. 10. Consideram-se documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória.

§ 1º As declarações constantes dos documentos em forma eletrônica produzidos com a utilização de processo de certificação disponibilizado pela ICP-Brasil presumem-se verdadeiros em relação aos signatários, na forma do art. 131 da Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916 – Código Civil.

§ 2º O disposto nesta Medida Provisória não obsta a utilização de outro meio de comprovação da autoria e integridade de documentos em forma eletrônica, inclusive os que utilizem certificados não emitidos pela ICP-Brasil, desde que admitido pelas partes como válido ou aceito pela pessoa a quem for oposto o documento.

1 A referida medida provisória não foi convertida em lei, mas mantém sua validade plena (foi editada antes da Emenda Constitucional n. 32, de 2001).

Todos os projetos do Sped utilizam, em algum grau, o conceito de certificação digital, que é baseado no *hash code*. A função *hash* é um método criptográfico que, quando aplicado sobre uma informação, independentemente do tamanho que ela tenha, gera um resultado único e de tamanho fixo.

O *hash* é gerado de tal forma que não é possível realizar o processamento inverso para se obter a informação original, de modo que qualquer alteração na informação original produz um *hash* distinto. Por isso, o *hash code* permite verificar a integridade do arquivo, uma vez que qualquer alteração realizada no arquivo resulta em um *hash code* totalmente diferente. Ademais, vale salientar que a assinatura do documento eletrônico, combinada à utilização do *hash code*, vincula todo o conteúdo de um arquivo.

A certificação está baseada nos seguintes pilares:

- autenticidade;
- integridade;
- confidencialidade; e
- não repúdio.

Observa-se, pois, que o pilar relativo ao não repúdio se configura como uma garantia, uma vez que ele impossibilita ao autor negar a autoria e a assinatura do documento.

Sob a ótica legal,<sup>2</sup> o não repúdio é considerado suficiente evidência para persuadir a autoridade legal (juiz, jurado ou árbitro) a respeito da origem, da submissão, da entrega e da integridade do documento, mesmo que o suposto responsável pelo envio tente negar.

No que se refere ao aspecto técnico, o não repúdio fornece prova da integridade e da origem dos dados, advindo daí a garantia de que esses dados são verdadeiros e não têm como ser refutados.

## 2.3 Legislação

Conforme já afirmado no item 2.1, o Sped foi criado pelo Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e atualmente é composto por dez projetos: Sped contábil, Sped fiscal, CT-e, NF-e, FCONT, NFS-e, EFD-Contribuições, ECF, e-financeira e EFD-Reinf.

2 Cf. em Portal Nacional do Documento Eletrônico – QualiSign. Disponível em: <<http://www.documento.eletronico.com.br/faqTEC010.asp>> . Acesso em: 12/11/2015.

Cada um dos supracitados projetos possui legislação específica e independente. A EFD, objeto deste estudo, foi instituída pelo Convênio ICMS n. 143/2006, revogado pelo Ajuste Sinief n. 02/2009, como se verá adiante.

## 2.4 Premissas dos projetos Sped (aspectos técnicos relevantes)

O Sped é um conjunto de projetos de documentos eletrônicos e livros digitais, porém todos os projetos possuem características comuns, conforme destaca Marcelo Fernandez (2013, p. 7-8) nos excertos adiante copiados:

Todo projeto é instituído mediante aprovação de legislação nacional, seja no âmbito da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE), seja no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conforme a necessidade de cada dispositivo legal. Isto garante a padronização da aplicação de cada projeto em território nacional, independente do Estado ou Município, inclusive prevendo campos ou funcionalidades opcionais para respeitar a legislação local de determinado ente; [...].

A primeira característica comum que se destaca está relacionada com a uniformidade da legislação aplicada ao Sped nas três esferas da administração tributária sem, contudo, impedir que alguma particularidade local possa ser contemplada, conforme se observa no trecho anteriormente citado.

A autonomia e a independência no desenvolvimento de cada projeto é outra singularidade relevante. Confira-se:

Cada projeto tem desenvolvimento autônomo e independente em relação aos outros, com prazos de implantação, massificação e obrigatoriedade distintos. Essa estratégia permitiu que houvesse rápidos avanços em diversas frentes, cujas boas práticas e sucesso permitiram o desenvolvimento de frentes similares e subsequentes (se não fosse assim, os desenvolvimentos iniciais poderiam ser afetados caso se desejasse, desde o seu início, a integração com outras frentes); [...] (FERNANDEZ, 2013, p. 7-8).

Outro detalhe é a existência de repositórios nacionais administrados pela Receita Federal do Brasil e desenvolvidos pelo Serpro.

Para a maioria dos projetos do SPED há repositórios nacionais, administrados pela Receita Federal do Brasil e desenvolvidos pelo SERPRO. Cada ente federado tem acesso às informações de sua competência e que dizem respeito aos seus contribuintes. Até o

momento do fechamento deste trabalho não há previsão de criação de repositório nacional para os documentos fiscais eletrônicos para o varejo (CF-e e NFC-e); [...] (FERNANDEZ, 2013, p. 7-8).

A faceta dos projetos relacionada à garantia jurídica dos documentos e dos livros eletrônicos que compõem o Sped advém da utilização de certificação digital e aplicação da Medida Provisória n. 2.200-2/2001, conforme segue:

Tem-se como regra a utilização de certificação digital e aplicação da Medida Provisória n. 2.200-2/2001, obedecendo-se a cadeia nacional da Infraestrutura de Chaves Públicas – ICP-Brasil. Como se verá adiante, isso confere garantia jurídica aos documentos e livros eletrônicos, e a segurança de sua utilização pelos entes federados; [...] (FERNANDEZ, 2013, p. 7-8).

A promoção de uma mudança cultural é outra particularidade atinente aos projetos do Sped, cujos documentos aplicados têm existência digital desde seu nascimento. Confira-se:

Mudança cultural quanto à materialização do documento (os documentos têm existência digital desde o seu nascimento). Isso implica em uma importante mudança cultural no setor econômico (como, por exemplo, no relacionamento entre fornecedores, no relacionamento com clientes, adaptações internas da empresa e treinamento) bem como no relacionamento fisco-contribuinte; [...] (FERNANDEZ, 2013, p. 7-8).

Por fim, são a participação direta do contribuinte na elaboração dos projetos e a preocupação na não geração de impacto no faturamento da empresa com a implantação destes duas outras características do Sped.

Procura-se, na implantação dos projetos, o não impacto no faturamento da empresa, ou seja, o novo projeto não pode significar a interrupção (ou obstáculo) do funcionamento da empresa. Isso significa que, por parte do fisco, têm sido necessários fortes investimentos em modernização de seu parque computacional e de comunicação.

Os projetos têm sido construídos a quatro mãos, ou seja, procura-se incentivar a participação dos contribuintes na construção técnica dos projetos e na elaboração das minutas de legislação. Em diversos projetos são comuns reuniões técnicas com empresas que representam o setor privado e econômico, o qual será afetado pela implantação de determinado projeto do SPED. Em outros casos, foram realizadas audiências públicas para ouvir do mercado sugestões para que fosse seguido o melhor caminho técnico (FERNANDEZ, 2013, p. 7-8).



## 2.5 EFD

Conforme já mencionado ao longo deste trabalho, a Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) é parte integrante do projeto Sped, instituído pelo Decreto n. 6.022, de 2007, cuja finalidade é promover a integração dos fiscos federal, estaduais, do Distrito Federal e, futuramente, municipais, e dos órgãos de controle, mediante a padronização, a racionalização e o compartilhamento das informações fiscais digitais.

Propõe-se assim a substituição do atual documentário em meio físico (papel) por documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins. É a simplificação dos processos e a redução das obrigações acessórias impostas aos contribuintes uma decorrência direta da supracitada substituição.

A EFD-ICMS/IPI é, pois, o meio pelo qual o contribuinte irá apresentar na forma digital, com transmissão via internet, os registros dos documentos fiscais da escrituração e os respectivos demonstrativos de apuração dos impostos IPI e ICMS de cada período de apuração, bem como outras informações de interesse econômico-fiscais.

Na busca do atingimento dos objetivos propostos, entretanto, foi necessária a união de esforços de representantes não só dos órgãos de controle e de fiscalização tributária, mas também de representantes da iniciativa privada de diversos segmentos da vida econômica do país que atuaram de forma decisiva como parceiros na elaboração das especificações do projeto (CONFAZ, 2008).

### 2.5.1 Legislação aplicável

A legislação aplicável à EFD é a seguinte:

- Convênio ICMS n. 143, de 15 de dezembro de 2006 – que instituiu, inicialmente, a Escrituração Fiscal Digital (EFD), atualmente revogado tacitamente pelo Ajuste Sinief n. 02/2009;
- Protocolo ICMS n. 77, de 18 de setembro de 2008 – que dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital (EFD), nos termos das cláusulas terceira e oitava-A do Convênio ICMS n. 143/2006, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD);
- Protocolo ICMS n. 3, de 1º de abril de 2011 – que fixou o prazo para a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital (EFD);

- Ajuste Sinief n. 02, de 3 de abril de 2009 – que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital;
- Ato Cotepe ICMS n. 09, de 18 de abril de 2008 – que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD); e
- Instrução Normativa RFB n. 1.371, de 28 de junho de 2013 – que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital (EFD) a ser elaborada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados situados no Estado de Pernambuco.

### **2.5.2 Modelo operacional (aspectos técnicos)**

O contribuinte gera um arquivo em seus próprios sistemas, conforme leiaute estabelecido em Ato Cotepe, informando todos os documentos fiscais e demais informações de interesse do fisco. Esse arquivo deverá ser importado no Programa Validador e Assinador (PVA), desenvolvido e disponibilizado pelo Serpro/RFB, no qual o contribuinte pode validar o conteúdo, editar, assinar e transmitir o arquivo.

Para assinar o arquivo da EFD, contudo, o contribuinte faz uso de Certificado Digital tipos A1 ou A3 no padrão ICP-Brasil, podendo ser: e-CNPJ, que contenha a mesma base do CNPJ (oito primeiros caracteres) do estabelecimento; e-CPF do representante legal da empresa no cadastro CNPJ; ou a pessoa jurídica ou a pessoa física com procuração eletrônica cadastrada no *site* da Receita Federal do Brasil. Porém, neste último caso, a procuração somente se prestará à assinatura correspondente a um estabelecimento.

A EFD é, então, transmitida para o ambiente nacional administrado pela Receita Federal do Brasil. Tal transmissão deve ser feita mensalmente, e a data limite de envio depende de cada unidade federada. Uma vez recebidos pelo ambiente nacional, os arquivos são compartilhados com as unidades federadas a que pertence o contribuinte.

Por fim, cumpre ainda explicitar algumas características referentes ao preenchimento e ao envio do arquivo da EFD acerca das quais Marcelo Fernandez (2013, p. 92-93) se pronunciou da seguinte forma:

Existem dois perfis nos quais os contribuintes serão enquadrados: perfil “A”, mais completo, e o perfil “B”, um pouco mais simplificado. [...]

Todos os blocos devem ser informados, ainda que não contenham informações.

Os registros devem ser informados se existir informação correspondente.

A EFD deve ser gerada sob o enfoque do informante do arquivo, segundo seus usos e interpretação dos códigos de situação tributária (CST) e códigos fiscais de operação (CFOP).

Fica demonstrada a apropriação de débito e crédito dos impostos (ICMS e IPI) referente a cada operação.

O PVA valida o conteúdo das informações internas de cada arquivo. Ele não impede a inserção de informações erradas, porém realiza o batimento de todas as informações constantes no arquivo. Ressalte-se que a responsabilidade pela correção das informações prestadas cabe à empresa.

### **2.5.3 Funcionalidades (obrigações tributárias substituídas)**

Os livros fiscais em papel foram sendo substituídos pela EFD gradativamente, conforme dispõe o § 3º da cláusula primeira do Ajuste Sinief n. 02/2009, transcrito a seguir:

Cláusula primeira. A emissão por sistema eletrônico de processamento de dados dos documentos fiscais previstos no Convênio S/N., de 15 de dezembro de 1970, que instituiu o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – Sinief, e no Convênio Sinief 06/1989, de 21 de fevereiro de 1989, bem como a escrituração dos livros fiscais, a seguir enumerados, far-se-ão de acordo com as disposições deste Convênio:

[...]

§ 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:

I – Livro Registro de Entradas;

II – Livro Registro de Saídas;

III – Livro Registro de Inventário;

IV – Livro Registro de Apuração do IPI;

V – Livro Registro de Apuração do ICMS;

VI – documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP;

VII – Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Decorrência direta da substituição dos livros fiscais pela EFD foi a eliminação da necessidade de arquivamento do livro em papel, o que também demandava a existência de espaço físico.

Além da supracitada substituição, a EFD possibilitou às administrações tributárias estaduais a dispensa da entrega pelos contribuintes a ela obrigados dos arquivos estabelecidos no Convênio ICMS n. 57/1995, conforme previsão da cláusula vigésima do Ajuste Sinief n. 02/2009, adiante copiada. O referido Convênio ICMS n. 57/1995 dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados:

Cláusula vigésima. A administração tributária de cada unidade federada divulgará a data a partir da qual o contribuinte obrigado à EFD será dispensado de entregar os arquivos estabelecidos no Convênio ICMS 57/95.

Outra simplificação viabilizada com o advento da EFD está relacionada com a possibilidade de dispensa pela administração tributária pelo contribuinte a ela obrigado da entrega do documento de informação e apuração do imposto previsto no art. 80 do Convênio S/N., de 15 de dezembro de 1970. Tal previsão encontra-se disposta na cláusula 21ª do Ajuste Sinief n. 02/2009, conforme segue:

Cláusula vigésima primeira. A administração tributária das unidades federadas poderá dispensar o contribuinte obrigado à EFD da entrega do documento de informação e apuração do imposto previsto no artigo 80 do Convênio S/N., de 15 de dezembro de 1970.

#### **2.5.4 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)**

A NF-e foi instituída pelo Ajuste Sinief n. 07, de 2005, para ser utilizada pelos contribuintes do IPI ou ICMS em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A; à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4; à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2; e ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.

A NF-e é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços ocorrida entre as partes e cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pelo fisco, do documento eletrônico antes da ocorrência do fato gerador. O projeto NF-e teve como premissas:

- não impactar a atividade comercial da empresa;
- substituir Nota Fiscal Modelo 1 e 1A;
- arquivo eletrônico padrão aberto – XML;
- garantia de autoria e integridade – assinatura digital padrão ICP Brasil;
- cada NF-e é um documento autônomo;
- envio pela internet – *web service* antes da saída da mercadoria da empresa;
- envio por lotes de NF-e;
- responsabilidade do contribuinte pela guarda da NF-e pelo prazo decadencial;
- impressão do Danfe – documento auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica para acompanhar trânsito; e
- código de barras unidimensional no Danfe para facilitar a leitura da chave de acesso da NF-e.

Em cada operação de venda, o emitente deverá solicitar a autorização de uso à Sefaz previamente à ocorrência do fato gerador. A Sefaz autorizadora faz algumas validações, tais como: assinatura digital, leitura do XML, numeração do documento e se o emitente não tem restrições cadastrais. Nesse momento o documento pode ser rejeitado, denegado ou autorizado. Se tudo estiver correto, a Sefaz retorna a autorização de uso da NF-e. Após a autorização de uso, a Sefaz compartilhará esse documento com a Receita Federal.

Autorizado o uso da NF-e, o Danfe acompanhará o trânsito da mercadoria. O emitente também tem a obrigação de disponibilizar o arquivo XML para o destinatário da mercadoria. O destinatário, por sua vez, tem a obrigação de verificar a existência e a validade jurídica dessa NF-e por meio da chave de acesso.

Se por problemas técnicos não for possível obter a autorização de uso da Sefaz, tal como parada programada ou queda do ambiente autorizador, há três possibilidades de emissão em contingência da NF-e: Sefaz Virtual de Contingência (SVC); Evento Prévio (Epec); e Formulário de Segurança (FS).

## 2.6 O impacto da EFD nas obrigações acessórias

Conforme Roberto Duarte (2011), as administrações fazendárias, em seu propósito de existência, dignam-se a manter a viabilidade e a manutenção do Estado. Para tanto, é necessário um arcabouço normativo compelidor aos contribuintes para que estes realizem o recolhimento de tributos, bem como prestem, regularmente ou quando solicitados, informações sobre sua existência fiscal, econômica e contábil.

Considerando que o Brasil é uma federação formada por três esferas de poder – União, estados e municípios –, tem-se, por conseguinte, a ausência de padronização das exigências impostas aos que mantêm com seus recolhimentos a máquina pública funcionando em benefício de todos.

O sistema tributário, portanto, impõe aos que se posicionam do lado passivo da relação jurídico-tributária o cumprimento de uma série de obrigações tributárias de cunho acessório, além da principal.

Nesse contexto, conforme já explicitado outrora, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) surge como uma solução posta para simplificar as obrigações periódicas dos contribuintes, bem como trazer aos entes tributantes informações de melhor qualidade (DUARTE, 2011).

Ainda conforme Roberto Duarte (2011), pela ótica do contribuinte, surge uma forma de escrituração que vem a desonerar, em muito, uma prescindível demanda de burocracias para poder estar em dia com suas obrigações acessórias.

Obviamente que há a necessidade de uma contrapartida para a materialização desse evento. A ambientação contábil e fiscal a um novo modelo informatizado, o cumprimento rigoroso de prazos de apresentação e o constante acompanhamento das inovações introduzidas com esse novo advento são requisitos indispensáveis na atual realidade.

Na vertente estatal têm-se benefícios resultantes da possibilidade de um melhor monitoramento de sua base de arrecadação. Seleção de faixas, tipos, perfis, repetições e outras depurações podem ser feitas. Esses controles conduzem a ações preventivas e repressivas. De um lado, podem-se editar normas a corrigir ou padronizar situações detectadas, de outro apresenta-se como importante instrumento à auditoria informatizada. Esta, além de precisar de menos profissionais envolvidos, é muito mais eficaz e eficiente.

A EFD substitui, e de forma inevitável, os anteriores mecanismos de registro e administração das obrigações acessórias. Faz-se preciso que ela seja expandida a um universo maior de obrigações que ainda não são exigíveis nessa modalidade eletrônica, bem como a busca da totalidade de contribuintes existentes. São os desafios das administrações tributárias.

Assim, nesse contexto, observa-se que a EFD provoca tanto a simplificação das obrigações de emissão de documentos fiscais e suas respectivas escriturações quanto a unificação das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos.

Nota-se, pois, que o grande impacto provocado pela EFD nas obrigações acessórias foi o de harmonizar a forma como as administrações fazendárias, em qualquer das três esferas de poder, comunicam-se com os contribuintes. É que a EFD se constitui na unificação de tal linguagem.

## 2.7 EFD x Simples Nacional

As empresas optantes pelo Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar n. 123, de 2006, representam parcela significativa do total de contribuintes existentes nos estados e no Distrito Federal, razão pela qual a administração fazendária estadual tem significativo interesse no controle das operações desempenhadas por essa fatia expressiva de contribuintes.

Os estados federados, contudo, no que tange à possibilidade de obrigação de seus contribuintes optantes pelo Simples Nacional à EFD, devem observar o que dispõe os §§ 4º-A a 4º-C do art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006, acrescentados pela Lei Complementar n. 147/2014, adiante copiados:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

[...]

§ 4º-A. A escrituração fiscal digital ou obrigação equivalente não poderá ser exigida da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo se, cumulativamente, houver (incluído pela Lei Complementar n. 147, de 2014):

I – autorização específica do CGSN, que estabelecerá as condições para a obrigatoriedade (incluído pela Lei Complementar n. 147, de 2014);

II – disponibilização por parte da administração tributária estipulante de aplicativo gratuito para uso da empresa optante (incluído pela Lei Complementar n. 147, de 2014).

§ 4º-B. A exigência de apresentação de livros fiscais em meio eletrônico aplicar-se-á somente na hipótese de substituição da entrega em meio convencional, cuja obrigatoriedade tenha sido prévia e especificamente estabelecida pelo CGSN (incluído pela Lei Complementar n. 147, de 2014).

§ 4º-C. Até a implantação de sistema nacional uniforme estabelecido pelo CGSN com compartilhamento de informações com os entes federados, permanece válida norma publicada por ente federado até o primeiro trimestre de 2014 que tenha veiculado exigência vigente de a microempresa ou empresa de pequeno porte apresentar escrituração fiscal digital ou obrigação equivalente.

Da observação do excerto anteriormente transcrito, vislumbra-se que a regra é a vedação à imposição da EFD aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, a menos que, cumulativamente, tenha sido publicado comando do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) dispondo acerca da obrigatoriedade e o ente que pretenda fazer a exigência tenha disponibilizado aplicativo gratuito com esse fim.

A regra de vedação referida no parágrafo anterior, contudo, vale salientar, não se aplica ao ente que já tenha publicado norma interna válida até o primeiro trimestre de 2014 veiculando prazo para o início da obrigação à EFD pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional situados em sua jurisdição.

Note-se ainda que, mesmo os entes enquadrados na situação disposta acima, deverão adotar a solução a ser implantada pelo CGSN, quando ela vigorar, para todo o universo de contribuintes optantes do Simples Nacional, por meio da qual serão compartilhadas as informações com os entes federados por meio de sistema nacional uniforme.

### **2.7.1 As obrigações acessórias do Simples**

As normas gerais de tributação aplicadas às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes pela sistemática de tributação simplificada e favorecida do Simples Nacional, seja pelos direitos atribuídos seja pelas obrigações impostas, estão dispostas na Lei Complementar Nacional n. 123/2006, também conhecida como “Lei do Simples”, e na Resolução CSGN n. 94/2011,<sup>3</sup> que se constitui no regulamento da primeira.

3 BRASIL. Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional n. 94, de 29 de novembro de 2011. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm> > . Acesso em: 11/11/2015.



As obrigações acessórias aplicadas aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional encontram-se dispostas no art. 25 da LC n. 123/2006, segundo o qual a microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. Tal declaração, a teor do § 1º do supracitado art. 25, constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e das contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas.

A declaração referida, no entanto, com base nas informações relativas ao ano-calendário de 2012, passou a ser prestada por meio de sistema eletrônico disponibilizado para realização do cálculo simplificado do valor mensal devido referente ao Simples Nacional.

As informações prestadas no sistema informatizado acima mencionado, da mesma forma que ocorre com a declaração inicialmente citada, também apresentam caráter declaratório, constituindo confissão de dívida.

É bom que se ressalte, entretanto, que, como regra, conforme consta do § 4º também do citado art. 25, é vedada a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos apurados na forma do Simples Nacional além daquelas estipuladas pelo CGSN, bem como o estabelecimento de exigências adicionais e unilaterais pelos entes federativos, exceto os programas de cidadania fiscal. Tal proibição, é bom que se ressalte, conforme disposto acima, somente se aplica ao ICMS apurado na forma do Simples Nacional.

Quanto às informações relativas ao ICMS específico de que tratam as alíneas a, g e h do inciso XIII do § 1º do art. 13 da LC n. 123/2006, a legislação do Simples Nacional prevê o uso de um aplicativo único, assim como a obrigatoriedade de utilização de documentos fiscais eletrônicos estabelecidos pelo Confaz nas operações e nas prestações em que ocorra a incidência do ICMS previsto nas hipóteses citadas no dispositivo aludido inicialmente. É o que dispõem os §§ 12 e 13 do art. 25 da LC n. 123/2006.

Inova a legislação aplicada ao Simples Nacional relativamente ao momento em que a obrigação acessória referente à escrituração fiscal dos documentos fiscais eletrônicos em qualquer modalidade, de entrada, de saída ou de prestação, na forma estabelecida pelo CGSN, considera-se exaurida quando dispõe que o simples ato de emissão ou de recepção do documento pode ser considerado como elemento suficiente para a fundamentação e a constituição do crédito tributário. Confira-se, pois, o que dispõe o § 10 do art. 25 da LC n. 123/2006:

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

[...]

§ 10. O ato de emissão ou de recepção de documento fiscal por meio eletrônico estabelecido pelas administrações tributárias, em qualquer modalidade, de entrada, de saída ou de prestação, na forma estabelecida pelo CGSN, representa sua própria escrituração fiscal e elemento suficiente para a fundamentação e a constituição do crédito tributário (incluído pela Lei Complementar n. 147, de 2014).

A análise da possibilidade de exigência da EFD para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, por sua vez, já foi tratada no tópico 2.7.

### **2.7.2 O impacto estrutural da EFD no Simples**

Conforme restou demonstrado nos tópicos 2.7 e 2.7.1, a legislação de regência do Simples Nacional, aí se destacando a Lei Complementar n. 123/2006, norma da qual as demais retiram seu fundamento de validade, estabelece um sistema próprio de obrigações acessórias baseadas nas premissas que justificam a existência do tratamento diferenciado e favorecido em questão.

Além disso, não se pode perder de vista que o formato atual da EFD foi pensado para o contribuinte que apura o ICMS dentro da sistemática de crédito e débito. Tanto assim que, conforme exposto anteriormente, a Lei Complementar n. 123/2006, como regra, veda a imposição da EFD aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional. É que, de acordo com o já citado § 10 do art. 25 da supracitada lei, a normativa aplicada ao Simples Nacional criou uma solução própria que atende às premissas da simplificação e do favorecimento que lhes são inerentes.

Segundo o supracitado dispositivo, o simples ato de emissão e recebimento do documento fiscal representará sua própria escrita fiscal, suficiente, por si só, para a fundamentação e a constituição do crédito tributário. É necessário ressaltar, contudo, que, de acordo com o previsto na cláusula terceira do Ajuste Sinief n. 02/2009, ato normativo que rege a EFD nacionalmente, a obrigatoriedade para todos os contribuintes ocorreu em 1º de janeiro de 2009. Confira-se:

Cláusula terceira. A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 1º Mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão:

I – dispensar a obrigatoriedade de que trata a *caput* para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos; ou

II – indicar os contribuintes obrigados à EFD, tornando a utilização facultativa aos demais.

§ 2º O contribuinte que não esteja obrigado à EFD poderá optar por utilizá-la, de forma irretratável, mediante requerimento dirigido às administrações tributárias das unidades federadas.

§ 3º A dispensa concedida nos termos do § 1º poderá ser revogada a qualquer tempo por ato administrativo da unidade federada em que o estabelecimento estiver inscrito.

Em atenção ao previsto no dispositivo anteriormente copiado foi editado no âmbito do Confaz o Protocolo ICMS n. 03/2011, assinado por 25 unidades da Federação, com exceção do Estado de Pernambuco e do Distrito Federal, em razão de ambos possuírem sistema próprio de Escrituração Fiscal Digital.

O supracitado protocolo, por sua vez, alterou para 1º de janeiro de 2012 o início da referida obrigatoriedade, com exceção de alguns estados que especificaram data diferente, no caso, 1º de janeiro de 2014.

A cláusula segunda do citado Protocolo ICMS n. 03/2011 tratou das microempresas e das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, estabelecendo, como regra, que o início da obrigatoriedade ocorreria em 1º de janeiro de 2016. O parágrafo único da supracitada cláusula segunda, contudo, previu a possibilidade de os estados anteciparem o início da obrigatoriedade:

Cláusula segunda. Ficam dispensados de efetuar a Escrituração Fiscal Digital – EFD o estabelecimento de:

I – Microempreendedor Individual – MEI optante pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI;

II – Microempresa – ME e Empresa de Pequeno Porte – EPP optantes pelo Simples Nacional, salvo o que estiver impedido de recolher o ICMS por este regime na forma do parágrafo 1º do artigo 20 da Lei Complementar n. 123/2006.

Parágrafo único. Para os estabelecimentos mencionados no inciso II, a dispensa prevista no *caput* encerrar-se-á em 1º de janeiro de 2016, quando estarão obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD, podendo esta data ser antecipada a critério de cada Unidade Federada.

Assim, com base no que foi exposto, e tendo em vista o previsto no art. 25, § 4º-C, da LC n. 123/2006, permanece válida norma interna dos estados que fixar prazo para o início da obrigatoriedade para as microempresas e as empresas de pequeno porte publicada até o primeiro trimestre de 2014.

Uma característica relativa ao ato de adesão e de descredenciamento do contribuinte à EFD é o que se pode chamar de Matriz de Obrigatoriedade – entendida como a situação em que o contribuinte, uma vez obrigado a fazer uso da EFD, mesmo que após opte pelo Simples Nacional, está obrigado a permanecer fazendo uso da escrituração digital de seus livros.

Ressalte-se que esse não é um entendimento absoluto. Aqueles que o defendem o fazem com base no disposto no já citado § 2º da cláusula terceira do Ajuste Sinief n. 02/2009, segundo o qual: “O contribuinte que não esteja obrigado à EFD poderá optar por utilizá-la, de forma irretratável, mediante requerimento dirigido às administrações tributárias das unidades federadas”.

A irretratabilidade da obrigatoriedade do uso da EFD fundamenta-se também num argumento de ordem prática, uma vez que a consequência direta da continuidade do uso é a proibição da interrupção de formas de arquivos, pois evita a alternância indefinida do uso dos livros em papel pelo formato digital e vice-versa.

Vê-se, então, que a EFD existe no mundo das empresas optantes pelo Simples Nacional, mas não de maneira absoluta. Num país subdividido em diferentes unidades autônomas de gestão fazendária observa-se uma ferramenta de automação de informações fiscais que não é, e em alguns casos nem pode pela ausência de normas, utilizada pelas empresas.

## 3 IMPACTOS JURÍDICOS DA EFD

### 3.1 Efeitos jurídicos da certificação digital

As características e o embasamento teórico da certificação digital já foram abordados no item 2.2, razão pela qual este tópico somente abordará os efeitos jurídicos de tal instituto.

Os efeitos jurídicos relativos ao emprego da certificação digital no que se refere à nova forma de representação dos documentos fiscais, hoje em formato digital, dado se tratar de um arquivo digital, relacionam-se com a possibilidade de uso destes como meio de prova apto a produzir efeitos num eventual contencioso, seja na esfera administrativa seja na judicial.

A certificação digital, por força do previsto no art. 10, *caput*, da Medida Provisória n. 2.200-2/2.001, desde que levada a efeito por intermédio dos certificados da ICP-Brasil, dota os documentos eletrônicos digitalmente assinados por meio dela de presunção de veracidade.

Segundo Maria Rita Ferragut (2010, p. 28), é com base na supracitada presunção de veracidade que “surge a possibilidade de se admitir a existência do ato administrativo eletrônico apto a produzir efeitos no processo administrativo, nos moldes do art. 22, § 1º, da Lei n. 9.784/1999”.

A esse respeito, cumpre informar que, segundo Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, dois são os princípios informadores da chamada “prova cibernética”: o princípio da equivalência do documento eletrônico ao papel e o princípio da equivalência da força probatória dos documentos eletrônicos, desde que comprovada a manutenção da integridade eletrônica originária.

A Lei n. 11.417, de 19-12-2006, ao dispor sobre a informatização do processo judicial brasileiro, apresenta dois princípios relacionados à chamada “prova cibernética”: (a) a equivalência do documento eletrônico ao papel (art. 11, *caput*), segundo o qual os documentos produzidos eletronicamente são considerados originais em seus efeitos legais, desde que haja garantia de sua origem e de seu signatário; (b) a equivalência da força probatória dos documentos eletrônicos, desde que comprovada a manutenção da integridade eletrônica originária (art. 11, § 1º) (RAMOS FILHO, 2010, p. 144).

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 17), por sua vez, no que se refere à possibilidade de utilização do documento digital como meio de prova, no tocante à veracidade do conteúdo e à autenticidade do documento, esclarece:

[...], para que o documento seja eficaz como meio de prova é indispensável que haja sido subscrito pelo autor, além do que, naturalmente, assuma foros de autenticidade. E a autenticidade, vale esclarecer, refere-se à integridade formal do documento, à sua materialidade. Não se confunde, portanto, com a veracidade do conteúdo. O documento pode ser autêntico, mas não veraz, padecendo de falsidade ideológica. O vício de autenticidade é falsidade material.

A autenticidade, por seu turno, é assegurada quando ao procedimento de coleta dos dados gravados em meio digital é aplicado o que Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 19) chama de “medidas de cautela”, a fim de que não haja a perda ou a adulteração dos dados.

Para Von Söhsten Ramalho e Flávia Almeida Pita (2008, p. 153-188), o valor probante dos documentos eletrônicos é garantido pela assinatura digital. Confira-se:

Considerando os critérios de autenticidade (relação entre o documento e o autor da manifestação que ele corporifica) e integridade (inviolabilidade do conteúdo), o valor probante dos documentos eletrônicos é garantido pela assinatura digital, na medida que a técnica da criptografia assimétrica, por ela utilizada, assegura a relação entre o autor do documento e o detentor da chave privada criptográfica e, ademais, torna impossível a inserção de elementos estranhos ao documento originalmente firmado, sem que fique patenteada a adulteração. A autenticidade da chave pública criptográfica é assegurada, no Brasil, pela instituição de uma Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, que funciona como verdadeiro sistema de “tabelionatos de notas digitais”, atestando, por meio de sua assinatura nos certificados digitais dos usuários, que a chave pública neles contida faz efetivamente par com a chave privada do usuário.

Nota-se, pois, que o pressuposto do uso do documento eletrônico como meio de prova é a certeza de sua autenticidade e da integridade da informação nele contida; tais certezas decorrem da aplicação de controles, como é o caso da certificação digital, mecanismo previsto na legislação com a finalidade de prover com segurança a identificação do emissor do documento que dela faça uso.

O arquivo digital relativo à EFD, por exemplo, em razão de sua emissão obedecer às regras elaboradas pela ICP-Brasil, o que pressupõe a existência de uma assinatura

digital certificada por entidade nele credenciada, goza de autenticidade, integridade e validade jurídica.

Assim, por tudo quanto exposto, tem-se que os efeitos jurídicos da certificação digital é conferir ao documento eletrônico prova da sua autoria, integridade e validade jurídica, pressupostos esses garantidos pela assinatura digital certificada por entidade credenciada pela ICP-Brasil, o que ocorre com os arquivos digitais relativos à EFD, que são produzidos de acordo com as regras da citada entidade, donde a EFD retira seu valor probante.

Por fim, cumpre salientar que, em decorrência do previsto no art. 10, § 2º, da Medida Provisória n. 2.002-2/2001, é possível o uso de outras certificações que não a ICP-Brasil, desde que elas sejam admitidas pelas partes como válidas ou aceitas pela pessoa a quem a prova prejudicar.

### **3.2 Normas gerais de direito tributário e a EFD (digitalização do lançamento por homologação)**

Dentre as normas gerais de direito tributário que mais podem ser afetadas pelo surgimento da EFD estão aquelas que disciplinam os institutos da denúncia espontânea, da prescrição e da decadência, que serão analisadas adiante.

#### **3.2.1 Denúncia espontânea**

A denúncia espontânea, instituto jurídico do direito tributário brasileiro, está prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional da seguinte forma:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

É uma espécie de perdão legal que, ao longo dos anos, tem gerado inúmeras discussões pela doutrina, pela jurisprudência e pelos fiscos, em qualquer das três esferas

de poder, cujo fim é a busca da atribuição do alcance e do sentido dos termos insertos no dispositivo acima copiado, como é o caso da interpretação aplicada ao vocábulo “infração”, dentre outros.

O instituto tem por finalidade precípua eximir o contribuinte arrependido da responsabilidade pela infração, desde que observados seus estritos termos, como é o caso do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração, um de seus requisitos indispensáveis. É que a mera notícia do descumprimento da legislação tributária não dá à confissão os efeitos prescritos no art. 138 do CTN. É indispensável que esta esteja acompanhada do respectivo pagamento do débito.

Assim, por meio da denúncia, promove-se o incentivo dos contribuintes faltosos ao retorno à regularidade, advindo para o fisco como consequência o adimplemento dos débitos que sequer a administração tributária tinha conhecimento, sem a dispendiosa e trabalhosa deflagração de qualquer ação fiscal.

É de se notar, contudo, que a denúncia somente procede nos casos em que for verificada a ocorrência de uma infração à legislação tributária, até então, é claro, somente do conhecimento do infrator.

A confirmação da espontaneidade, por seu turno, requer a apresentação da confissão antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

A esse respeito, cumpre observar o disposto no art. 196 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a “autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Quanto à necessidade da formalização do início do procedimento fiscalizatório pelo fisco, mediante a expedição de termo competente, para fins de exclusão da espontaneidade, cabe salientar que o entendimento pacificado na doutrina é no sentido de que o Termo de Início de Fiscalização deve delimitar o assunto, o tributo e o período de apuração a que se referir.

De outra banda, no que tange à solenidade, cumpre destacar que o legislador despiu o exercício de tal direito de qualquer formalidade especial. Nesses termos, uma



vez configurados a espontaneidade e o recolhimento do débito, aplicam-se os efeitos do art. 138 do CTN.

Leandro Paulsen (2003, p. 844) ressalta que “a denúncia espontânea pressupõe a boa-fé, não servindo para escapar, direta ou indiretamente, de sanções aplicáveis ao ilícito tipificado pela ação anterior, praticada deliberadamente contra disposições fiscais”. Portanto, a boa-fé configura-se como um pressuposto da denúncia espontânea.

Quanto ao campo de aplicação da denúncia espontânea às infrações decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, cabe informar que o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça é no sentido da inaplicabilidade, conforme AgRg no REsp 1466966/RS, da relatoria do Ministro Humberto Martins, *Dje* de 11/05/2015, cujo ponto 2 da ementa estabelece o que se segue: “Nos termos da jurisprudência do STJ, a denúncia espontânea não é capaz de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), pois os efeitos do art. 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedente: AgRg nos EDcl no AREsp 209.663/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2013, *Dje* 10/05/2013”, corroborado nos termos da Súmula Carf n. 49, segundo a qual “a denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”.

Leandro Paulsen (2003, p. 844) discorda de tal entendimento, sob o argumento de que o descumprimento de uma obrigação acessória “constitui infração à legislação tributária, podendo ensejar a aplicação de multa quando prevista em lei, sendo do interesse do fisco seu cumprimento pelos contribuintes”. E prossegue afirmando que “não há razão, legal ou mesmo finalística, que possa embasar satisfatoriamente a não aplicação do art. 138 do CTN às obrigações acessórias”.

A aplicação da denúncia espontânea às confissões de dívida acompanhadas de pedido de parcelamento é outro aspecto que tem gerado entendimentos controversos no próprio Judiciário, haja vista as alterações de entendimento do STJ acerca de tal matéria ao longo dos últimos anos.

O entendimento mais recente do STJ é pela impossibilidade, sob o argumento de que o parcelamento não equivale ao pagamento integral, conforme REsp n.1.102.577/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, publicado no *Dje* de 18/05/2009, que tomou por base o disposto no art. 155-A, § 1º, do CTN, dispositivo acrescentado ao CTN por intermédio da Lei Complementar n. 104/2001.

Finalmente, outra questão que tem gerado bastante discussão ao longo dos anos, tanto no meio doutrinário quanto no jurisprudencial e no fiscal, diz respeito à exclusão da multa de mora como efeito prático da denúncia espontânea. É questão que se prende à delimitação da natureza jurídica da multa de mora: se indenizatória ou punitiva.

A doutrina, segundo Eduardo Sabbag (2015, p. 783), tendo em vista a falta de uma total consolidação de entendimento no STJ acerca da matéria, “preconiza a exclusão de toda e qualquer penalidade sobre a irregularidade autodenunciada”. E, ao final, conclui o referido doutrinador: “Portanto, excluir-se-ão as multas moratórias ou substanciais (falta ou atraso no recolhimento do tributo) e as multas punitivas ou formais (fiscais ou punitivas)”.

Na opinião de Leandro Paulsen (2003, p. 850), “a multa moratória constitui penalidade decorrente do descumprimento da obrigação tributária no vencimento, diversamente dos juros moratórios, que apenas compensam o atraso no pagamento. A multa moratória, por isso, resta excluída frente à denúncia espontânea”.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2014, p. 658), “a multa de mora tem natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica”. O referido doutrinador faz uma objetiva distinção entre os institutos da mora, da multa, do juro e da correção monetária, da seguinte forma:

O pressuposto da multa é a prática de um ilícito, cuja função é sancionar esse descumprimento. A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa. Sua função é recompor o patrimônio danificado.

No direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

A jurisprudência do STJ, por seu turno, no que tange à supracitada matéria, nos termos do REsp n. 908086/RS, Rel. Min. Castro Meira, publicado no *DJe* 16/06/2008, é no sentido de que o instituto da denúncia espontânea também tem o efeito de excluir a multa de mora, sob o argumento de que a regra do art. 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva, caso em que seus efeitos devem ser aplicados a qualquer espécie de multa.

Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 509), por sua vez, corrobora do supracitado entendimento do STJ, concluso pela exclusão da multa de mora como efeito da denúncia espontânea. Confira-se:

Nesta medida, é perfeitamente possível afirmar que todas as penalidades tributárias – pecuniárias ou não – são objeto de denúncia espontânea, conforme prevê o art. 138 do CTN; sendo o sujeito denunciante obrigado a pagar apenas o valor do tributo devido e os juros de mora. Logo as penalidades pecuniárias, as multas fiscais, incluídas as chamadas “moratórias”, tendo natureza sancionatória, não integram o *quantum* devido.

Outro doutrinador que também comunga desse entendimento é Cláudio Carneiro (2012), segundo o qual “todas as multas que tenham vínculo direto com o fato gerador devem ser dispensadas pela denúncia espontânea, sejam moratórias ou isoladas”. Não há dúvida, entretanto, quanto à impossibilidade de exclusão da correção monetária e dos juros moratórios pela denúncia espontânea. Isso porque a correção monetária nada mais é do que a mera atualização da moeda. Kiyoshi Harada (2013, p. 533), no mesmo sentido, afirma: “Impõe-se sua inclusão por decorrer, normalmente, da mora e por não implicar em acréscimo, mas simples atualização do poder aquisitivo da moeda”.

Os juros, por sua vez, são aplicados com fins de remunerar o capital que permaneceu na posse do contribuinte por um período além do permitido.

Outro aspecto que merece destaque se reporta à impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea aos débitos declarados pelo contribuinte infrator ao fisco. Entendimento esse que decorre da própria letra do art. 138 do CTN, cuja aplicação está condicionada ao descumprimento do débito pelo fisco, daí a incompatibilidade do instituto relativamente a débito declarado, pois, nessa hipótese, o crédito tributário achava-se devidamente constituído pelo próprio contribuinte no momento em que ocorreu o pagamento.

Da supracitada compreensão decorre a posição, já sumulada pelo STJ, nos termos da Súmula 360, de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea a tributos sujeitos a lançamento por homologação, regularmente declarados, mas pagos a destempo. Tal não ocorre, porém, na hipótese da apresentação de declaração retificadora acompanhada do integral pagamento da diferença a maior devida; é que, nesse caso, o fisco não tinha conhecimento prévio do valor acrescentado à declaração original, ou seja, a retificação deu notícia de fatos geradores que não eram do conhecimento do fisco.

A possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea à supracitada hipótese foi levada a efeito nos termos do REsp 889271/RJ; Relator Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., publicado no *DJe* de 01/06/2010, cuja ementa, pela pertinência, segue transcrita:

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento a menor. Recolhimento da diferença em declaração retificadora anteriormente a qualquer procedimento fiscal. Denúncia espontânea. Ocorrência. Exclusão da multa moratória. Cabimento. Prescrição. Prazo. LC 118/2005. Inconstitucionalidade da aplicação retroativa. Recurso especial a que se dá provimento.

Por fim, cumpre salientar que, com base na posição sumulada nos termos da Súmula 360, o STJ, conforme AgRg no Ag 1222256/RS n. 908086/RS, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, publicado no *DJe* 14/05/2010, fixou o entendimento de que não é possível aplicar os efeitos da denúncia espontânea sobre tributo compensado após o vencimento do prazo para seu pagamento.

### **3.2.2 Decadência e prescrição**

De acordo com o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988, adiante transcrito, a matéria atinente aos institutos da decadência e da prescrição em matéria tributária cabe à lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

A lei complementar a que faz alusão o citado texto constitucional é o Código Tributário Nacional, de que trata a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, posto que recepcionado como tal.

Assim, o CTN, sobretudo no que se refere aos tributos com lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, tratou da decadência especificamente no art. 150, *caput* e §§ 1º e 4º, e sobre os demais lançamentos no art. 173, *caput*, incisos e parágrafo único. Confira-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Segundo Regina Helena Costa (2012, p. 285), a decadência, no âmbito tributário, “refere-se à extinção do direito da Fazenda Pública – traduzido em poder-dever – de efetuar o lançamento, em razão de sua inércia pelo decurso do prazo de cinco anos”. E, mais adiante, a referida doutrinadora conclui (2012, p. 287): “Enfim, consumada a decadência, extingue-se o direito de efetuar o lançamento e, conseqüentemente, o direito de exigir o crédito tributário, operando-se a extinção da obrigação tributária principal”.

A prescrição, por sua vez, está disciplinada no art. 174, da seguinte forma:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pela citação pessoal feita ao devedor;

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

No direito tributário, de acordo com Regina Helena Costa (2012, p. 288), “[...] a prescrição corresponde à perda do direito do fisco (poder-dever) de ajuizar a ação de execução do crédito tributário – a execução fiscal, disciplinada pela Lei n. 6.830, de 1980”.

No que tange ao início da contagem do prazo prescricional, a supracitada autora (2012, p. 288) salienta que “[...] o prazo flui a partir da data da ‘constituição definitiva do crédito tributário’, ou seja, do lançamento eficaz, assim entendido aquele regularmente comunicado, pela notificação ao devedor. [...]”.

Ao final, a citada autora, relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ressalta que (2012, p. 288) “diante do distinto regime jurídico que os disciplina, a declaração de débito tributário efetuada pelo sujeito passivo corresponde ao lançamento eficaz”.

Por fim, cumpre salientar que tanto a decadência quanto a prescrição estão classificadas no art. 156, V, do CTN como hipóteses de extinção do crédito tributário.

José Hable, citando Eurico Marcos Diniz de Santi, no que se refere à decadência ser considerada como hipótese de extinção do crédito tributário, apresenta o seguinte entendimento:

Nesse sentido, então, o instituto da decadência, de que trata o inciso V do art. 156 do CTN, não se refere à extinção do direito de o fisco constituir o crédito tributário, disciplinado no *caput* do art. 173, e sim a um crédito constituído intempestivamente. Ou seja, apenas está a demonstrar que, se a Fazenda Pública vier a constituir o crédito tributário fora do prazo legal, estará ele extinto pela decadência (HABLE, 2007, p. 59).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do Parecer PGFN/CAT/n. 1.770/2012, emitido em resposta à consulta formulada pela Secretaria Executiva

do Comitê Gestor do Simples Nacional, por meio do Ofício CGSN/SE/n. 28/2012, de 17/02/2012, sobre decadência e prescrição nos tributos desse regime, citando o Parecer PGFN/CAT/n. 1.617/2008, apresentou entendimento acerca da decadência e da prescrição nos tributos lançados por homologação, como é o caso do ICMS.

No supracitado Parecer PGFN/CAT/n. 1.770/2012, relativamente à decadência e à prescrição nos tributos com lançamento por homologação fora do regime de tributação do Simples Nacional, foi afirmado:

- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser [lançada] apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;
- g) para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração.

Da observação do excerto anteriormente transcrito, nota-se que a PGFN entende que o início da contagem do prazo decadencial está relacionado à ocorrência do pagamento do valor devido.

A prescrição, por sua vez, está atrelada à observação da apresentação da declaração em concomitância com a observação da data de vencimento do tributo a que ela se refere. Para tal, a declaração, por expressa previsão legal, deve gozar de valor de confissão de dívida e ser considerada instrumento hábil e suficiente para a exigência do tributo nela declarado e não pago. Confira-se:

I – Quanto ao prazo decadencial:

- (i) se há pagamento, o prazo, de cinco anos, para o lançamento da diferença apurada conta-se a partir da ocorrência do fato gerador;
- (ii) se não há pagamento, o prazo, também de cinco anos, para o lançamento dos valores devidos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- (iii) em qualquer dos casos é irrelevante, no cômputo do prazo decadencial, ter havido ou não declaração do contribuinte.

II – Quanto ao prazo prescricional:

- (i) se há declaração:
  - (i.i) e ela é anterior à data do vencimento do tributo, o prazo, de cinco anos, para cobrança dos valores nela declarados e não pagos inicia-se no dia seguinte à data de vencimento do tributo;
  - (i.ii) e ela é posterior à data do vencimento do tributo, o prazo, de cinco anos, para cobrança dos valores nela declarados e não pagos inicia-se no dia seguinte à data de entrega da declaração;
- (ii) se não há declaração, o prazo, de cinco anos, para cobrança dos valores não pagos conta-se da data da constituição definitiva do crédito tributário, mediante prévio lançamento de ofício (PGFN, 2012).

Com a justificativa de que os tributos cobrados no âmbito do Simples Nacional, em decorrência do previsto na Lei Complementar n. 123, de 2006, configurarem-se como tributos com lançamento por homologação, em razão de os optantes terem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da administração, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional estendeu o entendimento apresentado anteriormente aos tributos cobrados no Simples Nacional. Concluiu, afirmando que “é do pagamento ou da declaração de cada tributo que se há de apurar a decadência ou a prescrição, respectivamente”.



A jurisprudência do STJ, a teor do REsp 1120295/SP, exarado em sede de recurso repetitivo (tema: 383), da relatoria do Ministro Luiz Fux, *DJe* 21/05/2010, quanto ao início da contagem do prazo prescricional nos tributos com lançamento por homologação, sedimentou-se no sentido de que o início do prazo ocorre na data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária já declarada, mas não paga, conforme segue:

O prazo prescricional quinquenal para o fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, *Dje* 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, *DJ* 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, *DJ* 13.06.2005).

No referido REsp 1120295/SP, o STJ reafirma que é modo de constituição do crédito tributário, nos tributos com lançamento por homologação, a entrega de declaração a que a lei atribua a mesma natureza da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), ou da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), conforme prevê a Súmula n. 436/STJ, com a seguinte redação: “Entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. Confira-se:

A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, *Dje* 28.10.2008).

Nos termos do REsp 973733/SC, apreciado em sede de recurso repetitivo (tema: 163), também da relatoria do Ministro Luiz Fux, *DJe* 18/09/2009, nos tributos com lançamento por homologação, a decadência do direito de o fisco constituir o crédito

tributário, na hipótese de inexistência de pagamento, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme preceitua o art. 173, I, do CTN.

É de se registrar, entretanto, que, segundo o referido tribunal, acaso tenha havido o pagamento parcial antecipado pelo contribuinte, a decadência será regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação.

### ***3.2.3 Da digitalização do lançamento por homologação: efeitos jurídicos sobre a denúncia espontânea, a decadência e a prescrição***

Como afirmado inicialmente, o progresso tecnológico e os avanços no meio digital, vivenciados ao longo dos últimos anos pela sociedade, acabaram por adentrar o meio fiscal.

Nesse contexto, o Sped afigura-se como um instrumento previsto na legislação por meio do qual se pretende dar às obrigações acessórias um traço de uniformidade e eficiência por meio da informatização do seu cumprimento.

A uniformização do cumprimento das obrigações acessórias por meio do Sped é alcançada com a fixação prévia do formato e do conteúdo das informações que deverão ser enviadas, conforme previsto na legislação que o norteia, de tal modo que, ao final, os fiscos, nas três esferas, recebam as informações sobre os tributos de sua competência de modo padronizado. É, pois, por meio da aplicação da supracitada padronização digital que a comunicação entre os fiscos atingirá a eficiência pretendida.

Com o Sped houve a digitalização da escrituração e a impressão dos livros por ele alcançados, assim como dos documentos fiscais e demais informações de interesse dos fiscos, até então processadas em papel.

Destarte, em decorrência do supracitado processo de digitalização do cumprimento da obrigação acessória, levado a efeito no âmbito fiscal por meio da EFD, da mesma forma, houve a digitalização do lançamento por homologação. Nesse mesmo sentido, Rubya Floriano dos Anjos (2010, p. 61) afirma:

O Sped Fiscal ou EFD – Escrituração Fiscal Digital vem para substituir, na medida do possível, todo tipo de “lançamento” por homologação em papel e, o mais importante, padronizar os dados para que a comunicação entre os membros do Poder Público seja possível.

A referida autora (2010, p. 61) assevera, inclusive, que “[...] o Sped Fiscal será o lançamento por homologação no futuro próximo”. E prossegue afirmando que “o processo passa a ser tão dinâmico que o contribuinte deverá ficar atento às informações que enviar às Fazendas”.

Vislumbra-se que a preocupação da autora é com a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, que, em decorrência da dinâmica aplicada ao procedimento de envio do arquivo, estarão disponíveis para a fiscalização sem que esta necessite ir ao estabelecimento do contribuinte.

Com base nesse novo cenário, a já citada doutrinadora Rubya Floriano dos Anjos (2010, p. 64) expõe sua opinião acerca do momento em que haverá a constituição do crédito tributário da seguinte forma:

Considerando que a recepção dos arquivos pelo fisco configura a constituição do crédito tributário e que isso basta para que o tributo seja devido, qualquer erro poderá ocasionar a lavratura imediata de auto de infração, ou em encaminhamento do débito para a dívida ativa.

Observa-se, do excerto acima transcrito, que a referida autora atribui ao momento da recepção do arquivo digital pelo fisco o instante em que ocorre a constituição do crédito tributário pelo contribuinte.

Nessa esteira, é possível afirmar que, por meio da EFD, o contribuinte escritura seus livros fiscais e, a partir deles, apura o imposto relativo a um determinado período, cujo saldo resultante é declarado ao final.

O conteúdo de tal declaração, no entanto, somente será considerado crédito tributário constituído a partir do momento em que se efetivar a recepção pelo fisco do arquivo digital que sobre ela versar.

Assim, após o momento da recepção do arquivo, e conseqüente constituição do crédito tributário, este tornar-se-á automaticamente devido, posto que confessado pelo próprio contribuinte, que deverá observar o respectivo prazo de vencimento da obrigação, sob pena de o crédito ser inscrito em dívida ativa.

Impende salientar, entretanto, que há na doutrina autores que, em função da dinâmica aplicada à transmissão das informações pela EFD, entendem que haverá o aumento da ocorrência dos lançamentos de ofício, como é o caso da doutrinadora Andreia Fogaça Maricato (2012, p. 209). Confira-se:

Partindo do entendimento de que, com a informatização fiscal nos deveres instrumentais, como o Sped, por exemplo, com a simples entrega das declarações, o fisco passa a ter todas as informações necessárias para lançar de ofício, sem a necessidade de ir à empresa conferir toda a documentação, uma vez que tais documentos enviados pelo contribuinte digitalmente passaram a ser guardados no sistema do fisco; com isto, poderemos ter mais lançamento de ofício do que por homologação, uma vez que as novas normas de informatização fiscal darão ao fisco as informações necessárias para lançar de ofício, identificando com precisão o fato jurídico e sua respectiva base de cálculo, de forma a tornar o valor devido inquestionável.

Ao que parece, a referida doutrinadora menciona apenas as informações e os créditos omitidos pelo contribuinte, que, uma vez constatados pelo fisco, ensejarão o lançamento de ofício dos valores dele decorrentes, uma vez que aqueles devidamente declarados não podem mais ser lançados, posto que já constituídos.

Pena que a citada autora, embora defenda que as novas obrigações acessórias instituídas com a informatização fiscal podem alterar toda a sistemática do lançamento tributário, e, a seu ver, a redução dos lançamentos por homologação, não tenha dissertado acerca de quais seriam essas possíveis alterações.

A autora entende ainda que outra decorrência direta da aplicação da EFD seria o maior uso do benefício da denúncia espontânea, acaso todos os tributos passem a ser por lançamento de ofício ou nos casos em que o contribuinte se apresente omisso com o cumprimento de suas obrigações. Confira-se:

Os novos deveres instrumentais e os mecanismos de fiscalização, instituídos com a informatização fiscal, podem vir a alterar toda a sistemática do lançamento tributário, em especial poderemos ter um aumento da utilização do lançamento por declaração e de ofício, conseqüentemente uma diminuição do autolancamento; o fisco poderá notificar e até autuar o contribuinte *on-line*, via certificação digital; haverá diminuição na sonegação fiscal e maior utilização do benefício da denúncia espontânea, além de várias outras conseqüências. Isto porque, sendo todas as informações digitais e inter cruzadas, passarão a ser inquestionáveis, por terem sido prestadas pelo próprio contribuinte, no cumprimento dos deveres instrumentais, ou colhidas pelos mecanismos de fiscalização.

Neste novo modelo, grande parte das questões envolvendo a denúncia espontânea será derrubada, tendo maior aplicabilidade o art. 138 do CTN. [...] (MARICATO, 2012, p. 209).

No que diz respeito ao uso da denúncia espontânea, na hipótese de omissão de valores devidos a título de tributo pelos contribuintes, Andreia Fogaça Maricato (2012, p. 209) posicionou-se pelo cabimento, conforme segue:

Todos os dados encaminhados pelos contribuintes através destes novos modelos de emissão de documento fiscal, como é o caso da Nota Fiscal Eletrônica e cumprimento de deveres instrumentais fiscais e contábeis (Sped fiscal e contábil), poderão ser cruzados; com isto, caso haja a omissão de valores devidos a título de tributo pelos contribuintes e esta omissão for identificada pelo sistema de cruzamento de informações fiscais, o contribuinte poderá sofrer autuação fiscal e ser tipificado no crime de sonegação fiscal. Todavia, caso venha a fazer a denúncia espontânea antes de qualquer procedimento do fisco, será beneficiado.

Ante as considerações postas, uma vez fixada a premissa de que por meio da EFD o contribuinte declara o imposto por ele mesmo apurado, ao final constituído por ele próprio, mediante o lançamento por homologação, passar-se-á à análise propriamente dita dos efeitos da referida digitalização do lançamento por homologação.

De início, por todo o exposto, cumpre esclarecer que as características do lançamento por homologação não se alteram com a aplicação a este do processo de digitalização decorrente do uso da EFD. Isso porque a mudança aparente somente ocorreu no meio utilizado para a prestação da informação, que passou do papel ao arquivo digital, ou seja, a mudança somente ocorreu no suporte onde fica gravada a informação.

É claro que a digitalização da informação e seu consequente manuseio via EFD tornam mais rápido o fluxo de informações fiscais, porém não desnaturam a forma de lançamento aplicada, que continua sendo por homologação, nos termos previstos no art. 150 do CTN.

Desse modo, é possível afirmar que os efeitos jurídicos da informatização do lançamento por homologação, consubstanciado na EFD, não altera os efeitos jurídicos próprios emanados de tal forma de lançamento tributário. Em decorrência disso, no que tange à denúncia espontânea, aplicam-se os mesmos entendimentos jurisprudenciais formados com base nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Aqui, entretanto, cabe uma ressalva: o contribuinte deve ser altamente zeloso das informações prestadas por meio da EFD, dado o fato de que, diferentemente das demais declarações econômico-fiscais exigidas em apartado, o conhecimento pelo fisco do que está sendo informado é instantâneo, o qual poderá verificar a autenticidade dos dados no mesmo instante, sem a necessidade de ir ao estabelecimento do contribuinte.

Quanto aos efeitos sobre a decadência, também com base nas premissas salientadas anteriormente, uma vez que a constituição do crédito tributário declarado via EFD ocorre no momento da recepção do arquivo digital, não há mais que se falar em decadência, mas tão somente em prescrição, exceto nos casos em que o contribuinte omita valores, caso em que o início do prazo decadencial deverá ser contado com base no artigo 173, I, do CTN.

Fabiana Santello (2014, p. 269-270) defende entendimento contrário, da seguinte forma:

Antes da informatização fiscal, os prazos de prescrição e decadência no direito tributário já possuíam interpretações diversas. A partir do uso da tecnologia na entrega dos deveres instrumentais, a contagem destes prazos precisa ser novamente analisada em cada um dos tributos.

[...], para cada tributo poderá haver uma forma diferenciada de entrega das informações fiscais, e cada uma delas precisa ser estudada para identificação do prazo de prescrição do direito tributário. Se houver a constituição definitiva do crédito tributário, ainda que de forma individualizada, como ocorre no caso da NF-e e NFS-e, o prazo poderá ser alterado ou não, de acordo com o caso concreto.

Vislumbra-se, pois, que tanto a decadência quanto a prescrição não sofreram deslocamentos ou modificações que requeiram a revisão de seus conceitos e características jurídicas, com base na digitalização do lançamento por homologação.

Não havendo que se falar, por conseguinte, pela simples falta de necessidade, da revisão teórica dos institutos que permeiam a EFD, tais como o da denúncia espontânea, da decadência e da prescrição, tampouco admitir que a EFD provocou o nascimento de uma nova forma de lançamento do crédito tributário.

Urge ressaltar, contudo, que tais entendimentos são passíveis de modificações, uma vez que a discussão doutrinária acerca da matéria ainda é muito incipiente, havendo, inclusive, nos poucos autores que já se manifestaram sobre tais pontos, como restou demonstrado, entendimentos divergentes, inclusive contrários ao defendido pelo grupo.

### **3.3 Aumento do risco e gradação das multas**

A multa tributária é uma penalidade administrativa decorrente da não observação, pelo contribuinte, das normas da legislação tributária. Assim, diante de uma obrigação

imposta pela legislação, o contribuinte simplesmente deixa de exercer um dever, sendo penalizado pela aplicação de uma sanção. É a prestação pecuniária compulsória que não constitui tributo, instituída em lei (art. 97, V, CTN) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 142, CTN). Ou ainda, a multa não é tributo, mas sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, como nítida reação do direito a um comportamento devido, e não realizado, conforme Eduardo Sabbag (2015, p. 251). Portanto, são penalidades administrativas decorrentes do descumprimento das obrigações fiscais estabelecidas em lei, ou ainda, é a imposição do Estado ao contribuinte pela transgressão do seu direito ao crédito.

O procurador da Fazenda Nacional Elvis Ianczkovski (2012) ensina que “a multa é a principal penalidade utilizada pelos entes políticos, sendo aplicada pelo descumprimento das obrigações de pagar tributos, ou pelo não atendimento aos deveres informais”.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 113, §§ 1º e 2º, definiu a obrigação tributária como principal e acessória. A primeira surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária; a segunda decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas nela previstas.

Mônica de Barros (2010, p. 46), em sua tese de mestrado sobre as limitações ao poder de sancionar no direito tributário brasileiro, diz:

Muito pouco precisa ser dito face à clareza ímpar do citado artigo. Apenas duas formas de obrigação surgem das normas de conduta tributária, a obrigação chamada de principal ou nuclear, que se dá quando a hipótese (auferir renda, prestar serviços, etc.) ocorre no mundo real, e a obrigação acessória ou instrumental, que trata de obrigações de fazer ou não fazer, visam quase sempre à melhoria ou à facilitação da fiscalização.

A EFD configura-se como uma obrigação tributária acessória do contribuinte, que consiste na entrega dos seus livros fiscais de forma eletrônica ao fisco, de acordo com as normas vigentes.

Assim, o contribuinte tem a obrigação de enviar o arquivo com a escrituração digital para o fisco dentro do prazo estabelecido na legislação vigente. Caso descumpra o determinado na norma, fica passível de sofrer uma sanção administrativa tributária.

Com isso, verifica-se que a não entrega da EFD ou a entrega em desacordo com a legislação vigente se configura na conversão da obrigação acessória em questão em

obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Nesse sentido dispõe o § 3º, do artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Elvis Ianczkovski (2012) diz:

Por outro lado, a multa assume a condição de prestação pecuniária, exigida consoante previsão legal como sanção por ato ilícito, sendo constituída mediante atividade administrativa vinculada.

No tocante à multa tributária, a vinculação decorre da conduta praticada pelo sujeito passivo, em infringência à norma tributária, o que enseja aplicação da penalidade prevista legalmente. A autoridade administrativa, constatando a adequação da conduta praticada, com a previsão abstrata do dispositivo legal, promove a aplicação da penalidade cabível, o que denota o caráter punitivo da multa.

Nesse caso, fica evidente a ocorrência de uma infração à legislação tributária. Para Marcos Aurélio Pereira Valadão (2011, p. 242), “as infrações puramente administrativas são passíveis de penas diversas: multa simples, multa de mora, pena de perdimento, sujeição a regime especial de fiscalização, e em alguns casos a perda do direito a incentivos ou benefícios fiscais [...]”.

Um dos enfoques deste trabalho é a aplicação gradativa da pena de multa em razão da omissão na entrega da EFD ou sua entrega em branco e/ou fora do prazo previsto na legislação. Para isso, é preciso ter em mente que as multas tributárias se sujeitam aos limites do poder de tributar previstos na Constituição Federal, como, por exemplo, do não confisco e da capacidade contributiva, e a autoridade fiscal no exercício de suas funções deve considerar esses princípios, pois os princípios da capacidade contributiva e do não confisco devem ser vistos como uma espécie de limitador na aplicação das penalidades tributárias.

Mônica de Barros (2010, p. 143), citando Zelmo Denari, mostra-nos como o princípio limitaria as sanções fiscais. O autor citado afirma que:



O respeito à capacidade contributiva pressupõe a observância, por ocasião do exercício das atividades de criação e aplicação das leis tributárias, ao mínimo vital, individual e familiar, à necessidade de graduação da exigência fiscal em consonância com as possibilidades econômicas do sujeito passivo, bem como aos limites máximos além dos quais se passa a ter tributação claramente confiscatória.

Nessa esteira, Eduardo Sabbag (2015, p. 237) discorre sobre a relação do confisco tributário e o princípio da capacidade contributiva:

De início, pode-se afirmar, sem receio de equívoco, que toda entidade impositora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão nos autos do Processo n. 1998.010.00.50151-1, entendeu que a aplicação de uma multa de 20% do valor do tributo não é confiscatória, tendo em vista ser inferior ao percentual de 30%, percentual este que o STF considera o limite razoável máximo admitido (RE 81.550-MG). A ideia, portanto, é que o valor da penalidade não poderia ultrapassar o valor considerado razoável pelo STF, qual seja, 30% do valor do tributo, pois a multa moratória não poderia ser superior ao valor do tributo. No RE 81.550-MG, citado pela decisão do STJ, o Supremo Tribunal Federal assim decidiu:

Para que os princípios constitucionais sejam observados, deve ser considerada confiscatória e assim inconstitucional, por conflitar com o artigo 150, IV, da Constituição Federal, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo. A multa enquanto obrigação tributária é acessória, e nessa condição não pode ultrapassar o principal (STF, RE 81.550).

Portanto, vislumbra-se que “a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adota o entendimento da aplicação do princípio do não confisco à multa tributária [...]” (IANCZKOVSKI, 2012).

Leandro Paulsen (2008, p. 1070) admite que esse percentual deve ser ainda menor. Confira-se:

A multa moratória jamais pode assumir caráter abusivo. Outrora, seguimos a orientação do STF, estabelecendo o limite máximo a ser admitido em 30%. Entendemos, contudo, agora, que o percentual de 20% já se situa na divisa entre a punição severa e o excesso

vedado. Se, de um lado, não cabe ao magistrado estabelecer percentual que entenda ideal, por certo que, sendo provocado, pode reduzir a multa a patamar suportável, tendo em conta a natureza da falta cometida, qual seja, a inadimplência.

Deve-se considerar, contudo, que a decisão judicial citada (RE 81.550-MG) trata de multa moratória, distinguindo-se das demais multas, cujo principal objetivo é evitar a repetição do ato infracional por outros contribuintes.

Ademais, não se perca de vista que devem ser levados ainda em consideração na dosimetria da multa tributária os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, tendo como objetivo guardar uma proporção justa entre os meios empregados e o fim que a lei pretenda atingir.

Eduardo Sabbag (2015, p. 254), citando Celso Antônio Bandeira de Mello, diz que “o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade”, servindo aquele como um específico aspecto deste, conquanto ambos derivam de idêntica matriz constitucional.

Na análise da razoabilidade, extrai-se da norma, “se há equivalência entre a dimensão da intervenção ou exação que se pretende aplicar e a finalidade daquela norma [...]”. Na proporcionalidade apura-se se “o princípio homenageado não traduz em restrição excessiva aos demais princípios que não estão sendo aplicados ou que estão sendo restringidos no fato concreto” (BARROS, 2010, p. 97-98).

Barros (2010, p. 147) diz que Sacha Calmon Navarro Coêlho não liga o não confisco somente aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, mas, também, às funções das multas. Assim, se a penalidade ultrapassar o parâmetro que poderia punir e prevenir novos incidentes, passa a ser confiscatória. Adiante o pensamento de Sacha Calmon (BARROS, 2010, p. 147):

Uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. [...]

Não obstante, diante dos exageros do legislador, compete ao Judiciário, baseado no princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal, impor limites às penalidades desmedidas.

Em resumo, o princípio da razoabilidade, em harmônico convívio com o postulado da proporcionalidade, apresenta-se no cenário em que o excesso e as atitudes incongruentes

são proibidos à administração, disposta a homenagear a prudência no nobre exercício da função estatal (SABBAG, 2015, p. 255).

Diante do exposto, mostra-se necessário que as sanções tributárias, que devem ser essencialmente pecuniárias, tenham limitações ou atenuações quantitativas (vedação ao confisco) e qualitativas (proporcionalidade e razoabilidade), mesmo mantendo a responsabilidade objetiva consagrada no Código Tributário Nacional (BARROS, 2010).

Pois bem, a multa aplicada quando do descumprimento da norma tributária tem como objetivo desestimular o contribuinte ao cometimento de infrações, tendo um caráter punitivo, educativo e também preventivo, como ilustra Mônica de Barros (2010, p. 7):

[...] Aliás, é o próprio Código Tributário Nacional que traz os elementos suficientes para que as sanções tributárias retomem as suas reais e relevantes funções: punição, educação e prevenção, cabendo, portanto, serem aplicadas.

Por isso, no momento da aplicação da penalidade tributária, a autoridade fiscal deve levar em consideração o dano causado pela infração cometida pelo contribuinte. Nesse sentido, Mônica de Barros diz (2010, p. 62): “O que não se pode admitir é aplicação de uma mesma sanção quando se tratar de um descumprimento de uma obrigação acessória ou principal”.

Nesse caso, assim como ocorre no direito penal, deve haver gradação no momento da aplicação da penalidade, que deverá ser, no mínimo, proporcional ao dano causado pela infração. Conforme sustenta Elvis Ianczkovski (2012):

No direito tributário, a infração pode acarrear diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento do tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Trata-se de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação pecuniária).

Marcos Valadão defende outra alternativa para prevenir o combate à prática de infrações à legislação tributária. Segundo o autor, é preciso a criação de uma consciência tributária desde a formação dos indivíduos:

Do ponto de vista da prevenção, há uma necessidade de se formar uma “consciência tributária”. Uma das formas seria a introdução nos currículos escolares de matérias com este teor, ainda que em forma de seminários mensais, para que na formação do cidadão, desde criança, seja fixada a função social do tributo, ou seja, que o Estado é financiado pelo cidadão, em prol do cidadão (VALADÃO, 2011, p. 278-279).

Voltando às infrações cometidas em decorrência da obrigatoriedade da entrega da escrituração fiscal em meio digital, atualmente uma prática comum entre os contribuintes que emitem a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é a transmissão do arquivo digital da EFD sem movimento e/ou em branco, dentro do prazo legal, unicamente para não sofrerem sanções devido à entrega deste fora do prazo previsto na legislação. Assim, posteriormente efetuam as retificações que forem necessárias no arquivo entregue à fazenda pública.

Ao que parece, o contribuinte ainda não tem a noção de que o arquivo da EFD é na verdade sua escrituração fiscal propriamente dita, e que substituiu seus livros fiscais tradicionais em papel. Assim, ao enviar o arquivo da EFD com informações divergentes e/ou em branco, o contribuinte está informando ao fisco que não teve registros fiscais naquele período, sujeitando-se às penalidades fiscais.

Nesse caso, ao sofrer uma auditoria fiscal, o contribuinte que emitiu os documentos eletrônicos, e na transmissão da EFD não escriturou esses documentos, fica sujeito às sanções previstas na legislação tributária.

Além disso, tal prática revela um grave problema para a fazenda pública, pois se verificou um alto índice de omissão na entrega da escrituração digital, bem como a entrega com informações inexatas, incompletas ou em branco.

Em decorrência disso, faz-se necessária a aplicação de penalidades, na ocorrência desses fatos, conforme o nível de risco que os contribuintes representam. Em outras palavras, a multa tributária deve ser imposta como punição em razão da infração cometida pelo contribuinte e deve ser graduada de acordo com a gravidade da conduta praticada por ele.

Desse modo, é importante destacar a necessidade de revisão da legislação tributária atual, de tal forma que as penalidades aplicadas no caso de infrações na entrega da EFD sejam graduadas de acordo com o risco que o contribuinte representa para as fazendas públicas, considerando-se ao mesmo tempo o caráter punitivo e educativo da sanção tributária.

Tendo em vista o disposto anteriormente, este grupo entende que a aplicação das multas no caso de omissão ou entrega em branco da EFD deva ser de 2% sobre o faturamento da empresa, tendo como limite mínimo o valor de R\$ 5.000,00. Além disso, o contribuinte deve ser proibido de emitir a NF-e caso cometa as infrações citadas por três vezes consecutivas ou seis vezes de forma alternada (considerando-se um período fixado em lei), implicando ainda a suspensão e/ou o cancelamento de sua inscrição no cadastro de contribuintes.

No entanto, houve opiniões contrárias que consideraram que a multa pela entrega em branco deveria ser mais elevada do que no caso da ocorrência da omissão, pois a entrega em branco seria mais danosa ao fisco.

Foi sugerida ainda a penalidade pecuniária de R\$ 100,00 para cada linha da EFD que contivesse erros e/ou divergência nas informações fiscais do contribuinte, com limite máximo baseado em percentual do faturamento do período em referência.

Tal posicionamento vai ao encontro dos princípios constitucionais citados anteriormente, visto que a aplicação de um percentual sobre o faturamento respeitaria os princípios do não confisco e da capacidade contributiva, pois o contribuinte seria penalizado de acordo com sua situação econômica.

Ademais, a aplicação do percentual sobre o faturamento da empresa teria um efeito inibidor no cometimento de novas infrações relacionadas à EFD, uma vez que esta estaria sendo penalizada sobre seu faturamento.

Em que pesem as recentes manifestações dos tribunais superiores, que firmaram entendimento no sentido da não aplicação de percentual superior a 30% do valor do tributo, entende-se ser possível a aplicação da penalidade sobre o faturamento, fixando o valor da multa tributária em valor superior ao da obrigação tributária principal, em razão da intensidade da violação, devendo necessariamente vir acompanhada dos fundamentos e da motivação que a justifiquem.

Por fim, é importante destacar que se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 7.544/2010, de autoria do deputado federal Júlio Delgado, que limita as penalidades aplicáveis às empresas que errem ao enviarem dados eletrônicos sobre suas atividades econômicas à Receita Federal do Brasil ou os enviem com atraso.

A justificativa ao projeto pode ser visualizada pela sua ementa, segundo a qual a proposta visa eliminar o caráter confiscatório de penalidades aplicáveis aos contribuintes pela inobservância do cumprimento das obrigações acessórias tributárias.

Pela proposta, que altera o texto da Lei n. 8.218/1991, que trata de impostos e contribuições federais, a multa de 0,5% aplicada aos contribuintes que não atenderem à forma como devem ser apresentados os registros e os respectivos arquivos ficaria limitada ao valor de R\$ 100.000,00. Para aqueles que omitirem ou prestarem informações de forma incorreta, que tem como penalidade a aplicação de um percentual de 5% sobre a operação correspondente, limitada a 1% da receita bruta do período, passaria a ter um segundo limitador no valor de R\$ 200.000,00.

Finalmente, para os contribuintes que não apresentarem os arquivos, a multa aplicada também não poderia ser superior ao valor de R\$ 100.000,00.

### 3.4 Lançamento eletrônico

O instituto do lançamento tributário é o procedimento administrativo realizado pela autoridade administrativa competente que constitui o crédito tributário, como mostra o CTN em seu art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Sobre o lançamento tributário, Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 15-16) preceitua:

O fato produtor do ato administrativo de lançamento tributário é fato jurídico, fazendo surgir o suporte linguístico de que é produto a norma de lançamento tributário. Nesta temos dois elementos: (a) a motivação ou antecedente normativo e (b) o crédito tributário ou conseqüente normativo. [...] A motivação do ato administrativo de lançamento ou antecedente é a descrição da ocorrência do fato jurídico tributário normativamente provada segundo as regras em direito admitidas. É a motivação do ato o liame que possibilita a consecução do princípio da legalidade nos atos administrativos. A força impositiva da obrigação de pagar o crédito tributário decorre da motivação do ato, que se lastreia na prova da realização do fato e na subsunção à hipótese da norma jurídica tributária. [...] A construção da motivação do ato de lançamento tributário rege-se pelas regras que definem o procedimento da autoridade, na conformação desse ato de aplicação do direito. O cotejo da motivação com essas regras confirma ou infirma a legalidade do ato de lançamento.

Ainda em relação ao tema, o citado autor ensina:

No direito tributário o átimo dessa ciência marca o instante preciso em que a norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo ou pela autoridade administrativa (conforme se trate do chamado “lançamento por homologação” ou de lançamento de ofício), ingressa no ordenamento do direito posto, formalizando o débito tributário ou o crédito do tributo (CARVALHO, 2010, p. 15).

O CTN prevê três modalidades de lançamento: o direto ou de ofício, o por declaração e o por homologação.

O lançamento de ofício “é aquele em que o fisco, por meio da autoridade administrativa, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança do tributo, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte”. Tal modalidade encontra-se prevista no art. 149 do supracitado código (SABBAG, 2015, p. 833-834).

O lançamento por declaração “é aquele realizado com base na declaração do sujeito passivo, que presta à autoridade lançadora as informações necessárias à sua confecção”, sua previsão está no art. 147 do CTN (SABBAG, 2015, p. 835).

Por fim, tem-se o lançamento por homologação, com a seguinte definição: “É aquele em que o contribuinte auxilia ostensivamente o fisco na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da administração, com base em montante que ele próprio mensura” (SABBAG, 2015, p. 837). Esta última modalidade tem previsão no art. 150 do CTN, reproduzido a seguir:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Com o avanço tecnológico, a informatização do direito tributário brasileiro tornou-se presente no cotidiano dos contribuintes e também do fisco brasileiro, e, por essa razão, nota-se cada vez mais a informatização das obrigações tributárias dos contribuintes, e diante dessa nova conjuntura, tanto os contribuintes quanto o fisco precisam estar preparados para esse novo cenário que se apresenta.

Nesse contexto surgiu a EFD, que passou a ser exigida pelo fisco em substituição à escrituração fiscal em papel. Assim, a EFD significou a troca das informações antes

entregues ao fisco em papel para o formato eletrônico, sendo devidamente assinada com a assinatura digital do contribuinte para lhe conferir validade jurídica.

A NF-e, a própria EFD e outras informações digitais são aquilo que se convencionou chamar de documentos eletrônicos. Esses documentos tornaram-se a base para que o auditor constitua o crédito tributário hodiernamente.

A respeito do tema, define-se “documento eletrônico” como aquele tomado como suporte físico de mensagens, que são organizadas por meio de uma sequência de *bits*, sendo traduzidas mediante um determinado programa de computador, e que representam um fato. Considerando suas particularidades, sua utilização como meio de prova depende da observância de certos requisitos que permitam a certificação de sua autenticidade (CARVALHO, 2010, p. 18).

É possível notar também, da definição de documento eletrônico trazida pelo supracitado autor, que um importante aspecto do documentário eletrônico é a necessidade da presença de requisitos que garantam a esse documento sua validade jurídica.

Com a EFD, conseqüentemente, o fisco passou a ter uma poderosa ferramenta para fiscalização dos contribuintes, pois com ela a autoridade fiscal pode efetuar a fiscalização do contribuinte sem a necessidade de comparecer ao estabelecimento deste, podendo realizar seus trabalhos seja diretamente da repartição fiscal seja de qualquer outro local por meio de instrumentos eletrônicos.

Isso ocorre devido ao Sped, que “promove a atuação integrada dos fiscos federal, estaduais e municipais mediante padronização e racionalização das informações e do acesso compartilhado à escrituração digital de contribuintes por pessoa legalmente autorizada” (SANTELLO, 2014, p. 201).

Em razão disso, o contribuinte passa a ser alvo potencial de autuações fiscais, em caso de divergência nas informações enviadas ao fisco de maneira digital, sem que para isso a autoridade fiscal necessite estar presente fisicamente no estabelecimento das empresas em busca de documentos em papel, pois já terá pleno acesso às informações do contribuinte de forma eletrônica. Por esse motivo,

Com a obrigatoriedade de utilização dos mecanismos tecnológicos inseridos no ordenamento jurídico pelo Sped, a metodologia de fiscalização de tributos muda completamente. A informatização fiscal gera a possibilidade de identificação por parte do fisco do valor do tributo devido, facilita e agiliza todo o processo de fiscalização de tributos (SANTELLO, 2014, p. 154).



Nota-se, pois, que com a instituição do Sped ocorreu uma mudança profunda no poder de fiscalização tributária, uma vez que o fisco pode ter informações suficientes para constituir o crédito, sem a necessidade de deslocamento físico ao estabelecimento do contribuinte, bastando, para isso, a realização de cruzamentos de algumas informações digitais disponibilizadas pelos contribuintes.

Nessa situação, têm-se todas as informações necessárias, assim como as ferramentas tecnológicas adequadas para calcular a apuração do valor exato dos tributos devidos pelos contribuintes e também para facilitar o processo de fiscalização dos tributos.

Para o contribuinte ocorrem, na prática, benesses em precisão de informações, guarda de documentos, agilidade na busca de dados, uma vez que são eles agora informatizados, contribuindo para a composição de uma escrituração de melhor e real qualidade a ser apresentada ao fisco, culminando na redução do envolvimento involuntário de práticas fraudulentas.

Esses cruzamentos de dados realizados pelo fisco levam em consideração todas as informações disponibilizadas pelos contribuintes de maneira digital, por isso qualquer erro na apresentação desses dados pode levar o fisco a aplicar penalidades ao contribuinte. Nessa esteira, esclarece-nos Isabela Bonfá de Jesus (2010, p. 92-93):

Hoje, apesar de todas as tentativas dos entes tributantes instituírem procedimentos que possibilitem o cruzamento de dados e informações sobre os contribuintes, ainda assim grande parte do trabalho de munir tais órgãos com informações sobre fatos jurídico-tributários, como lançamentos por homologação, está sob a responsabilidade dos próprios sujeitos passivos da obrigação tributária. [...] Daí a importância de prestar as informações o mais adequadamente possível. Qualquer incorreção, ainda que aparentemente singela e incidental, pode levar as Autoridades Fiscais a iniciar procedimentos de fiscalização.

Sem dúvida, um dos impactos imediatos derivados da informatização da fiscalização tributária ocorrerá sobre o lançamento tributário, em decorrência dessa nova realidade que se apresenta no direito tributário.

Nesse sentido, Fabiana Santello (2014, p. 153) vai mais além e assegura que “a introdução do uso de mecanismos tecnológicos no cumprimento dos deveres instrumentais tributários gera uma nova formatação na fiscalização de tributos sujeitos ao lançamento por homologação no Brasil”. Ela sugere ainda que com o avanço tecnológico haverá mudanças profundas no direito tributário. Destarte, para a referida autora (2014, p. 155), diante dessa tecnologia:

[...] já se podem intuir algumas alterações substanciais, quais sejam o aumento da utilização do lançamento de ofício direto, a autuação fiscal *on-line* via certificação digital, a alteração nas teses e prazos de prescrição e decadência, a possibilidade de extinção do processo administrativo tributário, haja vista que a maioria das informações será questionável, entre vários outros.

Como é sabido, no lançamento por homologação o próprio contribuinte efetua todos os procedimentos necessários para realizá-lo, ou seja, apura o valor devido, antecipa o pagamento e aguarda o período decadencial do fisco para homologação do crédito tributário.

Para Fabiana Santello, devido à informatização fiscal ocorreria um possível desuso dessa modalidade de lançamento tributário, caso sobrevenham alterações nas leis que disciplinam a modalidade de lançamento tributário de cada tributo, pois com a informatização fiscal sendo inserida na realização dos deveres instrumentais tributários o fisco receberá todas as informações referentes aos fatos geradores e às bases de cálculos dos tributos, e, dessa forma, terá a oportunidade de realizar o lançamento de ofício dos tributos, que hoje são submetidos ao lançamento por homologação (SANTELLO, 2014, p. 233).

Ainda segundo o pensamento da citada autora (2014, p. 233), haveria a substituição do lançamento por homologação pelo lançamento por declaração, em razão da entrega das informações pelo contribuinte, cabendo ao fisco apenas consolidá-las em um lançamento.

Desse modo, para Santello (2014, p. 233), o lançamento tributário por homologação seria menos utilizado, haja vista que o contribuinte estaria encaminhando todas as informações em formato digital antes do lançamento. Uma vez de posse dessas informações, a fazenda pública poderia utilizar os lançamentos de ofício e por declaração.

Fabiana Santello (2014, p. 230) descreve ainda que cada tributo deverá possuir uma forma tecnológica específica de entrega das informações para o fisco e cita as duas formas de como ocorreria essa entrega. Confira-se:

Com a informatização fiscal, cada tributo deverá possuir sua forma tecnológica específica, descrita nas normas de dever instrumental, de entrega das informações ao fisco. Esta poderá ser entregue: a) em uma única etapa, no ato do lançamento tributário, como nos casos em que o tributo não tem obrigatoriedade de emissão de NF-e, por exemplo, nos serviços que estão desobrigados de emissão de NF-e; ou b) em etapas durante o período de apuração do tributo, como ocorre com o ICMS mediante a obrigatoriedade de emissão

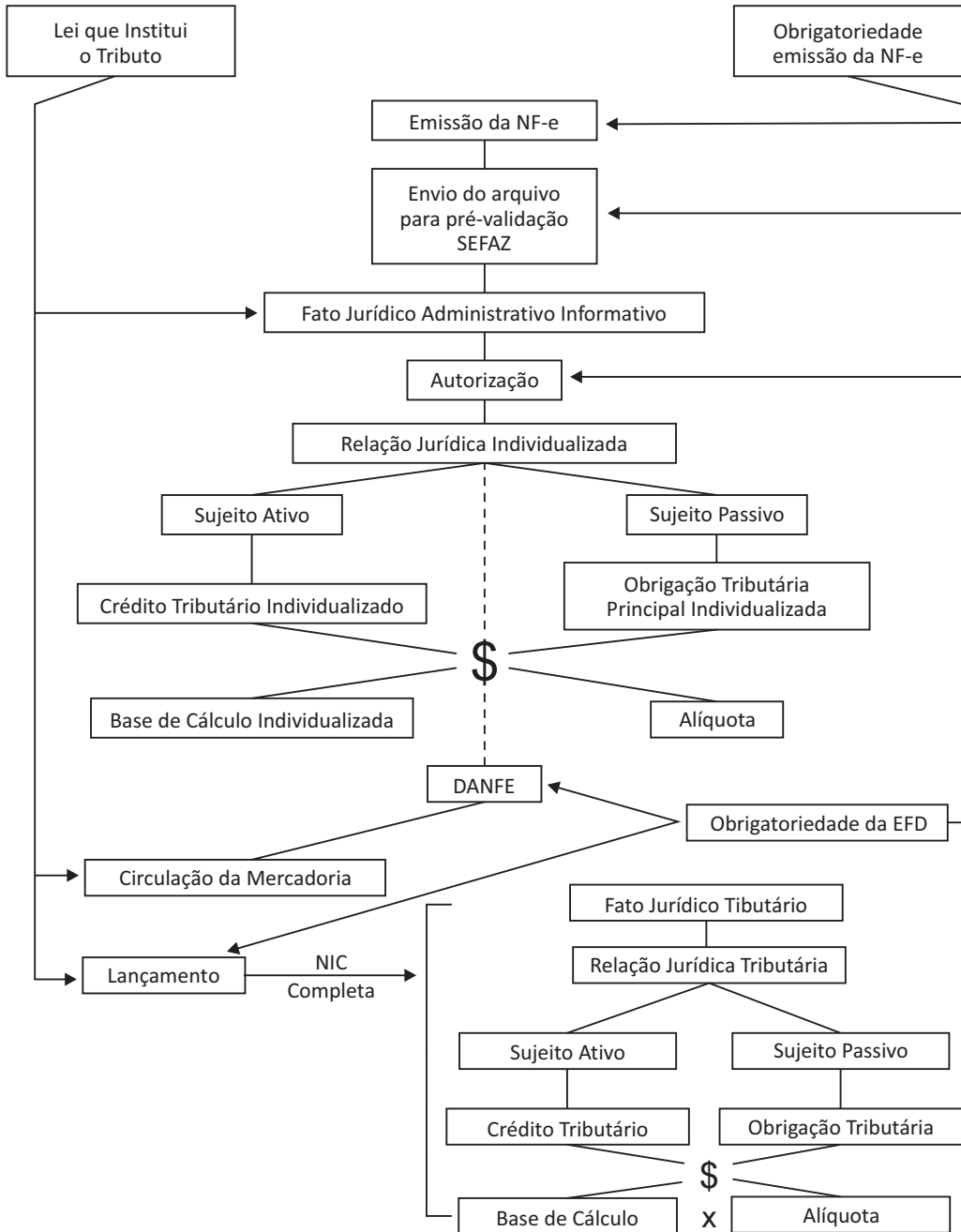
da NF-e Estadual antes de cada operação de mercadoria a ser circulada, seguida da entrega do arquivo digital com a informação consolidada dessas informações no final do período de apuração, por meio do lançamento tributário desse imposto.

Do exposto, fica claro que nas duas situações apresentadas por Santello (2014, p. 230) o lançamento tributário passa a ser feito em formato digital com a EFD. No primeiro caso, a entrega das informações ocorre em um único momento, ou seja, apenas no final do período de apuração dos tributos. Assim, as interferências da informatização fiscal recairiam apenas no fato de ser o lançamento entregue em formato digital, além, é claro, dos riscos de fiscalização inerentes a este fato.

Com relação à segunda situação descrita, nos tributos em que a informatização fiscal exige a entrega das informações em diversos momentos, que acontecem durante o período de apuração dos tributos, seguido do lançamento, mediante a EFD, as implicações na doutrina atual seriam significativas. Isso ocorre porque o arquivo digital entregue ao fisco com todas as informações do contribuinte, necessárias para a identificação do fato jurídico tributário, dos sujeitos ativos e passivos da relação jurídica, assim como da obrigação tributária e do crédito tributário, terá origem quando da reunião de todos os fatos jurídicos administrativos informativos entregues à Fazenda Pública, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso da circulação de mercadoria com a emissão da NF-e Estadual (SANTELLO, 2014, p. 231).

Adiante foi inserido fluxograma apresentado por Fabiana Santello em sua obra *Direito tributário digital* (2014), que demonstra como seria o processo de lançamento para constituição do crédito tributário nas duas situações descritas.

Figura 1. Crédito tributário na NF-e Estadual



Fonte: SANTELLO, 2014, p. 232.

É possível observar no esquema mostrado pela autora a presença do fato jurídico administrativo informativo (FJAI). Segundo Santello (2014, p. 233), esse fato é gerado pela pré-validação da NF-e. Além disso, ela afirma:

Cada um destes fatos jurídicos constitui no mundo jurídico novos institutos, sendo eles: o lançamento tributário individualizado, o fato jurídico tributário individualizado, o crédito tributário individualizado e a obrigação tributária principal individualizada.

Em seguida, informa que devido à obrigatoriedade da emissão da NF-e e à necessidade de sua pré-validação pela Secretaria de Fazenda de origem antes da circulação da mercadoria, ocorre nesse exato momento o surgimento da figura do fato jurídico administrativo informativo, que será parte do procedimento do lançamento tributário (SANTELLO, 2014, p. 233).

Com relação ao lançamento tributário do ICMS, ele seria formado pela reunião de todos os FJAI geradores do débito tributário do contribuinte em um determinado período de apuração, sendo deduzidos dos outros FJAI geradores do crédito tributário, de acordo com o princípio da não cumulatividade do imposto (SANTELLO, 2014, p. 233).

Apesar de todo o exposto, o lançamento eletrônico baseado na EFD ainda encontra problemas a serem equacionados. É preciso uma maior uniformização na legislação tributária, de modo que a EFD possa efetivamente constituir elemento suficiente para a fundamentação e a constituição do crédito tributário. Isso seria possível, por exemplo, atribuindo-se à EFD efeito de declaração com caráter de confissão de dívida; essa medida daria uma garantia ainda maior de validade do lançamento tributário baseado na escrituração fiscal digital.

Ademais, seria possível também a substituição pelas unidades federadas de suas declarações de informações fiscais pela EFD, o que causaria por tabela a simplificação da quantidade de informações que o contribuinte terá de apresentar ao fisco.

## 4 AUDITORIA ELETRÔNICA DO ICMS

---

Diante dessa nova realidade tecnológica, a auditoria eletrônica surge como uma importante ferramenta no controle fiscal. Anteriormente, o trabalho de fiscalização era realizado de forma eminentemente manual, com ausência de utilização de ferramentas eletrônicas. Em decorrência disso, o tempo para fiscalização do universo de contribuintes existentes era limitado, e o quantitativo de mão de obra para executar esse trabalho

geralmente não era o adequado. Além disso, tinha-se uma baixa produtividade no trabalho do auditor em razão da complexidade operacional demandada para os trabalhos de auditoria.

Atualmente, por meio da auditoria eletrônica, o fisco pode efetuar a fiscalização do contribuinte diretamente pelos dados eletrônicos disponíveis em meio digital, bastando para isso efetuar cruzamentos eletrônicos com esses dados de forma mais eficaz e com maior agilidade, uma vez que, para obter essas informações do contribuinte, a autoridade fiscal não necessita ir fisicamente ao estabelecimento deste, pois já terá à sua disposição tais informações por meio de arquivos digitais disponibilizados pelo próprio contribuinte, podendo, inclusive, ter acesso a essas informações de qualquer lugar através de um computador com acesso à internet.

#### **4.1 Perspectivas de utilização da EFD na auditoria eletrônica**

Com a EFD, os livros e os documentos fiscais do contribuinte passaram a ser eminentemente digitais. Em decorrência disso, espera-se que ocorra uma redução na burocracia do trabalho de auditoria fiscal, bem como a redução e/ou a eliminação de deslocamentos desnecessários pela autoridade fiscal no exercício da auditoria. Isso porque todos os documentos fiscais deverão tornar-se arquivos eletrônicos, e os documentos em papéis físicos servirão apenas para o controle administrativo das empresas.

Assim, com as informações disponibilizadas pela EFD, o fisco será capaz de realizar os cruzamentos de dados necessários com o objetivo de monitorar o contribuinte, sendo dispensável a presença física do auditor no estabelecimento do contribuinte para analisar seus livros fiscais.

Ressalte-se, contudo, que a presença do auditor fiscal num estabelecimento poderá ser reduzida, mas nunca deixará de existir, em face da necessidade material da averiguação de estoque.

##### **4.1.1 Pós-validador**

Conforme visto nos capítulos anteriores, a EFD tem de passar pelo PVA, que tem várias funcionalidades: importação e edição de dados, validação do arquivo e correção dos erros detectados na validação, visualização da escrituração, impressão de relatórios, gravação do arquivo para entrega, exportação de arquivos, assinatura digital e, por fim,

geração da EFD. Porém, todas essas validações são feitas localmente, ou seja, somente daquele arquivo, não se fazendo qualquer cruzamento com outro arquivo nem com outra base de dados.

A utilização das informações constantes da EFD demanda, portanto, o desenvolvimento de um sistema “pós-validador da EFD”. Esse pós-validador checa a consistência de cada arquivo com as demais informações constantes do banco de dados da Secretaria da Fazenda (NF-e, CT-e, CF-e, GIA, cadastro, etc.).

O objetivo do pós-validador é melhorar a qualidade da EFD, disponibilizando um arquivo com informações fidedignas para a fiscalização. O pós-validador beneficia principalmente o fisco, indiretamente o contribuinte, se permitida a autorregularização.

A critério de cada unidade federada, o pós-validador pode fazer verificações meramente formais, por exemplo: se todas as NF-es e CT-es foram escriturados; se todos os valores declarados foram escriturados; se todos os documentos emitidos por terceiros contra ele foram escriturados, ou uma auditoria: acerca da correição de alíquotas e CFOP; dos valores do ICMS, que permitiriam a autorregularização pelo contribuinte ou utilização dessas informações como critérios de seleção de contribuintes para fiscalização. Essas quatro possibilidades podem ser aplicadas cumulativamente ou não.

#### **4.1.2 Pré-EFD**

A pré-EFD é um arquivo no formato da EFD (txt) disponibilizado pela administração tributária para o contribuinte. Esse arquivo informa todos os documentos fiscais eletrônicos emitidos e recebidos pelo contribuinte que constam na base de dados da administração pública.

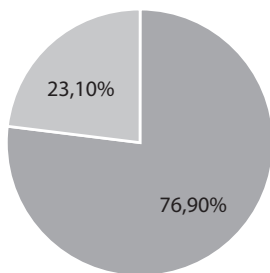
Esse arquivo pode ser gradativamente completado pela própria administração tributária com dados dos participantes, por exemplo, e também com a pré-apuração, que dependerá, para sua conclusão, da classificação do próprio contribuinte.

A pré-EFD pode se encaixar no atual modelo da EFD, ou seja, o contribuinte completa a EFD com base na pré-EFD e a transmite para o ambiente nacional administrado pela Receita Federal do Brasil ou, a depender da evolução tecnológica de cada UF, permitir que o contribuinte faça os devidos ajustes fiscais no próprio sistema da administração tributária.

## 4.2 A prática dos estados

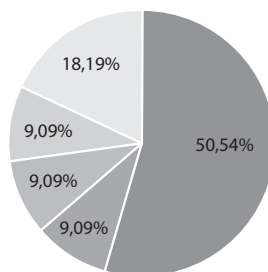
Foi enviado um questionário aos estados e ao DF com questões relacionadas à EFD e a temas concernentes (ver Anexo). Os seguintes estados responderam ao questionário enviado: AC, AL, AP, CE, GO, MA, MG, PB, PR, SC, SE, SP e TO.<sup>4</sup>

### 1 – Seu estado realiza auditoria fiscal eletrônica usando dados da EFD (Escrituração Fiscal Digital)?



	Respostas	%	Estados
Sim	10	76,9%	AL, CE, GO, MG, PB, PR, SC, SE, SP e TO
Não	3	23,1%	AC, AP e MA

### 2 – Se a resposta anterior for afirmativa, o programa utilizado:



	Respostas	%
Foi desenvolvido pelo próprio estado	6	54,54%
Foi fornecido (ou adquirido) por terceiros (particular)	1	9,09%
Foi fornecido (ou adquirido) por terceiros (outro estado ou entidade pública)	1	9,09%
Constitui-se de pequenos sistemas desenvolvidos por grupos da própria Sefaz	1	9,09%
Outros	2	18,19%

Foi desenvolvido pelo próprio Estado – GO, MG, PB, SE, SP e TO

Foi fornecido por terceiros (particular) – PR

Foi fornecido (ou adquirido) por terceiros (outro estado ou entidade pública) – AP

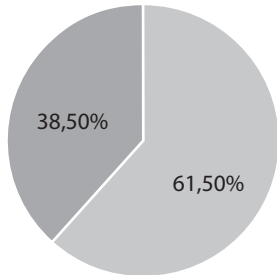
Constitui-se de pequenos sistemas desenvolvidos por grupos da própria Sefaz – SC

Outros – AL e CE

4 Observe-se que PE e DF ainda não aderiram ao uso da EFD (Convênio ICMS n. 143/2006 e Protocolo n. 77/2008).



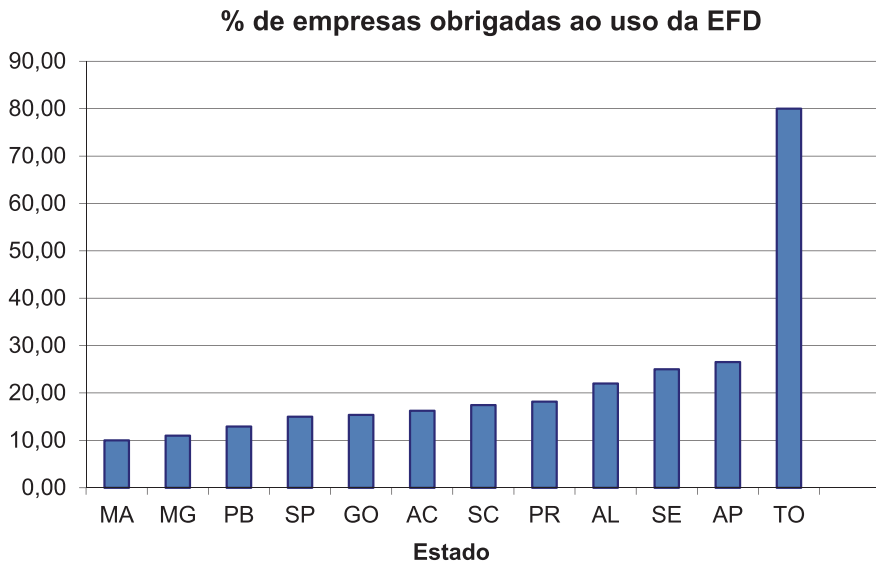
### 3 – Há possibilidade de esse estado compartilhar com os outros estados essa experiência (programa) existente?



	Respostas	%	Estados
Sim	8	61,5%	CE, GO, MG, PB, PR, SE, SP e TO
Não	5	38,5%	AC, AL, AP, MA e SC

### 4 – Qual é o percentual aproximado de empresas obrigadas à entrega da EFD em relação ao total de contribuintes cadastrados nessa Sefaz?

Embora uma das respostas tenha sido em quantidade numérica, ao invés de percentual (CE), e outra informação ter sido desconsiderada em razão de o percentual ser fora do padrão (80%), percebe-se que a média de empresas obrigadas ao uso da EFD nos estados pesquisados gira em torno de 17,24% de empresas em relação ao total de empresas cadastradas.

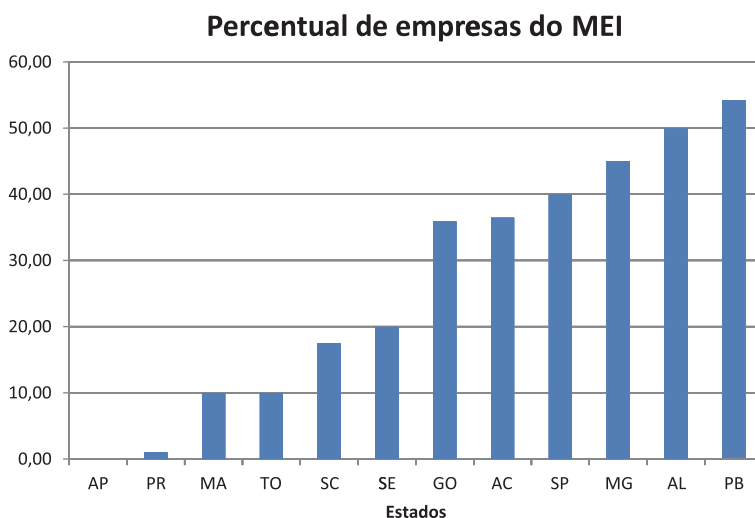


AC – 16,24%, AL – 22%, AP – 26,53%, GO – 15,37%, MA – 10%, MG – 11%, PB – 12,91%, SC – 17,44%, SE – 25%, SP – 15% e TO – 80%.

## 5 – Qual o percentual aproximado de empresas do MEI (microempreendedor individual) em relação ao total de contribuintes cadastrados nessa Sefaz?

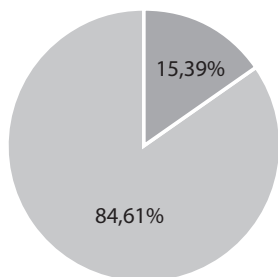
Semelhantemente ao anterior, uma das respostas também foi em quantidade numérica, ao invés de percentual (CE), e duas informações foram desconsideradas em razão de o percentual ser fora do padrão (AP e PR).

Assim, percebe-se que a média de empresas do MEI (microempreendedor individual) em relação ao total de contribuintes cadastrados nos estados pesquisados gira em torno de 31,91%.



**AC – 36,45%, AL – 50%, AP – 0, GO – 35,92%, MA – 10%, MG – 45%, PB – 54,20%, PR – 1%, SC – 17,52%, SE – 20%, SP – 40% e TO – 10%.**

## 6 – Em seu estado há contribuintes do Simples Nacional obrigados à entrega da EFD?



	Respostas	%	Estados
Sim	2	15,39%	AL e PB
Não	11	84,61%	AC, AP, CE, GO, MA, MG, PR, SC, SE, SP e TO

## 7 – Se sim, qual o percentual aproximado de contribuintes do Simples Nacional em relação ao total de empresas obrigadas à entrega da EFD?

Tendo em vista o baixo número de estados onde há exigência para a entrega da EFD por empresas do Simples, a análise dessa questão ficou prejudicada.

**AL – 8%; CE – 95.000 do SN; MG – 6% dos contribuintes cadastrados na EFD são do Simples Nacional (como voluntários); PB – 13,56%.**

É importante salientar que a Lei Complementar n. 147/2014, alterando, entre outros, o § 4º da também Lei Complementar n. 123/2006, restringiu a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos apurados na forma do Simples Nacional para somente aquelas estipuladas pelo CGSN.

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

[...]

§ 4º É vedada a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos apurados na forma do Simples Nacional além daquelas estipuladas pelo CGSN e atendidas por meio do Portal do Simples Nacional, bem como o estabelecimento de exigências adicionais e unilaterais pelos entes federativos, exceto os programas de cidadania fiscal.

§ 4º-A. A escrituração fiscal digital ou obrigação equivalente não poderá ser exigida da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo se, cumulativamente, houver:

I - autorização específica do CGSN, que estabelecerá as condições para a obrigatoriedade;  
II - disponibilização por parte da administração tributária estipulante de aplicativo gratuito para uso da empresa optante.

§ 4º-B. A exigência de apresentação de livros fiscais em meio eletrônico aplicar-se-á somente na hipótese de substituição da entrega em meio convencional, cuja obrigatoriedade tenha sido prévia e especificamente estabelecida pelo CGSN.

O Confaz, em relação ao texto da referida LC n. 147/2014, alterou o Protocolo ICMS 3/2011, que assim previa no parágrafo único da cláusula segunda:

PROTOCOLO ICMS 3, DE 1º DE ABRIL DE 2011:

Fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital – EFD.

Os Estados do Acre, Amazonas, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários

de Fazenda e Receita, considerando o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66, de 25 de outubro de 1966, no § 1º da cláusula terceira do Ajuste Sinief 2/09, de 3 de abril de 2009, resolvem celebrar o seguinte

#### PROTOCOLO

Cláusula primeira. Acordam os Estados do Acre, Amazonas, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins em estabelecer a obrigatoriedade de utilização da Escrituração Fiscal Digital – EFD prevista no Ajuste Sinief 02/09, de 3 de abril de 2009.

[...]

Cláusula segunda. Ficam dispensados de efetuar a Escrituração Fiscal Digital – EFD o estabelecimento de:

I – Microempreendedor Individual – MEI optante pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI;

II – Microempresa – ME e Empresa de Pequeno Porte – EPP optantes pelo Simples Nacional, salvo o que estiver impedido de recolher o ICMS por este regime na forma do parágrafo 1º do artigo 20 da Lei Complementar n. 123/2006.

Parágrafo único. Para os estabelecimentos mencionados no inciso II, a dispensa prevista no *caput* encerrar-se-á em 1º de janeiro de 2016, quando estarão obrigados à Escrituração Fiscal Digital – EFD, podendo esta data ser antecipada a critério de cada Unidade Federada.

O texto passou a vigorar com a seguinte redação, conforme o Protocolo ICMS n. 49/2015:

#### PROTOCOLO ICMS 49, DE 21 DE JULHO DE 2015

Altera o Protocolo 3/11 que fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital – EFD.

Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda e Receita, considerando o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/66, de 25 de outubro de 1966, no § 1º da cláusula terceira do Ajuste Sinief 2/09, de 3 de abril de 2009, resolvem celebrar o seguinte

#### PROTOCOLO

Cláusula primeira. O parágrafo único da cláusula segunda do Protocolo ICMS 3/11, de 1º de abril de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação:

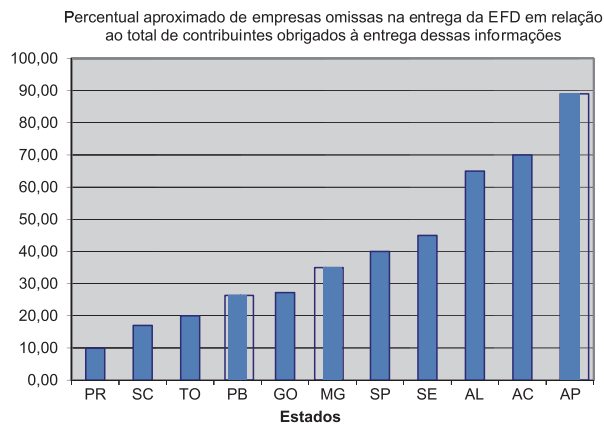
Parágrafo único. A dispensa prevista no *caput* não se aplica para os estabelecimentos mencionados no inciso II cuja Unidade Federada tenha estabelecido a obrigatoriedade até o primeiro trimestre de 2014, conforme § 4º-C do art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006. Cláusula segunda. Este protocolo entra em vigor na data de sua publicação no *Diário Oficial da União*.

Dessa forma, aqueles estados que tinham a previsão da exigência de entrega da EFD por empresas optantes pelo Simples Nacional continuam com essa exigência.

Entretanto, conforme a atual legislação, os estados que não tiveram a exigência prevista em sua legislação não poderão exigí-la agora, excetuando-se o caso previsto na LC n. 123/2006, art. 26, § 4º-A, I e II.

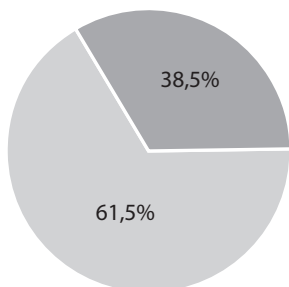
### 8 – Qual o percentual aproximado de empresas omissas na entrega da EFD em relação ao total de contribuintes obrigados à entrega dessas informações?

Também desconsiderando duas respostas (uma por não ser em valores percentuais – CE – e outra pelo desconhecimento do índice pelo estado – MA), percebe-se que a média de empresas omissas, ou seja, aquelas que não enviaram as informações ao fisco, gira em torno de 40,41 %.



**AC – 70%; AL – 65%; AP.** Em 2014 apresentamos 89% de omissão, em 01/05/2015 entramos em produção com o novo sistema corporativo, o Sate. E para o segundo momento está prevista a entrada em produção do módulo da EFD em conjunto com o Simples Nacional, momento em que o cadastro estará saneado e teremos um índice fidedigno de contribuintes inscritos no regime de apuração do ICMS: **CE – 2.000 contribuintes; GO – 27,21%; MG – aproximadamente 35%; PB – 26,33%; PR – 9,93% em 2014; SC – 17%; SE – 45%; SP – 40%; e TO – 20%.**

**9 – Esse estado controla/verifica se a EFD foi entregue sem os dados preenchidos (“em branco” ou “sem movimento”)?**



	Respostas	%	Estados
Sim	8	61,5%	CE, GO, MG, PB, SC, SE, SP e TO
Não	5	38,5%	AC, AL, AP, MA e PR

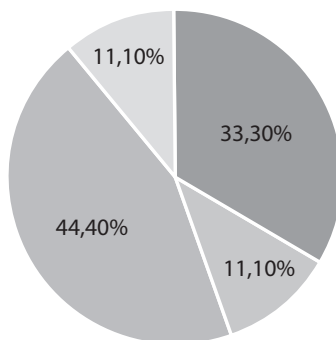
**9a – Se a resposta anterior for afirmativa, qual o percentual em relação ao total de EFD entregue?**

A maioria dos Estados pesquisados (61,5%) realiza a conferência da EFD, ou seja, verifica se existem arquivos que foram entregues sem a devida informação preenchida, os chamados “arquivos zerados”, ou “em branco”.

Nesses Estados que realizam a verificação, a média de empresas que enviam os arquivos sem informação fica em torno de 21,40%.

**CE – 10%; GO – 33,39%; PB – 14,40%; SC – 15%; SE – 32%; SP – 15%; e TO – 30%.**

**9b – Ainda considerando a resposta como afirmativa, essa verificação é realizada:**



	Respostas	%	Estados
De forma automática por um sistema	3	33,3%	CE, GO, SE
De forma manual, por um comando em um sistema existente	1	11,1%	PB
De forma manual, por verificação de grupos específicos	4	44,4%	AC, SC, SP, TO
Outros	1	11,1%	MG

## 10 – Quais ações esse estado tem implementado para diminuir os índices de omissão de entrega da EFD ou da entrega “sem movimento”?

As principais ações dos estados para tentar diminuir o índice de omissão na entrega da EFD são as seguintes:

- suspensão ou cancelamento da inscrição estadual (dependendo da legislação local);
- auditoria;
- imposição de sanções administrativas;
- restrição de alteração cadastral;
- recolhimento do tributo por operação;
- vedação de benefícios fiscais;
- bloqueio de certidão negativa;
- restrições ao serviço de baixa de inscrição estadual;
- palestras para contabilistas e contribuintes em todo o estado;
- avisos via Domicílio Eletrônico de Contribuintes (DEC) ou por via postal para regularização da entrega de EFDs.

Além dessas, as seguintes ações também são adotadas:

AC – Foram feitas autuações e suspensão de incentivos fiscais para empresas omissas.

AL – Notificações por via postal.

AP – Ainda não há o controle de omissos.

CE – Tomamos os seguintes procedimentos: 1) descredenciamos o contribuinte. Ele passa a recolher o ICMS quando da passagem da mercadoria no posto fiscal de fronteira; 2) impedimos qualquer alteração de cadastro, ou seja, mudança de sócio, alteração de endereço, reativação de inscrição; 3) não deferimos qualquer solicitação de consulta, parecer...

GO – No estado foi criado o Sistema da Malha Fina Estadual, em que o contador verifica o cruzamento de informações, podendo espontaneamente regularizar

as omissões de EFD ou da entrega sem movimento. Também são realizadas autuações regulares quanto à omissão de entrega, conforme dispositivos de penalidade próprios da legislação.

MA – Estamos iniciando ações de suspensão de empresas omissas – suspensão de ofício e cancelamento das empresas.

MG – Envio de mensagem aos contribuintes omissos e cobrança por intermédio da Administração Fazendária.

PB – Acompanhamento mensal pelas repartições fiscais do domicílio tributário do contribuinte:

- notificando pela omissão;
- impondo sanções administrativas para os que não atenderem às notificações, inclusive com previsão de suspensão *ex officio* – três meses de apresentação de EFD sem movimento, art. 137, § 7º ou cancelamento de sua inscrição estadual – três meses de omissão de EFD, art. 140, inc. VII do RICMS/PB.

PR – Bloqueio de certidão negativa e restrições ao serviço de baixa de inscrição estadual.

SC – Operações massivas feitas por Grupos de Especialistas Setoriais (GES).

SE – Suspensão da inscrição estadual; envio de notificação de omissão; autuação por omissão e cancelamento de inscrição estadual.

SP – Palestras para contabilistas e contribuintes em todo o estado; avisos via Domicílio Eletrônico de Contribuintes (DEC) para regularização da entrega de EFDs.

TO – Suspensão da inscrição estadual e auditorias.

## **11 – Quais os principais problemas detectados desde o início da obrigatoriedade de entrega da EFD?**

- Não entrega da EFD;
- EFD entregue sem movimento;
- contribuintes/contabilistas afirmam enfrentar dificuldades no cumprimento da obrigação;



- efetuar o controle automático de obrigados à EFD;
- inexistência de simulação de lançamento para fechar numericamente a EFD;
- omissão de informação em registro obrigatório (Bloco G, Bloco H, registro 1400...);
- atraso na entrega da EFD;
- falta de qualidade no arquivo;
- dificuldade em gerar a EFD;
- falta de construção de ferramentas capazes de fazer simulações de declaração baseadas na EFD a fim de mitigar ou eliminar erros na massificação;
- despreparo dos profissionais de contabilidade e dos desenvolvedores de *software*;
- pouco interesse dos contribuintes em colaborar com os profissionais contábeis;
- ausência da EFD no sistema corporativo para tratar as informações do Sped Fiscal;
- grande número de contribuintes que não informam corretamente os códigos de ajustes do ICMS.

AC – A qualidade das informações apresentadas, muitos contribuintes têm apresentado a declaração “sem movimento” ou incompletas.

AL – Despreparo dos profissionais de contabilidade e dos desenvolvedores de *software* e pouco interesse dos contribuintes em colaborar com os profissionais contábeis.

AP – Em setembro de 2014, ocorreu uma pane elétrica que deixou comprometido nosso servidor que recebe os arquivos da Rede RIS. Desde então não estamos recebendo os arquivos da EFD e estamos aguardando a construção do TED DIST Internet para recepção dos arquivos; ausência da EFD no sistema corporativo para tratarmos as informações do Sped Fiscal.

CE – Não enfrentamos muitos problemas, pois em janeiro de 2005 já tínhamos lançado o programa da Declaração de Informações Econômico-fiscais (Dief). A Dief era um arquivo txt transmitido pelo contribuinte via internet e substituía todas as obrigações acessórias, exceto Sintegra.

GO – Um dos principais problemas é efetuar o controle automático de obrigados à EFD, tendo em vista que as empresas obrigadas ou dispensadas devem ser cadastradas no ambiente nacional do Sped Fiscal. Outro problema é conseguir

que o contribuinte entregue o arquivo com todas as informações exigidas pela legislação estadual.

MA – Dificuldade em gerar a EFD; falta de construção de ferramentas capazes de fazer simulações de declaração baseadas na EFD a fim de mitigar ou eliminar erros na massificação.

MG – falta de qualidade no arquivo.

PR – Omissão na entrega da EFD; EFD entregue indevidamente sem movimento; simulação de lançamento para fechar numericamente a EFD; falta de informação de registros obrigatórios (Bloco G, Bloco H, registro 1400...) e atraso na entrega da EFD.

SC – Além da omissão e da entrega sem movimento (percentuais já citados), um grande número de contribuintes não informa corretamente os códigos de ajustes do ICMS (débitos e créditos das Tabelas 5.1.1 e 5.3) exclusivos do estado, previstos em nossa legislação (Portaria SEF n. 287/2011).

SE – Não entrega da EFD; EFD entregue sem movimento e contribuintes/contabilistas afirmam enfrentar dificuldades no cumprimento da obrigação.

SP – Falta de conhecimento do que é a EFD e dificuldade no preenchimento do arquivo.

TO – Empresas enviando arquivos com dados zerados e omissão da EFD.

## **12 – Quais declarações devem ser entregues mensalmente pelas empresas desse estado para a Secretaria de Fazenda?**

AC – GIA-S, para contribuinte substituto; Demonstrativo de Apuração Mensal (DAM) para contribuinte em regime normal.

AL – DAC, equivalente à GIA.

AP – Declaração de Informação e Apuração do ICMS (Diap); Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária (GIA-ST).

CE – Desde janeiro de 2012, a EFD substituiu todas as obrigações acessórias dos contribuintes obrigados à EFD, inclusive utilizamos como confissão de dívida.

GO – EFD.

MA – GIA-ST, Sintegra, Dief.

MG – Dapi, GIA-ST, Scanc.

PB – GIM – por empresas optantes pelo Simples Nacional, com faturamento no exercício anterior inferior a R\$ 2.520.000,00; EFD – por todos os contribuintes com regime de apuração normal e por contribuintes optantes pelo SN com faturamento acima de R\$ 2.520.000,00.

PR – EFD, GIA, GIA-ST.

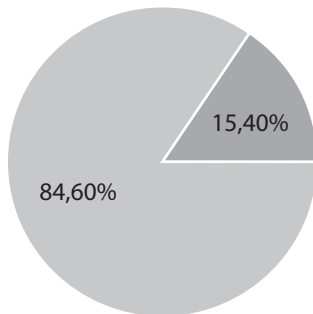
SC – Declaração de Informações do Movimento Econômico (Dime).

SE – EFD, GIA-ST.

SP – GIA – para contribuintes do Regime Periódico de Apuração (RPA).

TO – GIA, GIA-ST, DAS.

### 13 – Nesse estado há declarações que já foram substituídas pela entrega da EFD?



	Respostas	%
Sim	11	84,6%
Não	2	15,4%

#### 13a – Se a resposta anterior for afirmativa, especificar quais declarações já foram substituídas:

AC, AL, AP, MA, PR, SP – Arquivo Sintegra.

CE – GIA, Sintegra, Declaração para Cálculo do IPM, Declaração de Controle de Documentos Fiscais; Inventário, Livros de Entrada, Livro de Saída, Livro de Apuração de ICMS; Ciap.

GO – Declaração Periódica de Informações e Arquivo Sintegra.

MG – Arquivo Sintegra, GAM-57 (arquivos que eram enviados pelos postos revendedores, usinas de álcool e grandes consumidores de combustíveis).

PB – GIM.

SE – DIC, Arquivo Sintegra.

TO – Estamos trabalhando na dispensa dessas declarações.

#### **14 – Caso esse estado autorize a retificação da EFD, quais os procedimentos adotados?**

AC – Aplica-se a regra contida na cláusula décima terceira do Ajuste Sinief 02/09. Até três meses após o período de apuração, a EFD pode ser retificada independentemente de autorização da administração. Após esse período, mediante prévia autorização da administração, é concedida em processo administrativo fiscal.

AL – Protocolizar requerimento direcionado à Gerência Regional de vinculação, a quem caberá a análise do pleito e o deferimento ou não.

AP – Para retificação é necessária a formalização de processo, e este é encaminhado para a análise do setor de fiscalização, e após o deferimento é aberto o prazo para transmissão do arquivo pelo contribuinte.

CE – O contribuinte solicita a retificação no *site* da Sefaz/CE com utilização do certificado digital; a Sefaz verifica a validade do certificado digital e se pertence ao CNPJ base da solicitante ou se é sócio da empresa, se CPF; o contribuinte escolhe as opções de retificação; a autorização é automática. Enviamos a autorização para a RFB e o contribuinte já pode enviar o arquivo.

GO – Permitimos a retificação da EFD, devendo o contribuinte solicitar a autorização à Sefaz/GO para enviar a EFD retificadora. A solicitação pode ser feita pela internet usando-se o certificado digital. O auditor fiscal analisa o pedido e pode deferi-lo ou não.

MA – Sim. Dentro do período sem qualquer informe e após este só com processo.

MG – Solicitação no Sistema Integrado de Informações da Receita Estadual (Siare) para autorização da transmissão após noventa dias.

PB – Art. 13. A partir de 1º de janeiro de 2013, o contribuinte poderá retificar a EFD (Ajuste Sinief n. 11/2012):

I – até o prazo de que trata o art. 12 deste decreto, independentemente de autorização da SER;

II – até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da Secretaria de Estado da Receita, com observância do disposto nos §§ 4º, 6º e 7º;

III – após o prazo de que trata o inciso II deste artigo, mediante autorização da Secretaria de Estado da Receita, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos, observado o disposto no § 4º.

§ 1º A retificação de que trata este artigo será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido no ambiente nacional do Sped.

§ 2º A geração e o envio do arquivo digital para retificação da EFD deverão observar o disposto nos arts. 8º e 11 deste decreto, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III deste artigo não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e da legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

§ 6º O disposto no inciso II do *caput* deste artigo não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata o art. 12 deste decreto.

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD: I – de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal; II – cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito; III – transmitida em desacordo com as disposições deste artigo.

§ 8º A EFD de período de apuração anterior a janeiro de 2013 poderá ser retificada até o dia 30 de abril de 2013, independentemente de autorização do fisco, observado o estabelecido no § 9º.

§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às situações em que, relativamente ao período de apuração objeto da retificação, o contribuinte tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal.

§ 10. O contribuinte que deixar de transmitir o arquivo digital da EFD pelo período de três meses consecutivos poderá ter sua inscrição estadual cancelada de ofício no Cadastro de Contribuintes do ICMS da Paraíba (CCICMS/PB) após decorrido o prazo constante da notificação. Para retificação cujo estabelecimento esteja sob ação fiscal, a autoridade fiscal poderá autorizar através de aplicativo disponível na consulta da Ordem de Serviço.

PR – Até noventa dias do mês de referência sem autorização da Sefa/PR Após noventa dias do mês de referência somente com autorização solicitada na área restrita do nosso portal. Deve-se enviar o arquivo que se pretenda entregar, e em alguns casos é analisado por um auditor que pode deferir ou não o pedido.

SC – Art. 1º Os arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) transmitidos ao Sped em conformidade com o disposto no art. 33 do Anexo 11 do RICMS/SC-01, cujo prazo para retificação previsto no art. 33-A tenha expirado, excepcionalmente poderão ser retificados observando-se o seguinte:

I – o período de apuração deverá estar compreendido entre os 24 últimos meses anteriores à data da solicitação de autorização para retificação da EFD;

II – a solicitação de autorização para retificação da EFD será realizada por intermédio de aplicativo disponível no Sistema de Administração Tributária (SAT);

III – caso exista alguma pendência que impeça a autorização automática, a solicitação poderá ser protocolada na Gerência Regional da Fazenda Estadual a que estiver jurisdicionado o contribuinte;

IV – o prazo para envio do arquivo EFD é de até trinta dias a contar da autorização para retificação;

Parágrafo único. No caso de período de apuração superior ao previsto no inciso I deste artigo, a solicitação de autorização para retificação da EFD será efetuada mediante processo regular protocolado na Gerência Regional da Fazenda Estadual a que jurisdicionado o requerente, devendo ser analisado previamente pelo respectivo gerente regional da Fazenda Estadual e posteriormente encaminhado para manifestação do gerente de Fiscalização.

SE – Solicitação por escrito do contribuinte reportando as razões; análise do pedido; se deferido, abertura do sistema para envio.

SP – A solicitação para retificação é feita pelo próprio contribuinte no *site* da Sefaz/SP. É necessário utilizar o certificado digital da empresa.

TO – O contribuinte envia requerimento solicitando retificação, que é analisada e depois é concedida a autorização.

### **14a – Qual a legislação estadual que versa sobre as penalidades exclusivas para o atraso, a omissão e a entrega sem movimento das EFDs?**

AC – Ainda não há legislação específica. Este mês (jun./2015) foi enviado à Assembleia Legislativa um projeto de lei intuindo uma penalidade. Atualmente a Sefaz aplica a penalidade por não escrituração dos livros (*vide* resposta da questão 15).

AL – Ainda não há legislação específica (temos apenas estudos e propostas) para a EFD. No momento são utilizadas as penalidades aplicáveis aos livros fiscais tradicionais.

AP – Lei n. 400/1997 – Código Tributário Estadual, os dispositivos aplicáveis são os referentes aos livros fiscais em papel: art. 161, XXIV (trata da omissão); art. 161, XXV (trata do atraso); art. 161, XXIX (trata de outras penalidades não previstas anteriormente).

CE – Lei n. 14.447/2009.

GO – Art. 71 da Lei n. 11.651/1991 – Serão aplicadas as seguintes multas:

XXII – por arquivo magnético contendo informação relacionada à operação ou prestação realizadas, pela falta de entrega ou remessa, sucessiva e cumulativamente, no valor de:

- a) R\$ 1.267,60 (um mil duzentos e sessenta e sete reais e sessenta centavos);
- b) R\$ 2.535,19 (dois mil quinhentos e trinta e cinco reais e dezenove centavos), quando o descumprimento da obrigação persistir por mais de 10 (dez) dias, contados da data de ciência da exigência prevista na alínea “a”;
- c) R\$ 3.524,70 (três mil quinhentos e vinte e quatro reais e setenta centavos) ou o equivalente à aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre o valor das operações ou prestações realizadas no período correspondente, o que for maior, quando o descumprimento da obrigação persistir por mais de 10 (dez) dias, contados da data de ciência da exigência prevista na alínea “b”;

XXIII – por arquivo magnético apresentado com omissão de registro ou com informação incorreta ou incompleta referente a qualquer campo de registro, inclusive aquele que apresente valor de operação ou prestação divergente com o valor da operação ou prestação realizada pelo contribuinte, sucessiva e cumulativamente, no valor de:

- a) R\$ 845,06 (oitocentos e quarenta e cinco reais e seis centavos);

b) R\$ 1.690,13 (um mil seiscentos e noventa reais e treze centavos), quando o descumprimento da obrigação persistir por mais de 10 (dez) dias, contados da data de ciência da exigência prevista na alínea “a”;

c) R\$ 2.349,80 (dois mil trezentos e quarenta e nove reais e oitenta centavos) ou o equivalente à aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre um dos seguintes valores, o que for maior, quando o descumprimento da obrigação persistir por mais de 10 (dez) dias, contados da data de ciência da exigência prevista na alínea “b”.

MA – Específica não tem.

MG – Lei n. 6.763/1975:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do *caput* do art. 53 desta lei são as seguintes:

XXXIV – por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais – 5.000 (cinco mil) UFEMG por infração.

PB – Lei n. 6.379/1996

Art. 81-A. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso IV do art. 80 serão as seguintes:

I – 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações no período contemplado na notificação fiscal, não inferior a 5 (cinco) UFR-PB, aos que não fornecerem ou fornecerem incompletas as informações econômico-fiscais relativas a operações ou prestações de terceiros realizadas em ambiente virtual ou mediante utilização de cartões de crédito ou de débito; (EFD SEM MOVIMENTO)

IV – 0,2% (dois décimos por cento) sobre o valor médio mensal das saídas, excluídas as deduções previstas em Regulamento, não podendo ser inferior a 5 (cinco) UFR-PB, aos que, estando obrigados à entrega de Escrituração Fiscal Digital (EFD), deixarem de enviar, mensalmente, ao fisco, os arquivos nos prazos estabelecidos pela legislação; (OMISSÃO DE DECLARAÇÃO)

V – 5% (cinco por cento), aos que deixarem de informar ou informarem com divergência, na forma e prazo regulamentares, em registros do bloco específico de escrituração: (OMISSÃO DE REGISTROS ESPECÍFICOS)

a) documento fiscal relativo à operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviço, por documento não informado ou divergência de valores encontrada;



- b) o valor total das vendas realizadas com uso de cartão de crédito ou de débito, por venda não informada ou divergência de valores encontrada;
- c) os documentos vinculados à exportação, por documento não informado ou divergência de valores encontrada;
- d) na apuração do ICMS da EFD, o valor do ICMS devido por substituição tributária, por valor não informado ou divergência encontrada;
- e) as movimentações de entrada e saída de créditos fiscais extra-apuração, por movimentação não informada, divergência de valores encontrada ou sem o correspondente detalhamento;
- f) o valor total de estornos de créditos de ICMS relativo às prestações de serviços de transporte aéreo de passageiros, por valor não informado, divergência de valores encontrada ou sem o correspondente detalhamento;
- g) os documentos fiscais nas operações de saídas interestaduais de energia elétrica, por documento não informado ou divergência de valores encontrada;
- h) as informações mensais utilizadas para o cálculo do valor adicionado por município, por valor não informado ou divergência encontrada.

§ 1º Para efeitos de aplicação da multa prevista no inciso IV deste artigo, a autoridade fiscal poderá utilizar informações disponibilizadas pelo fisco de outra unidade da Federação, bem como aquelas fornecidas pelo contribuinte e por outros sujeitos passivos e registradas na base de dados da Administração Tributária Estadual.

§ 2º Verificado que a empresa deixou de informar ou informou a menor, em um ou mais meses, as saídas anteriores ao período em que se deu a obrigação e que serviram de base para determinar a penalidade prevista no inciso IV deste artigo, a autoridade fiscal deverá lavrar Auto de Infração, nos termos do Regulamento.

PR – Incisos XXIII ao § 1º e o § 9º ao art. 55 da Lei n. 11.580/1996, 20 UPF/PR por mês de referência – R\$1.598,00.

SC – Em SC, temos a legislação a seguir, mas ela está sendo revisada, e certamente os artigos referentes à EFD serão alterados:

Arts. 83-A a 83-D da Lei n. 10.297/1996:

Art. 83-A. Deixar de escriturar os livros fiscais relativos à Escrituração Fiscal Digital:

MULTA de 0,1% (um décimo por cento) da soma do valor contábil das saídas com o valor contábil das entradas, não podendo ser inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), nem superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por período de apuração.

Parágrafo único. Aplica-se a este artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 78. (NR)

Art. 83-B. Escriturar livros fiscais relativos à escrituração fiscal digital com omissões ou incorreções que dificultem ou impeçam a identificação dos dados neles consignados:

MULTA de 1% (um por cento) da soma do valor contábil das entradas ou das saídas, relativamente aos registros fiscais dos livros de entrada ou saída, respectivamente, registrados sem observar os requisitos previstos na legislação, não podendo ser inferior a R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais), limitada a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por período de apuração.

Parágrafo único. Aplica-se a este artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 78. (NR)

Art. 83-C. Extraviar, perder, inutilizar ou manter fora do estabelecimento, em local não autorizado, arquivo digital relativo à escrituração fiscal digital:

MULTA de 0,05% (cinco centésimos por cento) da soma dos valores contábeis das entradas e das saídas, não podendo ser inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), nem superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por arquivo digital.

Parágrafo único. Aplica-se a este artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 78. (NR)

Art. 83-D. Deixar de enviar ou exibir ao fisco arquivo digital referente à escrituração digital:

MULTA de 0,05% (cinco centésimos) por cento da soma dos valores contábeis das entradas e das saídas, não podendo ser inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), nem superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por arquivo digital.

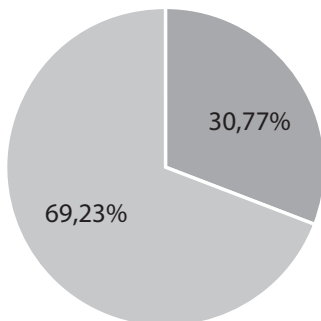
Parágrafo único. Aplica-se a este artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 78. (NR)

SE – Artigo 72, Inciso VII-A da Lei n. 3.796/1996 do Estado de Sergipe.

SP – RICMS-SP – Artigo 527, notadamente inciso V.

TO – Lei n. 1.287/2001, art. 50, XI, “j”, XV, “n”, XVI, “d”, XVII, “c”.

### 15 – Nesse estado existe lei/decreto, ou outra legislação estadual, que dê o caráter de declaração (com efeito de confissão de dívida) à entrega da EFD?



	Respostas	%	Estados
Sim	4	30,77%	AC, AL, AP, CE
Não	9	69,23%	GO, MA, MG, PB, PR, SC, SE, SP, TO

## 15a – Se a resposta anterior for afirmativa, qual a legislação que concede esse caráter?

AC – A Lei Complementar Estadual n. 55/1997 estabelece que:

Art. 40. A declaração de débito do contribuinte, contida na guia de apuração e informação prevista no inciso XI do art. 47, ou nos livros fiscais próprios, importará confissão de dívida do valor declarado.

Por sua vez, o RICMS estabelece que:

Art. 53. A declaração de débito do contribuinte, contida no Demonstrativo de Apuração Mensal (DAM), na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS por substituição tributária (GIA-ST) e/ou nos livros fiscais próprios, inclusive quando escriturados utilizando a Escrituração Fiscal Digital (EFD), importará confissão de dívida do valor declarado.

É oportuno destacar que a EFD foi instituída como uma forma de escriturar os livros e não uma obrigação que substitui os livros, conforme § 3º da cláusula primeira do Ajuste Sinief 02/2009, a seguir reproduzida:

§ 3º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:

I – Livro Registro de Entradas;

II – Livro Registro de Saídas;

III – Livro Registro de Inventário;

IV – Livro Registro de Apuração do IPI;

V – Livro Registro de Apuração do ICMS;

VI – documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (Ciap).

Assim, a referência contida nas legislações de que os livros constituem confissão de dívida, como no Acre, alcança inclusive os livros escriturados por meio da EFD. Por isso não fizemos alteração na lei, mas apenas no regulamento. O objetivo foi que as referências a livros contidos na legislação permanecessem.

AL – Instrução Normativa n. 16, de 28/04/2011 (art. 2º, I) e art. 20 da Lei n. 6.771/2006.

AP – Lei n. 400/1997 – Código Tributário Estadual – art. 18, parágrafo 3º.

CE – Instrução Normativa n. 01/2012.

MG – Ainda utilizamos a Dapi, a qual será substituída pela EFD.

PR – Terá a partir de agosto/2015, quando a EFD irá substituir a GIA/ICMS. Lei n. 12.232/2014, art. 1º, item i.

Como se observa, poucos estados possuem alguma legislação que dê o caráter de declaração (com efeito de confissão de dívida) à EFD.

Para que a EFD cumpra a função de simplificar as obrigações tributárias, é necessário que os estados atualizem sua legislação, o que possibilitará a redução dos documentos/declarações enviados para cada Sefaz.

### **16 – O espaço a seguir pode ser utilizado para comentários e sugestões que visem a simplificar as obrigações acessórias do ICMS exigidas pela administração tributária com base na EFD:**

AC – A disponibilização de um aplicativo gratuito para auxiliar o contribuinte de porte a gerar a EFD a partir da leitura dos documentos fiscais e da ação que pode trazer bons resultados. O GT48 atualmente estuda essa possibilidade. A eliminação das demais obrigações também pode representar um grande avanço. Nós temos projeto para eliminar as demais declarações a partir de set./2016.

AP – Após a implantação do Módulo da EFD, a geração do débito na conta corrente do contribuinte e a cobrança dos omissos de EFD, será possível a desobrigatoriedade da Diap e da GIA-ST.

CE – Estamos atualmente estudando a possibilidade de dispensa da GIA-ST pelos contribuintes com inscrição como substitutos tributários.

MG – Estamos trabalhando para substituir a Damef e, posteriormente, a Dapi.

PR – A partir de agosto de 2015 será dispensada a GIA/ICMS e a EFD será usada para gerar o crédito tributário. Está em estudos a dispensa da entrega anual da Declaração Fisco Contábil (DFC) usada para calcular o FPM.

SC – A Declaração do ICMS e do Movimento Econômico (DIME), utilizada para controle do crédito tributário, contém informações que não existem na EFD, as quais “alimentam” o sistema chamado de “conta corrente”.

A EFD não realiza validações que a DIME faz (ex: Regimes Especiais, inconsistências).

Dessa forma, a simples substituição da EFD não será possível em SC, pois haveria a necessidade de complementação dos dados por outra declaração.

SE – A EFD possui todos os dados prestados pelo contribuinte na GIA-ST. Já passou o momento de esta última ser substituída pela EFD.

SP – A EFD vai substituir a GIA. Previsão: 1º semestre de 2016. A legislação será alterada para que a EFD passe a ter caráter de confissão de dívida. Está para entrar em produção nos próximos meses o sistema pós-validador EFD, que fará a validação dos arquivos EFD com as bases de dados da Sefaz-SP.

TO – Estamos estudando a dispensa das obrigações acessórias como DIF, GIA, GIA-ST.

### 4.3 Comentários

Acredita-se que a falta de esclarecimento na questão do que deveria ser entendido por “auditoria fiscal eletrônica” pode ter levado os estados que responderam ao questionário a cometer algum equívoco na resposta, uma vez que a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) surgiu em 2008, sendo, por isso, pouco provável que algum estado não venha utilizando alguma ferramenta de auditoria fiscal eletrônica.

Embora, em regra, os estados pratiquem entre si uma política de cooperação mútua, mediante a disponibilização de seus próprios programas de auditoria fiscal eletrônica, a internalização do programa de outro estado depende da compatibilização do sistema de tecnologia de informação com aquele do estado de origem, o que não ocorre na prática, razão que provavelmente justifica o não compartilhamento de programas de tal natureza entre os estados.

Observa-se que a média de contribuintes obrigados à EFD, de cerca de 20% dos contribuintes inscritos, não é muito significativa. Isso provavelmente ocorre em razão de os contribuintes do Simples Nacional não estarem obrigados à EFD em muitos estados, uma vez que eles representam parcela expressiva dos contribuintes. Nesse contexto, cumpre ressaltar que 30% dos contribuintes inscritos são MEI.

Quanto às diversas formas de inobservância do cumprimento da obrigação acessória relativa à EFD, destacam-se as hipóteses de omissão, de entrega fora de prazo e de entrega do arquivo em branco por contribuinte com movimento.

A média de omissão ficou em torno de 40%. Foram apresentadas como causas desse número, dentre outras, o desconhecimento da obrigação; a dificuldade no cumprimento

da obrigação, em razão da complexidade do leiaute do programa; e o despreparo dos profissionais de contabilidade e dos desenvolvedores do *software*.

Esse cenário gera como consequência para a administração tributária, sobretudo, a realização de cruzamentos de dados ineficazes que vão impactar diretamente no planejamento da ação fiscal, uma vez que esses dados são utilizados no procedimento de malha fiscal, e, por conseguinte, na impossibilidade de eliminação das declarações já existentes, como é o caso da GIA, da DIM, da DAC, dentre outras.

No que se refere à entrega da EFD em branco por contribuinte com movimento, nota-se que apenas 60% dos estados vêm acompanhando tal prática, e destes, cerca de 55% o fazem por meio de método manual.

Observa-se que a média de empresas com movimento que enviam os arquivos sem informação fica em torno de 21%. Tais dados levam a crer que os estados ainda não dispõem de tecnologia ou de ferramentas eficazes para lidar com a EFD.

A esse respeito, considerando o número expressivo de contribuintes com movimento que entregam o arquivo da EFD em branco e o prejuízo que tal prática gera para a administração, entende-se necessário e urgente que os estados legislem sobre a possibilidade de a entrega da EFD em branco por contribuinte com movimento implicar uma hipótese de presunção de omissão de receita.

Muitos estados que responderam ao questionário informaram que já eliminaram diversas obrigações acessórias cujas informações estão contidas no arquivo da EFD, como é o caso do arquivo Sintegra e do documento Registro de Informações de Exportações (Riex), no caso do Estado de São Paulo. Vislumbra-se, com isso, o atendimento de uma das premissas que justificaram a implementação do Sped (diminuição das obrigações acessórias).

Cumprе salientar, entretanto, que a eliminação das demais obrigações acessórias que replicam dados contidos no arquivo da EFD ainda não foi feita de maneira geral em razão do grande número de omissões e entrega em branco do arquivo EFD, tendo em vista que a eliminação das demais obrigações em tal cenário implicaria a ausência de dados declarados para os estados.

Ainda sobre as formas mais recorrentes de descumprimento da obrigação acessória relativa à EFD, nota-se que a maioria dos estados ainda não inseriu em suas respectivas legislações tais hipóteses de infração e penalidade correlata, embora subsista o dever em razão do princípio da legalidade.

## 5 RECOMENDAÇÕES

---

- 1) É patente a necessidade de serem contínuos os estudos sobre as constantes atualizações da EFD e, na medida do possível, a convergência de sistemas de informática e de auditoria eletrônica dos estados, o que implicará a minimização de custos e melhor qualidade de atuação das Secretarias de Fazenda.
- 2) De forma complementar, para ser mantido numa escala que inclusive transcenda nossa proposta inicial – Escrituração Fiscal Digital –, sugere-se a criação de um grupo de trabalho no âmbito da Cotepe que se digne a ser específico para auditoria informatizada, um GT Auditoria EFD.
- 3) Aponta-se uma prática utilizada por poucas unidades federadas, mas com destacada importância a ser extensível às demais: a criação de ato legal que caracterize a EFD como uma clara confissão de dívida, instrumento esse hábil à inscrição do contribuinte em Dívida Ativa. Isso porque, para que os estados possam atribuir à EFD efeito declaratório, de modo que os dados do arquivo se caracterizem como confissão de dívida, e o imposto declarado seja considerado definitivamente constituído, passível, portanto, de ser inscrito diretamente na Dívida Ativa, acaso não seja recolhido no prazo devido, faz-se necessária a inserção em suas respectivas leis de dispositivo que expressamente faça tal previsão.
- 4) As empresas enquadradas no Simples devem merecer atenção, especialmente porque o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) vem estudando o desenvolvimento de uma EFD própria para esse segmento (“spedinho”), de forma simplificada, mas que servirá como ferramenta de trabalho à auditoria de entradas/saídas e de valores transacionados pelo contribuinte. Caberá a cada UF adequar sua legislação e dimensionar suas ações a esse respeito.
- 5) Penalidades – A forma digital de cumprimento de obrigação acessória trazida com a EFD impõe aos estados a criação de legislação específica que preveja as respectivas infrações e penalidades correlatas na hipótese do seu descumprimento, seja pela omissão, seja pelo descumprimento do prazo de entrega, ou pela entrega em branco do arquivo por contribuinte com movimento.

Além disso, cumpre observar que a digitalização do cumprimento da obrigação acessória relativa à EFD impõe aos estados a revisão das variáveis utilizadas no ato de

ponderação da dosimetria das multas relativas às hipóteses de omissão, descumprimento do prazo de entrega ou entrega em branco do arquivo por contribuinte com movimento – aspectos que devem ser revistos.

Quanto à multa aplicada às três supracitadas hipóteses de infração, propõe-se que a aplicação das multas no caso de omissão ou entrega em branco da EFD seja de 2% sobre o faturamento da empresa, tendo como limite mínimo o valor de R\$ 5.000,00 (ou um valor mínimo de unidades fiscais de referência, se for o caso).

Além disso, o contribuinte deve ser proibido de emitir a NF-e caso cometa as infrações citadas por três vezes consecutivas ou seis vezes de forma alternada em um período fixado na lei, implicando ainda a suspensão e/ou cancelamento de sua inscrição no cadastro de contribuintes.

Sugere-se ainda uma penalidade pecuniária de R\$ 100,00 para cada linha da EFD que contenha erros e/ou divergência nas informações fiscais do contribuinte, com limite máximo baseado em percentual do faturamento do período em referência.

## 6 CONCLUSÕES

---

Nos dias atuais, a informatização de inúmeras atividades virou rotina, e não haveria de ser diferente no universo fiscal. As administrações tributárias estaduais, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Serpro coexistem nessa nova era e trabalham para uma constante adequação de procedimentos, tanto de controles, como de auditorias eletrônicas, buscando a eficiência no desempenho de seu papel, quanto para atender às necessidades dos contribuintes surgidas nesse novo cenário.

Em alusão aos propósitos retomados neste estudo, infere-se que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) surge como resultado do advento da modernidade, inaugurando uma nova realidade no âmbito dos direitos e das obrigações nas relações fisco-contribuinte e como um instrumento facilitador de múltiplas tarefas, vindo a sucumbir, quase completamente, a era do papel.

Essa criação, com o aparato no mundo jurídico legal, inicia-se no princípio do nosso século e não se digna a apenas padronizar um conjunto de rotinas escriturais e contábeis. Num olhar mais aguçado, constatou-se o início de amplas discussões relacionadas aos institutos jurídicos já consolidados na legislação em vigor, proporcionando uma reanálise destes, inclusive das modalidades de lançamento do crédito tributário, que é compelidor,



simultaneamente, à exigência das obrigações tributárias acessórias, verificando-se também a necessidade da criação de penalidades específicas referentes à EFD.

Além disso, há de se analisar as características específicas das empresas optantes pelo Simples Nacional, no contexto da EFD, cuja obrigatoriedade varia em cada unidade da Federação.

Vivemos em sociedade, e quanto mais organizada esta, mais evoluído será seu meio. O estado possui um novo mecanismo de interatividade no seu papel arrecadador, a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que o torna capaz de melhorar sua principal razão de existência – a sustentabilidade social. Temos um ciclo com tendências evolutivas: arrecadar melhor e de uma forma mais justa.

Após exposição dos assuntos relacionados ao Sped Fiscal, levando-se em consideração o início e a evolução das técnicas de emissão de documentos e a escrituração dos livros fiscais, podemos concluir que a EFD inaugura uma nova realidade no âmbito dos direitos e das obrigações existentes nas relações fisco x contribuintes.

Cabe ressaltar que a proposta de evolução tecnológica nos meios de emissão e escrituração dos documentos fiscais inicia amplas discussões relacionadas aos institutos jurídicos já consolidados na legislação em vigor.

Nesse contexto, destaca-se que os efeitos da EFD, mencionados neste estudo, devem ser utilizados como ponto de partida para novas discussões com o intuito de detectar situações inconvenientes, assim como aprimorar e adequar a legislação tributária aos impactos gerados por essa nova modalidade contábil.

## REFERÊNCIAS

---

- ANJOS, Rubya Floriani. Sped Fiscal e a informatização do “lançamento por homologação”. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 53-66.
- BARROS, Mônica de. Limitações ao poder de sancionar no direito tributário brasileiro. Dissertação (Mestrado em direito empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, MG, 2010. Não publicado.np. Orientador Prof. Dr. Sacha Calmon Navarro Coêlho. Disponível em: < <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2010/monicadebarroslimitacoesaopoderdesancionarnodireitotributario.pdf> > . Acesso em: 12/06/2015.
- CARNEIRO. Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. O emprego de documentos eletrônicos na constituição do fato jurídico tributário. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 11–23.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

DUARTE, Roberto Dias. **Big brother fiscal IV**: manual de sobrevivência do empreendedor no mundo pós-Sped. Belo Horizonte: Ideas@work Informática Ltda., 2011. 453 p.

FERNANDEZ, Marcelo Luiz Alves. **Material do curso de Maestría Internacional em Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria**. Mód. VII. IEF-Uned. São Paulo, 2013. Não publicado.

FERRAGUT, Maria Rita. Direito tributário eletrônico: uma realidade. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 25-33.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IANCZKOVSKI, Elvis. **O tributo e a multa**: alguns pontos de convergência e divergência. Conteúdo Jurídico. Brasília-DF, 2012. Disponível em: < <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-tributo-e-a-multa-alguns-pontos-de-convergencia-e-divergencia,37477.html> > . Acesso em: 20/06/2015.

JESUS. Isabela Bonfá de. Cruzamento eletrônico de dados. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 85-98.

MARICATO, Andreia Fogaça. O dever instrumental informatizado e a denúncia espontânea (The duty computerized instrumental and voluntary disclosure). **Revista de Direito Brasileira**, v. 3, p. 209, jul. 2012. DTR\2012\450709. Disponível em: < <http://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/widgethomepage/latestupdates/document?&src=rl&srguid=i0ad818150000014e4015c7027a59cde0&docguid=1c8857710142d11e2b81401000000000&hitguid=1c8857710142d11e2b81401000000000&spos=10&epos=10&td=147&context=49&startChunk=1&endChunk=1> > . Acesso em: 29/06/2015.

NEDER, Marcos Vinícius. O sistema público de escrituração contábil (Sped) – deveres e limites a sua aplicação. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 67-83.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

RAMALHO, Leila Von Söhsten; PITA, Flávia Almeida. A Nota Fiscal Eletrônica e sua validade jurídica como meio de prova no processo civil tributário. **Revista de Direito Brasileira**, v. 86, p. 153-188, maio-jun. 2009. Disponível em: < <http://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad81815000014e44aeaada36c8db8&docguid=I8ae82b20836d11e0960600008558bb68&hitguid=I8ae82b20836d11e0960600008558bb68&spos=1&epos=1&td=107&context=72&startChunk=1&endChunk=1> > . Acesso em: 30/06/2015.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Nota fiscal eletrônica como dever instrumental em matéria tributária e sua validade jurídica como meio de prova. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 125-146.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed.. São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. **Direito tributário digital – informatização fiscal: o uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Crimes de sonegação fiscal: um enfoque criminológico e econômico. **Estudos em memória do Prof. Dr. J. L. Saldanha Sanches**. Vol. V, p. 233-286. 1. ed. Coimbra, Portugal: Coimbra Editores, 2011.

## Referências eletrônicas

BRASIL. Medida Provisória n. 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2200-2.htm) > . Acesso em: 29/06/2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm) > . Acesso em: 15/07/2015.

\_\_\_\_\_. Projeto Sped. Disponível em: < [www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm) > . Acesso em: 18/04/2015.

\_\_\_\_\_. Constituição Federal de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) > . Acesso em: 23/05/2015.

\_\_\_\_\_. Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional n. 94, de 29 de novembro de 2011. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm> > . Acesso em: 11/11/2015.

\_\_\_\_\_. Convênio ICMS n. 143, de 20 de dezembro de 2006. Disponível em: < [http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143\\_06.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm) > . Acesso em: 23/05/2015.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS n. 77, de 19 de agosto de 2008. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/protocolos%20icms/2008/pt077\\_08](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/protocolos%20icms/2008/pt077_08) > . Acesso em: 23/05/2015.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS n. 3, de 7 de abril de 2011. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/protocolos%20icms/2011/pt003\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/protocolos%20icms/2011/pt003_11) > . Acesso em: 23/05/2015.

\_\_\_\_\_. Ajuste Sinief n. 2, de 8 de abril de 2009. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj\\_002\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/aj_002_09) > . Acesso em: 23/05/2015.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB n. 1.371, de 8 de abril de 2013. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=43352> > . Acesso em: 28/06/2015.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória n. 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2001/2200-2.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2200-2.htm) > . Acesso em: 20/04/2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm) > . Acesso em: 29/06/2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 147, de 7 de agosto de 2014. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/LEIS/LCP/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/LCP/Lcp147.htm) > . Acesso em: 29/06/2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8218.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm) > . Acesso em: 21/06/2015.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei n. 7.544, de junho de 2010. Altera os incisos I, II e III do art. 12 da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, para eliminar o caráter confiscatório de penalidades aplicáveis aos contribuintes pela inobservância do cumprimento de obrigações acessórias tributárias. Sala das Sessões. Brasília, 2010. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=481991> > . Acesso em: 28/06/2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm) > . Acesso em: 15/06/2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Ato Cotepe/ICMS n. 09, de 18 de abril de 2008. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/atos\\_cotepe/2008/ato-cotepe-9-08](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/atos_cotepe/2008/ato-cotepe-9-08) > . Acesso em: 23/05/2015.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). Parecer PGFN/CAT/n. 1.770/2012. Disponível em: < <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17702012> > . Acesso em: 03/10/2015.

## Websites

PORTAL NACIONAL DO DOCUMENTO ELETRÔNICO – QUALISIGN. Disponível em: < <http://www.documentoeletronico.com.br/faqTEC010.asp> > . Acesso em: 12/11/2015.

SÃO PAULO. Site do Projeto de Escrituração Fiscal Digital. Disponível em: < <https://www.fazenda.sp.gov.br/sped> > . Acesso em: 20/05/2015.

## Bibliografia adicional consultada

MACIEL, Pollyana Flores; SOUZA, Marta Alves de. Os impactos do Sped nas empresas de contabilidade. **Revista Pensar Tecnologia**. v. 2, n. 1 jan./2013. Disponível em: < [http://revistapensar.com.br/tecnologia/pasta\\_upload/artigos/a27.pdf](http://revistapensar.com.br/tecnologia/pasta_upload/artigos/a27.pdf) > .

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da obrigação tributária acessória**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), 2009. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp114110.pdf> > . Acesso em: 02/04/2014.

## ANEXO

---

(Ofício e questionário)



---

Belém, xx de maio de 2015

### **Ofício FFEB** xx/2015

**Assunto:** Experiência dos Estados relativa à implantação da EFD – Escrituração Fiscal Digital. PROGRAMA ESAF – FFEB 2015. Núcleo de Estudos sobre Administração Tributária. Subnúcleo Sped. Orientador: Prof. Marcos Valadão.

Excelentíssimo Senhor Secretário de Estado da Fazenda,

O Núcleo de Administração Tributária do Programa de Estudos Esaf – Fórum dos Estados 2015, orientado pelo Professor Marcos Valadão (RFB), por meio do respectivo Subnúcleo Sped, está elaborando uma pesquisa que tem por fim colher informações acerca da EFD – Escrituração Fiscal Digital, com o objetivo de promover melhorias nas práticas dos Estados.

A pesquisa poderá ser respondida pela internet, a partir dos *links* abaixo, que ficará disponível até o dia 05/06/2015:

[https://docs.google.com/forms/d/184YoMjKsf0Z8uou\\_3sbys7Y9fg7HXsrZpn543-sA1io/viewform?c=0&w=1&usp=mail\\_form\\_link](https://docs.google.com/forms/d/184YoMjKsf0Z8uou_3sbys7Y9fg7HXsrZpn543-sA1io/viewform?c=0&w=1&usp=mail_form_link)

<http://goo.gl/forms/Q1NDAueq00>

Solicitamos a honrosa contribuição de V. Exa. no sentido de divulgar a pesquisa junto ao grupo gestor local da EFD – Escrituração Fiscal Digital.

Para conhecimento, encaminhamos, abaixo, a íntegra das perguntas contempladas pela pesquisa.

Junto com nossos elevados protestos de estima e consideração, agradecemos pela inestimável contribuição.

Cordialmente,

**José Barroso Tostes Neto**

Secretário de Estado da Fazenda do Pará  
Coordenador dos Secretários de Fazenda no Confaz

**PROGRAMA DE ESTUDOS ESAF – FÓRUM DOS ESTADOS 2015**  
**NÚCLEO DE ESTUDOS SOBRE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (SPED FISCAL)**

O Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB, no âmbito do módulo “Administração Tributária”, tratará do seguinte tema em 2015:

“A Escrituração Fiscal Digital (EFD) no âmbito do Sped: expectativas e incertezas”

Justificativa:

A Escrituração Fiscal Digital se apresenta como a grande perspectiva no futuro da Fiscalização Tributária no Brasil.

A expectativa por ela gerada como solução para muitos dos problemas de arrecadação e de controle da sonegação justifica sobejamente a adoção desse tema para o Programa de Estudos de 2015.

Além das questões relativas à tecnologia de informação, surgem outras dúvidas relativas aos aspectos jurídicos como: a caracterização do lançamento por homologação; a contagem dos prazos de decadência e prescrição; a inscrição em Dívida Ativa do imposto declarado e não recolhido; e a validade probatória da EFD, entre outras.

Além disso, fará um estudo de como cada Estado está procedendo com relação ao tratamento da EFD, independentemente da viabilidade técnica e da possibilidade de intercâmbio de informações entre as demais Unidades da Federação.

O grupo é composto por Auditores Fiscais (ou denominações correlatas) de nove Estados da Federação Brasileira, e o resultado obtido será compartilhado com todas as Administrações Tributárias Estaduais.

Assim, é muito importante a participação de cada Estado no correto preenchimento das perguntas abaixo.

Contamos com a sua valorosa contribuição.



Por favor, comece informando a sigla do seu Estado:

\_\_\_\_\_

1 – O seu estado realiza auditoria fiscal eletrônica usando dados da EFD (Escrituração Fiscal Digital)?

( ) sim

( ) não

2 – Se a resposta anterior for afirmativa, o programa utilizado:

( ) Foi desenvolvido pelo próprio estado.

( ) Foi fornecido (ou adquirido) por terceiros (particular).

( ) Foi fornecido (ou adquirido) por terceiros (outro estado ou entidade pública).

( ) Constitui-se de pequenos sistemas desenvolvidos por grupos da própria Sefaz.

( ) Outra. Qual? \_\_\_\_\_

3 – Há possibilidade de esse estado compartilhar com os outros estados essa experiência (programa) existente?

( ) sim

( ) não

4 – Qual é o percentual aproximado de empresas obrigadas à entrega da EFD em relação ao total de contribuintes cadastrados nessa Sefaz?(excetuar desse total as pessoas físicas eventualmente cadastradas, a exemplo dos produtores rurais)

\_\_\_\_\_

5 – Qual é o percentual aproximado de empresas do MEI (microempreendedor individual) em relação ao total de contribuintes cadastrados nessa Sefaz? (excetuar desse total as pessoas físicas eventualmente cadastradas, a exemplo dos produtores rurais)

\_\_\_\_\_

6 – Em seu estado há contribuintes do Simples Nacional obrigados à entrega da EFD?

( ) sim

( ) não

7 – Se sim, qual é o percentual aproximado de contribuintes do Simples Nacional em relação ao total de empresas obrigadas à entrega da EFD?

---

8 – Qual é o percentual aproximado de empresas omissas na entrega da EFD em relação ao total de contribuintes obrigados à entrega dessas informações?

---

9 – Esse estado controla/verifica se a EFD foi entregue sem os dados preenchidos (“em branco” ou “sem movimento”)?

( ) sim

( ) não

9a – Se a resposta anterior for afirmativa, qual é o percentual em relação ao total de EFD entregue?

\* Considerar o período de janeiro a dezembro de 2014.

---

9b – Ainda considerando a resposta como afirmativa, essa verificação é realizada:

( ) De forma automática por um sistema.

( ) De forma manual, por um comando em um sistema existente.

( ) De forma manual, por verificação de grupos específicos.

( ) Outra. Qual? \_\_\_\_\_

10 – Quais as ações que esse estado tem implementado para diminuir os índices de omissão de entrega da EFD ou da entrega “sem movimento”?

---

11 – Quais os principais problemas detectados desde o início da obrigatoriedade de entrega da EFD?

---

12 – Quais as declarações que devem ser entregues mensalmente pelas empresas desse estado para a Secretaria de Fazenda?

---

13 – Nesse estado, há declarações que já foram substituídas pela entrega da EFD?

( ) sim

( ) não

13a – Se a resposta anterior for afirmativa, especificar quais são essas declarações que já foram substituídas:

---

14 – Caso esse estado autorize retificação de EFD, quais os procedimentos adotados?

(Se não houver possibilidade de retificação, favor informar na resposta)

---

14a – Qual é a legislação estadual que versa sobre as penalidades exclusivas para o atraso, a omissão e a entrega sem movimento das EFDs?

(Informar a legislação, incluindo os artigos e, se possível, os *links* para acesso. Se não houver legislação específica, favor informar se há qualquer tipo de penalidade para os casos citados)

---

15 – Nesse estado, existe lei/decreto, ou outra legislação estadual, que dê o caráter de declaração (com efeito de confissão de dívida) à entrega da EFD?

( ) sim

( ) não



## EVOLUÇÃO DO GAP TRIBUTÁRIO DO ICMS

**Abílio de Medeiros Rodrigues**

SER/PB

**Bernardo Ribeiro Janot de Mattos**

Sefa/PA

**Eduardo de Brito Lima**

SEF/DF

**Luís Eduardo Rodrigues**

Sefaz/SP

**Coordenador/orientador:**

**Nelson Leitão Paes**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia – Universidade de Brasília

[nlpaes@yahoo.com.br](mailto:nlpaes@yahoo.com.br)



## RESUMO

---

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é a principal fonte de receita dos estados brasileiros. A análise da arrecadação do imposto, portanto, é de grande relevância na avaliação de desempenho das administrações tributárias estaduais. As administrações tributárias estaduais são mensuradas, usualmente, comparando-se a arrecadação de ICMS do período atual com o valor apurado em períodos anteriores (subtraído da variação da base econômica tributável), gerando um indicador conhecido como “índice de esforço fiscal”, que mede o crescimento real da arrecadação em comparação com a base tributária. Ainda que seja um bom indicador do desempenho da administração tributária, o “índice de esforço fiscal” tem limitações, uma vez que não considera o potencial de arrecadação total da economia, utilizando apenas como comparação a arrecadação efetiva de períodos anteriores. Este trabalho apresenta novos índices de medição da eficiência tributária, com destaque para o *compliance gap* e o *policy gap*. Esses indicadores foram calculados para um grupo selecionado de estados brasileiros, no período de 2002 a 2012, a fim de avaliar a evolução recente da *performance* da arrecadação desses estados.

**Palavras-chave:** Eficiência. Indicadores. Arrecadação tributária.

## ABSTRACT

---

The ICMS, a tax on goods and some services, is the main source of revenue for states. Therefore, the analysis of the collection of the tax is of great importance in the evaluation of performance of state tax administrations. The state tax administrations are measured, usually comparing the ICMS collection for the current period with the amount collected in prior periods (less variation of taxable economic base), generating an indicator known as “tax effort index”, which measures the real growth of revenues compared to the tax base. Although this is a good indicator of performance of tax administration, the “tax effort index” has limitations, since it does not consider the potential for total collection of the economy. This paper presents new measuring indexes for tax efficiency – the compliance gap and the policy gap. These indicators were calculated for a selected group of Brazilian states in the period 2002-2012 in order to assess the recent evolution of the revenue performance of these states.

**Keywords:** Efficiency. Indicators. Tax revenues.



## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 117
  - 1.1 Importância do ICMS para os estados, 118
- 2 AVALIAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS, 120
- 3 ANÁLISE TRADICIONAL DO ICMS, 120
  - 3.1 Receita de tributos sobre o PIB, 121
  - 3.2 Tributos indiretos sobre o PIB, 122
  - 3.3 Relação entre impostos diretos e indiretos, 123
  - 3.4 Esforço fiscal, 124
- 4 INDICADORES DE EFICIÊNCIA DA ARRECADAÇÃO, 125
  - 4.1 Apresentação, 125
    - 4.1.1 Semelhanças e diferenças entre o IVA e o ICMS, 125
      - 4.1.1.1 Semelhanças, 126
      - 4.1.1.2 Diferenças, 126
  - 4.2 Metodologia, 127
  - 4.3 Indicadores de eficiência, 128
    - 4.3.1 Estudo dos indicadores, 128
      - 4.3.1.1 *C-Efficiency ratio* (CE), 128
      - 4.3.1.2 *Policy gap*, 131
      - 4.3.1.3 *Compliance gap*, 131
      - 4.3.1.4 Correlação entre as equações (5), (6) e (7), 132
    - 4.3.2 Decomposições de equações a partir das áreas da receita efetiva e potencial, 133
    - 4.3.3 Análises dos dados e simulações, 138
  - 4.4 Resultados, 141
    - 4.4.1 Procedimentos, 141
    - 4.4.2 Distrito Federal, 142

4.4.3 Pará, 147

4.4.4 Paraíba, 149

4.4.5 São Paulo, 161

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 159

REFERÊNCIAS, 160

## LISTA DE FIGURAS

---

Figura 1. Arrecadação efetiva e potencial demonstrada por meio de área, 130

Figura 2. Arrecadação efetiva e potencial demonstrada por meio de área, 133

Figura 3. Representação das áreas da Receita Efetiva, Receita Potencial, *policy gap* e *compliance gap*, conforme demonstrado na equação (22), 135

## LISTA DE GRÁFICOS

---

Gráfico 1. Composição da receita tributária estadual no Brasil (2002-2013), 118

Gráfico 2. Receita tributária dos estados brasileiros (2013), 119

Gráfico 3. Receita tributária dos estados brasileiros, por região (2013), 119

Gráfico 4. Relação entre receitas tributárias e PIB (2012), 121

Gráfico 5. Relação entre receitas tributárias estaduais e PIB (2002-2013), 122

Gráfico 6. Relação entre ICMS e PIB (2002-2013), 122

Gráfico 7. Distribuição da arrecadação de impostos estaduais (2013), 123

Gráfico 8. Relação entre tributos estaduais diretos e indiretos (2002-2012), 124

Gráfico 9. PIB, arrecadação dos estados e esforço fiscal (2002-2012), 125

Gráfico 10. Distrito Federal – PIB, Valor Adicionado Bruto (VAB) e receita do ICMS (em R\$ 1.000,00), 143

Gráfico 11. Distrito Federal – indicadores ICMS/PIB, VPR, CE e VRR entre 2002 e 2012, 144

- Gráfico 12. Pará: PIB, Valor Adicionado Bruto (VAB) e receita do ICMS (2002 = 100), 147
- Gráfico 13. Pará: indicadores ICMS/PIB, VPR, CE e VRR (2002-2012), 148
- Gráfico 14. Pará: indicadores *C-Efficiency*, *policy gap* e *compliance gap* (2002-2012), 149
- Gráfico 15. Paraíba – crescimento nominal e real da arrecadação do ICMS – 12 meses, 150
- Gráfico 16. Paraíba – número-índice da arrecadação do ICMS, do PIB e do IPCA, 150
- Gráfico 17. Paraíba – ICMS pelo PIB e pelo VAB, 151
- Gráfico 18. Paraíba – Indicadores de VPR, CE e VRR, 152
- Gráfico 19. Paraíba – Evolução dos números-índice de PIB, VAB, C, C° e ICMS, 153
- Gráfico 20. Paraíba – Evolução do quociente do VAB, C e C° com relação ao PIB, 154
- Gráfico 21. Paraíba – Evolução dos indicadores PG e CG, 155
- Gráfico 22. Paraíba – Evolução dos indicadores CE, CE + PG, 155
- Gráfico 23. São Paulo – Evolução dos indicadores CE, VPR e VRR, 157
- Gráfico 24. São Paulo – Evolução dos indicadores CE e ICMS/PIB, 158
- Gráfico 25. São Paulo – Evolução dos indicadores CE, *policy gap* e *compliance gap*, 159

## LISTA DE TABELAS

---

- Tabela 1. Simulações dos dados de base de consumo e alíquotas, 139
- Tabela 2. Dados de *C-Efficiency*, *compliance gap* e *policy gap*, 140
- Tabela 3. Valor Adicionado Bruto (VAB), VAB<sup>2</sup> e arrecadação do ICMS do Distrito Federal – 2002-2012 (R\$ 1.000), 143
- Tabela 4. Distrito Federal – participação das atividades econômicas no Valor Adicionado Bruto – 2002-2012, 145
- Tabela 5. Distrito Federal: comparativo entre a renúncia estimada na LOA e o *policy gap*, 146
- Tabela 6. Paraíba – Desempenho comparativo dos indicadores CE, CG e CG, 156



## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é a principal fonte de receita dos estados brasileiros. A análise da arrecadação do imposto, portanto, é de grande relevância na avaliação de desempenho das administrações tributárias estaduais.

As administrações tributárias estaduais são mensuradas, usualmente, comparando-se a arrecadação de ICMS do período atual com o valor apurado em períodos anteriores (subtraído da variação da base econômica tributável), gerando um indicador conhecido como “índice de esforço fiscal”, que mede o crescimento real da arrecadação em comparação com a base tributária.

Ainda que seja um bom indicador do desempenho da administração tributária, na medida em que mensura se esta consegue retirar da sociedade um valor superior ao crescimento da economia tributável, o “índice de esforço fiscal” tem limitações, uma vez que não considera o potencial de arrecadação total da economia, utilizando apenas como comparação a arrecadação efetiva de períodos anteriores.

Objetivando atenuar essa deficiência, foram desenvolvidos diversos indicadores, como o *VAT Productivity Ratio* (VPR), o *C-Efficiency Ratio* (CE) e o *VAT Revenue Ratio* (VRR), que comparam o valor arrecadado em determinado período com o montante que poderia ser arrecadado caso todas as operações fossem tributadas integralmente, indicando a eficiência real da administração tributária. Assim, o índice de valor “1” indicaria que a totalidade das operações realizadas em determinado período está sendo tributada, denotando uma eficiência de 100% na administração tributária.

Apesar de representarem um grande avanço no método de avaliação das administrações tributárias, esses indicadores não tratam as renúncias tributárias legais, tendendo a apresentar valores de eficiência subestimados. Uma vez que são valores que o próprio estado se abstém de arrecadar, é justo que a parcela referente às renúncias seja subtraída da base de operações tributáveis para medição da eficiência da administração tributária.

Nesse contexto, uma segunda geração de índices de medição da eficiência tributária ganha relevo, com destaque para o *compliance gap* e o *policy gap*. O objetivo deste trabalho é calcular esses indicadores para um grupo selecionado de

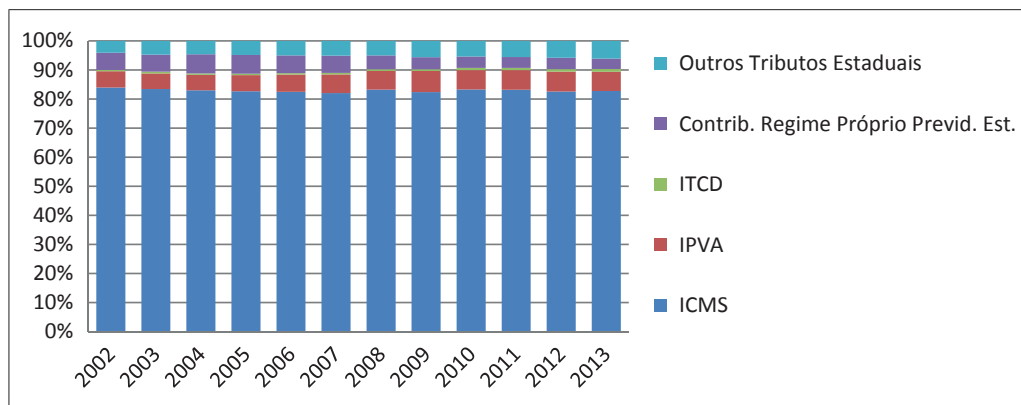
estados brasileiros, no período de 2002 a 2012, a fim de avaliar a evolução recente da *performance* da arrecadação desses estados.

## 1.1 Importância do ICMS para os estados

As administrações estaduais podem financiar os gastos públicos pelas receitas tributárias e originárias, financiamentos, restos a pagar e doações. Os restos a pagar sem contrapartida financeira são proibidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Por sua vez, as doações e as receitas originárias são insignificantes, e os financiamentos têm limite na capacidade de pagamento. Assim, o poder público depende, principalmente, das receitas tributárias para alcançar a sustentabilidade das finanças no médio e no longo prazos. No caso dos estados e do Distrito Federal, a principal receita tributária é o ICMS.

O Gráfico 1 demonstra a importância do ICMS na composição da receita tributária dos estados no período de 2002 a 2013. Podemos observar que, no período analisado, o ICMS respondeu por cerca de 83% da arrecadação do conjunto de estados brasileiros.

Gráfico 1. Composição da receita tributária estadual no Brasil (2002-2013)

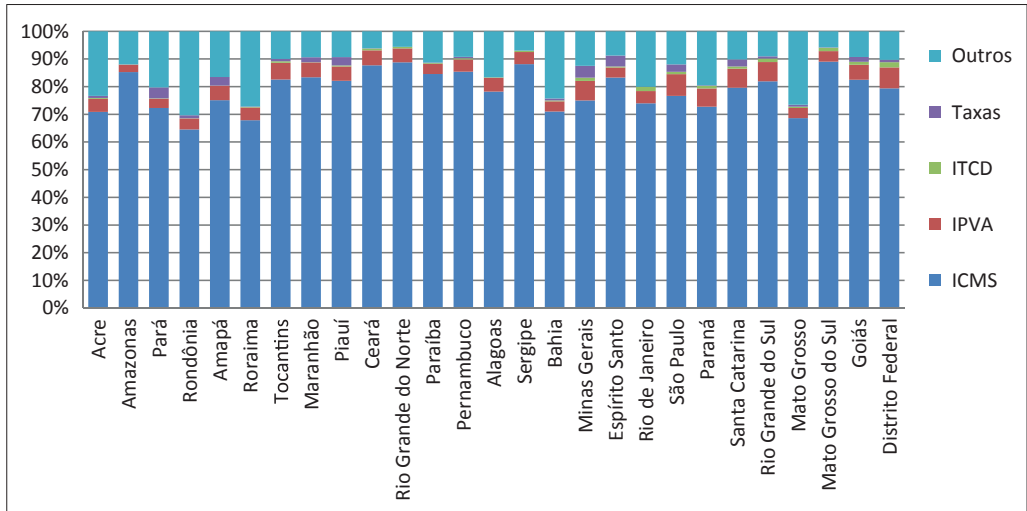


Fonte: RELATÓRIO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL – RECEITA FEDERAL

Os dados da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe) referentes à arrecadação do ano de 2013 – que incluem ainda as receitas oriundas de taxas – revelam que a participação do ICMS no total das receitas tributárias dos estados oscila entre 65% (Rondônia) e 89% (Mato Grosso do Sul). Ou seja, entre os estados brasileiros há uma diferença de até 24 pontos percentuais na participação do ICMS sobre a arrecadação total, indicando a possibilidade de incremento da arrecadação

estadual por meio de um foco maior no ICMS, especialmente naqueles estados cuja participação do imposto está abaixo da média brasileira, de 76%, como Acre (71%), Pará (72%), Rondônia (65%), Roraima (68%), Bahia (71%) e Mato Grosso (69%).

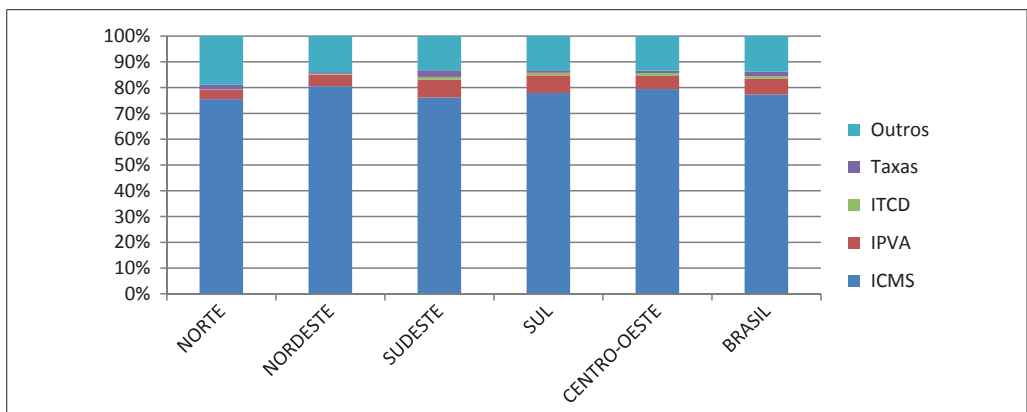
Gráfico 2. Receita tributária dos estados brasileiros (2013)



Fonte: COTEPE

Ao segmentarmos os dados da Cotepe por região, observamos que a importância do ICMS se mantém relativamente constante no Brasil, oscilando entre 76% (Norte) e 81% (Nordeste), sendo a média brasileira de 77%.

Gráfico 3. Receita tributária dos estados brasileiros, por região (2013)



Fonte: COTEPE

## 2 AVALIAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS

---

Em geral, o desempenho da arrecadação de ICMS dos estados é avaliado em função da evolução apresentada na série histórica de sua arrecadação efetiva. Devido à importância deste imposto no financiamento dos entes estaduais, diversos estudos foram realizados sobre o hiato tributário (diferença entre a arrecadação observada e a potencial), demonstrando a necessidade de que esse desempenho seja avaliado também pela eficiência na obtenção do produto da arrecadação.

Os indicadores de avaliação de desempenho tradicionalmente usados pelas administrações tributárias estaduais são: montante de arrecadação do imposto em relação ao PIB, participação dos impostos diretos e indiretos em relação ao PIB e alíquotas padrão e efetiva observadas.

Visando a apresentar uma informação mais realista da eficiência alcançada pelas máquinas arrecadatórias, novos indicadores vêm sendo desenvolvidos, como o *C-Efficiency*, o *policy gap* e o *compliance gap*. Esses indicadores buscam identificar as ineficiências na consecução da arrecadação e avaliar esse desempenho com relação ao hiato tributário, bem como analisar os efeitos das renúncias legais.

Assim, tendo por referência trabalhos já produzidos sobre o tema, iremos calcular, para um conjunto de estados brasileiros, os novos indicadores de desempenho da arrecadação tributária, comparando-os com os indicadores tradicionais e analisando suas tendências.

## 3 ANÁLISE TRADICIONAL DO ICMS

---

Tradicionalmente, as administrações tributárias estaduais têm sido avaliadas pelo crescimento da arrecadação do ICMS em relação às observações passadas, sendo o foco da análise o crescimento do montante arrecadado. Esse tipo de análise caracteriza-se pela simplicidade no cálculo dos indicadores. Os mais utilizados são: receita de tributos sobre o PIB, tributos indiretos sobre o PIB, relação entre tributos diretos e indiretos e esforço fiscal.



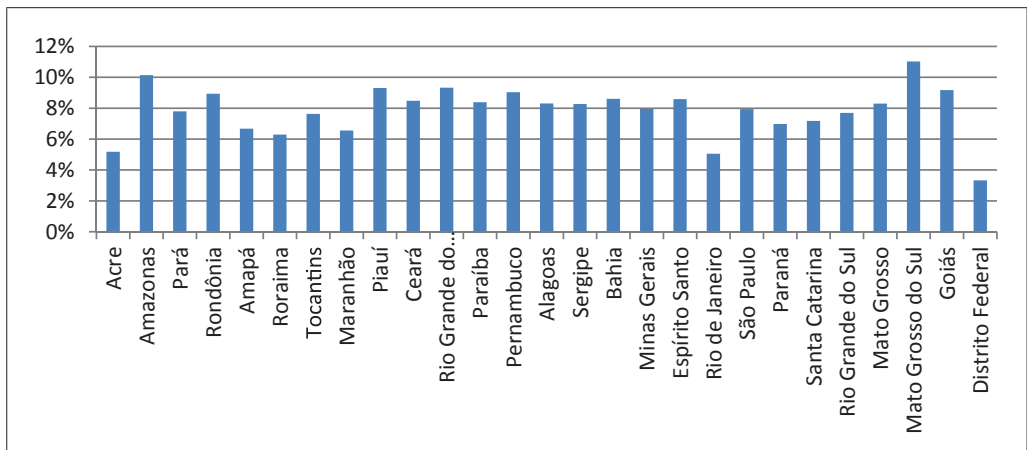
### 3.1 Receita de tributos sobre o PIB

O indicador de receita de impostos sobre o PIB talvez seja o mais utilizado para análise de sistemas tributários. Ele mostra o quanto da produção é subtraído pelo estado para sua manutenção e para o alcance dos objetivos almejados pela sociedade.

Na medida em que reflete a participação do estado em tudo o que é produzido pela sociedade, podemos inferir que quanto mais elevado for o índice, maior é o grau de intervenção do governo no meio em que ele atua.

Analisando esse indicador para o ano de 2012 (Gráfico 4), observamos o valor médio de 7,5% para os estados brasileiros. Com exceção do Distrito Federal, cuja relação é de 3,3%, o mínimo observado para as demais unidades federativas é 5,1%, no Rio de Janeiro, e o máximo, 11%, em Mato Grosso do Sul.

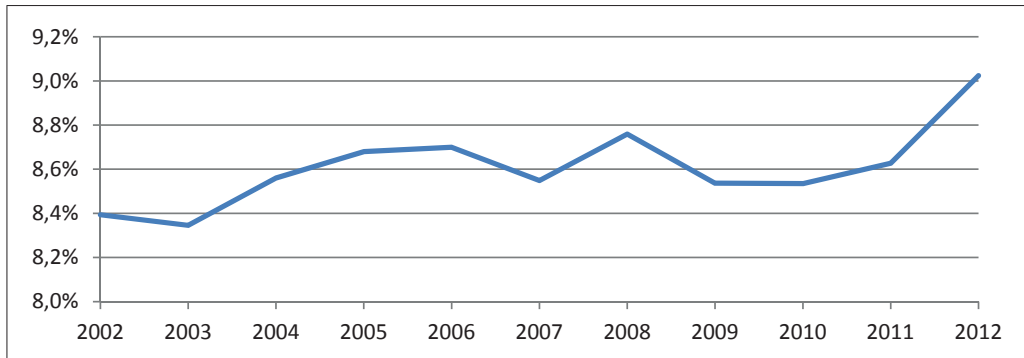
Gráfico 4. Relação entre receitas tributárias e PIB (2012)



Fonte: COTEPE; IBGE

Quando observamos a relação entre receitas tributárias estaduais e PIB (Gráfico 5), notamos uma relativa estabilidade, em torno de 8,6%, entre os anos de 2004 e 2011, com um salto para 9,0% em 2012.

Gráfico 5. Relação entre receitas tributárias estaduais e PIB (2002-2013)

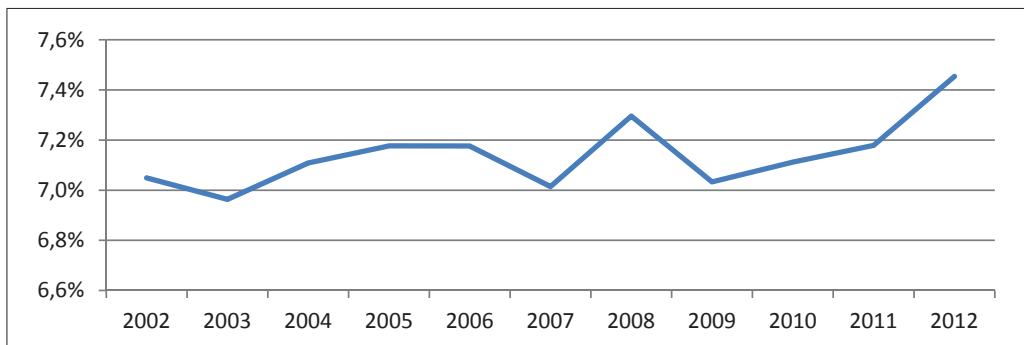


Fonte: Fonte: IBGE; SRF

### 3.2 Tributos indiretos sobre o PIB

Apesar de a carga tributária estadual total ter se mantido constante no período analisado, é necessário avaliar sua composição e, especificamente, a evolução dos tributos indiretos (ICMS). O Gráfico 6 mostra que, com exceção dos anos de 2008 e 2012, a relação de ICMS sobre o PIB dos estados oscilou entre 7,0% e 7,2%,

Gráfico 6. Relação entre ICMS e PIB (2002-2013)



Fonte: Fonte: IBGE e SRF

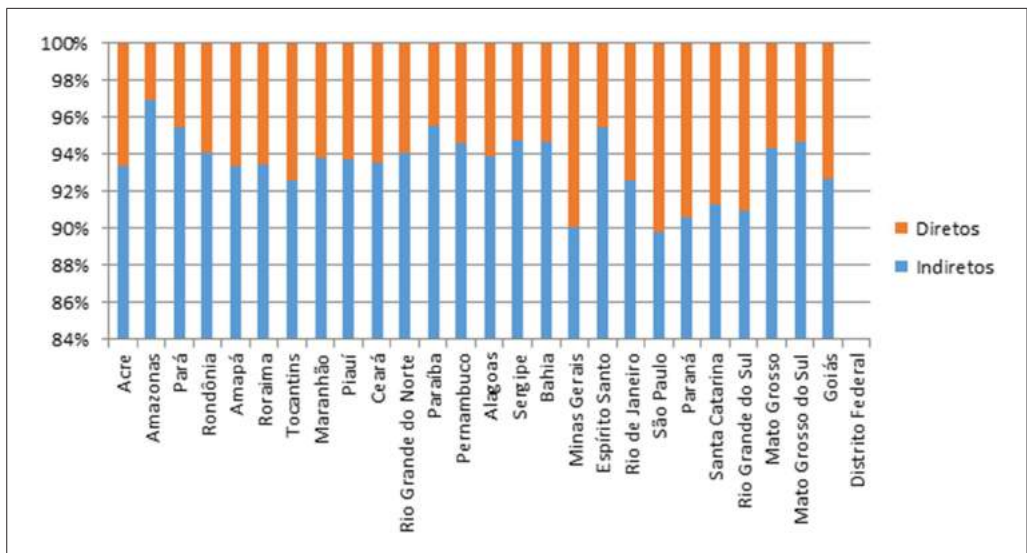
Ao compararmos os dados inicial (2002) e final (2012) das séries dos Gráficos 5 e 6, concluímos que os tributos indiretos (ICMS) cresceram ligeiramente menos que o total de tributos, sugerindo que os estados têm dado maior atenção aos tributos diretos como fonte de crescimento de receitas, seja por esgotamento da capacidade de arrecadação sobre o consumo, seja pela maior facilidade de gestão dos tributos diretos.

### 3.3 Relação entre impostos diretos e indiretos

A análise da distribuição da arrecadação estadual entre impostos diretos e indiretos é importante porque mostra a dependência das finanças estaduais dos ciclos econômicos, uma vez que os impostos indiretos incidem sobre o consumo, que é uma variável do tipo fluxo – mais dependente da conjuntura econômica –, enquanto os impostos diretos incidem sobre variáveis como patrimônio, do tipo estoque, menos sujeito às oscilações da economia.

O Gráfico 7 mostra que os estados brasileiros são altamente dependentes do imposto indireto ICMS, que representa, em média, 93% das receitas de impostos estaduais, variando de 90%, em São Paulo, a 97%, no Amazonas. Os impostos diretos IPVA e ITCMD, por sua vez, respondem por cerca de 7% das receitas de impostos estaduais.

Gráfico 7. Distribuição da arrecadação de impostos estaduais (2013)

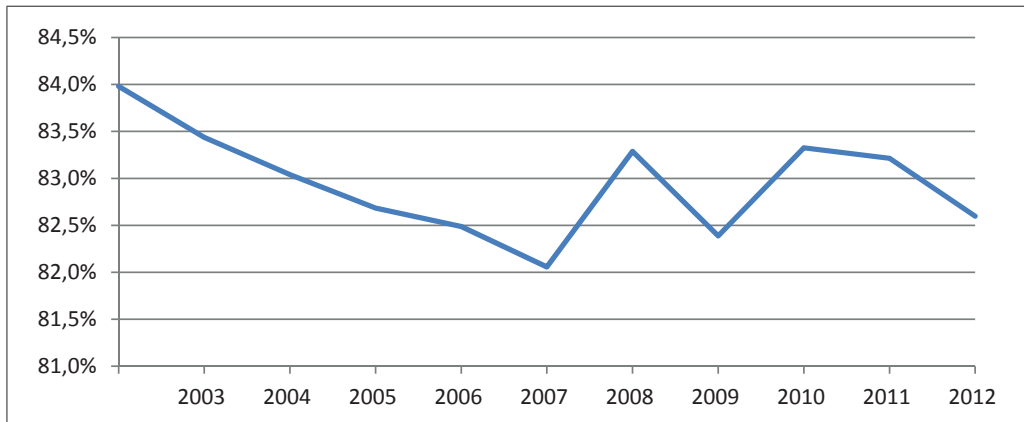


Fonte: COTEPE

A elevada dependência do imposto indireto coloca as finanças estaduais em posição de fragilidade diante das oscilações da economia, que tendem a reduzir fortemente o consumo em momentos de desaceleração, com impacto negativo na arrecadação. Quando analisamos a evolução da participação do imposto indireto sobre o consumo nas receitas tributárias totais dos estados, observamos que essa relação

pouco se alterou no decorrer do período de 2002 a 2012, tendo o peso do ICMS oscilado entre 84,0% em 2002 e 82,6% em 2012 (Gráfico 8). Isso indica que o esforço dos estados para fortalecer outras fontes de arrecadação não tem sido suficiente para reduzir, de maneira significativa, a dependência dos recursos decorrentes da tributação sobre o consumo.

Gráfico 8. Relação entre tributos estaduais diretos e indiretos (2002-2012)



Fonte: Fonte: SRF

### 3.4 Esforço fiscal

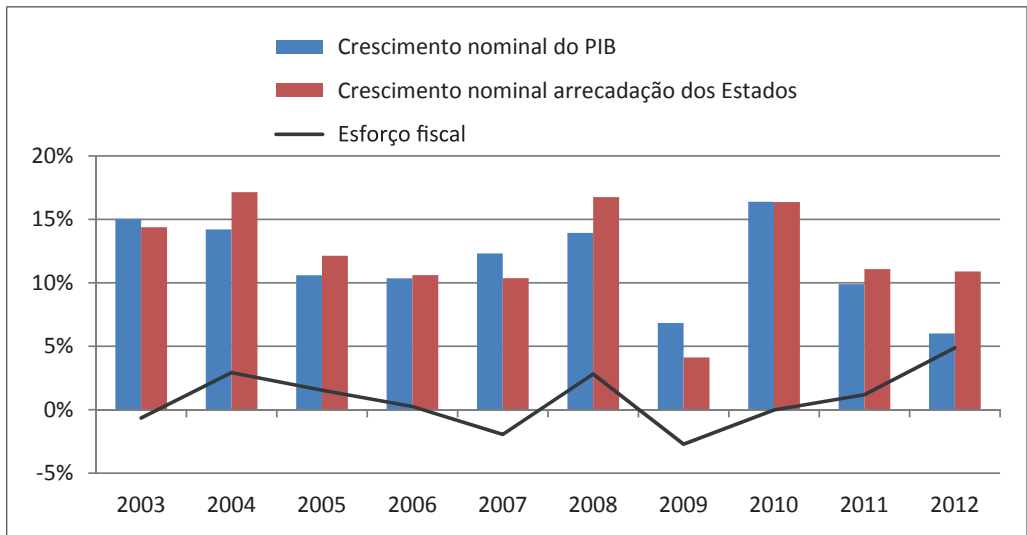
O índice de esforço fiscal é um dos mais utilizados na análise do desempenho das administrações tributárias no Brasil. Ele compara o crescimento do valor arrecadado com o crescimento da economia. Entretanto, não capta alterações na eficiência da arrecadação tributária, mede apenas o crescimento da participação do estado na sociedade.

A variação positiva do índice de esforço fiscal não é, necessariamente, um indicativo de aumento na eficiência da administração tributária. Se a elevação do índice coincidir com alterações na política de tributação, é necessário comparar a variação da base arrecadatória potencial com o aumento na arrecadação, para somente então averiguar se ocorreu aumento na efetividade da administração tributária. Em períodos em que não haja mudança na legislação tributária, um índice de esforço fiscal positivo pode demonstrar aumento de eficiência na arrecadação.

Entre os anos de 2002 e 2013, o crescimento nominal do PIB do Brasil foi de 197%, enquanto o crescimento nominal da arrecadação dos estados foi de 220%, o que indica

um esforço fiscal de 22% no período, que expressa o aumento da participação dos governos estaduais na economia do país. Podemos observar, no período analisado, variações anuais positivas e também negativas do índice, com maior predominância da primeira (Gráfico 9).

Gráfico 9. PIB, arrecadação dos estados e esforço fiscal (2002-2012)



Fonte: SRF; IBGE

## 4 INDICADORES DE EFICIÊNCIA DA ARRECADAÇÃO

### 4.1 Apresentação

#### 4.1.1 Semelhanças e diferenças entre o IVA e o ICMS

Neste capítulo iremos abordar os novos índices de eficiência da administração tributária desenvolvidos no continente europeu e normalmente aplicados sobre o Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA). Apesar de não ser exatamente um imposto do tipo do IVA, o ICMS possui similaridades com este, possibilitando que os novos indicadores sejam aplicados ao principal imposto dos estados brasileiros.

#### **4.1.1.1 Semelhanças**

O ICMS assemelha-se ao IVA pelo fato de serem impostos multifásicos, incidentes sobre todas as etapas da cadeia de produção, além de ambos os tributos adotarem um sistema de débitos e créditos que permite ao contribuinte abater do imposto a pagar o montante pago na etapa anterior.

#### **4.1.1.2 Diferenças**

O ICMS diferencia-se do IVA por vários aspectos. Nas seções seguintes destacamos as diferenças mais relevantes.

##### ***Distribuição da carga tributária entre UF de origem e de destino***

O fato de o estado de origem da mercadoria ter participação na arrecadação descaracteriza o ICMS como um imposto que recai unicamente sobre o consumo, especialmente nas situações em que o imposto é cobrado na origem sobre um consumo futuro, ainda incerto, fora das fronteiras estaduais.

##### ***Onera material de consumo usado na produção***

No caso dos insumos, o sistema de apuração do ICMS permite o crédito da parcela do imposto debitada nas etapas anteriores do ciclo produtivo. No entanto, as mercadorias adquiridas para consumo no estabelecimento – necessárias para a atividade de produzir, mas não integradas ao produto final – não usufruem do mesmo tratamento, transformando o produtor em consumidor final de tais mercadorias.

##### ***Não pode mais ser considerado não cumulativo***

A existência do regime simplificado de tributação para as micro e pequenas empresas – Simples Nacional, em que o ICMS é recolhido juntamente com outros tributos, com alíquotas progressivas e sem direito a crédito distancia o imposto dos princípios da não cumulatividade e da neutralidade, característicos do IVA. Os procedimentos de apuração do imposto adotados pelas empresas aderentes ao Simples Nacional – relevantes no comércio varejista – permitem classificar o ICMS como um imposto sobre a produção somente até a mercadoria chegar ao varejista. A partir de então, configura-se como um imposto progressivo sobre o consumo, uma vez que a alíquota é definida de acordo com o faturamento da empresa.

### ***Não incide sobre os preços exatos de consumo***

Na medida em que adota índices de valor agregado, referentes a etapas posteriores, calculados em função de preços médios observados, o imposto recolhido por meio do instituto da Substituição Tributária desvincula o ICMS do consumo final, uma vez que eventuais desvios de preço observados entre o real e o estimado não são captados.

## **4.2 Metodologia**

O objetivo deste trabalho é utilizar novos indicadores de eficiência para avaliar o desempenho da arrecadação do ICMS de um conjunto de quatro estados brasileiros no período de 2002 a 2012.

Inicialmente, apresentaremos a evolução da arrecadação do ICMS e sua relação com o PIB. Posteriormente, aplicaremos ao ICMS três indicadores comumente utilizados para medir a eficiência de arrecadação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA): *C-Efficiency Ratio*, *policy gap* e *compliance gap*.

O indicador *C-Efficiency* reflete a razão entre o cumprimento da obrigação tributária (receita efetiva) e a receita potencial do imposto sobre o valor adicionado, obtida pela multiplicação da alíquota padrão pela base de consumo.

Segundo Keen (2013), o *C-Efficiency* indica o nível de cumprimento espontâneo da obrigação tributária, mas não consegue expressar totalmente a eficiência da máquina arrecadadora, sendo necessária a utilização de dois indicadores complementares: o *policy gap*, que reflete os efeitos das políticas tributárias sobre a base de consumo, e o *compliance gap*, que mede o nível de não cumprimento espontâneo da obrigação tributária.

Em conjunto, esses indicadores permitem identificar as eficiências (*C-Efficiency*) e as ineficiências (*compliance gap*) na consecução da arrecadação, bem como avaliar os efeitos das renúncias legais (*policy gap*), apresentando uma informação mais realista da *performance* das administrações tributárias.

Para avaliar a evolução da eficiência das arrecadações de ICMS dos estados utilizando esses índices, serão adotados os seguintes procedimentos:

- levantamento das séries históricas anuais das receitas do ICMS e do PIB dos Estados do Pará, da Paraíba e de São Paulo, como também do Distrito Federal, para o período de 2002 a 2012;

- levantamento das séries históricas anuais do valor adicionado bruto (VAB) (disponíveis na publicação *Contas regionais*, do IBGE) e das exportações e importações das UFs para os anos de 2002 a 2012;
- cálculo do valor adicionado ajustado, base da tributação, por meio da operação: VAB Ajustado = VAB Total – (VAB Intermediação financeira, seguros e previdência complementar e serviços relacionados + VAB Atividades imobiliárias e aluguéis + VAB Administração, saúde e educação públicas e seguridade social + VAB Outros serviços) – exportações para o exterior + importações do exterior;
- apuração de uma alíquota padrão ponderada para cada UF a ser considerada no trabalho;
- coleta das séries históricas anuais das renúncias de arrecadação do ICMS, disponíveis na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)/Lei Orçamentária Anual (LOA) dos estados objeto do estudo;
- cálculo dos indicadores VPR (*VAT Productivity Ratio*), CE (*C-Efficiency Ratio*) e VRR (*VAT Revenue Ratio*) dos estados para o período do estudo;
- cálculo e análise dos índices de política e cumprimento da obrigação tributária para o período de 2002 a 2012.

## 4.3 Indicadores de eficiência

### 4.3.1 Estudo dos indicadores

Nesta seção estudaremos o *C-Efficiency Ratio*, o *policy gap* e o *compliance gap*.

#### 4.3.1.1 C-Efficiency ratio (CE)

O *C-Efficiency* é um indicador que demonstra o percentual da arrecadação efetiva com relação à receita potencial. Este indicador é a expressão da eficiência da arrecadação, ou seja, quanto maior for o índice, mais eficiente é a arrecadação.

Para chegarmos à equação do indicador, devemos observar a decomposição proposta por Keen (2013) da relação IVA/PIB:

$$(1) \frac{IVA}{PIB} = \frac{T \times C}{PIB} \times \frac{IVA}{T \times C}$$



onde: IVA – Imposto sobre Valor Adicionado; PIB – Produto Interno Bruto; T – Alíquota Padrão; e C – Base de Consumo.

O *C-Efficiency* (CE) é representado pela segunda parte do segundo termo da equação (1):

$$(2) CE = \frac{IVA}{T \times C}$$

Das equações (1) e (2), podemos inferir o seguinte:

$$(3) \frac{IVA}{PIB} = T \times \frac{C}{PIB} \times CE$$

Podemos observar que a última parte do segundo termo da equação (3) é o indicador *C-efficiency*, que mede a relação entre a arrecadação do IVA e o que deveria ter sido arrecadado caso a alíquota padrão fosse aplicada a toda base de consumo. Esse indicador, na equação, atua como um redutor da arrecadação potencial para a arrecadação efetiva. De acordo com o apresentado, podemos inferir que a arrecadação é influenciada por três variáveis: a alíquota padrão (T), a participação da base de consumo no PIB (C/PIB) e o *C-efficiency*.

Ao realizar a decomposição das arrecadações de IVA de um conjunto de países aplicando a metodologia do parágrafo anterior, Keen (2013) concluiu que a variável mais influente nas mudanças das receitas do IVA é o *C-efficiency*, tendo as mudanças na alíquota padrão e na propensão a consumir peso relativamente pequeno ao longo do período analisado. O autor concluiu ainda que o *C-efficiency* tende a ser maior quanto maior a renda do país e notou que o valor do indicador apresentou variações substanciais ao longo do tempo.

Logo, os conceitos do *C-efficiency* provaram-se úteis para análises de políticas, e o indicador passou a ser reportado rotineiramente pelos membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Porém, há de se ressaltar que o *C-efficiency* não é indicador de qualidade do IVA, uma vez que não captura os efeitos das isenções e das diferenciações de alíquota, importantes instrumentos de política fiscal largamente utilizados. A própria mensuração do índice por meio da comparação com uma possível taxação uniforme é decorrente de uma questão de praticidade.

Essa praticidade do indicador esconde questões a serem definidas. Uma delas está relacionada ao conceito de base de consumo a ser utilizado no cálculo do *C-efficiency*.

Utiliza-se o conceito existente nas contas nacionais ou seriam necessários ajustes na base de consumo, como, por exemplo, o relativo aos gastos públicos, difíceis de serem precificados.

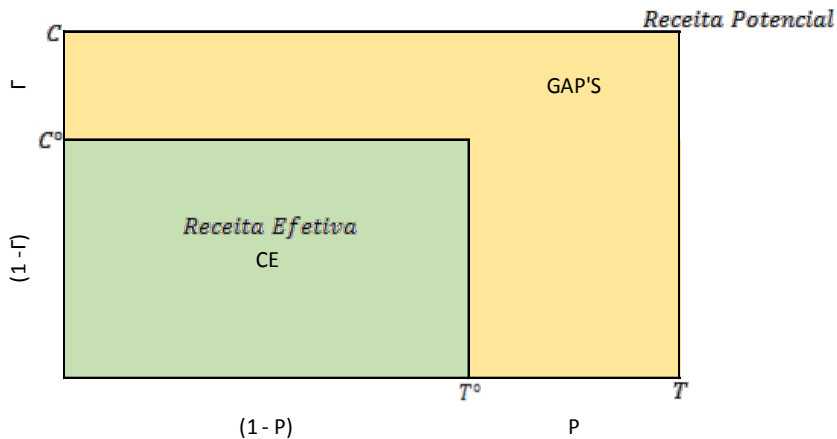
Keen (2013) afirma que o *C-efficiency* pode ser representado da seguinte forma:

$$(4) CE = \frac{IVA}{T \times C} = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C}$$

onde: IVA – Imposto sobre Valor Adicionado; T – Alíquota Padrão; C – Base de Consumo; T° – Alíquota Média Efetiva de Todas as Operações; e C° – Base de Consumo Efetivamente Taxada.

Ainda segundo Keen, o CE pode ser expresso pelo produto dos complementares dos indicadores de *policy gap* e de *compliance gap*, conforme ilustrado na Figura 1.

Figura 1. Arrecadação efetiva e potencial demonstrada por meio de área



Com base na equação (4), Keen chega à seguinte expressão:<sup>1</sup>

$$(5) CE = \frac{IVA}{T \times C} = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T^\circ \times C} \times \frac{T^\circ \times C}{T \times C} = (1 - \Gamma) \times (1 - P)$$

E da expressão (5), Keen escreve o seguinte:

$$(6)(1 - \Gamma) = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T^\circ \times C} \text{ (complementar do Compliance Gap)}$$

1 Expressão prevista no artigo de Keen (2013).

e

$$(7) (1 - P) = \frac{T^\circ \times C}{T \times C} \text{ (complementar do Policy Gap)}$$

Os indicadores vistos nas equações (6) e (7) serão estudados nas subseções seguintes.

#### 4.3.1.2 Policy gap

O indicador *policy gap*, complementar ao *C-efficiency*, reflete o resultado da aplicação de instrumentos de política fiscal sobre a base de consumo (benefícios fiscais como reduções de base de cálculo, isenções totais e parciais, etc.). Ou seja, representa a fração da diferença entre a arrecadação efetiva e a que poderia ser alcançada caso o governo não deixasse de tributar determinada parcela do consumo.

Esse hiato na arrecadação, decorrente da política tributária, pode ser descrito, segundo Keen, da seguinte forma:

$$(8) \text{Policy gap} = P = 1 - \frac{T^\circ \times C}{T \times C} = \frac{T - T^\circ}{T} = \frac{\Delta T}{T} \text{ (desenvolvimento da equação (7))}$$

onde: T – Alíquota Padrão; C – Base de Consumo; T° – Alíquota Média Efetiva de Todas as Operações; e ΔT – A diferença entre a alíquota padrão (T) e a alíquota média efetiva de todas as operações (T°).

Um índice de *policy gap* elevado pode ser um indicador de que o ente está concedendo benefícios fiscais de forma indiscriminada, corroendo a base tributária e deixando-a muito restrita, o que, em situações de crise, pode inviabilizar o esforço de arrecadação tributária. Essa configuração pode levar à concentração da arrecadação em uma quantidade reduzida de setores da economia. Desse modo, o indicador pode sugerir aumento do risco fiscal associado à perda da elasticidade da arrecadação do IVA com relação à variação da alíquota padrão.

#### 4.3.1.3 Compliance gap

Como pode ser observado nas equações (5) e (6), o *compliance gap*, também complementar ao *C-efficiency*, reflete a decisão do contribuinte de não recolher espontaneamente o imposto apurado na respectiva atividade econômica. Representa a fração da diferença entre a arrecadação efetiva e aquela que poderia ser obtida caso

o contribuinte não evadisse o tributo devido. O hiato decorrente da evasão fiscal pode ser descrito, segundo Keen, da seguinte forma:

$$(9) \text{Compliance gap} = \Gamma = 1 - \frac{T^\circ \times C^\circ}{T^\circ \times C} = \frac{C - C^\circ}{C} = \frac{\Delta C}{C} \text{ (desenv. da equação (6))}$$

Onde:  $T^\circ$  – Alíquota Média Efetiva de Todas as Operações;  $C$  – Base de Consumo;  $C^\circ$  – Base de Consumo Efetivamente Taxado; e  $\Delta C$  – Diferença entre a base de consumo ( $C$ ) e a base de consumo efetivamente taxada ( $C^\circ$ ).

Um índice de *compliance gap* elevado pode ser um indicativo de que o ente está apresentando falhas administrativas, o que pode resultar em estruturas de fiscalização ineficientes. A diminuição na percepção de risco pelo contribuinte pode levar à corrosão da base de consumo efetivamente tributada, deixando-a mais restrita e resultando em aumento do risco fiscal devido à perda progressiva da capacidade de arrecadação.

#### 4.3.1.4 Correlação entre as equações (5), (6) e (7)

A partir da equação (5), obtemos:

$$(10) CE = (1 - \Gamma) \times (1 - P)$$

Substituindo, na equação (10), as expressões das equações (8) e (9), temos:

$$(11) \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} = \left(1 - \frac{\Delta C}{C}\right) \times \left(1 - \frac{\Delta T}{T}\right)$$

Desenvolvendo, temos:

$$(12) \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} = \left(\frac{C - \Delta C}{C}\right) \times \left(\frac{T - \Delta T}{T}\right)$$

Multiplicando as partes do segundo termo, obtemos:

$$(13) \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} = \left(\frac{(C - C + C^\circ) \times (T - T + T^\circ)}{T \times C}\right)$$

Ao final, concluímos que a equação é:

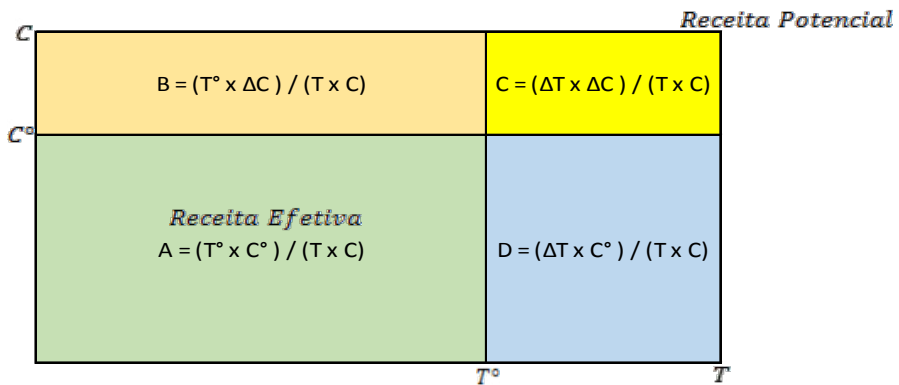
$$(14) \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C}$$

### 4.3.2 Decomposições de equações a partir das áreas da receita efetiva e potencial

O objeto deste estudo é aferir a eficiência da arrecadação. Uma vez que a receita da arrecadação é obtida pelo produto entre a base de cálculo (base de consumo) e a taxa (alíquota aplicada) – uma equação bidimensional –, observa-se a possibilidade da aplicação do conceito de receita efetiva, potencial e GAP sobre áreas. Dessa forma, buscamos obter as equações dos indicadores *C-Efficiency*, *policy gap* e *compliance gap* a partir das áreas representativas da receita.

Vale ressaltar que a convenção aplicada nesta seção diverge da aplicada na seção 4.3.1. Naquela designamos o *compliance gap* por ( $\Gamma$ ) e o *policy gap*, por (P). Esses indicadores serão agora expressos por (CG) e (PG), respectivamente. Analisando-se a Figura 2, que expressa as receitas efetiva e potencial, temos:

Figura 2. Arrecadação efetiva e potencial demonstrada por meio de área



Onde a arrecadação efetiva é expressa pela área (A) e a arrecadação potencial pela soma das áreas ( $A + B + C + D = 1$ ). Neste estudo, todas as áreas serão representadas por fração da área da receita potencial. Então as áreas podem ser expressas assim:

$$(15)(A) = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C}$$

$$(16)(B) = \frac{T^\circ \times \Delta C}{T \times C}$$

$$(17)(C) = \frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C}$$

$$(17 - A)(C) = \frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C} = \frac{\Delta T \times (C - C^\circ)}{T \times C} = \frac{\Delta T \times C}{T \times C} - \frac{\Delta T \times C^\circ}{T \times C}$$

$$(17 - B)(C) = \frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C} = \frac{(T - T^\circ) \times \Delta C}{T \times C} = \frac{T \times \Delta C}{T \times C} - \frac{T^\circ \times \Delta C}{T \times C}$$

$$(17 - C)(C) = \frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C} = \frac{(T - T^\circ) \times (C - C^\circ)}{T \times C} = \frac{T \times C - T \times C^\circ - T^\circ \times C + T^\circ \times C^\circ}{T \times C}$$

A diferença entre as equações (17-A) e (17-B) é apenas quanto ao direcionamento do desenvolvimento, que pode ser com relação à base de consumo ou com relação à alíquota. Na equação (17-C), o desenvolvimento dá-se nos dois sentidos.

$$(18)(D) = \frac{\Delta T \times C^\circ}{T \times C}$$

$$(19)(A + B + C + D) = \frac{T \times C}{T \times C} = 1$$

Consolidando as equações (15), (16), (17-A), (18) e (19), temos:

$$(20) \text{ Arrecadação Potencial} = A + B + C + D$$

$$(20) \frac{T \times C}{T \times C} = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} + \frac{T^\circ \times \Delta C}{T \times C} + \frac{\Delta T \times C}{T \times C} - \frac{\Delta T \times C^\circ}{T \times C} + \frac{\Delta T \times C^\circ}{T \times C}$$

Simplificando a equação, obtemos:

$$(21) 1 = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} + \frac{T^\circ \times \Delta C}{T \times C} + \frac{\Delta T \times C}{T \times C}$$

Simplificando ainda mais, temos:

$$(22) 1 = \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} + \frac{T^\circ \times \Delta C}{T \times C} + \frac{\Delta T}{T} = CE + CG + PG$$

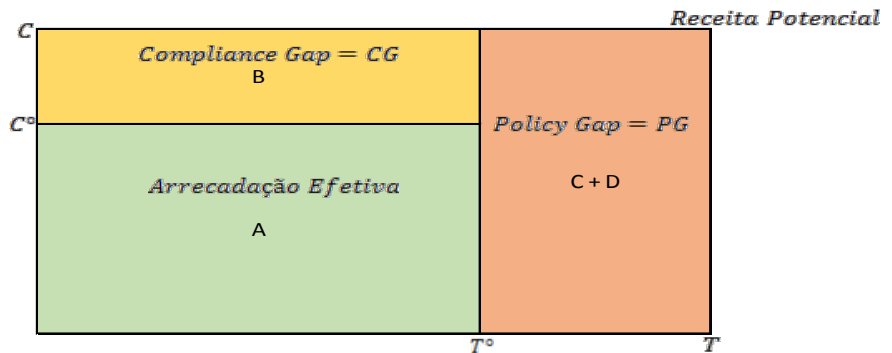
É interessante verificar que o CE obtido na equação (22) é igual ao descrito na equação (4); o PG é igual ao da equação (8); e o CG é igual ao descrito na equação (9) multiplicado por um redutor, que no caso é  $\left(\frac{T^\circ}{T}\right)$ .

Da análise da equação (22) podemos afirmar que:

$$(23) 1 = C - \text{efficiency} + \text{Efeito da Evasão Fiscal} + \text{Efeito da Renúncia Fiscal}$$

onde: Efeito da Renúncia Fiscal representa o impacto na arrecadação potencial decorrente das políticas tributárias de desonerações – *policy gap* (PG); Efeito da Evasão Fiscal é o impacto na receita potencial decorrente da decisão dos contribuintes de não recolherem espontaneamente o IVA – *compliance gap* (CG).

Figura 3. Representação das áreas da Receita Efetiva, Receita Potencial, *policy gap* e *compliance gap*, conforme demonstrado na equação (22)



Podemos observar que a soma das equações (4), (8) e (9), desenvolvidas na seção 4.3.1, é diferente da soma evidenciada na equação (22), qual seja:

$$(24) CE + P + \Gamma \neq CE + CG + PG,$$

sendo o segundo termo igual a 1, de acordo com a equação (22).

Agora demonstraremos que o primeiro termo da equação (22) apresenta soma maior que a unidade. Para tanto, escreveremos a equação base:

$$(25) CE + P + \Gamma$$

Substituindo os termos acima pelas equações (4), (8) e (9), observamos:

$$(26) \frac{T^\circ \times C^\circ}{T \times C} + \frac{\Delta T}{T} + \frac{\Delta C}{C}$$

Desenvolvendo:

$$(27) \frac{T^\circ \times C^\circ + C \times \Delta T + T \times \Delta C}{T \times C}$$

Desenvolvendo:

$$(28) \frac{T^{\circ} \times C^{\circ} + C \times (T - T^{\circ}) + T \times (C - C^{\circ})}{T \times C}$$

Desenvolvendo:

$$(29) \frac{T^{\circ} \times C^{\circ} + T \times C - T^{\circ} \times C + T \times C - T \times C^{\circ}}{T \times C}$$

Desenvolvendo:

$$(30) \frac{T \times C + T^{\circ} \times C^{\circ} - T^{\circ} \times C + T \times C - T \times C^{\circ}}{T \times C}$$

Desenvolvendo:

$$(31) \frac{T \times C}{T \times C} + \frac{T^{\circ} \times C^{\circ} - T^{\circ} \times C + T \times C - T \times C^{\circ}}{T \times C}$$

Na equação (31) identificamos que a segunda parte do termo é igual à equação (17-C). Realizando a substituição, temos:

$$(32) \frac{T \times C}{T \times C} + \frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C}$$

Simplificando, obtemos:

$$(33) 1 + \frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C}$$

Portanto, fica demonstrado que a equação (25) tem soma maior que a unidade, por isso é necessário que haja o redutor constante na equação (22). É interessante observar que o valor que supera a unidade corresponde à área “C” da Figura 2, representado pela fórmula (17). Observamos ainda que se a variação da alíquota e/ou da base de consumo tende a 0, a equação (33) tende a 1, o que significa que na equação (24) não haveria diferença, mas sim igualdade, quando um ou ambos os *gaps* forem 0.

Continuando desenvolvendo a equação (32), temos:

$$(34) \frac{T \times C}{T \times C} + \frac{\Delta T}{T} \times \frac{\Delta C}{C}$$



Igualando a equação (25), temos:

$$(35) CE + P + \Gamma = \frac{T \times C}{T \times C} + \frac{\Delta T}{T} \times \frac{\Delta C}{C}$$

Substituindo na equação acima as equações (8) e (9), temos:

$$(36) CE + P + \Gamma = \frac{T \times C}{T \times C} + P \times \Gamma$$

Desenvolvendo, obtemos:

$$(37) CE + P + \Gamma - P \times \Gamma = \frac{T \times C}{T \times C}$$

Assim, concluímos que a equação (37) representa a soma de uma unidade.

Pelo exposto anteriormente, podemos expressar a equação (37) da seguinte maneira:

$$(38) CE + P + \Gamma - P \times \Gamma = 1$$

Onde:

$$(39) CE + P + (\Gamma - P \times \Gamma) = 1$$

Portanto, o *compliance gap* é a terceira parte do primeiro termo, e este pode ser escrito assim:

$$(40) \Gamma - P \times \Gamma = \Gamma \times (1 - P)$$

Substituindo na equação acima as equações (8) e (9), temos:

$$(41) \text{Compliance Gap} = \frac{\Delta C}{C} \times \left(1 - \frac{\Delta T}{T}\right)$$

Desenvolvendo, temos:

$$(42) \text{Compliance Gap} = \frac{\Delta C}{C} \times \left(\frac{T - T + T^\circ}{T}\right)$$

Simplificando, temos:

$$(43) \text{Compliance Gap} = \frac{\Delta C}{C} \times \left(\frac{T^\circ}{T}\right)$$

Assim, observamos que a equação corresponde ao descrito no CG da equação (22) ou ao descrito na equação (9) com redutor de  $\left(\frac{T^o}{T}\right)$ .

Retornando à equação (39) e substituindo o CE pela equação (10), temos:

$$(44)(1 - \Gamma) \times (1 - P) + P + (\Gamma - P \times \Gamma) = 1$$

Com isso apresentamos a unidade expressa em termos de *gaps*.

Concluimos então que a equação (9) da subseção 4.3.1.3 supera o valor observado na equação (33) na magnitude de  $\frac{\Delta T \times \Delta C}{T \times C}$ . A equação original do *compliance gap* é dada pela fórmula extraída da Figura 2  $\left(\frac{B}{A+B}\right)$ , equivalente à  $\left(\frac{B+C}{A+B+C+D}\right)$ . Senão, vejamos:  $\frac{T^o \times \Delta C}{T^o \times C} = \frac{T \times \Delta C}{T \times C}$ . Como a equação do *policy gap* extraída da combinação das Figuras 2 e 3 é  $\left(\frac{C+D}{A+B+C+D}\right)$ , da comparação entre elas deduz-se que existe duplicidade do termo  $\left(\frac{C}{A+B+C+D}\right)$ , o qual foi extraído da fórmula do *compliance gap* (9) pelo redutor da equação (22), a qual retorna à seguinte equação  $\left(\frac{B}{A+B+C+D}\right)$  para o *compliance gap*, que expressa a equação (9) com redutor de  $\left(\frac{T^o}{T}\right)$ . Ou seja, a expressão do *compliance gap* é a seguinte:  $\frac{T^o \times \Delta C}{T \times C}$ .

### 4.3.3 Análises dos dados e simulações

Nesta seção realizamos simulações de dados para obtenção dos indicadores de *C-Efficiency*, *policy gap* e *compliance gap* e aplicamos a mesma metodologia a casos reais. Ao final, encontramos os seguintes resultados:

Tabela 1. Simulações dos dados de base de consumo e alíquotas

A	B	C	D	E	F	G
1			SIMULAÇÃO A	SIMULAÇÃO B	SIMULAÇÃO C	SIMULAÇÃO D
2	Base Consumo	C	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
3	Alíquota Padrão	T	17%	17%	17%	17%
4	Receita Potencial	$RP = T \times C$	1.700,00	1.700,00	1.700,00	1.700,00
5						
6	Base de Consumo efetivamente taxado	$C^\circ$	8.000,00	10.000,00	10.000,00	8.000,00
7	Alíquota Média de Todas as Operações	$T^\circ$	10%	17%	10%	17%
8	Receita Efetiva	$RE = T^\circ \times C^\circ$	800,00	1.700,00	1.000,00	1.360,00
9						
10	Variação da Base de Consumo = $\Delta C$	$\Delta C = C - C^\circ$	2.000,00	0,00	0,00	2.000,00
11	Variação da Alíquota Padrão = $\Delta T$	$\Delta T = T - T^\circ$	7%	0%	7%	0%
12						
13	CE_Equação (4)	$CE = (T^\circ \times C^\circ) / (T \times C)$	0,47	1,00	0,59	0,80
14	Compliance GAP_Equação (9)	$\Gamma = \Delta C / C$	0,20			0,20
15	Policy GAP_Equação (8)	$P = \Delta T / T$	0,41		0,41	
16	Soma do CE + $\Gamma$ + P_Equação (25)		1,08	1,00	1,00	1,00
17						
18	Complementar do Compliance Gap	$(1 - P)$	0,80	1,00	1,00	0,80
19	Complementar do Policy Gap	$(1 - \Gamma)$	0,59	1,00	0,59	1,00
20	CE_Equação (5)	$CE = (1 - \Gamma) \times (1 - P)$	0,47	1,00	0,59	0,80
21						
22	CE_Equação (4)	$CE = (T^\circ \times C^\circ) / (T \times C)$	0,47	1,00	0,59	0,80
23	Compliance GAP_Equação (9)	$\Gamma = \Delta C / C$	0,20			0,20
24	Policy GAP_Equação (8)	$P = \Delta T / T$	0,41		0,41	
25	Produto entre $\Gamma \times P$	$\Gamma \times P = (\Delta T \times \Delta C) / (T \times C)$	-0,08			
26	Soma do CE + $\Gamma$ + P - $\Gamma \times P$ _Equação (38)		1,00	1,00	1,00	1,00
27						
28	CE	$CE = (T^\circ \times C^\circ) / (T \times C)$	0,47	1,00	0,59	0,80
29	Compliance GAP (com redutor)	$\Gamma = (T^\circ / T) \times (\Delta C / C)$	0,12			0,20
30	Policy GAP	$P = \Delta T / T$	0,41		0,41	
31	Soma do CE + $\Gamma$ + P - $\Gamma \times P$ _Equação (22)		1,00	1,00	1,00	1,00

Fonte: elaboração dos autores

A simulação (A) considerou a existência de ambos os *gaps*. Na simulação (B) não foi considerada a ocorrência de nenhum *gap*. Na (C), apenas a ocorrência do *policy gap*, e na (D), apenas o aparecimento do *compliance gap*.

Os resultados das simulações convergiram para o esperado. Observamos na linha (L-16) que quando um ou ambos os *gaps* foram iguais a zero, a equação (25) retornou a unidade; e quando ocorreram ambos os *gaps*, a resposta foi maior que 1, o que já era esperado, confirmando o demonstrado na equação (33).

Passando à análise da linha (L-20), confirmou-se que o resultado produzido pela equação (5) foi idêntico ao retornado na linha (L-13) da simulação. Na linha (L-26), retornou o valor da linha (L-13) com o redutor ( $P \times \Gamma$ ), o que foi demonstrado na equação (38); e ao final, nas linhas (L-28) a (L-31), foram apresentados os resultados finais dos indicadores retornados com a aplicação da equação (22).

Agora aplicamos as equações nas informações constantes na página 20 do artigo de Keen (2013):<sup>2</sup>

Tabela 2. Dados de *C-Efficiency*, *compliance gap* e *policy gap*

A	B	C	D	E	F	G	H
1		Austria	Denmark	France	Germany	Luxembourg	Greece
2	CE Equação (4)	0,59	0,64	0,51	0,57	0,87	0,47
3	Compliance GAP Equação (9)	0,14	0,04	0,07	0,10	0,01	0,30
4	Policy GAP Equação (8)	0,31	0,33	0,45	0,37	0,12	0,33
5	Soma do CE + $\Gamma$ + P Equação (25)	1,04	1,01	1,03	1,04	1,00	1,10
6							
7	Complementar do Compliance Gap	0,85	0,95	0,93	0,90	0,99	0,70
8	Complementar do Policy Gap	0,69	0,67	0,55	0,63	0,88	0,67
9	CE Equação (5)	0,59	0,64	0,51	0,57	0,87	0,47
10							
11	CE Equação (4)	0,59	0,64	0,51	0,57	0,87	0,47
12	Compliance GAP Equação (9)	0,14	0,04	0,07	0,10	0,01	0,30
13	Policy GAP Equação (8)	0,31	0,33	0,45	0,37	0,12	0,33
14	Produto entre $\Gamma$ x P	-0,04	-0,01	-0,03	-0,04	0,00	-0,10
15	Soma do CE + $\Gamma$ + P - $\Gamma$ x P Equação (38)	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
16							
17	CE	0,59	0,64	0,51	0,57	0,87	0,47
18	Compliance GAP (com redutor)	0,10	0,03	0,04	0,06	0,01	0,20
19	Policy GAP	0,31	0,33	0,45	0,37	0,12	0,33
20	Soma do CE + $\Gamma$ + P Equação (22)	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

As informações das linhas (L-2) a (L-4) foram obtidas na Tabela 1 do artigo de Keen (2013). Na linha (L-5) foi realizada a soma de acordo com a equação (25). Na linha (L-9) a equação (5) retornou o resultado da linha (L-2).

Na linha (L-14) o redutor foi calculado com as informações das linhas (L-3) e (L-4). Posteriormente, realizamos na linha (L-15) a soma segundo o critério da equação (38). Ao final, nas linhas (L-17) a (L-20) foram apresentados os resultados finais dos indicadores retornados pelo critério da equação (22). Pode-se observar que quando o *compliance gap* tende a 0, o redutor também tende a 0.

Cabe destacar que realizamos a análise descrita anteriormente com todos os países constantes na Tabela 1. Entretanto, optamos por apresentar a informação de apenas cinco países, de forma que a tabela não ficasse muito grande. Dos 15 países analisados, apenas a informação da Espanha não foi convergente, sendo o somatório dos indicadores da Espanha<sup>3</sup> na Tabela 1 igual a 88, o que sugere a possibilidade de inconsistência na informação.

2 Apresentação da Tabela 1 do artigo de Keen (2013).

3 Indicadores de *C-Efficiency*, *Compliance gap* e *Policy gap* da SPAIN constante na Tabela 1 do artigo de Keen (2013).

Analisando as informações das Tabelas (A) e (B), constatamos convergência entre os resultados obtidos com as simulações e os casos reais, o que evidencia a necessidade de utilização do redutor para que a soma dos indicadores retorne sempre a unidade.

## 4.4 Resultados

### 4.4.1 Procedimentos

Para o cálculo dos indicadores deste estudo foram realizados os seguintes procedimentos:

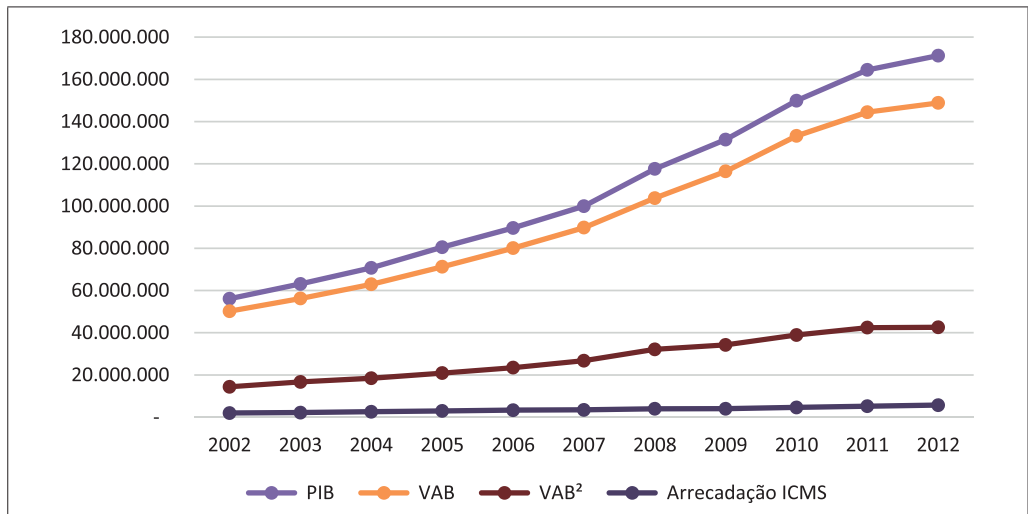
- 1) O valor da base de consumo (C) foi determinado como sendo o Valor Adicionado Bruto (VAB) ajustado pelo comércio exterior (importação menos exportação). Nesse cálculo não foi considerado o efeito das transações interestaduais.
- 2) O valor da base de consumo efetivamente tributada (C°) foi obtido retirando-se do VAB ajustado os valores dos VAB de intermediação financeira, seguros e previdência complementar e serviços relacionados; atividades imobiliárias e alugueis; administração, saúde e educação públicas e seguridade social; e Outros Serviços.
- 3) A alíquota padrão ponderada (T) de cada UF foi calculada considerando-se as alíquotas de cada segmento pela proporção da distribuição da arrecadação por segmentos, constantes do Boletim ICMS/Cotepe.
- 4) A arrecadação do ICMS utilizada foi extraída do Boletim ICMS/Cotepe.
- 5) A alíquota T° foi obtida pelo quociente entre a arrecadação do ICMS e o valor da base de consumo efetivamente taxada (C°).
- 6) O valor do *C-Efficiency Ratio* (CE) foi obtido pelo quociente entre a arrecadação efetiva e a arrecadação potencial. A arrecadação efetiva é a arrecadação do ICMS divulgada no Boletim ICMS/Cotepe, enquanto a arrecadação potencial é a resultante do produto entre o valor da base consumo (C) x alíquota padrão ponderada (T).
- 7) O valor do *policy gap* (PG) foi obtido pelo quociente entre a diferença (T - T°) e o valor da alíquota padrão (T). O valor do PG-ajustado é o valor do PG multiplicado pelo fator (C°/C).

- 8) O valor do *compliance gap* (CG) foi obtido pelo quociente entre a diferença  $C - C^\circ$  e o valor da base de consumo (C). O valor do CG-ajustado é o valor do CG multiplicado pelo fator  $(T^\circ/T)$ .
- 9) O valor do redutor é  $CG \times PG$ .
- 10) VPR (*VAT Productivity Ratio*) é o valor resultante do quociente entre a arrecadação do ICMS e o valor da arrecadação potencial. O valor da arrecadação potencial é o resultado da multiplicação do valor do Produto Interno Bruto (PIB) pela alíquota padrão ponderada (T).
- 11) VRR (*VAT Revenue Ratio*) é o valor resultante do quociente entre a arrecadação do ICMS e o valor da arrecadação potencial. A arrecadação efetiva é a arrecadação do ICMS divulgada no Boletim ICMS/Cotepe e a arrecadação potencial é a resultante do produto entre o valor da base de consumo (C) deduzida da arrecadação do ICMS  $\times$  alíquota padrão ponderada (T).

#### **4.4.2 Distrito Federal**

Observando o Gráfico 10 vemos que o VAB Ajustado (VAB<sup>2</sup>) do Distrito Federal (DF) cresceu muito menos que o PIB e o VAB, o que indica que parcela bastante significativa da economia do DF não é tributada pelo ICMS. Embora a linha correspondente à arrecadação desse imposto informada para a Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe) pareça indicar que houve pouca alteração, nesse período ela teve um acréscimo de 195,85%, variação maior que a verificada no VAB<sup>2</sup>, que no período de 2002 a 2012 cresceu 177,56%.

Gráfico 10. Distrito Federal – PIB, Valor Adicionado Bruto (VAB) e receita do ICMS (em R\$ 1.000,00)



Fonte: IBGE; COTEPE; SEF/DF

Observando a Tabela 3, entretanto, percebe-se que a proporção entre a arrecadação total do ICMS e o Valor Adicionado Bruto Ajustado (VAB²) – resultante da exclusão do VAB da participação das atividades econômicas não sujeitas à incidência do ICMS (administração pública, setor financeiro, atividade imobiliária e “outros serviços”) e do acréscimo do saldo da balança comercial (valor das importações – valor das exportações) – vem sofrendo uma recuperação gradativa desde que chegou ao mínimo de 11,70% em 2009.

Tabela 3. Valor Adicionado Bruto (VAB), VAB² e arrecadação do ICMS do Distrito Federal – 2002-2012 (R\$ 1.000)

ANO	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
VAB (1)	50.199.753	56.235.727	62.963.030	71.240.114	80.069.582	89.799.372	103.749.247	116.449.575	133.235.015	144.468.655	148.859.079
VAB² (2)	14.395.356	16.699.326	18.451.424	20.902.756	23.453.307	26.775.423	32.142.941	34.231.481	38.933.523	42.424.456	42.569.912
ICMS (3)	1.950.965	2.156.538	2.580.823	2.935.715	3.316.432	3.459.015	3.949.062	4.005.832	4.600.669	5.195.242	5.693.957
2 / 1	28,68%	29,70%	29,31%	29,34%	29,29%	29,82%	30,98%	29,40%	29,22%	29,37%	28,60%
3 / 2	13,55%	12,91%	13,99%	14,04%	14,14%	12,92%	12,29%	11,70%	11,82%	12,25%	13,38%

Notas: 1. Valor Adicionado Bruto calculado pelo IBGE.

2. VAB² = VAB Total + Saldo ComExt - (alug. + ativ. financeiras + administração, saúde e educação públicas e seguridade social + outros serviços).

3. Arrecadação Total ICMS (Cotepe).

Como as importações são somadas ao VAB para se chegar ao VAB Ajustado (VAB<sup>2</sup>), cabe ressaltar que no Distrito Federal parte considerável dessas operações é realizada por órgãos da administração pública, embaixadas e organismos internacionais e não resulta em incremento da arrecadação, pois muitas vezes tais pessoas jurídicas gozam de isenção do ICMS nas importações do exterior.

O Gráfico 11 mostra a evolução dos indicadores VPR (*VAT Productivity ratio*, que relaciona a cobrança do ICMS com o PIB), CE (*C-Efficiency ratio*) e VRR (*VAT Revenue Ratio*) no período de 2002 a 2012, indicando tendência de melhora a partir de 2009.

Gráfico 11. Distrito Federal – indicadores ICMS/PIB, VPR, CE e VRR entre 2002 e 2012



Fonte: IBGE; COTEPE; SEF/DF

Embora haja operações sujeitas à alíquota de 12%, como fornecimento ou saída de refeição, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e querosene de aviação, energia elétrica até 200 KWh mensais, vestuário, veículos e nas importações realizadas por contribuintes do ICMS, a concentração da arrecadação em mercadorias/operações sujeitas a alíquotas superiores à alíquota padrão de 17%, como energia elétrica (classe residencial, acima de 500 KWh mensais, e classes industrial e comercial, acima de 1.000 KWh mensais), telecomunicações, fumo e derivados, bebidas alcoólicas e gasolina e etanol (todas sujeitas à alíquota de 25%), contribuiu para elevar a alíquota média de todas as operações a 20,20% (média dos 11 anos analisados).



Na Tabela 4, onde se vê a participação das diversas atividades econômicas no VAB do Distrito Federal, chama a atenção a importância da administração pública e das instituições financeiras no PIB do Distrito Federal (média de 54,56% e 9,98% no período de 2002 a 2012, respectivamente), unidade da Federação onde os ministérios, as agências reguladoras e os bancos oficiais têm suas sedes.

Tabela 4. Distrito Federal – participação das atividades econômicas no Valor Adicionado Bruto – 2002-2012

DF	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Agropecuária	0,48%	0,49%	0,32%	0,25%	0,21%	0,29%	0,42%	0,47%	0,25%	0,35%	0,34%
Extr. mineral	0,01%	0,10%	0,10%	0,11%	0,01%	0,01%	0,02%	0,02%	0,03%	0,02%	0,02%
Indústria de transformação	2,02%	2,29%	1,76%	1,71%	1,71%	1,52%	1,92%	1,95%	1,65%	1,81%	1,53%
Construção	3,47%	3,74%	3,56%	4,34%	3,54%	3,60%	3,58%	3,87%	4,19%	3,87%	3,45%
SIUP (1)	0,45%	1,09%	1,39%	1,30%	1,13%	1,42%	0,81%	0,72%	0,67%	0,65%	0,67%
Comércio	4,73%	5,03%	5,23%	5,62%	5,49%	6,09%	6,95%	6,04%	6,70%	6,39%	6,67%
Transportes, armazenagem e correio	3,25%	2,13%	2,26%	2,17%	2,32%	2,25%	2,40%	2,30%	2,41%	2,39%	2,32%
Serviços de informação	2,91%	3,37%	3,60%	3,37%	3,88%	3,46%	3,60%	3,31%	2,92%	2,76%	2,29%
Financeiro (2)	11,07%	9,85%	8,80%	10,41%	10,48%	10,00%	9,81%	9,32%	10,42%	9,67%	9,95%
Atividades imobiliárias e aluguéis	6,29%	6,29%	6,03%	5,95%	5,39%	6,43%	5,63%	5,93%	5,95%	6,27%	6,22%
APU (3)	53,97%	54,17%	55,86%	54,31%	54,84%	53,76%	53,57%	55,35%	54,41%	54,70%	55,23%
Outros serviços	11,36%	11,45%	11,08%	10,46%	11,01%	11,17%	11,28%	10,70%	10,39%	11,12%	11,30%
<b>TOTAL</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Notas: 1. Produção e distribuição de eletricidade e gás, água, esgoto e limpeza urbana.

2. Intermediação financeira, seguros e previdência completamentar e serviços relacionados.

3. Administração, saúde e educação públicas e seguridade social.

Em relação ao *policy gap*, que pode ser entendido como as diferenciações legais (decorrentes da legislação) que fazem com que uma operação ou mercadoria seja tributada com uma alíquota menor que a alíquota padrão (atingindo até 0%, no caso das isenções e das imunidades), a comparação entre os valores estimados por esse *gap* e aqueles da renúncia tributária constantes das leis orçamentárias mostrou uma grande disparidade (Tabela 3).

Tabela 5. Distrito Federal: comparativo entre a renúncia estimada na LOA e o *policy gap*

Ano	Renúncia estimada LOA (1)	Renúncia <i>policy gap</i>
2002	158.508	2.591.164
2003	63.675	6.767.133
2004	70.064	6.260.890
2005	80.280	7.484.457
2006	339.281	8.499.085
2007	488.091	11.117.080
2008	396.091	13.794.229
2009	748.224	15.659.373
2010	1.008.622	17.629.876
2011	1.352.465	17.833.670
2012	1.532.317	15.594.712

Notas: 1. Estimativas constantes da Lei Orçamentária Anual.  
 2. Estimativas considerando o *policy gap* (%) e o VAB<sup>2</sup> calculados.

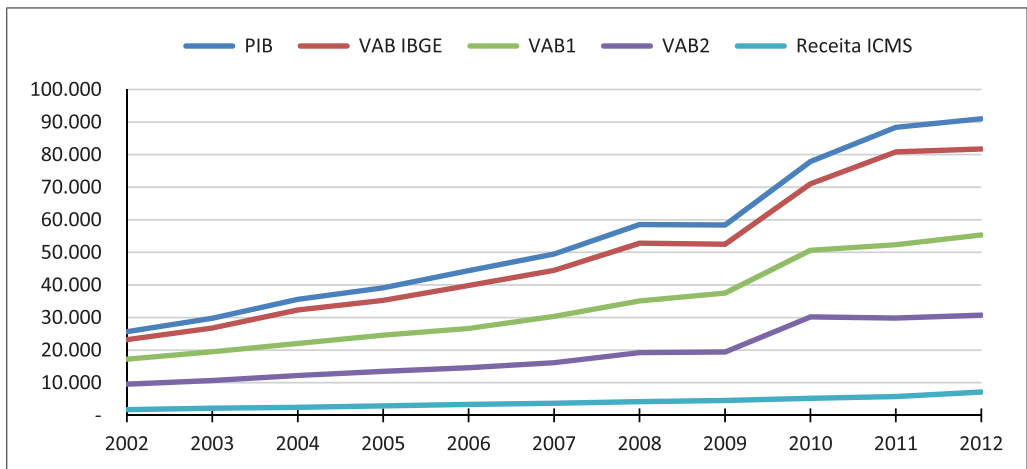
A explicação para essa disparidade seria que enquanto a renúncia constante da LOA se refere apenas à definição constante do art. 14, § 1º, da Lei Complementar n. 101/2000, que diz que “a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique *redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado*”.

Enquanto isso, o *policy gap* estima o valor de *todas as desonerações*, não se resumindo àquelas classificadas em sentido estrito como renúncia. Dessa forma, as imunidades previstas no art. 155, inciso X, da Constituição Federal (como nas exportações para o exterior de produtos industrializados e nas “operações que destinem a outros estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”), o regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar n. 123/2006 (Simples Nacional) e todas as isenções, alterações de alíquota ou reduções de base de cálculo de caráter *geral*, que não são classificadas como renúncias de receita por resultarem em redução *indiscriminada* de tributos ou contribuições, são estimados no *policy gap*.

### 4.4.3 Pará

As receitas oriundas do ICMS apresentaram crescimento nominal superior à evolução do PIB e do VAB do Estado do Pará no período analisado, especialmente entre os anos de 2002 e 2009, quando a relação ICMS/PIB saltou de 6,70% para 7,76%. A evolução dos indicadores VPR, CE e VRR também refletiu o desempenho positivo da arrecadação estadual, com melhora significativa no período, conforme demonstram os Gráficos 12 e 13.

Gráfico 12. Pará: PIB, Valor Adicionado Bruto (VAB) e receita do ICMS (2002 = 100)

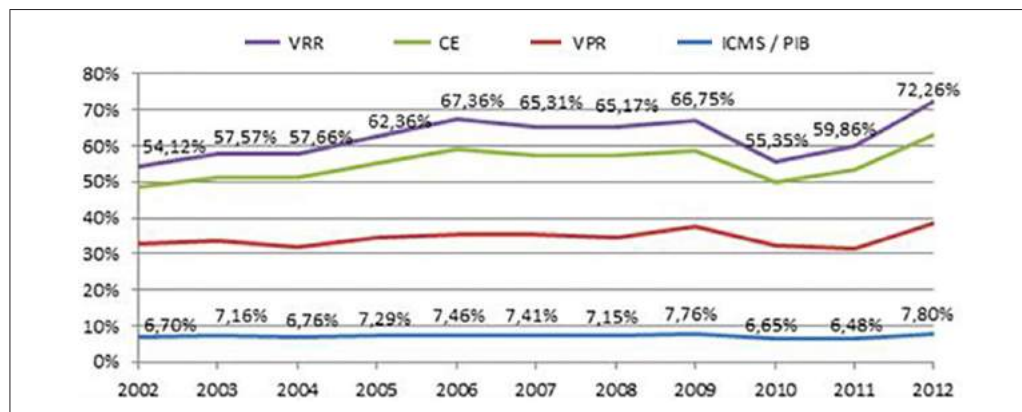


Fonte: SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ

Cabe destacar que o PIB do Pará saltou de R\$ 58,4 bilhões para R\$ 77,8 bilhões em 2010 (crescimento nominal de 33,3%), impulsionado pela expansão das atividades de extração mineral. No comércio exterior, as exportações saíram de U\$ 8,3 bilhões em 2009 para U\$ 18,3 bilhões em 2011, favorecidas pela valorização das *commodities* minerais no mercado internacional.

As receitas de ICMS do estado, entretanto, não conseguiram acompanhar o bom desempenho da economia paraense. O impacto das desonerações às exportações de produtos primários (Lei Kandir) afetou os indicadores de desempenho da arrecadação. A relação ICMS/PIB caiu de 7,76% para 6,65% entre 2009 e 2010. Os indicadores VPR, CE e VRR também registraram queda acentuada no período. O VAB ajustado pelo saldo do comércio exterior distanciou-se ainda mais do VAB Original, com reflexos na base tributável do estado.

Gráfico 13. Pará: indicadores ICMS/PIB, VPR, CE e VRR (2002-2012)



Fonte: SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ

Por sua vez, a execução de Programa de Regularização Fiscal (Prorefis) alavancou a arrecadação do ICMS do estado em 2012, alcançando R\$ 7,1 bilhões, contra R\$ 5,7 no ano anterior (crescimento nominal de 23,9%). A arrecadação adicional proporcionada pelo Programa distorceu o comportamento dos indicadores ICMS/PIB, VPR, CE e VRR, que alcançaram neste ano o melhor desempenho na série.

Se de um lado a economia paraense apresenta saldo de exportação expressivo no comércio exterior, em contrapartida o estado é importador líquido no comércio interestadual, com destaque para o setor de combustíveis, segmento que destina todo o imposto devido para o estado de destino. Dados do Anuário Estatístico de Receitas do Estado do Pará (2014) mostram que este setor respondeu por 26,1% da arrecadação do ICMS do estado no período de 2010 a 2014.

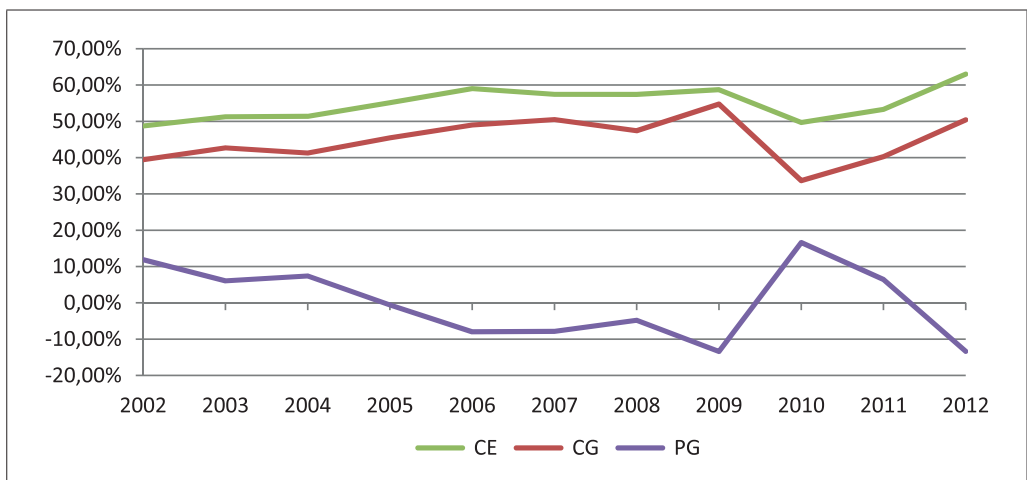
Por conta desse fenômeno, o Estado do Pará apresenta indicadores de VRR acima da média nacional, oscilando no período analisado entre 54,12% e 72,26%. Paes (2009) já alertava para os impactos do comércio interestadual no cálculo do VRR, especialmente nas atividades em que o imposto é devido ao estado de destino, “já que os estados consumidores recebem a arrecadação sem aumentar o valor adicionado”. Vale ressaltar ainda que as contribuições dos segmentos de combustíveis, energia e telecomunicações – setores que possuem alíquotas superiores à alíquota padrão – responderam conjuntamente por 45,5% da arrecadação do estado no quadriênio encerrado em 2014.

Os efeitos do comércio interestadual na arrecadação do estado aliados às características de base tributável reduzida – quando subtraídos o comércio exterior e

as atividades não alcançadas pela tributação do ICMS – e concentrada em segmentos com alíquotas superiores à alíquota padrão contribuíram para elevar a alíquota média de todas as operações (T°).

Em toda a série calculada para este estudo a alíquota T° foi superior à alíquota padrão (T), indicando inconsistência na aplicação do modelo e comprometendo a análise dos indicadores de eficiência do Estado do Pará. O Gráfico 14 mostra que o indicador *policy gap* (PG) apresentou valores negativos na série, o que indicaria inexistência de renúncia fiscal, contrariando os valores de renúncia efetiva extraídos da LDO.

Gráfico 14. Pará: indicadores *C-Efficiency*, *policy gap* e *compliance gap* (2002-2012)



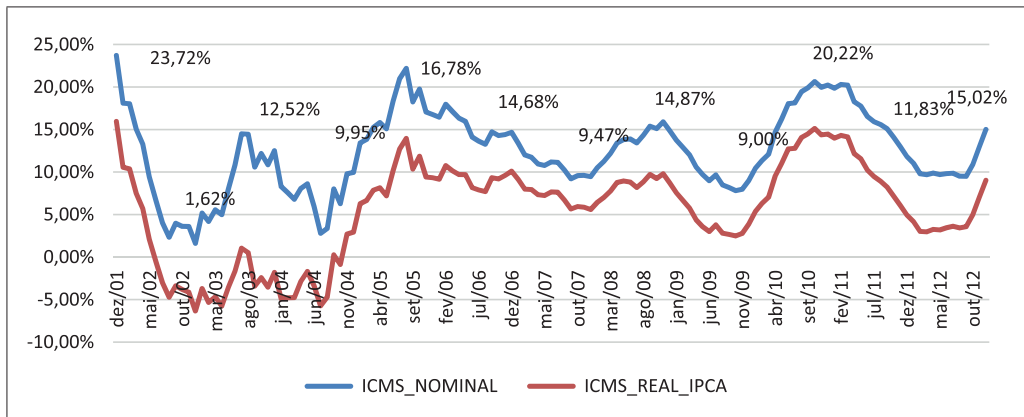
Fonte: SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ

A análise dos dados da arrecadação do Estado do Pará sob a ótica dos novos indicadores propostos por Keen (2013) expõe as limitações do modelo quando aplicado em uma federação com as peculiaridades do Brasil. Os resultados do estudo demonstram que os efeitos da balança de comércio exterior na base tributável, bem como os impactos do comércio interestadual na arrecadação afetam de forma significativa o cálculo desses indicadores de desempenho.

#### 4.4.4 Paraíba

O Estado da Paraíba apresentou no período de 2002 a 2012 um crescimento nominal médio anual da arrecadação do ICMS de 13,4%, quando deflacionado pelo IPCA essa variação média foi de 6,6% no período.

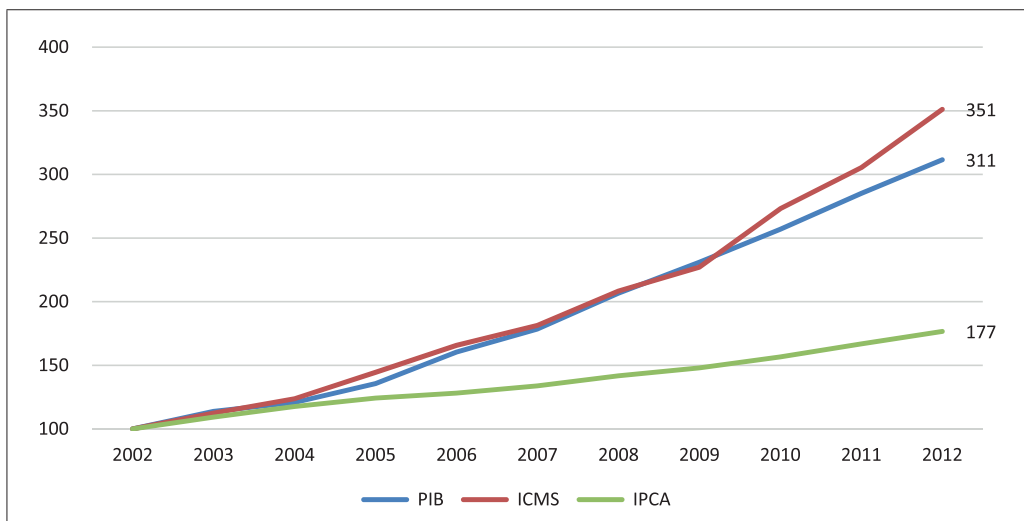
Gráfico 15. Paraíba – crescimento nominal e real da arrecadação do ICMS – 12 meses



Fonte: IBGE; COTEPE

Assim, observamos que a arrecadação do ICMS acompanhou o crescimento do PIB no período de 2002 a 2009 e a partir desse ano passou a crescer em um ritmo maior que o crescimento do PIB, tendo ao final alcançado o número índice de 351 contra 311 do número índice do PIB.

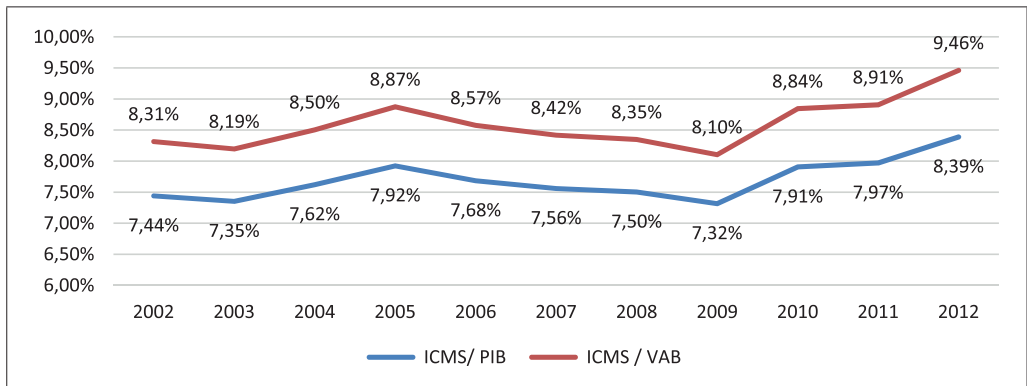
Gráfico 16. Paraíba – número-índice da arrecadação do ICMS, do PIB e do IPCA



Fonte: IBGE; COTEPE

O Gráfico 17 apresenta a evolução do quociente entre a arrecadação do ICMS tanto em relação ao PIB quanto ao VAB. Essa evolução demonstra que a arrecadação aumentou sua participação em relação aos dois indicadores, o que vem a confirmar as informações apresentadas anteriormente.

Gráfico 17. Paraíba – ICMS pelo PIB e pelo VAB



Fonte: IBGE; COTEPE

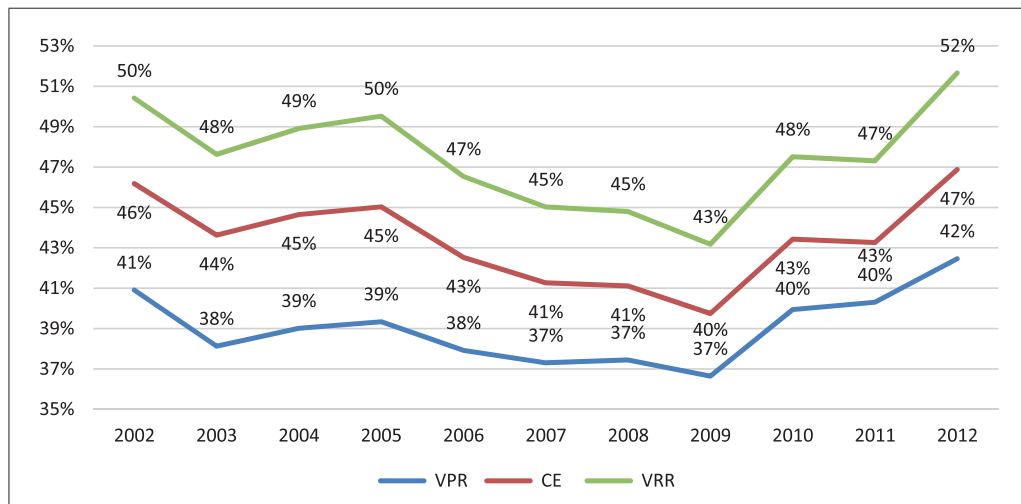
Por essa análise tradicional conclui-se que o desempenho da arrecadação do Estado da Paraíba no período de 2002 a 2012 foi satisfatório, passando de 7,44% para 8,39% do PIB. Mas entre os anos de 2005 e 2009 ocorreu perda de desempenho, passando este de 7,92% para 7,32% do PIB, porém a partir de 2010 foi retomada a evolução positiva do desempenho da arrecadação do ICMS.

Procurou-se medir o desempenho da arrecadação do ICMS não apenas pela ótica tradicional de avaliar o desempenho pela evolução do crescimento nominal e real. Para essa tarefa foi realizado um estudo com o objetivo de avaliar se os indicadores de *C-Efficiency* (CE), *policy gap* (PG) e *compliance gap* (CG) seriam indicadores satisfatórios de desempenho da arrecadação, onde *C-Efficiency* é o indicador que reflete a eficiência da arrecadação, o *policy gap* mediria o efeito das políticas tributárias sobre a arrecadação e o *compliance gap* mediria a parcela do valor adicionado não tributada. Ainda, em complemento a esses três indicadores, mais dois são apresentados: o VPR (VAT Productivity Ratio) e o VRR (VAT Revenue Ratio).

Inicialmente avaliou-se o desempenho da arrecadação de ICMS do Estado da Paraíba por meio dos indicadores VPR, CE e VRR, onde o VPR mede essa eficiência por meio do quociente da arrecadação realizada com a arrecadação potencial resultante do produto entre o valor do PIB e a alíquota padrão, que, no nosso caso, foi a alíquota

obtida pela ponderação da arrecadação do ICMS dos segmentos constantes do boletim de arrecadação/Cotepe. Por sua vez, o indicador CE mede a eficiência da arrecadação, mas em vez de utilizar o PIB usa o VAB ajustado (importação menos exportação), e o VPR mede a eficiência usando o VAB ajustado deduzido deste o valor do imposto arrecadado.

Gráfico 18. Paraíba – Indicadores de VPR, CE e VRR



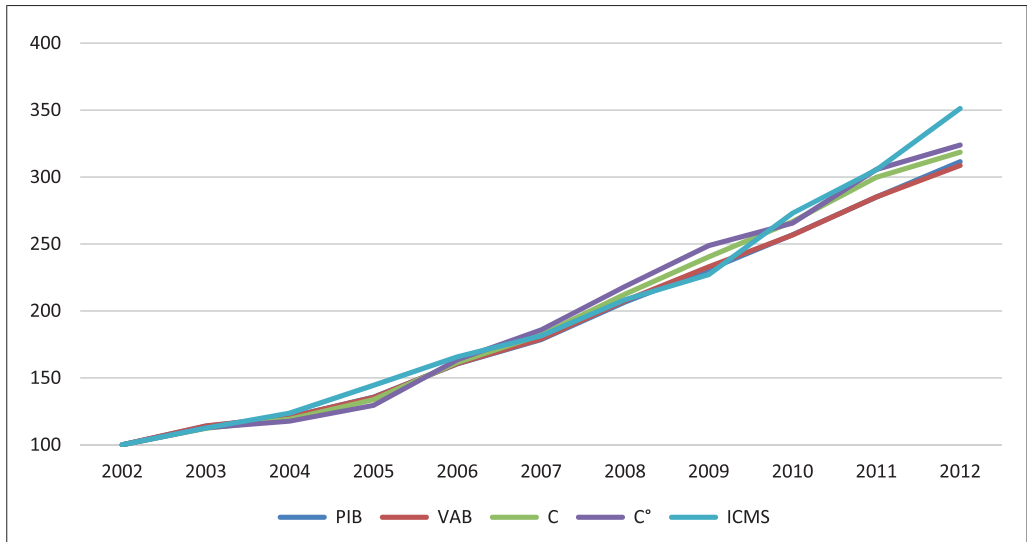
Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Do exposto no Gráfico 18 verifica-se que todos os indicadores apresentaram a mesma tendência, ou seja, os indicadores caíram no período de 2002 a 2003, mas depois cresceram até 2005, e entre 2006 e 2009 entraram em uma espiral de queda que apenas foi revertida em 2010. A partir desse ano esses indicadores apresentaram crescimento consistente.

Assim, verificamos que esses três indicadores são consistentes para avaliar o desempenho da arrecadação, isto é, mostraram-se capazes de captar a real evolução da *performance* de eficiência, mesmo cada um tendo crescimentos diferentes.



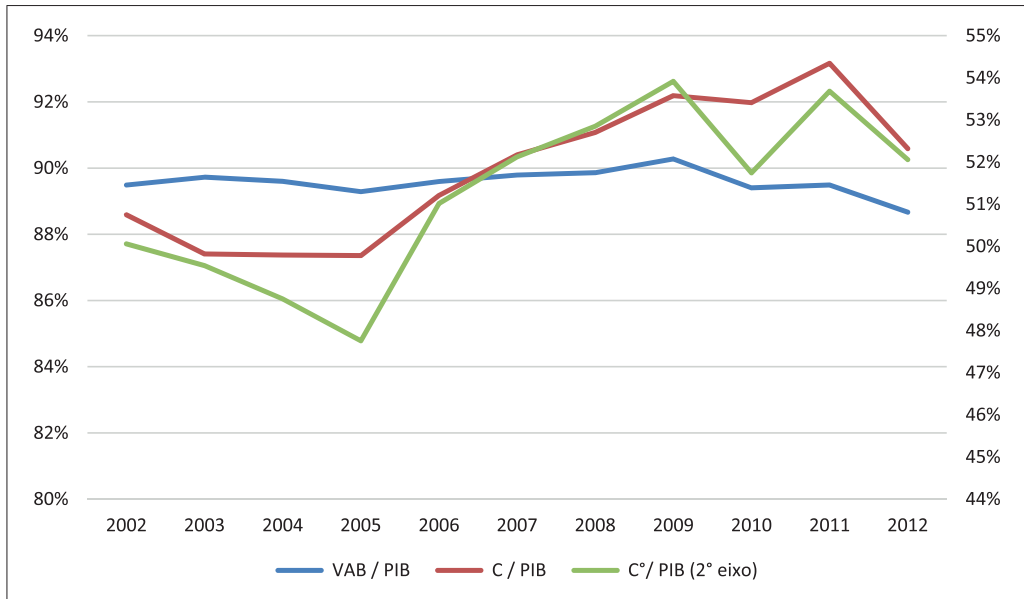
Gráfico 19. Paraíba – Evolução dos números-índice de PIB, VAB, C, C° e ICMS



Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Observando o Gráfico 19 verifica-se que todos os indicadores apresentaram boa evolução no período. O ICMS a partir de 2009 apresentou forte evolução, e isso foi captado no Gráfico 19, com a forte melhora da eficiência a partir de tal ano. Observamos ainda que o crescimento do VAB e do PIB no período foi semelhante, indicando que o quociente entre o VAB e o PIB apresentou pouca variação. Com relação aos indicadores C e C°, esses apresentaram evoluções relativas de 2,26% e 3,59% respectivamente, o que pode ser observado no Gráfico 20.

Gráfico 20. Paraíba – Evolução do quociente do VAB, C e C° com relação ao PIB

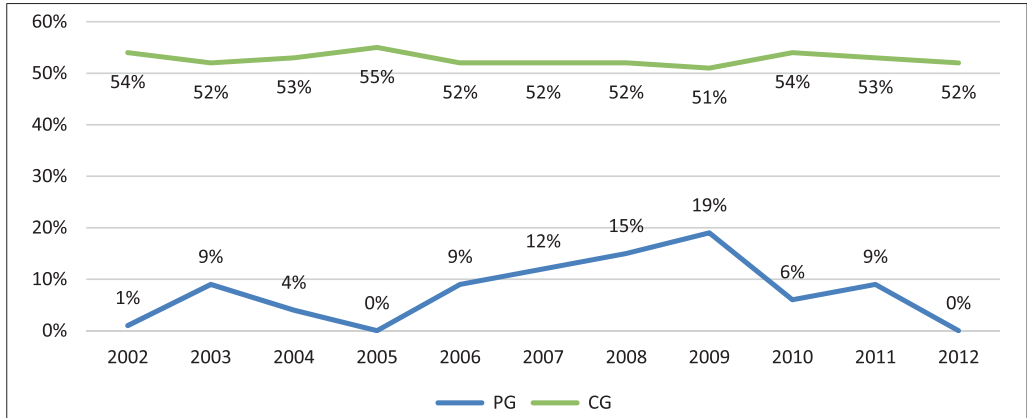


Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Para a análise do comportamento dos indicadores de *policy gap* (PG) e *compliance gap* (CG) foi elaborada uma série histórica desses indicadores. A série foi elaborada considerando-se o C igual ao VAB-ajustado e o C° igual ao VAB-ajustado deduzidos dos valores dos VAB-Intermediação financeira, seguros e previdência complementar e serviços relacionados, VAB-Atividades imobiliárias e aluguéis e VAB-Administração, saúde e educação públicas e seguridade social, VAB-Outros Serviços. Assim, com essas informações construiu-se o Gráfico 21.

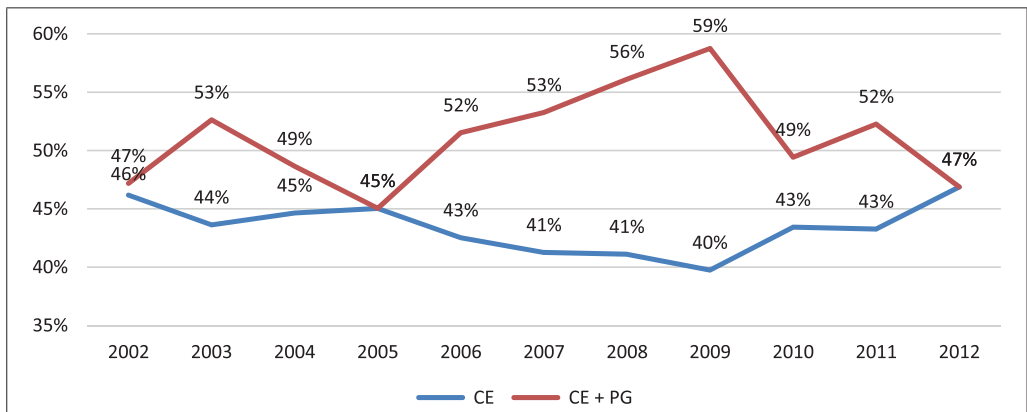
Analisando o gráfico verificamos que o *compliance gap* apresentou uma tendência de estabilidade, enquanto o *policy gap* exibiu uma tendência de instabilidade, ora apresentando variações positivas, ora negativas.

Gráfico 21. Paraíba – Evolução dos indicadores PG e CG



Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Gráfico 22. Paraíba – Evolução dos indicadores CE, CE + PG



Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Observando as informações anteriores verifica-se que o crescimento da medida de eficiência observada pelo indicador de CE não apresentou a mesma tendência quando eram somados os valores de CE e PG.

Assim, para o Estado da Paraíba, observando-se a Tabela 6, percebe-se que o aumento da eficiência está mais associado à queda do *policy gap* do que à queda do *compliance gap*. Isto é, na situação posta o aumento da arrecadação depende mais dos efeitos da política tributária do que do *compliance gap*.

Tabela 6. Paraíba – Desempenho comparativo dos indicadores CE, CG e CG

Valores dos Indicadores	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2012   2002
CE	46,2%	43,6%	44,6%	45,0%	42,5%	41,3%	41,1%	39,7%	43,4%	43,3%	46,9%	
CG	53,5%	52,6%	53,4%	54,8%	53,3%	52,4%	51,6%	51,0%	53,6%	52,8%	52,9%	
PG	0,6%	8,0%	4,1%	0,3%	9,0%	13,3%	15,1%	18,9%	6,3%	8,4%	0,4%	
Complementar do CG	46,5%	47,4%	46,6%	45,2%	46,7%	47,6%	48,4%	49,0%	46,4%	47,2%	47,1%	
Complementar do PG	99,4%	92,0%	95,9%	99,7%	91,0%	86,7%	84,9%	81,1%	93,7%	91,6%	99,6%	
<b>Fator de Incremento</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2012   2002</b>
CE		94,5%	102,3%	100,9%	94,4%	97,0%	99,6%	96,7%	109,3%	99,6%	108,4%	101,5%
CG		98,2%	101,7%	102,6%	97,2%	98,4%	98,4%	98,9%	105,2%	98,4%	100,2%	98,9%
PG		1.256,3%	51,4%	7,5%	2.912,9%	147,2%	113,6%	124,9%	33,5%	132,3%	5,3%	68,8%
Complementar do CG		102,1%	98,2%	97,0%	103,5%	101,8%	101,8%	101,2%	94,6%	101,8%	99,7%	101,3%
Complementar do PG		92,6%	104,3%	104,0%	91,3%	95,3%	97,9%	95,6%	115,5%	97,8%	108,6%	100,2%
<b>Cres. dos Indicadores (%)</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2012   2002</b>
CE		(5,5%)	2,3%	0,9%	(5,6%)	(3,0%)	(0,4%)	(3,3%)	9,3%	(0,4%)	8,4%	1,5%
CG		(1,8%)	1,7%	2,6%	(2,8%)	(1,6%)	(1,6%)	(1,1%)	5,2%	(1,6%)	0,2%	(1,1%)
PG		1.156,3%	(48,6%)	(92,5%)	2.812,9%	47,2%	13,6%	24,9%	(66,5%)	32,3%	(94,7%)	(31,3%)
Complementar do CG		2,1%	(1,8%)	(3,0%)	3,5%	1,8%	1,8%	1,2%	(5,4%)	1,8%	(0,3%)	1,3%
Complementar do PG		(7,4%)	4,3%	4,0%	(8,7%)	(4,7%)	(2,1%)	(4,4%)	15,5%	(2,2%)	8,6%	0,2%

Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

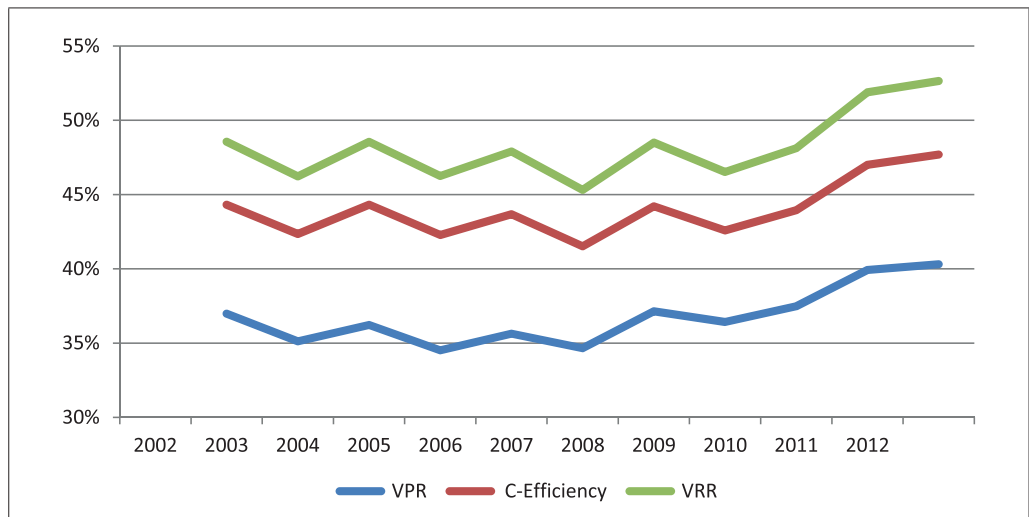
Por fim, ressalte-se que o estudo não considerou o ajuste decorrente das transações interestaduais, o que no caso da Paraíba iria aumentar o percentual do *policy gap*. Caso fosse considerado, essa operação iria diminuir o valor de  $T^\circ$  com reflexo no quociente  $T^\circ/T$ , que cairia, implicando um maior *policy gap*.

#### 4.4.5 São Paulo

O Estado de São Paulo apresentou melhoria nos índices de eficiência da administração tributária no período de 2002 a 2012. Considerando a alíquota padrão média, os indicadores VRR, VPR e CE, pelo fato de serem calculados de forma semelhante, apresentam evolução parelha, variando de um mínimo de 34,5% a um máximo de 40,3% no caso do VPR, de 41,5% a 47,7% no caso do CE e de 45,3% a 52,6% no VRR. O CE, que é o indicador mais importante em nossa análise, cresceu 7,6% no período de 2002 a 2012, demonstrando aumento da eficiência na arrecadação do ICMS.

Pode-se notar uma tendência de crescimento nos índices de eficiência da administração tributária principalmente a partir de 2009, coincidindo com o início do programa “Nota Fiscal Paulista”, com a inclusão significativa de produtos no regime de substituição tributária e com o início de operação da Nota Fiscal Eletrônica, o que pode servir de indício da efetividade dessas atividades no aumento da eficiência da administração tributária paulista.

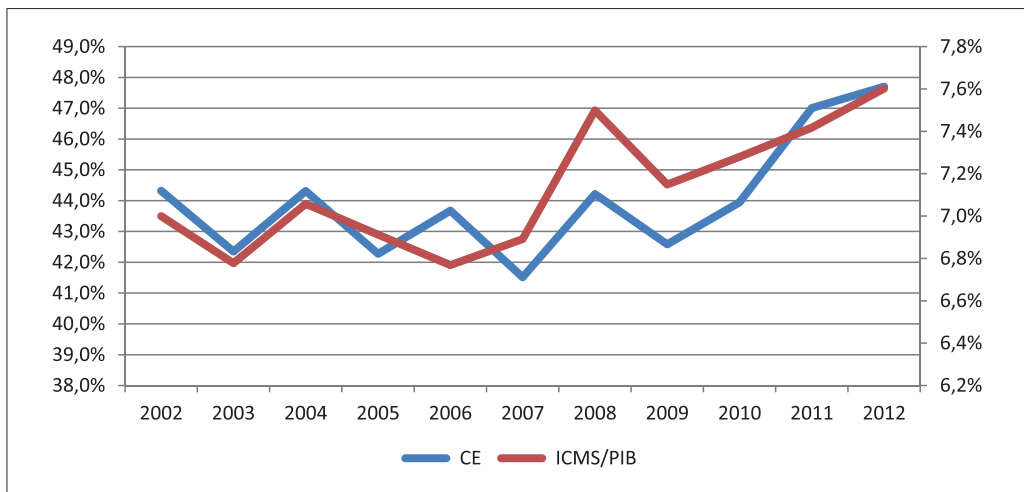
Gráfico 23. São Paulo – Evolução dos indicadores CE, VPR e VRR



Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Quando analisamos as tendências do indicador CE relativo ao Estado de São Paulo com o indicador tradicional ICMS/PIB de SP, notamos que ambos apontam na mesma direção, sendo importante ressaltar que no total do período de 2002 a 2012 o CE aumentou 7,6% em São Paulo, enquanto a relação ICMS/PIB variou 8,6%. Se considerarmos apenas o período pós-2009, notamos que o CE, entre 2009 e 2012, variou 12,0%, passando de 42,6% a 47,7%, e a relação ICMS/PIB variou 6,3%, passando de 7,1% para 7,6%, o que mostra que o ganho real de eficiência nesse período foi maior que o apresentado pelo indicador tradicional, que pôde ter sido influenciado por um maior crescimento do PIB em atividades econômicas menos sujeitas ao ICMS.

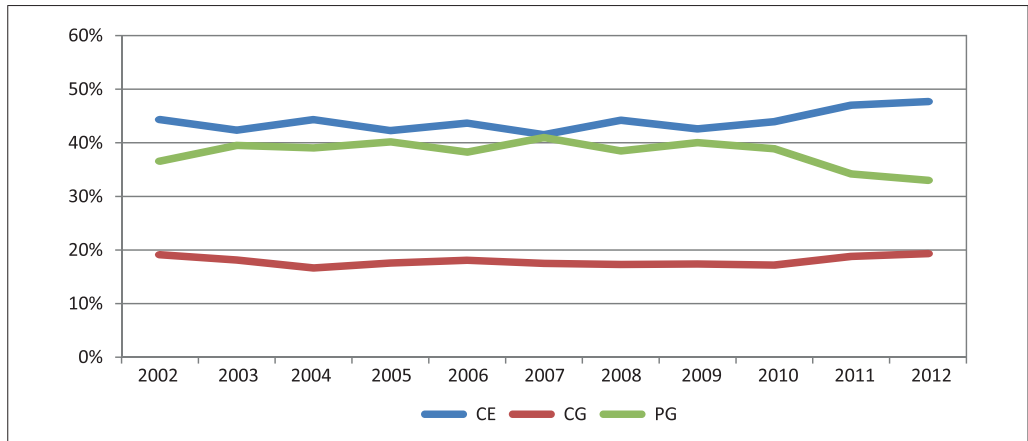
Gráfico 24. São Paulo – Evolução dos indicadores CE e ICMS/PIB



Fonte: IBGE, MDIC e COTEPE

Quando analisamos a evolução do indicador *C-efficiency* em conjunto com os indicadores de *policy gap* (PG) e *compliance gap* (CG), notamos que é observada certa estabilidade no período de 2002 a 2012, sendo o aumento do CE de 44,3% para 47,7% contrabalanceado por uma diminuição do PG de 36,6% para 33%, enquanto o CG se mantém praticamente estável, variando de 19,1% para 19,3%. Sendo observado apenas o período pós-2009, nota-se um aumento mais acentuado no CE, variando de 42,6% para 47,7%, e uma redução também mais acentuada no PG, indo de 40,0% para 33,0%.

Gráfico 25. São Paulo – Evolução dos indicadores CE, *policy gap* e *compliance gap*



Fonte: IBGE; MDIC; COTEPE

Essa aparente diminuição do PG pode ser decorrente de uma participação cada vez menor das vendas interestaduais na arrecadação do estado. Dessa maneira, o aumento do CE pode ser decorrente do esforço da administração tributária paulista de compensar essa perda de arrecadação nas vendas interestaduais com o aumento de arrecadação nas operações internas. Como a alíquota nas operações internas é superior à alíquota interestadual, o efeito dessa substituição é equivalente a um aumento na alíquota média efetiva, que era de 12,5% em 2002, 11,9% em 2009 e chegou a 13,2% em 2012, causando a oscilação do PG. A verificação dessa hipótese poderá ser comprovada em estudo futuro sobre o tema por meio de ajustes nas bases de dados com os saldos das operações interestaduais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho propõe a utilização de novos indicadores para a avaliação de desempenho das administrações tributárias estaduais na arrecadação do ICMS. Nesse sentido, apresentamos um tópico ressaltando a importância do ICMS para os estados brasileiros. O tributo responde, em média, por 83% das receitas de impostos dos estados.

Nos dois capítulos seguintes abordamos os indicadores tradicionais de avaliação de desempenho, ainda muito utilizados pelos estados. Destacamos que essas avaliações, em geral, são baseadas em simples análises quantitativas das séries históricas, com seus desempenhos nominais e reais em relação ao IPCA ou ao PIB.

Em seguida apresentamos os novos indicadores de eficiência utilizados por países europeus para avaliar o desempenho na arrecadação do IVA, como o *C-Efficiency* (CE), o *policy gap* (PG) e o *compliance gap* (CG). O *C-Efficiency* busca expressar a eficiência alcançada na obtenção da arrecadação, o CE e o PG são indicadores complementares ao CE. Entretanto, observamos que essa eficiência está diretamente relacionada com a base de consumo (C), que tem composição diferente para cada estado.

Assim, construímos as séries históricas do *C-Efficiency* para as quatro UFs objeto deste estudo (DF, PA, PB e SP), bem como as séries dos indicadores *VAT Productivity Ratio* (VPR) e *VAT Revenue Ratio* (VRR). Plotamos os dados em gráfico e constatamos que, ainda que apresentem resultados diferentes, os três indicadores seguem a mesma tendência. Ou seja, qualquer que seja o indicador escolhido, é possível determinar se ocorreu ou não ganho de eficiência na arrecadação.

Analizamos em seguida a evolução dos indicadores complementares *policy gap* e *compliance gap*. Para tanto, elaboramos a série histórica desses indicadores para as quatro UFs. Conforme destacamos, o *policy gap* delimita os efeitos da política fiscal e seu impacto nas alíquotas médias efetivas das transações. Quanto maior o índice do *policy gap* maior é o hiato de arrecadação decorrente dessas políticas. Por sua vez, o *compliance gap* reflete a base de consumo não tributada, ou seja, a parcela do consumo que em tese deveria ter sido tributado, mas não o foi.

Verificamos ainda que o *C-Efficiency* apresentou correlação contrária ao indicador do *policy gap* para todas as UFs analisadas, o que faz supor que o crescimento deste induz a uma redução da eficiência na arrecadação do ICMS. Essa correlação pode ser reflexo da metodologia utilizada para cálculo de (C) e (C°) com base nos valores dos VABs, o que pode ter inibido uma maior variação do *compliance gap*, fazendo com que toda a variação do *policy gap* fosse suportada pela variação do *C-Efficiency*.

## REFERÊNCIAS

- ALVAREZ, S. R. B. **A evolução e a eficiência do IVA nos países da União Europeia (1998-2011)**. Lisboa: School of Management & Economics, 2014.
- BORDIN, L. C. V. **ICMS: gastos tributários e receita potencial**. Brasília: Escola de Administração Fazendária (Esaf), 2003.
- EUROPEAN COMISSION. **VAT Gap: frequently asked questions**. Bruxelas: European Comission, 2013.



FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS (FFEB). **Cálculo do hiato tributário do ICMS:** avaliação do impacto econômico da renúncia e da transparência fiscal. Brasília: Escola de Administração Fazendária (Esaf), 2013.

\_\_\_\_\_. **Modelo de cálculo do GAP tributário do ICMS.** Brasília: Escola de Administração Fazendária (Esaf), 2012.

KEEN, M. **The anatomy of the VAT.** Washington: IMF, 2013.

PAES, N. L. Estimando o GAP tributário do ICMS para os estados brasileiros: séries históricas e comparações internacionais. Rio de Janeiro, **Prêmio Finanças Públicas e Desenvolvimento Econômico**, 2009.

VARSANO, R. et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil.** Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1998.

VIOL, A. L. **A definição e o cômputo da arrecadação potencial:** análise do potencial econômico-tributário e de seus condicionantes. Florianópolis: Centro Interamericano de Administração Tributária (Ciat), 2006.



## POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

**André Carvalho Silva**

Sefa/PA

**Francisco Mendes de Barros**

Sefaz/SP

**Frederico do Nascimento Paiva**

Sefa/PA

**Luiz Fernando Garcia**

Sefaz/SP

**Coordenador/orientador:**

**Nelson Leitão Paes**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia – Universidade de Brasília

[nlpaes@yahoo.com.br](mailto:nlpaes@yahoo.com.br)



## RESUMO

---

A comunidade global vem sendo cada vez mais desafiada a enfrentar assuntos relacionados à conservação do meio ambiente ou, pelo menos, à mitigação de efeitos danosos ao homem ou à natureza. A abrangência global deriva da dimensão que os efeitos perniciosos vêm gerando, tal como o aumento da temperatura média da Terra. Uma boa política ambiental não pode prescindir do manejo tributário se quiser alcançar sucesso. A extrafiscalidade tributária tem um grande potencial como instrumento para a ordenação e a indução de comportamentos sociais e para a internalização das externalidades. Uma política de incentivos ou de escalonamento de alíquotas pode induzir o mercado a optar por práticas conservacionistas planejadamente desejadas. Este trabalho aborda a questão da política tributária ambiental sob duas vertentes. A primeira analisa as políticas de rateio de recursos, apresentando as formas que alguns estados têm utilizado para repartir receitas com os municípios adotando critérios de partilha relacionados à conservação do meio ambiente. A segunda abordagem trata da questão da seletividade da tributação como solução de mercado para o enfrentamento das externalidades negativas da poluição, em especial dos gases de efeito estufa (GEE).

**Palavras-chave:** Tributação ambiental. Seletividade. Políticas de rateio.

## ABSTRACT

---

The global community is being increasingly challenged to address issues related to conservation of the environment, or at least to the mitigation of harmful effects of mankind on nature. This is a global problem since the increase in average temperature of the Earth has impact on everyone. A good environmental policy needs the support of taxation to achieve success. The extrafiscality of the taxation has great potential as a tool for inducing social behavior and the internalization of externalities. A policy of incentives rates can induce the market to choose more sustainable practices. This paper addresses the issue of environmental tax policy in two parts. The first analyzes apportionment policies of revenues, presenting the ways that some states have used to share revenues with municipalities adopting sharing criteria related to conservation of the environment. The second approach deals with the question of the selectivity of taxation, as a market solution for dealing with negative externalities of pollution, in particular of greenhouse gases (GHG).

**Keywords:** Environmental taxation. Selectivity. Apportionment policies.

## SUMÁRIO

---

- 1 POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL, 169
- 2 RATEIO AMBIENTAL DAS TRANSFERÊNCIAS TRIBUTÁRIAS, 176
  - 2.1 Articulação federativa e transferências tributárias a municípios, 177
  - 2.2 Poder local, 179
  - 2.3 O ICMS Ecológico: um caso paradigmático, 182
  - 2.4 O critério do VAF – supremacia nociva ao meio ambiente, 186
  - 2.5 Conclusão, 188
- 3 A SELETIVIDADE AMBIENTAL NO ICMS, 189
  - 3.1 O uso da seletividade no ICMS em busca do meio ambiente ecologicamente equilibrado, 190
  - 3.2 Dados sobre a emissão de gases de efeito estufa, 193
  - 3.3 Tributação sobre veículos, 196
- REFERÊNCIAS, 203

## LISTA DE GRÁFICOS

---

- Gráfico 1. Emissões de gases de efeito estufa no Brasil, 194
- Gráfico 2. Emissões de gases de efeito estufa no Brasil e na OCDE, 195
- Gráfico 3. Emissões de gases de efeito estufa no Brasil por estado, 196
- Gráfico 4. Emissão de gases de efeito estufa no Brasil – energia e transporte, 197
- Gráfico 5. Modal de transportes – países selecionados, 198
- Gráfico 6. Modal de transportes – emissões de gases de efeito estufa (gCO<sub>2</sub>/t km), 198
- Gráfico 7. Consumo de combustíveis, 199
- Gráfico 8. Taxas baseadas na emissão de carbono veículos – países selecionados I, 201
- Gráfico 9. Taxas baseadas na emissão de carbono veículos – países selecionados II, 201

## LISTA DE TABELAS

---

Tabela 1. Resumo das transferências tributárias a municípios – 1997, 179

Tabela 2. Instrumentos normativos – Confaz, 191

Tabela 3. Principais fontes emissoras – gases de efeito estufa, 194



## 1 POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

A comunidade global vem sendo cada vez mais desafiada a enfrentar assuntos relacionados à conservação do meio ambiente ou, pelo menos, à mitigação de efeitos danosos ao homem ou à natureza. A abrangência global deriva da dimensão que os efeitos perniciosos vêm gerando, tal como o aumento da temperatura média da Terra.

A natureza é a fonte original de todos os recursos necessários à sobrevivência do ser humano. O homem desenvolveu ao longo da história diferentes formas de organização em sociedade visando a garantir sua reprodução material por meio da produção de bens e serviços. Tais relações consistem no objeto de investigação da ciência econômica.

A teoria econômica analisa as relações estabelecidas entre os recursos disponíveis, seus usos individuais e sociais, bem como sua distribuição. Mudanças ocorridas no processo de produção e distribuição de bens e serviços ao longo do tempo determinam o patamar de conhecimento disponível, seu nível de eficiência na utilização dos recursos naturais e a conseqüente elevação da qualidade de vida da população.

Os sistemas econômicos compõem os diversos tipos de organização dos indivíduos em sociedade com o objetivo de potencializar o uso dos recursos disponíveis à produção, bem como minimizar os danos ao meio ambiente, sua fonte exclusiva de matéria-prima. Tais organizações determinam uma relação de dependência vital entre a atividade humana e a natureza. Adicionalmente, a teoria econômica toma por foco os agentes e as instituições envolvidos na produção, os quais, por sua vez, se relacionam permanentemente com o meio ambiente. Relações essas que são concretizadas por meio de sistemas ecológicos – ou ecossistemas.

Dentre as diversas conseqüências danosas da atividade humana utilizando-se dos recursos naturais, podemos mencionar como as mais ameaçadoras à capacidade de recuperação do ambiente o esforço para geração de energia, que reduz o estoque de combustíveis fósseis e gera emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) e dióxido de enxofre (SO<sub>2</sub>), principais gases responsáveis pelo aumento da temperatura média global, conhecido como efeito estufa. Podemos ainda apontar os resultados da expansão das áreas de cultivo em todo o mundo e a concessão de subsídios governamentais à agricultura comercial em larga escala, que causa, dentre outros, erosão dos solos, desmatamento, chuvas ácidas, perda de biodiversidade, acúmulo de lixo e poluição.

Os limites físicos impostos ao crescimento vêm alertar-nos do perigo do distanciamento de uma sociedade sustentável caso sejam mantidos os padrões atuais de produção e consumo. Daí vale ressaltar a importância da busca de um novo modelo teórico ou marco regulatório, no qual a sustentabilidade fundamente as decisões de produção e consumo dos indivíduos e ainda oriente a formulação de políticas públicas e sistemas tributários.

A análise da relação entre a escala da economia e a capacidade de suporte da biosfera faz-se fundamental quando pretendemos avaliar os impactos da atividade humana, pois a maioria tem repercussões locais e globais, de forma dinâmica e simultânea. O crescimento econômico *per se* consiste na causa fundamental dos problemas ambientais gerados pela atividade humana, que ameaça a capacidade de suporte do planeta. Fica evidente que a demanda ilimitada por recursos naturais e sua conseqüente geração de resíduos descartados retira o funcionamento dos ecossistemas de sua posição natural de equilíbrio.

Vivendo em uma economia de mercado, a forma generalizada de cada indivíduo dispor de bens e serviços para satisfação de suas necessidades é através da compra no mercado. Também precisamos do mercado para ofertar nosso trabalho ou capital e obter moeda em retorno. O mercado, portanto, é o lugar imaginário que abriga o ato da troca entre consumidores e ofertantes. Toda vez que uma compra ou venda se efetiva, o mercado se consubstancia.

Bens e serviços tornam-se produtos no momento em que são transacionados no mercado. No sistema econômico temos o mercado de bens e serviços e o mercado de fatores de produção. Trabalho, capital e recursos naturais são ingredientes indispensáveis que, combinados pela tecnologia disponível, possibilitam a produção dos bens e serviços.

Alguns poucos bens, como água e ar, são classificados como livres, uma vez que seu consumo não se viabiliza pelo mercado. Água e ar são exemplos clássicos de bens livres. Quando pagamos por água encanada ou engarrafada, estamos comprando um serviço, e não o bem em si. O ar continua sendo ofertado livremente, apesar de a poluição estar colaborando para o declínio da qualidade desse bem, ainda livre.

Da mesma forma, os bens ambientais também não se submetem inteiramente às leis de mercado para seu consumo. Segundo a teoria econômica, eles são bens públicos puros se seu consumo é não rival e não excludente, ou seja, trata-se de um bem à disposição de todos, e seu consumo por um indivíduo não reduz o de outro. Ainda, para sua oferta, não há incremento de custos para a produção de uma unidade adicional.

Como exemplo específico de bem público ambiental, temos os serviços prestados por uma floresta tropical, que beneficia a economia local com a manutenção dos níveis de fluxo hidrológico, evitando erosão e fazendo a reciclagem de nutrientes do solo. A mesma floresta oferta ainda bens e serviços à economia global, dada sua contribuição em termos de biodiversidade, sequestro de carbono e estabilidade climática. Caso ocorra apropriação individualizada e destruição desse ecossistema, a coletividade sofrerá um prejuízo não contabilizado pelo mercado.

Bens públicos e bens ambientais geram benefícios ou custos que na maioria das vezes não estão refletidos nos preços pagos. São as chamadas externalidades, que, conforme o efeito causado na coletividade, podem ser positivas ou negativas. Dizemos que há falha de mercado quando este não reflete o valor dos bens e serviços causadores de externalidades. A poluição é um dos exemplos mais ilustrativos, pois as externalidades negativas de degradação do meio ambiente e danos à saúde nem sempre contam como custos ao poluidor. Por sua vez, a reciclagem de produtos é uma atividade que gera externalidade positiva, pois evita o dano ambiental resultante do descarte daquele material.

A internalização das externalidades, pilar básico da economia ambiental, visa à correção dos preços no mercado para que estes passem a refletir os custos ambientais decorrentes da utilização dos recursos naturais, cobrando daqueles que geram externalidades negativas e compensando aqueles que proporcionam externalidades positivas.

Embora não tivesse sido o primeiro estudo econômico sobre as mudanças climáticas, o Relatório Stern, produzido pelo economista Nicholas Stern<sup>1</sup> para o governo britânico em 2006, é o mais conhecido e discutido estudo desse tipo. Suas principais conclusões são:

- ainda há tempo de se evitar os piores impactos das mudanças climáticas, se tomarmos uma forte ação desde já;
- existe uma gama de opções para cortar emissões, mas fortes ações políticas são requeridas para motivar os governos a dispará-las;
- As mudanças climáticas exigem uma resposta internacional, baseada no entendimento compartilhado de metas de longo prazo e acordos em estruturas para ações em seu sentido.

---

<sup>1</sup> Presidente do Instituto Grantham de Pesquisas em Mudanças Climáticas e Meio Ambiente da Escola de Economia de Londres e catedrático do Centro de Política e Economia das Mudanças Climáticas da Universidade de Leeds.

Uma boa política ambiental não pode prescindir do manejo tributário se quiser alcançar sucesso. A extrafiscalidade tributária tem um grande potencial como instrumento para a ordenação e a indução de comportamentos sociais e para a internalização das externalidades. Uma política de incentivos ou de escalonamento de alíquotas pode induzir o mercado a optar por práticas conservacionistas planejadamente desejadas.

Conceitua-se tributação ambiental como a imposição pecuniária estatal objetivando a proteção do meio ambiente. Alguns tributos podem primariamente ter o objetivo de aumento da arrecadação, mas podem ter efeito subsidiário extrafiscal quando causam a diminuição no uso ou consumo de produtos e serviços prejudiciais ao ambiente.<sup>2</sup>

O objetivo e propósito de uma tributação ambiental é diminuir ou eliminar a quantidade e a extensão do uso de produtos ou serviços nocivos ou a disposição de resíduos prejudiciais. A instituição do tributo aumenta o custo do produto ou serviço, que tende a ser repassado ao preço. O aumento no custo de produção em uma região ou país que não é também imposto aos produtores de fora daquela região ou daquele país vai impactar na competitividade do produtor local. Disso resulta que atividades poluidoras tendem a migrar para países ou regiões que tenham políticas regulatórias mais frouxas. Esse efeito pode ser mitigado pela introdução do tributo com um baixo valor e seu aumento progressivo, permitindo que os produtores encontrem possíveis maneiras de compensá-lo com a redução dos seus custos de produção. Outra ação possível é a exceção a certos produtos que possuem significativo impacto na balança comercial do ente político considerado ou um sistema de compensações ou restituições.

É fácil concluir haver necessidade de um acordo global para que sejam estabelecidas as medidas de conservação do meio ambiente, como aponta o relatório Stern. Mas é igualmente difícil alcançar efetivamente um consenso. Interesses econômicos e políticos invariavelmente inviabilizam a adoção em bloco de medidas visando à preservação ambiental, pois nenhum ator admite perdas econômicas, nem se alcança um acordo sobre medidas compensatórias de maneira que sejam divididos igualmente os sacrifícios. Os pífios acordos surgidos nos encontros de Estocolmo (1972), do Rio de Janeiro (1992), de Johannesburgo (2002) e novamente do Rio de Janeiro (2012), traduzidos na Agenda 21 (ECO-92), no Protocolo de Kyoto (1997) e na reunião anual da Conferência das Partes (Conference of Parties – COP) podem ter freado alguns efeitos nocivos da poluição e do desordenado consumo de recursos naturais, mas não têm sido suficientes para reverter o curso rumo à hecatombe climática que se vislumbra nas próximas décadas.

---

2 Exemplo desse viés se encontra na recente proposta de majoração da Cide sobre os combustíveis, que atingiria os combustíveis fósseis – gasolina e diesel, dentre eles, e não o etanol, um combustível oriundo de fonte renovável e limpo.

Encontrar um caminho comum é imperioso para as nações. A consciência da importância e da primazia que o tema deve ter é cada vez mais consensual. O papa Francisco, um líder influente, mas desprovido de poder econômico e político efetivos, lançou em 18.06.2015 a histórica Encíclica *Laudato Si*, que trata do impacto do homem no meio ambiente. Nela, o sumo pontífice lembra que a atividade humana é um dos fatores que explicam a mudança do clima e que, desse modo, temos responsabilidade moral para fazer tudo quanto for necessário para reduzir tal impacto e evitar os efeitos negativos no ambiente e sobre os pobres.

De fato, a preocupação do líder maior da Igreja Católica mostra como a questão ambiental não tem sido debatida pelos líderes mundiais da maneira que o tema merece. As iniciativas até então tomadas pelos países, tais como criar uma agenda conjunta para reduzir as emissões de gases poluentes e, conseqüentemente, o aquecimento global, ou de impedir a diminuição das espécies ameaçadas de extinção, só para trazer a lume dois exemplos, não têm passado, na maioria das vezes, de meros protocolos de intenções, especialmente pelas nações desenvolvidas, em geral as mais poluidoras.

Desse modo, ante as dificuldades de chegar a um consenso em escala planetária, muitos países criam políticas ambientais próprias e independentes para vigerem dentro de seus territórios, situação precária muitas vezes impactada negativamente pela falta de ação de seus vizinhos.

No Brasil, a nova ordem constitucional, advinda com a promulgação da Carta Magna de 1988, elevou o meio ambiente ao patamar de bem de uso comum da coletividade, verdadeiro direito fundamental tanto das gerações atuais quanto das futuras, e cuja preservação é responsabilidade não apenas do Poder Público, mas da sociedade como um todo.

A regra constitucional em tela encontra-se esculpida no art. 225 da CF/1988, *in verbis*:

**Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.**

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I – preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II – preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III – definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV – exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI – promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII – proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas. (negritamos)

Vê-se da leitura do preceito acima que o Texto Maior não fez alusão ao conceito de meio ambiente de *per se*, inscrevendo-o na verdade em um plano mais abrangente, qual seja, o de meio ambiente ecologicamente equilibrado, que pode ser entendido como aquele que permite à pessoa humana desenvolver todas as suas potencialidades com qualidade de vida.

Nesse sentido, tem-se verdadeiro direito material, que deve ser assegurado tanto aos brasileiros quanto aos estrangeiros residentes no país e envolve não somente o meio ambiente natural (fauna, flora, os recursos minerais, etc.), mas também o meio ambiente artificial (meio ambiente cultural, urbano, tecnológico, etc.).

Realmente, com o nascimento do Estado Democrático de Direito com a Carta de 1988, o meio ambiente ecologicamente equilibrado tornou-se verdadeira cláusula pétrea, que não pode ser expurgada da ordem constitucional nem por força de emenda constitucional, *ex vi* do inciso IV do § 4º do art. 60 da Lei Maior.<sup>3</sup>

Por oportuno, não é demais ressaltar que o Estado brasileiro, na consecução desse desiderato, vale lembrar, a busca de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, não pode deixar passar ao largo seus objetivos fundamentais, dentre eles o de garantir o desenvolvimento nacional, tendo como fundamento basilar a dignidade da pessoa humana. Tal busca não deixa de ser um grande desafio, uma vez que se vive em uma ordem capitalista, cenário no qual há diversos atores cujos interesses muitas vezes entram em conflito (industriais, setor agropecuário, ONGs, governos, sociedade civil organizada, etc.).

Assim, para que se consiga conjugar a preservação do meio ambiente com a premente necessidade de crescimento econômico cada vez mais demandado pela nossa crescente população, o que hodiernamente se tem chamado de crescimento sustentável, deve-se combinar o art. 225 com o art. 170, VI, também da Carta Constitucional, cujo teor se encontra a seguir transcrito:

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:

[...]

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

---

3 Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV – os direitos e garantias individuais.

Com efeito, o Poder Público, no âmbito administrativo e penal, editou uma série de instrumentos normativos que visam não apenas a reger as condutas dos particulares no que toca ao uso do espaço urbano e natural, mas inclusive a punir todo aquele que se utiliza do meio ambiente em desacordo ao estatuído com a nova Ordem Constitucional de 1988. Como exemplo temos a Lei de Crimes Ambientais, o Estatuto das Cidades, o Novo Código Florestal, dentre outros.

No entanto, a faceta deste estudo diz respeito à maneira como a legislação tributária tem tratado e pode tratar a questão ambiental, levando-se em consideração o meio ambiente natural, ou seja, de que maneira os estados, dentro de sua competência tributária outorgada pela CF/1988, têm utilizado os tributos para a manutenção dos bens ambientais essenciais à sadia qualidade de vida de suas populações?

Melhor dizendo: de que maneira os tributos têm sido usados para estimular comportamentos ecologicamente desejáveis e desestimular os indesejáveis?

Nessa toada, impende destacar que princípios ambientais como o da prevenção, o do desenvolvimento sustentável, o do poluidor pagador e tantos outros deverão e devem ser levados em conta pelo titular da competência tributária.

Este trabalho aborda a questão da política tributária ambiental sob duas vertentes. A primeira analisa as políticas de rateio de recursos, apresentando as formas que alguns estados têm utilizado para repartir receitas com os municípios adotando critérios de partilha relacionados à conservação do meio ambiente.

A segunda abordagem desenvolvida neste trabalho trata da questão da seletividade da tributação como solução de mercado para o enfrentamento das externalidades negativas da poluição, em especial dos gases de efeito estufa (GEE).

## **2 RATEIO AMBIENTAL DAS TRANSFERÊNCIAS TRIBUTÁRIAS**

---

A modelagem do rateio das transferências tributárias pode ser usada de forma estratégica e indutiva, de articulação cooperativa do federalismo brasileiro, para acelerar o desenvolvimento humano, social e ambiental em todos os cantos de nosso país continental. Pode favorecer a sustentabilidade ambiental, compreendendo a preservação de bens ambientais existentes e a recuperação de bens ambientais degradados.

O desafio é a indução acelerada, continuada e sustentada do desenvolvimento ambiental, com abrangência espacial nacional, em países de organização federativa



(várias esferas de governo atuando sobre a mesma base territorial). Nota-se que adjetivamos a necessidade de indução como: acelerada, porque temos urgência e pressa; continuada, porque não deve ser interrompida; e sustentada, porque deve evitar retrocessos e assegurar, no mínimo, a manutenção dos patamares alcançados.

Inovar no federalismo brasileiro, pela modelagem das transferências intergovernamentais de recursos, com critérios estratégicos e indutivos, pode criar um processo nacional envolvendo União, estados, municípios, setor privado e terceiro setor para melhorar as condições de vida do nosso povo nos aspectos ambiental, social, econômico e político.

Com a modelagem dos critérios de rateio, a União pode envolver os estados e/ou os municípios, enquanto os estados podem envolver seus respectivos municípios. Para tanto, ela deve se colocar no lugar dos entes que recebem as transferências e que fazem a seguinte indagação: “Diga-me como você me premia (me transfere mais recursos) que eu buscarei essa meta”. Por exemplo: “Se quanto mais carente (pobre, analfabeto, faminto, doente, etc.) eu for, mais recursos você me transfere, tratarei de ser cada vez mais carente”. O exemplo contrário também vale: “Se quanto mais sustentável (preservação de áreas verdes e de águas, destinação de resíduos sólidos, etc.) eu for, mais recursos você me transfere, tratarei de ser cada vez mais sustentável”.

A coordenação de ações, por sua vez, suscita a questão dos diferentes interesses dessas entidades e formas de compatibilizar esses interesses. Além das relações entre os entes federativos, existem aquelas entre o governo e o povo, entre o setor público, o setor privado e o terceiro setor.

## 2.1 Articulação federativa e transferências tributárias a municípios

Na organização federativa brasileira, simultaneamente, o cidadão vive no município, no estado e no país. Isso suscita a questão da coordenação das ações entre as esferas de governo, de acordo com objetivos conjuntos, em prol do cidadão. Já existem inúmeros meios de coordenação nacional das ações das esferas de governo, tais como o Sistema Único de Saúde (SUS) e o Sistema Único de Assistência Social (Suas), que exigem alocação de relevantes verbas orçamentárias e ajuste de ações em planos e projetos específicos, válidos para todo o país. Porém, há muito a ser feito em prol do cidadão, mas que não pode ser padronizado em todo o país, de tal forma que as ações, os planos e os projetos pertinentes são diferentes em cada município, pois eles comportam situações diferentes: território enorme ou minúsculo, rural ou muito urbanizado, perfil industrial ou cidade-dormitório, população jovem e dinâmica ou envelhecida e estática. Os desafios de

melhorar a vida do cidadão e o meio ambiente requerem ações diferentes em cada uma dessas (e outras) situações que diversificam a realidade dos municípios brasileiros.

Objetivos iguais podem ser atingidos com ações, planos e projetos diferentes. A melhoria da qualidade do ensino (ou nota no Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – Ideb) pode ser alcançada com métodos pedagógicos alternativos, participação das famílias, participação de monitores de ensino, engajamento de voluntários, exames de acuidade visual.

Os recursos disponíveis em cada município (humanos, técnicos, econômicos, sociais, culturais, ambientais) são díspares (qualitativa e quantitativamente), sendo as potencialidades de ação diferentes, conforme a realidade. Onde há mais pessoas aposentadas, elas se tornam um recurso útil para o voluntariado em várias áreas sociais. Onde há sindicatos e outras organizações pujantes, eles são recursos relevantes para o engajamento em causas públicas diversas. Na região de cidade-universitária, os estudantes (moradores da própria cidade e das cidades vizinhas), a assistência técnica universitária e o ativismo da juventude têm grande potencial.

Esses desafios, quando vistos na ótica de país (ou dos estados, no caso das transferências estaduais a municípios), podem e devem ser articulados, independentemente dos meios (recursos) e das ações empreendidas, apoiando-se/premiando-se a concretização de seus resultados.

A Federação brasileira é composta de um governo federal, 26 estados membros, Distrito Federal e 5.541 municípios. A população brasileira, conforme o Censo de 1991, era de 155.352.053 habitantes. Além disso, divide-se também em cinco regiões, as quais, apesar de não representarem uma esfera de governo, são relevantes, seja para comparações estatísticas, seja em função de tratamento diferenciado que recebem da Lei em várias situações.

A organização federativa brasileira estabelece a repartição das receitas tributárias entre as três esferas de governo (conforme os artigos 153, § 5º e 157 a 162, da Constituição Federal), instituindo assim as “transferências tributárias”.

Tabela 1. Resumo das transferências tributárias a municípios – 1997

ORIGEM	RECURSO	PARCELA	CRITÉRIO		
			ESPÉCIE	DESCRIÇÃO	% CONSTITUCIONAL
UNIÃO	FPM (IR + IPI)	22,5%	Demanda/redistribuição	População, combinada com o inverso da renda per capita estadual	0% =>Lei Complementar
	ITR	50%	Origem do Tributo	Local da propriedade rural tributada	100%
	IOF Ouro	70%	Origem do Tributo	Local da operação financeira tributada	100%
ESTADO	IPVA	50%	Origem do Tributo	Local do registro do veículo tributado	100%
	ICMS	25%	Origem do Tributo	Índice do valor adicionado	no mínimo 75%
			Variado	Conforme a legislação estadual	até 25%

Fonte: elaboração dos autores

A espécie de transferência predominante no Brasil é “Origem do Tributo”: 100% do ITR, IOF Ouro e IPVA, e 75% da transferência do ICMS. Sua função como instrumento de política fiscal caracteriza-se como uma transferência de “devolução”, pois o dinheiro retorna ao seu local de origem. Produz efeito concentrador de renda, pois a transferência direciona mais recursos para onde existe maior capacidade de geração de receita, ou seja, onde já existe mais riqueza.

A espécie de transferência demanda/redistribuição (FPM) é boa. Entretanto, há desequilíbrios pelos tamanhos das faixas populacionais e pelo fato de (em parte) transferir mais (premiar) a manutenção da miséria.

Destaca-se a rica experiência do rateio da quota-parte do ICMS aos municípios critério “variado”, liberando (em parte) os estados para definir critérios de rateio em legislação estadual, o que permite flexibilidade para adequar as diferenças regionais e intrarregionais da Federação brasileira e tem estimulado iniciativas para ajustar e reinventar a modelagem de outras transferências, tais como o FPM e o FPE.

A partir de 1990, tramitaram no Congresso Nacional 22 projetos de lei complementar propondo alterar o rateio do FPE, incluindo critérios como: áreas de conservação ambiental, preservação da Amazônia, redução da pobreza, terras indígenas, assentamentos de reforma agrária, receita própria, área geográfica.

## 2.2 Poder local

A gestão local não é definida somente pelo chefe do Poder Executivo, mas é a concretização das decisões emanadas do poder local. Conforme Daniel (1990), poder local

é o resultante da contradição entre diferentes modalidades de poder (poder político, poder econômico e poder social), cada um dos quais desdobrados em agentes (jogadores), na disputa do processo de tomada de decisões no âmbito municipal.

### *Poder político local*

O poder político local é composto por: Poder Executivo (prefeito e seus auxiliares de confiança), Poder Legislativo (vereadores) e Poder Administrativo (ocupantes do “aparelho do estado”).

O Poder Executivo procura implementar e ajustar seu projeto político, implícito ou explícito, de acordo com os entrosques e a influência dos poderes econômico e social locais, bem como as variáveis externas ao município (de âmbito estadual ou nacional).

O Poder Administrativo (funcionários públicos de carreira) usa o segredo burocrático e o monopólio da informação. Organiza certas instituições sob a lógica clientelista da barganha: criar dificuldades para vender facilidades. Resiste ao projeto político do governo local, pois este é mais efêmero que o Poder Administrativo. Pode ser capturado poder econômico (elites sociais, políticas clientelistas) e instrumentalizado pela “cultura dos direitos”. Se a corrupção e as demais irracionalidades do poder político são inerentes à lógica do aparelho administrativo e não mera expressão de comportamentos individuais, sua superação decorre da modificação da lógica de funcionamento da administração.

O Poder Legislativo, no conflito com o Executivo, por competências concorrentes (iniciativa de legislar) e conflitantes (poder de fiscalização), usualmente é subordinado, pois o governo municipal constitui maioria no parlamento. A maioria dos vereadores, de posse de seu patrimônio de influência (econômica, social e/ou administrativa), busca legitimação pelo clientelismo, e a minoria (lideranças do governo ou da oposição) valoriza seu mandato e desempenha seu papel institucional.

### *Poder econômico local*

O poder econômico local é composto por capitalistas cuja lucratividade depende das ações do governo local (fornecedores de obras, materiais e serviços) ou das regulamentações do governo local (proprietários de terras e empresas e demais atividades regulamentadas).

O subgrupo dos fornecedores disputa a definição das ações do governo: a elaboração, a discussão e a aprovação do orçamento; a definição do modo de execução (direta, contratada ou concedida); a definição do executante (critérios do processo

licitatório); a execução e o pagamento das ações contratadas. Atua basicamente por meio de lobbies (mais ou menos visíveis), de discussões técnicas de prioridades e soluções, pressões econômicas e até ameaças e intimidações morais e/ou físicas. Busca capturar os interesses dos vereadores e de suas bases de sustentação, bem como, no Poder Executivo e no Poder Administrativo, as pessoas que formulam os projetos e os planos de governo, ou influenciam na escolha do modo de execução e na seleção do executante.

O subgrupo dos capitalistas, que depende da regulamentação emitida e controlada pelo governo, é formado por lobbies que disputam a definição (e fiscalização) das normas de uso, parcelamento e ocupação do solo e regulamentação dos estabelecimentos.

### *Poder social local*

O poder social local, que trava uma disputa no nível das culturas políticas e alcança sua eficácia no plano simbólico, é composto por elites sociais locais e movimentos sociais locais.

As elites sociais (associações empresariais e de profissionais liberais, centros de conhecimento, imprensa e veículos de comunicação, e entidades culturais e religiosas) julgam-se portadoras das tradições locais e do esclarecimento e disputam a responsabilidade pela condução do município e seu futuro, às vezes assumindo parte dos papéis institucionais dos partidos.

Os movimentos sociais (sindicatos, associações de bairro e grupos de defesa de direitos difusos, tais como ambientalistas, étnicos, de gênero, de segmentos etários e outros) organizam-se a partir da consciência de certo tipo de carência (no trabalho, no bairro ou em interesses difusos), transmitindo quatro fenômenos relativos a posturas e valores:

- Coronelismo – sujeição da população ao poder dos proprietários de terras;
- populismo – adesão da população a um líder, por supor seus direitos como doações (não conquistas) do estado;
- clientelismo – espécie de negócio, não de direitos, mas de favores de caráter individual;
- defesa de direitos (moradia, creche, etc.) – processo de construção de uma nova cidadania, pressuposto da atuação política organizada e fundamento de avaliação da legitimidade do poder.

É nesse contexto contraditório que, visando à evolução da gestão local e das condições de vida, se faz necessário perseguir a composição de parcerias e soluções criativas.

### 2.3 O ICMS Ecológico: um caso paradigmático

O “ICMS Ecológico” é um instrumento utilizado pelo Estado do Paraná para articulação da ação dos governos locais na política estadual de meio ambiente. Aplica o princípio do “protetor beneficiário” (ou seja, protegeu, beneficia-se, não protegeu, perde) à realidade de preservação do meio ambiente e dos mananciais de abastecimento de água.

O “ICMS Ecológico” associa indicadores de quantidade e de qualidade de área preservada e dos mananciais, diferindo substantivamente da experiência dos demais estados, que utilizam como indicador apenas a quantidade de área preservada. O critério dos demais estados (ressalve-se Mato Grosso, que no ano de 2001 adotou critério idêntico ao do Paraná) tem caráter estritamente indenizatório, “compensando” os municípios que possuem área de preservação pelo fato de eles não poderem explorar economicamente tais áreas, o que limitaria as possibilidades de desenvolvimento daquela comunidade. Então, ao justificar uma indenização, a existência de uma área de preservação ambiental é vista como “morte”. Ao contrário, o critério do Paraná (e de MS) tem como fundamento que preservação do meio ambiente é vida! Ao combinar os indicadores de quantidade e de qualidade da área de preservação, o Paraná aponta para a melhoria da qualidade ambiental de cada área.

A premiação pelo Estado do Paraná consiste no repasse de 5% da Quota Parte do ICMS assim distribuída: 2,5% para municípios com mananciais de abastecimento, de acordo com critérios técnicos definidos pela entidade estadual responsável pelo gerenciamento dos recursos hídricos; e 2,5% para municípios com unidades de conservação ambiental, de acordo com critérios técnicos definidos pela entidade estadual responsável pelo gerenciamento do meio ambiente. Observação: no caso de municípios com sobreposição de áreas com mananciais de abastecimento e unidades de conservação ambiental, considera-se o critério de maior compensação financeira. No caso dos mananciais de abastecimento, é considerada sua área (levantamento georreferenciado), sua vazão captada e disponível (baseada nos padrões da Organização Mundial de Metrologia) e o IQA – Índice de Qualidade da Água (por meio de boletins diários, com informações de coletas e testes efetuados, no mínimo, a cada quatro horas, medidas na “captação”). No caso das unidades de conservação ambiental, são consideradas a área (levantamento georreferenciado) e a qualidade da biodiversidade (em padrões técnicos internacionalmente aceitos), que indicam que a natureza está (mais ou menos) preservada.

Desse modo, a promoção de atividades de recuperação do meio ambiente foi transferida para as comunidades locais. O custo dessa transferência é apenas o suficiente para os órgãos de meio ambiente do estado efetuarem o cadastramento e o monitoramento das áreas (cerca de U\$ 40.000/ano para todo o Estado do Paraná).

Com a qualidade ambiental tornando-se relevante para a transferência de recursos aos municípios, os órgãos de meio ambiente passaram a ser cobrados sobre informações precisas e confiáveis, bem como um cadastramento muito mais preciso e detalhado do problema em todo o estado. Isso fez elevar a capacitação técnica do governo estadual sobre o meio ambiente, com investimentos mínimos e resultados surpreendentes. Com os novos conhecimentos adquiridos junto à comunidade e a instituições internacionais e com o aumento da demanda por informações técnicas, os funcionários especialistas em meio ambiente foram mais valorizados.

De início, foi feito um cadastramento qualitativo das áreas, que passaram a ser monitoradas. Os governos locais, em busca de melhor *performance*, ganharam uma nova dinâmica. Na realidade, a política ambiental na esfera local era quase inexistente. Sem *know-how* próprio, os gestores locais foram levados a dialogar com a comunidade local sobre o que fazer nesse setor.

Havia um grande potencial por parte de ambientalistas de várias origens (ONGs locais, universidades, instituições internacionais, etc.) para desenvolvimento de projetos específicos para cada localidade, porém não havia recursos públicos. A maioria dos municípios sequer tinha uma rubrica orçamentária para projetos ambientais. Então as empreiteiras e os demais fornecedores dos municípios aceitaram financiar os projetos dos ambientalistas.

Os professores incluíram a questão ambiental local nos seus roteiros de aulas e conscientizaram pais de alunos. Profissionais de saúde informaram aos usuários que a consciência ambiental traria mais recursos para a saúde, mais remédios... Os vereadores aprovaram legislações (uso e ocupação do solo, atividades industriais, etc.) consistentes com critérios ambientais. Os agricultores reduziram o uso de pesticidas químicos que afetavam o ciclo ecológico de espécies diversas. Os proprietários de terra protegeram nascentes e passaram a registrar áreas como “Reserva Particular do Patrimônio Natural”, gravando essas reservas em suas escrituras imobiliárias e sujeitando-as à fiscalização e ao controle de manejo conforme as normas do IAP. As indústrias instalaram soluções para tratamento de resíduos. A imprensa local apoiou a consciência ecológica, divulgou acompanhamento permanente dos avanços, fiscalizou e denunciou aqueles setores menos cooperativos, tecendo elogios (reforçando a prática) aos mais cooperativos. Os formadores de opinião (igrejas, clubes, artistas, atletas) facilitaram, com suas linguagens, a conscientização das diversas camadas sociais. Outros agentes do poder local (sindicatos de servidores públicos, movimentos de moradia e creches) envolveram-se de maneiras diversas.

Municípios com grandes áreas de preservação, que por falta de verbas e perspectivas estavam se tornando “cidades-fantasma”, voltaram a florescer. O meio ambiente tornou-se seu maior capital, pois passaram a receber o “royalty ambiental”, e assim o cuidado, o carinho e a identificação da imagem dos municípios com seu patrimônio ambiental passaram a “dar frutos”. O patrimônio ambiental transformou-se em importante cartão de visitas e motivo de atração de turismo ecológico, bem como atividades relacionadas à produção de mudas, criatório de espécies aquáticas, etc. O turismo passou a absorver produtos artesanais da região, principalmente alimentos (queijos, compotas, etc.) e souvenirs de toda espécie. Também impulsionou a arte e o folclore (música, dança, escultura, poesia, etc.). Além do aumento da renda e do emprego, essas cidades ganharam, sobretudo, uma nova identidade. O povo passou a ter orgulho da sua cidade.

Com tudo isso, após sessenta anos de inúmeras tentativas frustradas, os progressos foram significativos. Com relação ao item das unidades de conservação ambiental, conforme Loureiro (2000), os resultados foram os seguintes:

- a superfície das áreas protegidas, em oito anos de aplicação (1992-1999), apresentou um incremento de 142,82%, passando de 793.381,68 hectares em 1991 para 1.926.557,49 hectares em 1999;
- a qualidade de preservação das Reservas Particulares de Proteção Natural (RPPNs), entre 1997 e 1999, período em que essas áreas passaram a ser acompanhadas, evoluíram do escore médio de 0,7 ponto para 1,5 ponto (dentro de um escore de 0 a 6,0 pontos);
- corredores de biodiversidade, decorrentes da interação entre Unidades de Conservação, Reservas Florestais, Áreas de Preservação Ambiental, Reservas, Particulares de Patrimônio Natural, etc.;
- geração de trabalho, envolvendo empregos diretos (professores, guarda-parques, operários de manutenção florestal), e empregos indiretos gerados pelo ecoturismo (lanchonetes, pousadas, organização de viagens e visitas, etc.);
- nova postura dos municípios, evitando atrair indústrias e atividades poluidoras (sobretudo próximo aos mananciais);
- o tema foi popularizado, especialmente junto aos formadores de opinião e no meio acadêmico, constando de ementas de cursos universitários de Biologia, Direito, Agronomia, Engenharia Florestal, entre outros;
- aprimoramento institucional das unidades encarregadas da gestão ambiental, alterando seu princípio de ação do “poluidor-pagador” para o “proteutor-beneficiário”, privilegiando o tratamento preventivo dos problemas



ambientais, com implicações inclusive na reformulação organizacional e na capacitação técnica;

- justiça fiscal beneficiando 40% dos municípios paranaenses (em 12 deles o ICMS Ecológico representa mais da metade da transferência de ICMS);
- possibilidade de reprodução da proposta em outros estados, com a vantagem de adaptar-se às especificidades regionais;
- despertar para a exploração de políticas tributárias, havendo várias aplicações por meio do IPTU.

Para Wilson Loureiro, diretor de biodiversidade, a aplicação do FPE ecológico (adoção do critério ecológico para repasse do FPE), pode induzir os estados a optar por atividades econômicas sustentáveis, adotar outras ações de manejo e também adotar o ICMS Ecológico para qualidade da água, saneamento, destinação de resíduos, etc. Até 1994, o IAP aplicava o princípio do poluidor-pagador, exercitando uma função de “fiscal de desmatamento”, exacerbando as desigualdades sociais, punindo apenas o pobre. A partir de 1995, o IAP passou a privilegiar o princípio do protetor-beneficiário. Houve capacitação e valorização dos funcionários em todos os níveis. O IAP e seus funcionários tornaram-se “sujeito”, agente de política pública ambiental. Surgiram novas soluções e propostas, oriundas de aprimoramento técnico e de ajustes às características locais (insumos, cultura, etc.).

Para João Lech Samek, diretor do Departamento de Gestão de Recursos Hídricos, a experiência do ICMS Ecológico é um processo educativo que atrai universitários, pesquisadores e setores da administração pública a fim de replicar o princípio do “protetor-beneficiário” para outras políticas públicas. O ICMS Ecológico concretizou a função integradora das bacias hidrográficas, pois um conjunto de afluentes caminha desaguando num mesmo local.

A indução financeira, por meio da modelagem de rateio de transferências tributárias a municípios já prevista na Constituição Federal, apoiada no princípio do “protetor beneficiário”, tem baixa relação custo/benefício e alto índice de alcance dos resultados planejados.

Mais do que todo o ganho ambiental e econômico envolvido, o que esse exemplo nos transmite é a certeza de que a filosofia do “protetor-beneficiário” se está consolidando, gerando massa crítica, podendo ser aplicada a inúmeras outras políticas em que o estado pretenda o envolvimento do poder local, tais como: educação, saúde, atenção à infância, etc.

O exemplo paradigmático do caso do ICMS Ecológico consolida-se e provoca reflexões na área da administração pública. Entre as diferentes alternativas de indução e articulação da gestão local, pró-meio ambiente, o uso dessa “alavanca” financeira, mediante a modelagem das transferências intergovernamentais de recursos, merece ser explorada.

## 2.4 O critério do VAF – supremacia nociva ao meio ambiente

O Valor Adicionado Fiscal é um critério de “devolução” cuja motivação é “devolver”, a cada município, parte da sua contribuição para gerar a arrecadação daquele tributo.

Entretanto, seu superdimensionamento (percentual de 75%) produz distorções na distribuição econômica alocativa das transferências de ICMS e também na gestão local (e por tabela no meio ambiente), como veremos a seguir.

No aspecto alocativo, sendo o ICMS um tributo indireto, o critério do “valor adicionado” é impróprio para dimensionar a contribuição de cada população para a economia do estado e, conseqüentemente, para alocar os repasses de ICMS com base nesse “suposto mérito”.

Os municípios pobres, formados por pessoas pobres, pagam proporcionalmente mais ICMS, uma vez que as pessoas pobres gastam a maior parte da sua renda com consumo. Posteriormente, os municípios pobres recebem proporcionalmente menos transferências de ICMS, gastando todo o seu orçamento em serviços assistenciais à sua população pobre, oferecendo, muito possivelmente, menos e piores serviços do que os municípios ricos. Finalmente, sem sobras orçamentárias, a Prefeitura do município pobre não investe no desenvolvimento, tornando-se incapaz de atrair qualquer tipo de novos empreendimentos econômicos. Como não atrai novas empresas, não tem chance de elevar sua participação no rateio do ICMS, o que perpetua sua pobreza. Essa situação é ainda mais perversa quando o consumidor de um município pobre, por falta de opção no comércio, recebe seu salário e vai às compras num município vizinho, com uma estrutura de negócios mais forte, onde há mais concorrência e os preços são mais baixos. Assim, a riqueza representada pelo seu salário vai aumentar o valor adicionado do município vizinho, enquanto a cidade desse consumidor recebe menos repasses de ICMS.

Com a presença de “supercontribuintes” em alguns poucos municípios, tais como portos e aeroportos, refinarias de petróleo, siderúrgicas, polos automotivos ou de tecnologia, usinas de cana e laranja, usinas hidrelétricas, etc., essa distorção acentua-se, sobretudo em relação às cidades-dormitório e às cidades agrícolas. Ocorre que o valor

adicionado excessivo dos “supercontribuintes” é formado com o esforço de trabalhadores que residem em cidades-dormitório, assim como o das usinas de cana e laranja é oriundo da transformação industrial da cana e da laranja cultivadas em inúmeras cidades agrícolas da mesma região, vendidas a preços reduzidíssimos (distorção da estrutura de produção sensivelmente verticalizada). Por sua vez, os portos e os aeroportos destinam-se ao trânsito de pessoas e cargas de todo o estado.

Numa analogia, pode-se comparar essa distorção com a distribuição hemisférica de papéis, onde o hemisfério sul produz e exporta matérias-primas e o hemisfério norte agrega valor pela transformação dessa matéria-prima em produto acabado, que, muitas vezes, retorna ao hemisfério sul para consumo. No caso dos municípios, o município agrícola também produz e exporta matéria-prima, enquanto a cidade-dormitório exporta diretamente sua mão de obra, ambos para o município que detém os meios de produção para gerar um alto valor adicionado.

A sinalização negativa do superdimensionamento (percentual de 75%) do critério do Valor Adicionado Fiscal para o desempenho da gestão local é: “se o município não tiver um parque industrial relevante, não participa da maior fatia da transferência do ICMS, comprometendo gravemente sua possibilidade financeira”; e ainda “para ampliar as transferências de ICMS do município, o caminho mais rápido é a atração de indústrias, mesmo que a qualquer custo”. Manifesta-se como:

- Concessões a práticas empresariais indesejáveis – algumas vezes, o município, sem ter outra escolha, aceita a instalação em seu território de indústrias poluentes, que levam ao desmatamento e à contaminação do ambiente. Caso mais grave ainda ocorre quando o Poder Público municipal tolera a prática de empresas que não respeitam sequer os direitos sociais dos trabalhadores.
- Desvirtuamento da vocação econômica – o bem-estar social passa a depender de um alto “valor adicionado tributável pelo ICMS”, ou seja, passa a depender do crescimento da atividade industrial no município. Essa lógica única de atividade econômica restringe polos de serviços, de cultura, de tecnologia, zonas de preservação ambiental, de patrimônio histórico e cultural, etc., caracterizando distorção da vocação natural dos municípios.
- Guerra fiscal – na disputa pela distribuição do valor adicionado do município, dentro do valor adicionado total do estado, cada município cobiça o parque industrial dos demais municípios, numa conta onde a atração de uma indústria de um município vizinho “vale dois” (menos uma do “município adversário” e mais uma do “nosso município”). Na “guerra

fiscal”, quem perde sempre é o Poder Público. “Guerra fiscal” é um processo autofágico no qual as empresas promovem verdadeiros leilões de incentivos fiscais, tornando-se detentoras das decisões de política industrial, enquanto os diversos municípios oferecem reduções fantásticas de IPTU e subsídios orçamentários diretos, fornecendo glebas de terra, arruamentos e outros benefícios.

- Redução da autonomia da gestão local – com as renúncias progressivas às receitas próprias, os municípios perdem sua autonomia, tornando-se reféns da dependência financeira em relação às demais esferas estadual e federal.
- Redução da decisão do processo orçamentário – renúncia fiscal nada mais é do que uma decisão sobre dotações orçamentárias, segundo a qual, do total disponível, certo montante de recursos deixará de entrar nos cofres públicos, visando a determinado resultado. É muito difícil aferir com exatidão qual foi o montante efetivamente renunciado, ou seja, quanto do orçamento foi destinado para tal propósito. A comprovação do cumprimento de obrigações pelo beneficiado é meramente formal, fato cuja veracidade é impossível comprovar.
- Perspectiva de aumento da sonegação – com a guerra fiscal, a legislação tributária torna-se complexa, abrindo infinitas brechas para a sonegação/elisão fiscal, mediante intermináveis debates judiciais sobre diferenças de interpretação da Lei, bem como impedindo que o cidadão comum desenvolva sua atuação/consciência no exercício da cidadania ativa para colaborar com o combate à sonegação.
- Oscilações involuntárias – o superdimensionamento de qualquer critério de rateio sempre provocará uma dependência exagerada de um município (ou microrregião) com relação a tal critério. Como diz a sabedoria popular, “não convém colocar todos os ovos numa mesma cesta, pois todos podem quebrar de uma só vez”. Oscilações (positivas ou negativas) inesperadas e fora de controle afetam concretamente a execução da gestão financeira municipal e impõem grave sensação de insegurança ao planejamento. No caso do critério do valor adicionado, a falência de uma grande empresa ou a decisão de relocalização de grandes empresas e até de setores industriais são ocorrências que fogem ao controle da Prefeitura e são determinadas pelas “leis de mercado”.

## 2.5 Conclusão

O Brasil tem histórico e capacidade para inovar no federalismo em prol do meio ambiente, pela Modelagem das Transferências Intergovernamentais de Recursos, com

critérios estratégicos e indutivos para criar um processo nacional que envolva União, estados, municípios, setor privado e terceiro setor. Essa inovação é aplicável a todos os tributos sujeitos a transferências constitucionais, tais como o IOF-Ouro, o FPE, o FPM, o IPVA, o ITR, o ICMS e outros que venham a ser repartidos.

Deve-se valorizar uma oportunidade existente no contexto atual de Reforma do ICMS. O novo paradigma é transferir a maior parte da receita do ICMS, que hoje está no local da origem das mercadorias e serviços, passando a preponderar a receita no local de destino dessas mercadorias e serviços. Isso minimiza a relevância do estado produtor, tornando obsoleto o critério constitucional preponderante de rateio do ICMS pelo Valor Adicionado Fiscal (VAF). Assim, renova-se a perspectiva de reduzir o percentual do Valor Adicionado Fiscal e expandir o critério de rateio ambiental, que pode compreender áreas de preservação, mananciais de água, ampliação do saneamento público, destinação de resíduos sólidos e outros aspectos ambientais.

### 3 A SELETIVIDADE AMBIENTAL NO ICMS

---

Atualmente, considera-se que o tributo, além de ser um mecanismo destinado a financiar as despesas públicas (finalidade fiscal), pode também desempenhar importante papel, intervindo na atividade econômica com o fito de alcançar determinados resultados em prol da coletividade (finalidade extrafiscal).

Em se considerando que a Carta Magna de 1988 não prevê em seu arcabouço um “tributo ambiental” *stricto sensu*, em maior relevo se encontrará o Princípio da Seletividade, que, em sede de proteção ambiental, permite ao legislador “tributar”, por assim dizer, de forma mais gravosa produtos que acarretem maior grau de agressão ao meio ambiente e, em sentido contrário, onerar, em menor grau, os produtos menos agressivos.

De fato, uma tributação tomada por critérios de justiça, além de promover uma adequada distribuição de renda, pode orientar e induzir condutas ou atividades tidas como valiosas ao bem-estar da sociedade.

Pelo exposto, há de se concluir que uma tributação ambientalmente seletiva deve ser aplicada, posto que, além de tal medida ir ao encontro dos fundamentos e dos objetivos da República Federativa do Brasil (arts. 1º e 3º da CF), o próprio Poder Constituinte Originário determinou que fosse conferido tratamento diferenciado aos produtos e serviços, em consequência dos danos que causem ao meio ambiente, como resultado do seu processo de elaboração e prestação (art. 170, VI).

Assim, passados os devidos apontamentos preliminares sobre o Princípio da Seletividade, adentrar-se-á no estudo de sua aplicação ao ICMS no tópico a seguir.

### **3.1 O uso da seletividade no ICMS em busca do meio ambiente ecologicamente equilibrado**

A seletividade do ICMS é constitucionalmente prevista no art. 155, § 2º, III, que diz que este imposto “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Tributo de maior relevância para os estados e para o DF, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) vem sendo utilizado, desde 1991, com típica indicação ambiental (FIORILLO; FERREIRA, 2010), servindo como verdadeiro instrumento jurídico/econômico, que permite orientar as condutas dos diversos agentes econômicos, de forma que o impacto da atuação destes sobre o meio ambiente se dê de maneira sustentável.

Dito isso, impende destacar que uma das formas de se orientar condutas por meio da extrafiscalidade se dá por meio de incentivos fiscais: subsídios, isenções, créditos especiais, depreciações aceleradas, etc., sendo verdadeiras técnicas de estímulo com uma função de mudança social.

No caso do ICMS, em cumprimento ao mandamento constitucional elencado no art. 155, XII, “g”, as isenções, a redução de base de cálculo, os créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal (art. 1º da Lei Complementar n. 24/1975).

Nesse sentido, os convênios tratados no parágrafo anterior são aprovados ou revogados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), órgão deliberativo constituído pelos secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada estado e do Distrito Federal e pelo ministro de Estado da Fazenda.

À guisa de esclarecimentos, colocamos à disposição alguns instrumentos normativos aprovados pelo Confaz que deram tratamento tributário especial ao ICMS com caráter predominantemente ambiental (Tabela 2).

Tabela 2. Instrumentos normativos – Confaz

CONVÊNIO ICMS 29/1993	Autoriza os estados que menciona a conceder isenção do ICMS nas prestações internas de serviço de transporte de calcário a programas estaduais de preservação ambiental.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 101/1997	Concede isenção do ICMS nas operações com equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica que especifica.	Prorrogado, até 31.12.2021, pelo Conv. ICMS 10/2014.
CONVÊNIO ICMS 125/1997	Autoriza o Estado do Paraná a isentar do ICMS as operações destinadas à Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (Sema/PR), decorrentes de aquisições efetuadas com recursos doados pelo Governo Federal da Alemanha, através do Banco Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW), para o desenvolvimento do Programa de Proteção da Floresta Atlântica/PR na forma e condições que dispuser a legislação estadual.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 42/2001	Isenta do ICMS as operações de devolução impositiva de embalagens vazias de agrotóxicos e respectivas tampas realizadas sem ônus.	
CONVÊNIO ICMS 08/2003	Autoriza os Estados do Espírito Santo, do Maranhão, de Mato Grosso do Sul, de Minas Gerais, do Paraná, do Piauí, do Rio Grande do Sul, do Rio de Janeiro, de Santa Catarina, de São Paulo, do Tocantins e o Distrito Federal a conceder crédito presumido na saída de adesivo hidroxilado produzido com material resultante da moagem ou trituração de garrafa PET.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 27/2005	Isenta do ICMS as saídas de pilhas e baterias usadas, após seu esgotamento energético, que contenham em sua composição chumbo, cádmio, mercúrio e seus compostos e que tenham como objetivo sua reutilização, reciclagem, tratamento ou disposição final ambientalmente adequada.	
CONVÊNIO ICMS 19/2006	Autoriza os Estados de Goiás e do Rio de Janeiro a conceder isenção do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na operação de entrada de equipamentos e componentes para o aproveitamento da energia solar que especifica.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 31/2006	Autoriza os Estados do Ceará, do Paraná e do Rio Grande do Sul e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações com cimento asfáltico de petróleo, denominado "asfalto ecológico" ou "asfalto de borracha.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 88/2008	Autoriza o Estado do Amazonas a conceder isenção do ICMS nas operações internas com sacolas ecológicas confeccionadas em fibras vegetais pela Associação das Donas de Casa do Estado do Amazonas.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 16/2010	Autoriza o Estado de Goiás a conceder redução de base de cálculo do ICMS na operação interna com madeira produzida em regime de reflorestamento e destinada à industrialização, à utilização como lenha ou à transformação em carvão vegetal.	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.
CONVÊNIO ICMS 33/2010	Isenta do ICMS as saídas de pneus usados, mesmo que recuperados de abandono, que tenham como objetivo sua reciclagem, tratamento ou disposição final ambientalmente adequada.	
CONVÊNIO ICMS 17/2012	Autoriza os Estados do Ceará, da Paraíba e do Rio Grande do Norte a conceder crédito presumido para a execução do Programa "Tarifa Verde" <sup>4</sup> .	Prorrogado, até 31.04.2017, pelo Conv. ICMS 107/2015.

Fonte: elaboração dos autores

4 Programa que possibilita a redução na tarifa de energia elétrica e melhor uso dos recursos hídricos. Para melhor esclarecimento, vide o sítio eletrônico < <http://paraiba.pb.gov.br/meio-ambiente-dos-recursos-hidricos-e-da-ciencia-e-tecnologia/> > .

Vê-se, da leitura das ementas dos instrumentos elencados na Tabela 2, a intenção precípua de se facilitar a adoção de comportamentos sociais que venham a ter um impacto positivo no meio ambiente, desonerando, ou onerando em menor grau, aquelas atividades que têm menor grau de impacto ambiental. Outra maneira de aplicar-se a seletividade ao ICMS é por meio do estabelecimento de cargas tributárias.

Nesse aspecto, é salutar a imposição de alíquotas mais gravosas para produtos supérfluos ou ambientalmente desagradáveis, sem contar que o uso de diferentes percentuais, ou valores fixos, pode desestimular comportamentos ou atos que, ainda que lícitos, são prejudiciais ao meio ambiente.

Com base nesse raciocínio, as Unidades Federativas e o DF estipularam, em suas leis de regência, alíquotas de ICMS em *quantum* mais elevado para os mais diversos produtos e situações, como mostrado a seguir.

No Estado do Pará, o art. 12, I, “a” da Lei n. 5.530, de 13 de janeiro de 1989, definiu o percentual de 30% (trinta por cento) “nas operações com mercadorias ou bens considerados supérfluos, conforme definido em lei específica”.

Até o momento deste estudo, estão classificados naquele estado, como produtos supérfluos, bebidas alcoólicas, fumos e seus sucedâneos manufaturados, armas e munições, suas partes e acessórios, fogos de artifício e joias (art. 1º, I a IV da Lei n. 5.546, de 22 de junho de 1989). Contudo, nada impede o incremento deste rol com produtos cuja produção envolva processos altamente degradantes ao meio ambiente, por exemplo, plástico PVC, herbicidas, inseticidas, etc.

Na via da diminuição do encargo tributário, um exemplo interessante pode ser encontrado na regra de regência do ICMS do Rio de Janeiro, Lei n. 2.657/1996, que determina, em seu artigo 14, a aplicação de alíquota menor, 6% (seis por cento), nas operações com energia elétrica quando esta é “utilizada no transporte público eletrificado de passageiros”.

Continuando, a lei em comento aplica o mesmo percentual acima mencionado nas operações com gás natural veicular (GNV). Pelo exposto, achamos por bem trazer à colação os preceptivos, in verbis:

*Art. 14. A alíquota do imposto é*

*[...]*

*VI – em operação com energia elétrica:*



- a) 18% (dezoito por cento) até o consumo de 300 quilowatts/hora mensais;
- b) 25% (vinte e cinco por cento) quando acima do consumo estabelecido na alínea “a”;
- c) 6% (seis por cento) quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros.

[...]

*XXV – 6% (seis por cento) na operação com Gás Natural Veicular – GNV quando consumido por empresa concessionária ou permissionária de transporte coletivo de passageiros por ônibus ou por veículo hidroviário (aquaviário) regularmente concedido e/ou permitido pelo Poder Concedente Estadual ou pelo Poder Concedente Municipal que tenha estabelecido convênio com a Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro e com o Departamento de Trânsito Rodoviário – DETRO ou com órgão representante do Poder Concedente Municipal para efeitos de regulamentação a ser estabelecida pela mencionada secretaria. (destacamos)*

Fazendo-se o cotejo entre a alíquota em tela, de 6% (seis por cento), no caso de operações com energia elétrica para veículos movidos a eletricidade, bem como para operações com GNV, e o percentual adotado para operações com gasolina e álcool carburante, segundo o inciso XX do art. 14 da Lei n. 2.657/1996 constata-se a intenção implícita do legislador em gravar, a menor, os meios de transporte alternativos aos que ainda utilizam os combustíveis fósseis.

Outro ponto a ser destacado é que a lei do ICMS carioca previu, no inciso XV do indigitado art. 14, a alíquota específica de 12% (doze por cento) em operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos, destinados à implantação, à ampliação e à modernização de unidades industriais ou agroindustriais, e visem à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial, à defesa do meio ambiente, segurança e saúde do trabalhador e à redução das disparidades regionais, o que denota verdadeiro uso desse tributo com temática estritamente ambiental.

### **3.2 Dados sobre a emissão de gases de efeito estufa**

A revolução industrial, o crescente aumento populacional e a melhoria da qualidade de vida, elevando constantemente a demanda pela sociedade global de bens e serviços, têm levado a um desenfreado consumo de bens naturais, com a destruição de florestas, extração de minerais e petróleo, exploração agropecuária, geração de energia e produção de resíduos prejudiciais, processo este genericamente chamado de poluição. O mais devastador efeito gerado por essa degradação do meio ambiente é o aumento médio da temperatura do planeta, causado pela emissão de gases de efeito estufa (GEE), decorrente dos processos para atender à demanda de bens e serviços.

Três gases – dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), metano (CH<sub>4</sub>) e óxido nitroso (N<sub>2</sub>O) – são responsáveis por 99% das emissões de GEE. Essas emissões são medidas em equivalentes de CO<sub>2</sub>, (eCO<sub>2</sub>) ou, como comumente referenciado, “carbono equivalente”. A Tabela 3 apresenta a participação dos gases no total de carbono equivalente no Brasil, a proporção de cada um em eCO<sub>2</sub> e as principais fontes emissoras:

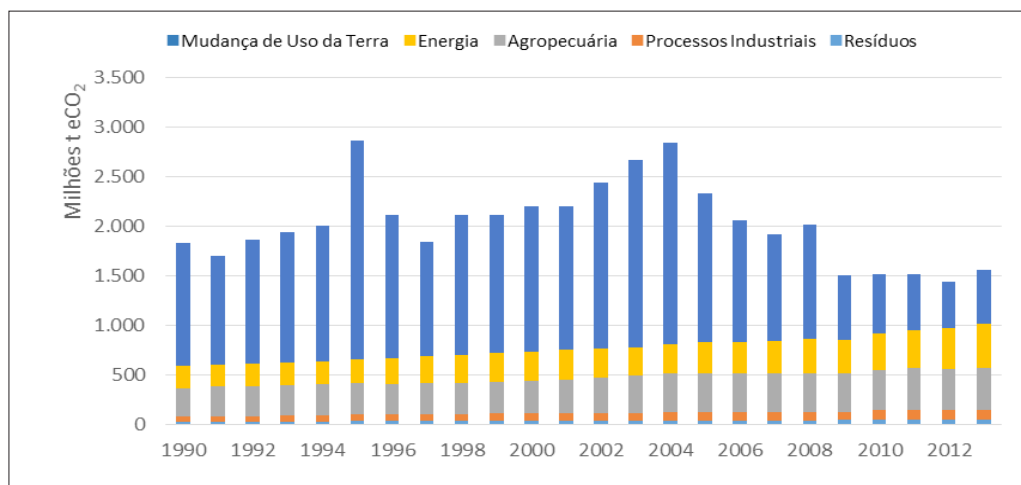
Tabela 3. Principais fontes emissoras – gases de efeito estufa

Gás	Participação (%)	eCO <sub>2</sub>	Principais fontes emissoras
CO <sub>2</sub>	66	1	Queima de combustíveis fósseis e mudanças de uso da terra (desmatamento e recuperação florestal).
CH <sub>4</sub>	22	5	Produção pecuária e tratamento de resíduos.
N <sub>2</sub> O	11	270	Adubação do solo.

Fonte: elaboração dos autores

A seguir podemos observar a evolução da emissão de GEE no Brasil entre 1990 e 2013 (Gráfico 1).

Gráfico 1. Emissões de gases de efeito estufa no Brasil



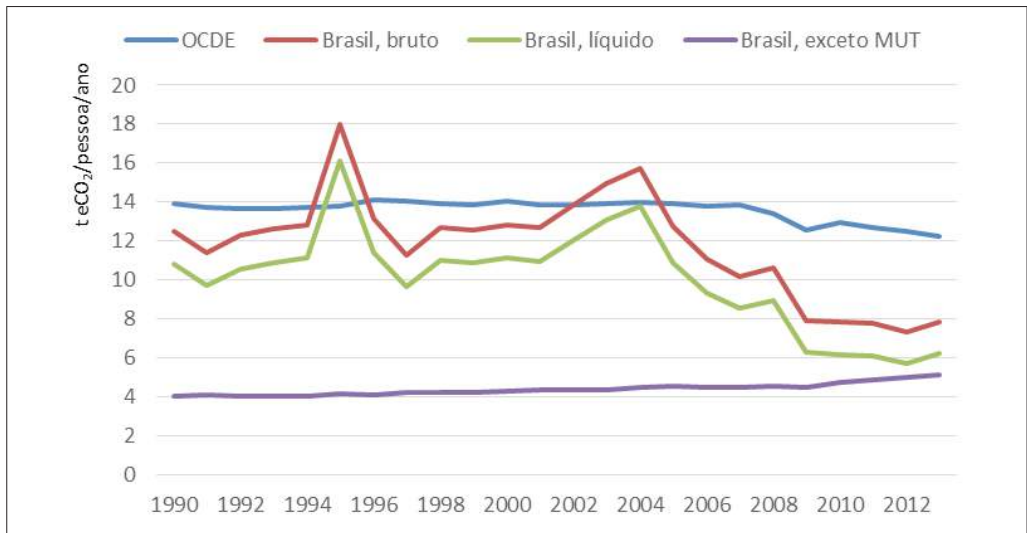
Fonte: Documento síntese: análise das emissões de GEE no Brasil (1970-2013) e suas implicações para políticas públicas, Gráfico 4, p. 12

Nota-se que o desmatamento ainda é o maior responsável pelas emissões de GEE, apresentando apreciável oscilação, enquanto as emissões de GEE dos outros grupos apresentam um comportamento mais uniforme, embora crescente. Isso se deve

à alternância entre períodos de maior e menor vigilância, monitoramento e repressão quanto à destruição de florestas.

A seguir, apresentamos um comparativo entre as emissões de GEE *per capita* do Brasil com as emissões *per capita* dos países da OCDE (Gráfico 2).

Gráfico 2. Emissões de gases de efeito estufa no Brasil e na OCDE

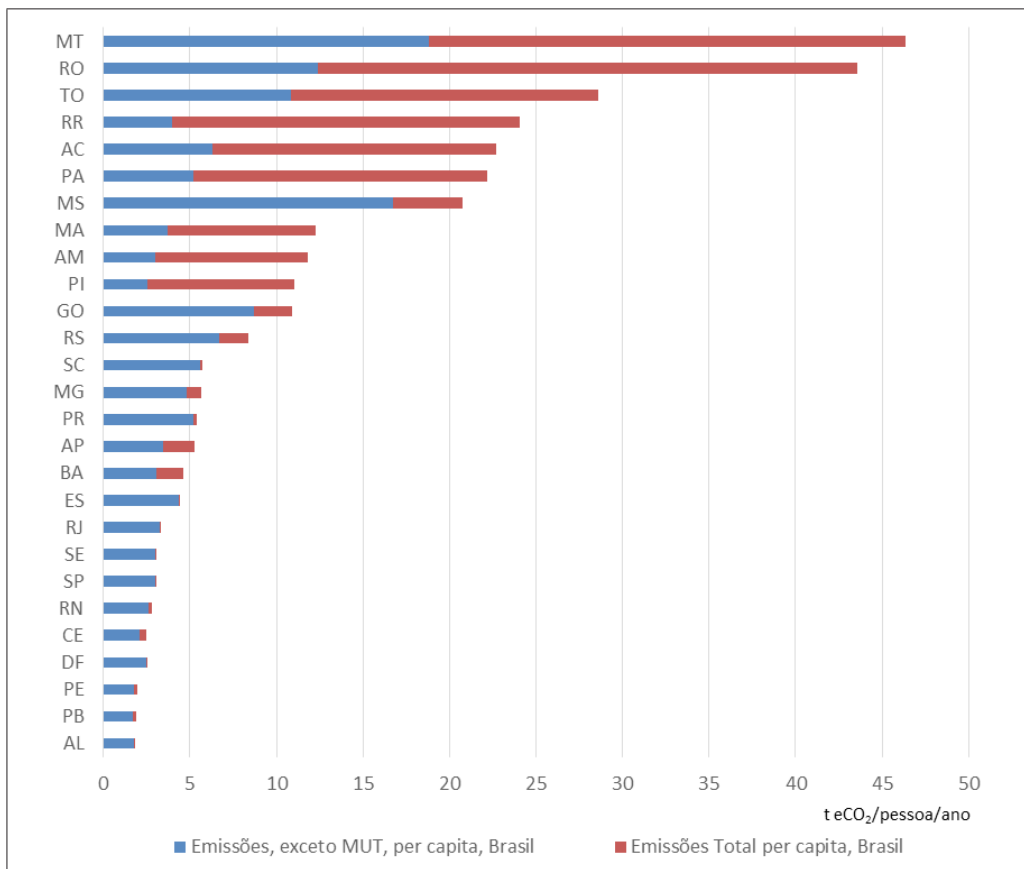


Fonte: Documento síntese: análise das emissões de GEE no Brasil (1970-2013) e suas implicações para políticas públicas, Gráfico 8, p. 16

A linha com o valor bruto das emissões de GEE do Brasil inclui todos os setores. O valor líquido compensa as emissões de mudança de uso da terra com as remoções de CO<sub>2</sub> geradas pela capa florestal e pelas ações de reflorestamento. A última série refere-se às emissões de GEE, excluídas as emissões decorrentes das mudanças de uso da terra. Observa-se que é possível uma drástica redução das emissões de GEE devido à mudança de uso da terra, ou seja, com políticas efetivas de repressão ao desmatamento. As emissões dos demais setores apresentam constante crescimento no Brasil, tendência contrária à observada nos países da OCDE, cujas emissões vêm caindo. A partir de 2009, observa-se uma aceleração mais brusca nas emissões de GEE no Brasil em razão principalmente do incremento de geração de energia termoelétrica. A redução das emissões nos setores que apresentam aceleração é mais difícil, pois as emissões estão diretamente ligadas ao incremento do nível de atividade econômica.

Por fim, apresentamos dados de emissões de GEE *per capita* pelos estados brasileiros. Quando incluídas as emissões de GEE por mudança de uso da terra, é flagrante a gravidade da situação nas novas fronteiras agrícolas, com valores em muito superiores às emissões dos países da OCDE:

Gráfico 3. Emissões de gases de efeito estufa no Brasil por estado



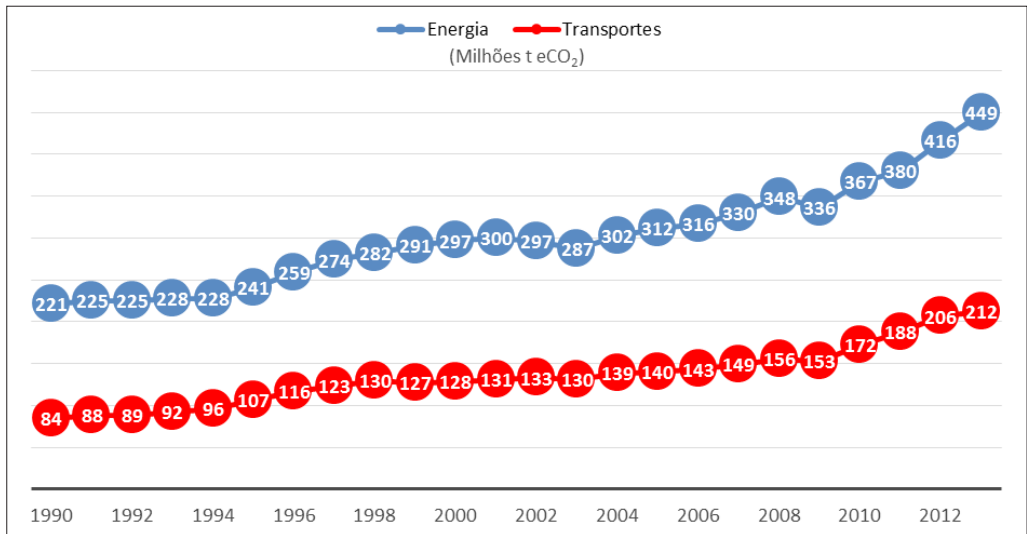
Fonte: elaboração dos autores

### 3.3 Tributação sobre veículos

Observa-se pelo Gráfico 1 que, excetuado o setor de mudança no uso da terra, os setores de agropecuária e energia têm ampla participação nas emissões de GEE no Brasil. A participação do setor de energia vem crescendo e nos últimos anos suplantou a participação do setor de agropecuária, líder anterior e tradicional.

Em termos absolutos, observa-se um crescimento de 103% nas emissões de GEE do setor de energia no Brasil entre 1990 e 2013. No subsetor transportes, verifica-se um crescimento ainda maior, de 152% (Gráfico 4).

Gráfico 4. Emissão de gases de efeito estufa no Brasil – energia e transporte

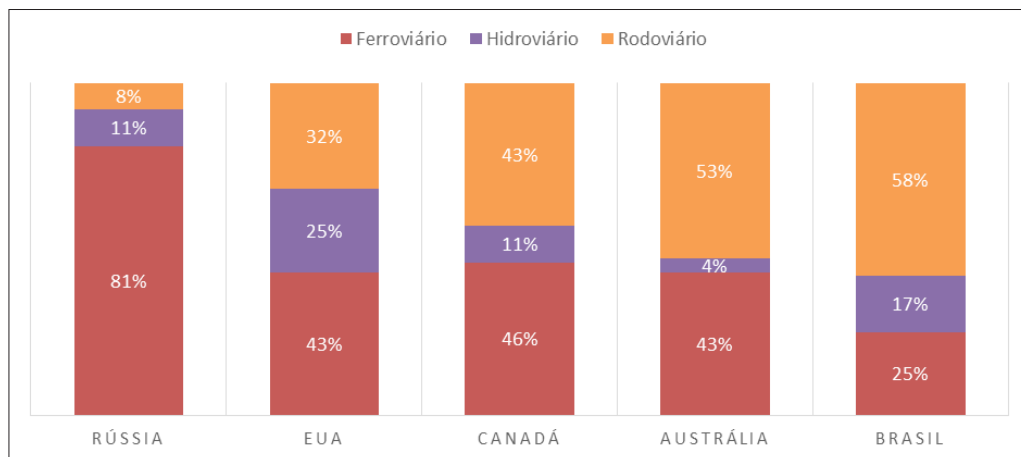


Fonte: *Documento síntese: análise das emissões de GEE no Brasil (1970-2013) e suas implicações para políticas públicas*, Anexo 4, p. 50

Há de se considerar que a eficiência energética dos propulsores veiculares no período observado aumentou significativamente, mas esse aumento foi insuficiente para manter ou reduzir o nível de emissão de GEE na queima de combustíveis utilizados nos transportes.

Destaca-se que no Brasil, ao contrário de outros países de dimensões continentais, predomina o modal rodoviário no transporte de cargas (Gráfico 5).

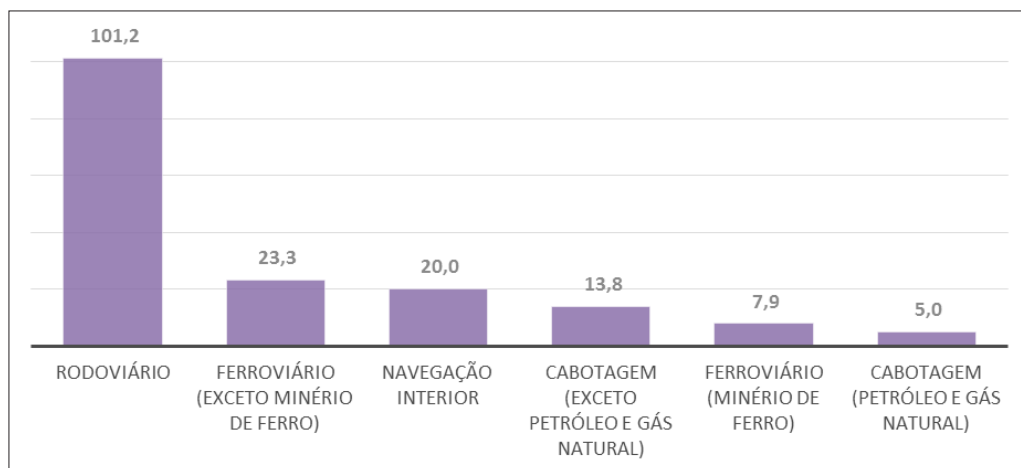
Gráfico 5. Modal de transportes – países selecionados



Fonte: *Evolução das emissões de gases de efeito estufa no Brasil (1970-2013): setor de energia e processos industriais*, Gráfico 11, p. 19

O modal rodoviário (Gráfico 6) é o que gera maior volume de GEE (e, consequentemente, é o menos eficiente energeticamente).

Gráfico 6. Modal de transportes – emissões de gases de efeito estufa (gCO<sub>2</sub>/t km\*)

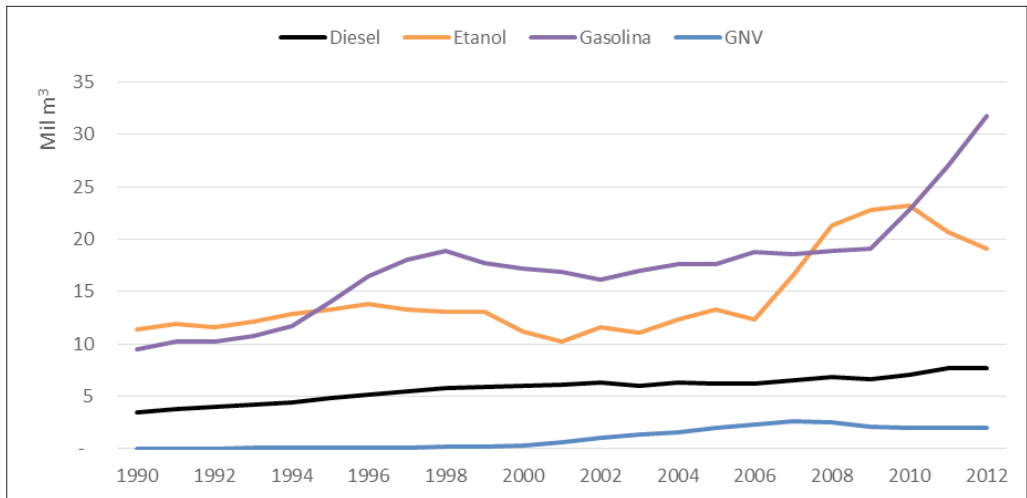


\*gCO<sub>2</sub>/t km = gramas de CO<sub>2</sub> por tonelada-quilômetro útil

Fonte: *Evolução das emissões de gases de efeito estufa no Brasil (1970-2013): setor de energia e processos industriais*, Gráfico 12, p. 20

No transporte de passageiros, observa-se uma predominância do transporte individual ante o transporte coletivo, evidenciada pelo maior consumo de gasolina e etanol, combustíveis utilizados quase exclusivamente em automóveis, utilitários e camionetes pequenas (Gráfico 7).

Gráfico 7. Consumo de combustíveis



Observação: o consumo de biodiesel ainda é residual, não tendo relevância nesta comparação.

Fonte: *Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários 2013 – ano-base 2012*, Tabelas 35, 36, 37 e 38, p. 92 a 95

Verifica-se, também, uma aceleração no consumo de gasolina a partir de 2009, explicada pela contenção artificial do preço desse combustível. O consumo de etanol apresenta oscilações, explicadas pela variação, no tempo, da quantidade de etanol anidro misturado compulsoriamente à gasolina e, também, pela contenção do preço da gasolina, tornando-a economicamente vantajosa quando comparada ao etanol. O incremento bem mais significativo do consumo de gasolina em relação ao diesel observado nesse período indica um aumento na preferência pelo transporte individual em relação ao transporte coletivo, implicando maiores emissões de GEE por passageiro-quilômetro, movimento contrário ao recomendável no que concerne à sustentabilidade ambiental.

Do quadro apresentado de forma sucinta, podemos tirar algumas conclusões. O país carece de uma política de transportes que leve em conta a questão ambiental. Embora haja iniciativas incentivando a maior eficiência dos veículos, reunidas no Programa de Controle de Poluição do Ar por Veículos Automotores (Proconve) e no Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva

de Veículos Automotores (Inovar-Auto), não se vislumbra uma política que promova a utilização de modais mais eficientes – transporte de cargas ferroviário e hidroviário e transporte coletivo de passageiros – nem a utilização de fontes de energia mais amigáveis ao meio ambiente – etanol, biodiesel e eletricidade.

Sob o aspecto tributário, a extrafiscalidade poderia ser utilizada para reforçar os programas existentes e ajudar na consecução de uma política voltada para a redução de emissão de GEE e maior eficiência energética no setor de transportes, tanto pela tributação de veículos baseada em emissão de GEE e/ou eficiência energética, bem como pela oneração tributária nos combustíveis mais prejudiciais do ponto de vista ambiental. Mas é fundamental ressaltar que a extrafiscalidade, isoladamente, não tem o poder de mudar o quadro de aumento de emissões de GEE hoje observado.

Saliente-se que os combustíveis renováveis – etanol e biodiesel – emitem de 73% a 90% menos GEE quando comparados aos combustíveis fósseis, dependendo da fonte consultada.<sup>5,6</sup> Os GEE gerados em sua produção e queima são em grande parte compensados pelo CO<sub>2</sub> removido nas culturas das matérias-primas. O estímulo à sua produção e consumo traz enorme vantagem dos pontos de vista social, pelo volume de empregos que gera, econômico, pela substituição de matéria-prima importada, e ambiental.

Em relação aos combustíveis, o tributo mais bem talhado para cumprir a função extrafiscal é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), prevista no artigo 149 da Constituição Federal. A Lei n. 10.336/2001, instituidora da Cide combustível destinava parte da arrecadação com o tributo ao “financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás”.<sup>7</sup>

Em relação aos veículos, devem ser estimulados os menos poluidores e os mais eficientes do ponto de vista energético. Diversos países vêm se utilizando de taxa baseada na emissão de carbono equivalente exigida quando da aquisição do veículo, independentemente do imposto sobre valor agregado (VAT), bem como de outras taxas anuais (Gráficos 8 e 9).

---

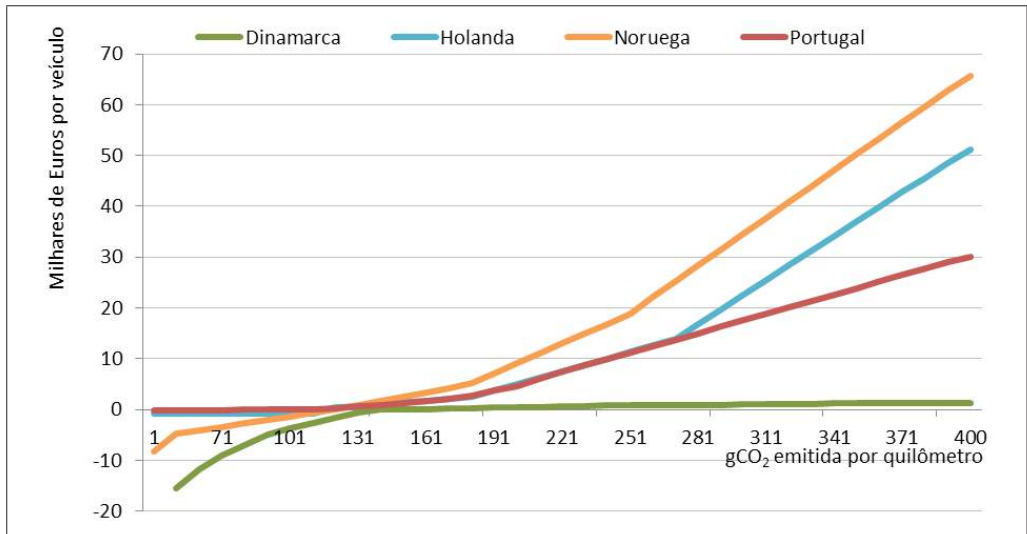
5 “Um estudo feito por pesquisadores da Embrapa Agrobiologia (Seropédica/RJ) concluiu que o etanol de cana é capaz de reduzir em 73% as emissões de dióxido de carbono”, <<http://bit.ly/1MHBf6Y>>, consulta em 04/11/2015.

6 “O etanol reduz em mais de 70% a emissão de gás carbônico (CO<sub>2</sub>) se comparado à gasolina, contando o ciclo total do produto (da fabricação ao escapamento do motor). O grande fator disso é que o etanol é produzido por uma planta, que na fotossíntese absorve o gás carbônico da queima do produto que ela própria foi matéria-prima. Se comparar todos os gases do efeito estufa, como o metano e o óxido nítrico, a redução atinge quase 90%”, <<http://bit.ly/1MHBuyX>>, acesso em: 04/11/2015.

7 Lei n. 10.336/2001, artigo 1º, § 1º, II.

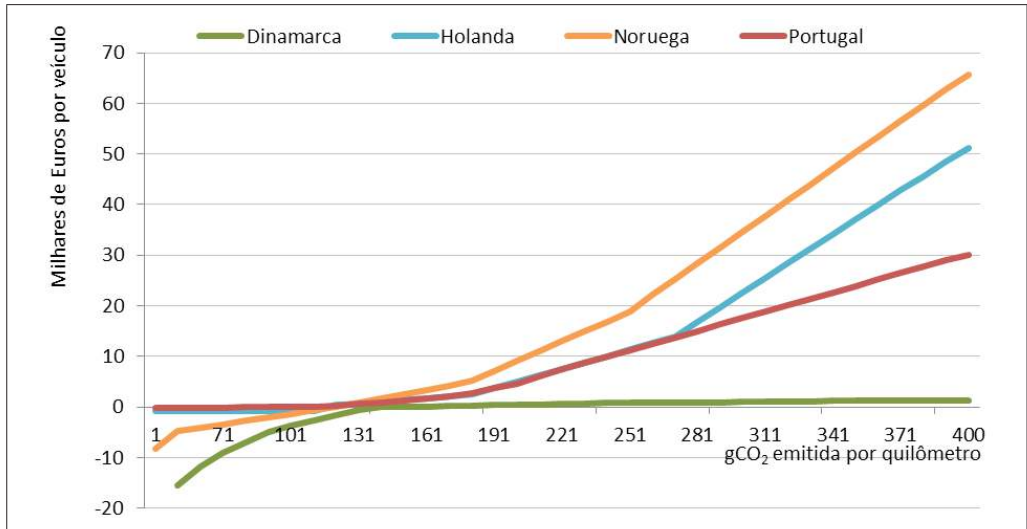


Gráfico 8. Taxas baseadas na emissão de carbono veículos – países selecionados I



Fonte: < <http://dx.doi.org/10.1787/888932317312> >

Gráfico 9. Taxas baseadas na emissão de carbono veículos – países selecionados II



Fonte: < <http://dx.doi.org/10.1787/888932317312> >

Observa-se que a taxa exigida pode atingir patamar bastante elevado, chegando, por exemplo, na Noruega, a valores superiores a € 60.000,00. Tal política tem atingido seus objetivos nesse país, hoje detentor da maior frota de veículos elétricos do mundo.

Registrem-se, também, os altos valores cobrados na Holanda e em Portugal, mesmo quando comparados a outros países da OCDE que praticam a mesma política de imposição de taxa no momento da aquisição de veículos. Nota-se, também, que vários países dão subsídios para a compra de veículos com baixas emissões, representados pelos valores negativos nos Gráficos 8 e 9.

No Brasil, não temos um tributo que guarde similaridade com essa taxa de incidência única em função da emissão de carbono equivalente. Este teria que ser criado por meio de emenda constitucional nos moldes dos artigos 145 e 146 da Constituição Federal. Uma alternativa, no nosso entender menos recomendável, pois distorce a finalidade dos tributos em questão, seria utilizar a seletividade do IPI e/ou do ICMS para se obter esse efeito extrafiscal. Entendemos não recomendável essa prática devido à relevância desses tributos no orçamento fiscal dos entes federativos.

Por sua vez, para a taxa anual poderiam ser ajustadas as alíquotas do IPVA em função da emissão de GEE. A legislação de alguns estados já prevê,<sup>8</sup> de maneira tímida, uma menor alíquota para veículos elétricos ou movidos a etanol ou GNV, mas o diferencial não é tal que, por si só, determine a escolha do consumidor por esses veículos.

Para uma maior efetividade do ponto de vista de sustentabilidade ambiental, seria mais conveniente que a progressão das alíquotas fosse baseada na emissão de gás carbônico por quilômetro rodado, independentemente do combustível ou do tipo de propulsor utilizado. Tratamento especial, no estabelecimento das faixas de gCO<sub>2</sub> emitido por quilômetro, deve ser dado aos combustíveis obtidos a partir de culturas renováveis (etanol, biodiesel), para os quais deve ser abatido o CO<sub>2</sub> absorvido no cultivo agrícola das suas matérias-primas.

---

8 SP: Lei n. 13.296/2008:

Artigo 9º A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

RJ: Lei n. 2.877/1997:

Artigo 10. A alíquota do imposto é de:

[...]

VI - 2% (dois por cento) para automóveis movidos a álcool;

VI-A - 1,5% (um e meio por cento) para veículos que utilizem gás natural ou veículos híbridos que possuem mais de um motor de propulsão, usando cada um seu tipo de energia para funcionamento sendo que a fonte energética de um dos motores seja a energia elétrica;

VII - 1% (um por cento) para veículos que utilizem gás natural ou energia elétrica.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

DANIEL, Celso. Poder local no Brasil urbano. **Revista Espaço e Debates**, São Paulo, v. 8, n. 24, p. 26-39, 1990.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário.** 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

LOUREIRO, Carlos Frederico Bernardo. Teoria social e questão ambiental: Pressupostos para uma práxis crítica em educação ambiental. In: LOUREIRO, C. F. B.; LAYRARGUES, P. P.; CASTRO, R. S. (Org.). **Sociedade e meio ambiente:** a educação ambiental em debate. São Paulo: Cortez, 2000.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Inventário nacional de emissões atmosféricas por veículos automotores rodoviários 2013 – ano-base 2012.** Ministério do Meio Ambiente, 2014. Disponível em: <<http://bit.ly/1MHzuqa>> .

NEVES, Fábio. **Tributação ambiental:** a proteção do meio ambiente natural. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

OBSERVATÓRIO DO CLIMA. **Documento síntese:** análise das emissões de GEE no Brasil (1970-2013) e suas implicações para políticas públicas/governos locais pela sustentabilidade (ICLEI – International Council for Local Environmental Initiatives) ...[et al.]. São Paulo: Observatório do Clima, 2015. Disponível em: <[https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/seeg.tracersoft.com.br/wp-content/uploads/2015/08/sintese\\_2015.pdf](https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/seeg.tracersoft.com.br/wp-content/uploads/2015/08/sintese_2015.pdf)> .

\_\_\_\_\_. **Documento de análise:** evolução das emissões de gases de efeito estufa no Brasil (1970-2013): setor de energia e processos industriais/Instituto de Energia e Meio Ambiente (Iema). São Paulo: Observatório do Clima, 2015. Disponível em: <[https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/seeg.tracersoft.com.br/wp-content/uploads/2015/08/energia\\_industria\\_2015.pdf](https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/seeg.tracersoft.com.br/wp-content/uploads/2015/08/energia_industria_2015.pdf)> .

OECD. **Taxation, Innovation and the Environment.** OECD Publishing, 2010. Disponível em: <<http://bit.ly/1MHuEtd>> .

\_\_\_\_\_. **Environment at a Glance 2013:** OECD Indicators. OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264185715-en>> .



## TRIBUTAÇÃO E RECEITAS DO SETOR DE ÓLEO E GÁS

**Fernanda Ferraz de Campos Macários**

Sefaz/MS

**Linor Nespolo**

Sefa/PR

**Manoel Lopes Batista**

Sefaz/PI

**Wagner Cunha e 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](mailto:nlpaes@yahoo.com.br)



## RESUMO

---

As receitas estaduais provenientes do petróleo e do gás natural estão e continuarão sendo afetadas pelo processo de descarbonização mundial em resposta ao aquecimento global e pela crise enfrentada pela Petrobras em decorrência da política governamental para a indústria de petróleo e gás, da ingerência política na empresa, da mudança no marco regulatório do setor, da gestão da empresa, dos problemas de corrupção que estão sendo investigados pela Operação Lava Jato, da queda no preço do petróleo, decorrente de mudanças na estrutura produtiva mundial do setor, e da desvalorização da moeda nacional perante o dólar. A Petrobras está endividada e foi obrigada a vender ativos e a paralisar obras. A crise da estatal tem impacto em diferentes setores da economia nacional, particularmente na indústria naval, na construção civil e no setor financeiro. Também interfere na atividade econômica das diferentes unidades da Federação. A projeção das receitas provenientes do petróleo e do gás natural é apresentada para três cenários de preços do petróleo.

**Palavras-chave:** Receitas estaduais. Petrobras. Petróleo.

## ABSTRACT

---

State revenues from oil and natural gas are and will continue to be affected by global decarbonisation process in response to global warming. Also contributing to the reduction of revenues are the problems with Petrobras. The crisis of Petrobras has several reasons: (i) the government's policy for the oil and gas industry; (ii) the political interference in the company; (iii) the change in the regulatory framework of the sector; (iv) the company's management; (v) the problems of corruption that are being investigated by Operation *Lava Jato*; (vi) the fall in oil prices and (vii) the devaluation of the national currency against the dollar. Debt forced Petrobras to sell assets and paralyze works. Petrobras crisis has an impact on different sectors of the national economy, particularly in the marine industry, construction and the financial sector. Also interfere with the economic activity of the different units of the federation. The projection of revenues from oil and natural gas is displayed for three oil price scenarios.

**Keywords:** State Revenue. Petrobras. Oil.



## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 213
- 2 PETRÓLEO, GÁS NATURAL E MEIO AMBIENTE, 214
  - 2.1 O relatório do IPCC, 218
  - 2.2 COP 21, 219
- 3 PREÇO DO PETRÓLEO, 223
  - 3.1 Reflexos da queda no preço do petróleo na economia canadense, 229
  - 3.2 Reflexos da queda no preço do petróleo na economia brasileira, 231
- 4 O PROGRAMA DE MOBILIZAÇÃO DA INDÚSTRIA NACIONAL DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL (PROMINP) E OS DISCURSOS PRESIDENCIAIS, 234
  - 4.1 O início do Prominp, 235
  - 4.2 Ingerência política na Petrobras, 236
  - 4.3 Os encontros nacionais do Prominp, 240
- 5 ALGUNS ASPECTOS DA SITUAÇÃO ATUAL DA PETROBRAS, 244
- 6 EFEITOS DA CRISE DA PETROBRAS NA ECONOMIA NACIONAL, 247
  - 6.1 Cancelamento da construção das Refinarias Premium I e II, 249
    - 6.1.1 Refinaria Premium I – Bacabeiras, no Estado do Maranhão, 250
    - 6.1.2 Refinaria Premium II – Caucaia, no Estado do Ceará, 252
  - 6.2 Efeitos da crise da Petrobras entre os fornecedores, 254
  - 6.3 A crise da Petrobras atinge os bancos, 255
  - 6.4 A crise na Petrobras e a indústria naval do país, 256
  - 6.5 Efeitos da crise nas grandes construtoras, 258
- 7 A PETROBRAS EM NÚMEROS, 260
  - 7.1 Estratégia de investimentos e deterioração dos lucros da Petrobras de 2008 a 2014, 261
  - 7.2 O endividamento e o impacto na deterioração dos lucros da empresa, 266

7.3 A crise financeira e o Plano de Negócios e Gestão de 2015-2019, 268

7.4 A contribuição econômica da Petrobras de 2008 a 2014, 272

7.5 Estimativa das participações governamentais de 2016 a 2020 – *royalties* e participação especial, 275

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 279

REFERÊNCIAS, 280

## LISTA DE GRÁFICOS

---

- Gráfico 1. Emissões globais de dióxido de carbono a partir da queima de combustíveis fósseis, 1751-2013, 214
- Gráfico 2. Emissões globais de dióxido de carbono a partir da queima de combustíveis fósseis por tipo de combustível – 1900-2013, 215
- Gráfico 3. Temperatura média global e concentração de dióxido de carbono na atmosfera – 1880-2014, 215
- Gráfico 4. Emissões anuais antropogênicas de CO<sub>2</sub>, 219
- Gráfico 5. Principais emissores de CO<sub>2</sub> – kton(Gg) CO<sub>2</sub> por ano, 220
- Gráfico 6. Emissões dos EUA sob as metas de 2020 e 2015, 221
- Gráfico 7. Emissões de gás de efeito estufa nos EUA *per capita* e por dólar do PIB, 221
- Gráfico 8. Preço do petróleo: desenvolvimentos recentes, 223
- Gráfico 9. Oferta de petróleo nos EUA, 224
- Gráfico 10. Mudanças na produção global de petróleo, 224
- Gráfico 11. Demanda global de petróleo, 224
- Gráfico 12. Preço do petróleo e do dólar, 225
- Gráfico 13. *Ranking* dos países não integrantes da Opep com os maiores aumentos de produção de petróleo – 2014, 226
- Gráfico 14. Crescimento da demanda de petróleo por grupos e países selecionados – 2003-2013, 226

- Gráfico 15. Aproximadamente um terço da produção atual de petróleo pode ser economicamente inviável se os preços permanecerem em torno de US\$ 60 por barril, 227
- Gráfico 16. Estoque comercial da OCDE, mb, 229
- Gráfico 17. Projeção de queda acentuada nos investimentos no setor de petróleo e gás no Canadá, 230
- Gráfico 18. Taxas de crescimento do PIB do agronegócio acumuladas em 2015 (%), 233
- Gráfico 19. Variação anual do volume, dos preços e do faturamento das lavouras, 233
- Gráfico 20. Faturamento bruto real. Desempenho setorial (% – jan.-out. 2009), 243
- Gráfico 21. Taxa de crescimento dos investimentos da Petrobras – 2003-2004 (%), 245
- Gráfico 22. Preço da ação da Petrobras PN, 246
- Gráfico 23. Participação dos investimentos da Petrobras no PIB e na FBCF, 248
- Gráfico 24. Investimentos: conciliação entre as carteiras – PNG 2014-2018 x PNG 2015-2019, 270
- Gráfico 25. Produção de óleo e LGN do Brasil – 2014-2020 (milhões de barris por dia), 271
- Gráfico 26. Produção de óleo, LGN e gás natural no Brasil e no exterior – 2014-2020 (milhões de barris p/dia), 271
- Gráfico 27. Projeção para desalavancagem com ganhos de produtividade e desinvestimentos/reestruturações de 2015 a 2020, 272
- Gráfico 28. Participações governamentais (R\$ milhões), 274

## LISTA DE QUADROS

---

- Quadro 1. Diagnóstico de competitividade da indústria, 242
- Quadro 2. Dados do Investimento na Premium I em Bacabeira-MA, 250

## LISTA DE TABELAS

---

- Tabela 1. Previsão do preço do petróleo – 2011-2020, 232
- Tabela 2. Exportação brasileira de petróleo e combustíveis (janeiro a agosto), 235
- Tabela 3. Preço médio da exportação brasileira de produtos agrícolas, 236
- Tabela 4. Infraestrutura necessária para cada cenário de crescimento – 2013-2025, 245
- Tabela 5. Investimento para cada cenário de crescimento – 2013-2025 (US\$ bilhões), 245
- Tabela 6. Impacto da construção da Premium I na região, 255
- Tabela 7. Indicadores econômicos consolidados – 2008-2014 (R\$ milhões), 266
- Tabela 8. Investimento da Petrobras – 2008-2014 (R\$ milhões), 267
- Tabela 9. Demonstrativos de ativos e passivos sujeitos à variação cambial – 2013-2014, 268
- Tabela 10. Lucro líquido consolidado por segmento – 2008-2014 (R\$ milhões), 269
- Tabela 11. Retorno operacional sobre investimento dos segmentos E&P e abastecimento – 2008-2014 (%), 269
- Tabela 12. Indicadores de endividamento de 2008 a 2014 (R\$ milhões), 270
- Tabela 13. Endividamento de 2008 a 2014 (US\$ milhões), 270
- Tabela 14. Composição do endividamento de 2008 a 2014 (R\$ milhões), 271
- Tabela 15. Resultado financeiro de 2008 a 2014, 271
- Tabela 16. Informações sumarizadas dos empréstimos – 2013 e 2014 (R\$ milhões), 272
- Tabela 17. Taxa de câmbio nominal 2015-2020 (R\$/US\$), 273
- Tabela 18. Investimentos previstos no período de 2015-2018 (US\$ bilhões), 273
- Tabela 19. A contribuição econômica da Petrobras – 2008-2014 (R\$ milhões), 277
- Tabela 20. Participações governamentais (R\$ milhões), 277
- Tabela 21. Consolidação das participações governamentais e de terceiros em 2013 (R\$ milhões), 278
- Tabela 22. Participação Governamental – Cenário I: boe a \$45, 280
- Tabela 23. Participação Governamental – Cenário II: boe de \$ 70 a 82,75, 281
- Tabela 24. Participação Governamental – Cenário III: boe a \$ 70, 282

## 1 INTRODUÇÃO

---

Este trabalho tem por objetivo apontar alguns dos problemas enfrentados pelo setor de petróleo e gás, bem como pela Petrobras, e mostrar de que forma eles afetam negativamente as expectativas de receitas dos estados brasileiros provenientes desse setor.

No tópico 1 discorre-se sobre a necessidade de controlar as emissões dos gases de efeito estufa para manter o aumento da temperatura média da Terra em torno de 2 °C. São apresentados os esforços que diferentes países e empresas estão fazendo para que o mundo esteja descarbonizado em 2100 e os compromissos de redução de consumo de combustíveis fósseis, o que afetará a produção e os preços do petróleo e do gás.

O tópico 2 trata do preço do petróleo. São explicadas as razões da queda acentuada que sofreu a partir do segundo semestre de 2014 e mostra por que não se deve esperar que retorne aos padrões anteriores no médio prazo. Mantido o patamar atual de preços, alguns países terão parte da sua produção de petróleo e gás inviabilizada, é o caso do Brasil.

No tópico 3 recordam-se alguns trechos de discursos presidenciais e traça-se um breve histórico do Programa de Mobilização da Indústria Nacional de Petróleo e Gás Natural (Prominp). Mostra-se ainda a interferência do governo federal nas decisões de investimento da Petrobras que levaram a empresa a uma crise sem precedentes e a acumular prejuízos, comprometendo seus resultados futuros.

No tópico 4 aborda-se brevemente da situação atual da Petrobras, dos seus resultados negativos, da alavancagem excessiva, da desvalorização de suas ações, da venda de ativos, entre outros assuntos.

No tópico 5 discorre-se sobre os efeitos da crise da Petrobras na economia brasileira, seu impacto no PIB do país e em vários setores a ela vinculados.

No tópico 6 são apresentados os resultados financeiros da empresa, mostrando seu comportamento ao longo do tempo e sua clara deterioração.

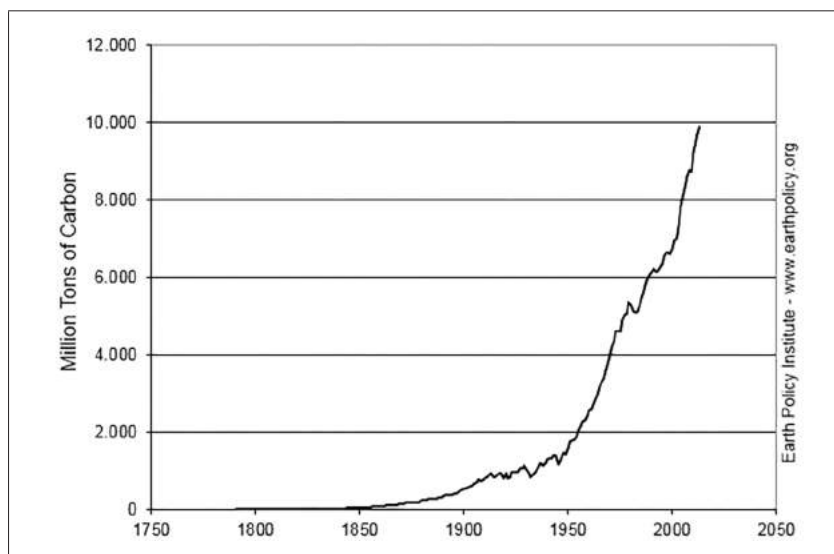
No tópico 7 são demonstrados os valores estimados para as participações governamentais no período de 2016 a 2020, conforme preços divulgados pela Agência Internacional de Energia e pela Petrobras no seu Plano de Negócios e Gestão 2015-2019.

## 2 PETRÓLEO, GÁS NATURAL E MEIO AMBIENTE

Os estados brasileiros não devem entusiasmar-se de forma excessiva com as receitas provenientes da exploração e da comercialização do petróleo e do gás natural no Brasil. Aqueles que dependem intensamente delas precisam tomar medidas preventivas para não enfrentar problemas no futuro, pois a demanda por combustível fóssil irá cada vez mais se reduzir, podendo mesmo chegar a zero no final do século.

Na última reunião do G7, a chanceler alemã, Angela Merkel, alertou os dirigentes do grupo: “Nós estamos nos aproximando rapidamente dos limites suportáveis pelo nosso planeta; em alguns casos, de fato, os limites já foram ultrapassados” (GERMAN COUNCIL, 2015). Merkel fazia referência ao problema do aquecimento global provocado pela emissão de gases de efeito estufa na atmosfera, entre eles o dióxido de carbono, que representou 78% das emissões desses gases entre 1970 e 2010 e vem crescendo de forma exponencial ao longo dos anos.

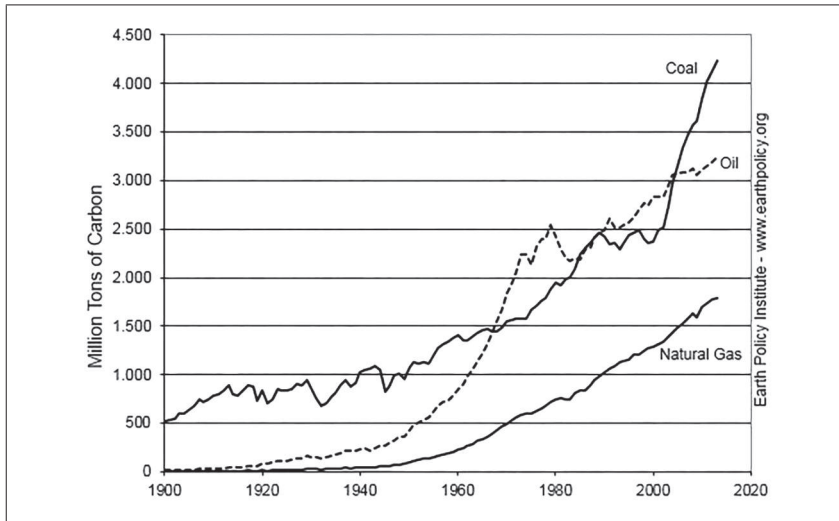
Gráfico 1. Emissões globais de dióxido de carbono a partir da queima de combustíveis fósseis, 1751-2013



Fonte: EARTH POLICY INSTITUTE

A contribuição da queima do petróleo e do gás natural na emissão de CO<sub>2</sub> no total dos combustíveis fósseis sempre foi bastante significativa.

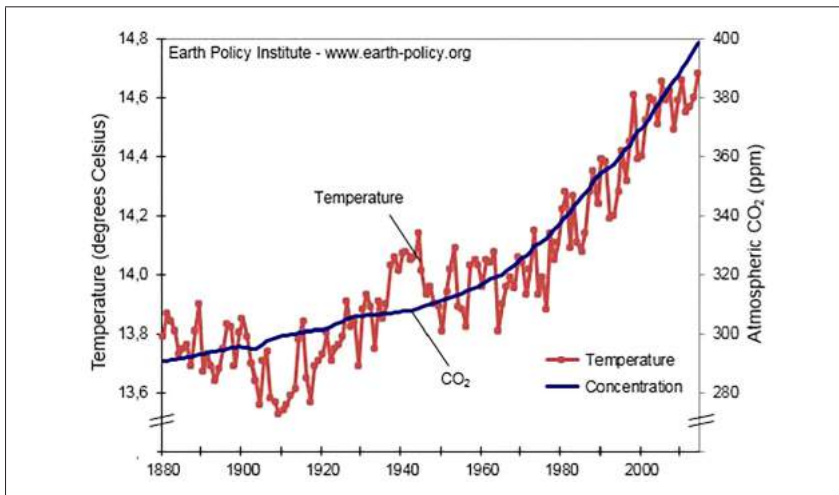
Gráfico 2. Emissões globais de dióxido de carbono a partir da queima de combustíveis fósseis por tipo de combustível – 1900-2013



Fonte: EARTH POLICY INSTITUTE

O aumento das emissões está sendo acompanhado por uma elevação da temperatura média do planeta.

Gráfico 3. Temperatura média global e concentração de dióxido de carbono na atmosfera – 1880-2014



Fonte: EARTH POLICY INSTITUTE

Na reunião do G7, os líderes acordaram que os países do grupo iriam comprometer-se com uma reestruturação energética que permitisse uma redução da emissão de dióxido de carbono em um percentual que variasse de 40% a 70% até 2050, tendo por base o ano de 2010. O objetivo é conter o aumento das temperaturas médias globais em 2 °C, tendo por comparação os níveis apresentados antes do processo de industrialização. Esse limite é estabelecido pelos cientistas como aceitável, sem graves consequências ambientais.

O percentual de redução estabelecido teve por base os últimos resultados apresentados no relatório do Painel Intergovernamental de Mudanças Climáticas (INTERGOVERNAMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE (IPCC), 2014).

Os líderes do G7 também se comprometeram a alcançar, no longo prazo, uma economia de baixo carbono, inclusive desenvolvendo e empregando tecnologias inovadoras e estratégias nacionais de baixo carbono. Eles atuaram para que todos os países caminhassem no mesmo sentido, estabelecendo metas de redução de emissão de dióxido de carbono na Conferência de Mudanças Climáticas, em Paris, em dezembro de 2015.

José Goldemberg, ex-secretário de Meio Ambiente da Presidência da República do Brasil, entende que a resolução do G7 corresponde a “[...] um funeral programado do uso dos combustíveis fósseis até o fim deste século”. O cientista aponta para outros sinais do processo de descarbonização do mundo. Seis empresas produtoras de gás e petróleo da Europa propuseram a taxaço sobre a emissão de carbono. Outras empresas do setor já incluem essa taxaço quando vão tomar decisões de investimentos futuros porque consideram óbvio que isso irá ocorrer. O fato é que o custo das energias renováveis está caindo acentuadamente e estão sendo cada vez mais utilizadas por diferentes países. Grandes empresas estão reduzindo suas emissões e, com isso, valorizando suas ações na bolsa de valores. O fundo soberano da Noruega (US\$ 1 trilhão) não está mais investindo em combustíveis fósseis (GOLDEMBERG, 15/06/2015).

A Toyota planeja eliminar motor a diesel e a gasolina até 2050. É a montadora com maior volume de vendas do mundo nos últimos três anos, e os carros movidos a gasolina e a diesel representam 85% das suas vendas atualmente. A empresa aumentará a produção dos híbridos movidos a gás e a eletricidade, dos híbridos *plug-in*, dos movidos a célula de combustível e dos elétricos. O diretor-gerente sênior da Toyota, Kyotaka Ise, afirmou: “Não será fácil para os carros a gasolina e a diesel sobreviverem” (KUBOTA, 15/10/2015).

Na Índia, o governo de Norendra Modi está acelerando o processo de transição para a energia solar. Em junho de 2015 anunciou um plano para atrair investidores



estrangeiros, oferecendo contratos em dólar que os protegem da desvalorização da moeda indiana durante os próximos 25 anos. Serão destinados US\$ 100 bilhões para aumentar a capacidade de 4 GW para 100 GW até 2022. Em 2015 a Índia pretende chegar à posição de 5º maior mercado em energia solar. Em maio 2.500 pessoas morreram durante a onda de calor, e em junho, a temperatura chegou a 45 °C no sul da Índia (MALLET, 17/06/2015).

Lester R. Brown (2015) escreveu sobre a transição de uma economia baseada nos combustíveis fósseis para uma assentada na energia solar e eólica. Segundo ele, em 2013 a Dinamarca gerou 34% de sua eletricidade por meio da energia solar, e em 2014 62% dela provinha da energia eólica. Em 2013 Portugal e Espanha garantiram 20% de sua eletricidade da energia eólica, e a Irlanda, 17%. No sul da Austrália, no dia 30 de setembro de 2014, a geração solar e eólica ultrapassou a demanda de eletricidade dos estados.

Na China, a geração eólica (91.000 megawatts) já ultrapassou a nuclear (16.000 megawatts) em 2013. A água das residências de 170 milhões de chineses é aquecida por meio da energia solar. O uso do carvão como fonte de energia começou a declinar em 2014 no país em razão da escassez de água, pois a extração do carvão faz uso intensivo de água, e também devido à agitação popular em torno da questão. A meta dos chineses é alcançar uma capacidade de 200.000 megawatts de energia eólica até 2020.

Nos EUA, os estados de Iowa e Dakota do Sul geram 26% da eletricidade da energia eólica, no Texas esse valor é de 10%. O consumo de petróleo nos EUA caiu 9% de 2005 a 2013 em razão de carros mais eficientes, ou seja, que utilizam menos combustível por km rodado, e também porque os americanos estão dirigindo menos. O presidente Obama assumiu o compromisso de reduzir as emissões de dióxido de carbono em 26% até 2025, tendo por base o ano de 2005.

No mundo, o uso da energia solar cresce 50% ao ano. As reservas remanescentes de petróleo são mais difíceis de explorar, implicando custo crescente. De acordo com Brown, Chevron, Exxon Mobil e Shell investiram meio trilhão na expansão da produção de petróleo e gás no período de 2009 a 2013, e nesse último ano a produção dessas empresas declinou. Enquanto o Índice *Standart & Poor* (S&P) 500 valorizou 54% desde o início de 2012 até o terceiro trimestre de 2014, as ações da Chevron subiram 12%, as da Exxon Mobil, 11%, e as da Shell, 4%. No final de 2013 e início de 2014 essas empresas anunciaram cortes nos gastos de capital. No quarto trimestre de 2013 o lucro da Shell caiu 71%. A empresa reduziu em 20% seu gasto de capital para 2014 em relação ao de 2013.

## 2.1 O relatório do IPCC

O Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC, 2014) confirmou, com 95% de certeza, que a influência humana é a principal causa do aquecimento global, com impactos em todos os continentes e oceanos, afetando de forma mais profunda os países menos desenvolvidos. Informou que as ações para reverter esse quadro precisam ser tomadas urgentemente, e que retardar as medidas necessárias representará um custo cada vez maior em termos tecnológico, econômico, social e institucional.

O relatório apresenta as mudanças climáticas que já ocorreram e os impactos que provocaram, as que vão ocorrer e seus efeitos previsíveis, bem como lista medidas para que se façam as adaptações e as mitigações necessárias e se alcance um desenvolvimento sustentável.

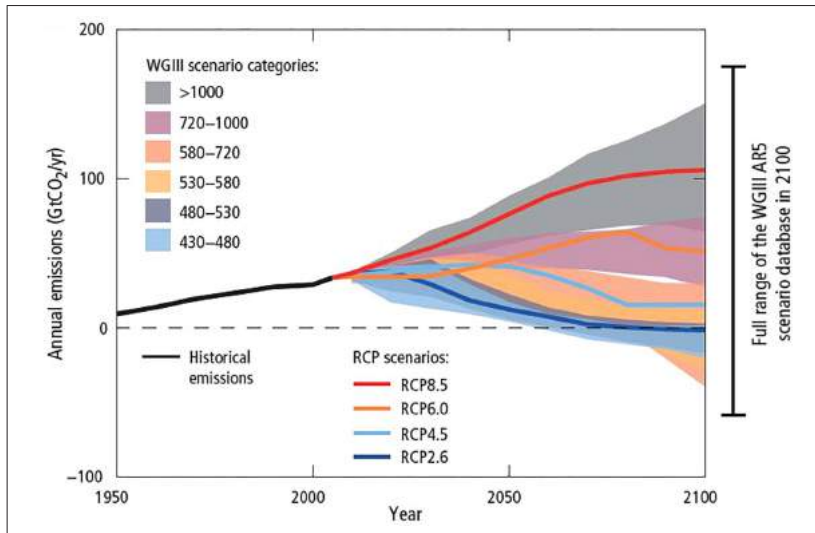
A temperatura média da Terra aumentou 0,85 °C (de 0,65 °C a 1,06 °C) entre 1880 e 2012. A captação de CO<sub>2</sub> resultou em um aumento de 26% na acidificação da superfície oceânica. No período de 1979 a 2012, o derretimento do gelo no Ártico se deu a uma taxa de 3,5% a 4,1% por década. Entre 1901 e 2010, a média global do nível do mar aumentou 0,19 m (0,17 a 0,21).

Em muitas regiões, as mudanças nas precipitações ou no degelo da neve e do gelo afetaram os recursos hídricos tanto quantitativa quanto qualitativamente. Muitas espécies fluviais e marítimas mudaram seus limites geográficos e padrões de migração, sua abundância e interação. As mudanças climáticas também estão tendo impacto negativo na produção agrícola.

Eventos extremos, provocados pela mudança climática, tais como ondas de calor, secas, inundações, ciclones e incêndios, têm sido verificados. Os cientistas do IPCC advertem que se as emissões de gases de efeito estufa continuarem haverá mais aquecimento e mudanças em todos os componentes do sistema climático, com impactos irreversíveis para as pessoas e os ecossistemas.

As emissões de gases de efeito estufa, provocadas pelo ser humano, estão relacionadas com o tamanho da população, a atividade econômica, o estilo de vida, o uso de energia, o padrão de uso da terra, a tecnologia e a política climática. Baseados nessas variáveis, os cientistas do IPCC projetaram quatro diferentes cenários no século XXI: mitigação rigorosa, dois cenários intermediários e um com emissão muito alta.

Gráfico 4. Emissões anuais antropogênicas de CO<sub>2</sub>



Fonte: IPCC

Caso não sejam feitos esforços adicionais para reduzir as emissões, o resultado ficará entre os cenários RCP 6.0 e RCP 8.5. Para manter o planeta com aquecimento menor do que 2 °C em relação ao período pré-industrial, teríamos de seguir o cenário RCP 2.6, ou seja, o de uma mitigação rigorosa, mencionado como meta na reunião do G7.

Em qualquer um dos cenários haverá elevação da temperatura média global. É muito provável que as ondas de calor ocorram com mais frequência e sejam mais longas, que as precipitações fiquem mais intensas e frequentes em muitas regiões, que os oceanos continuem a se aquecer e acidificar e que o nível do mar se eleve.

Em 2014, a OMS estimou que entre 2030 e 2050 ocorram anualmente 250 mil potenciais mortes adicionais em razão dos impactos da mudança climática (WATTS, 2015).

## 2.2 COP 21

Com o objetivo de manter o aquecimento global abaixo dos 2 °C, um novo acordo internacional foi selado em Paris, no final de 2015, na 21ª Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (COP 21/CMP 11). O acordo entrará em vigor em 2020.

Antes da Conferência, cada país apresentou sua proposta de esforço nacional para atingir a meta global. A China, maior emissor mundial de CO<sub>2</sub>, em sua proposta afirma:

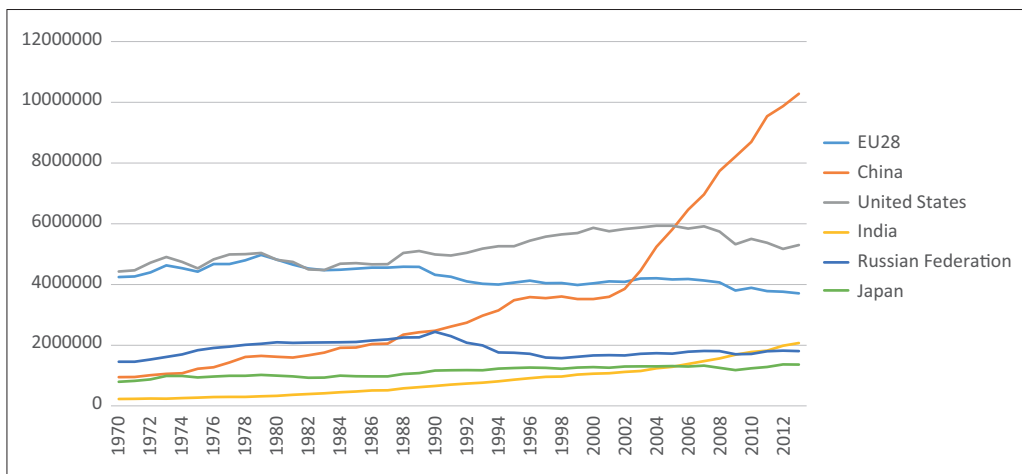
A mudança climática tem impactos significativos nos ecossistemas naturais globais, causando aumento da temperatura e elevação do nível do mar, bem como eventos climáticos extremos mais frequentes, tudo isso coloca um enorme desafio para a sobrevivência e o desenvolvimento da raça humana (DEPARTMENT OF CLIMATE CHANGE, NATIONAL DEVELOPMENT & REFORM COMMISSION OF CHINA, 2015).

Em 2009, a China comprometeu-se a reduzir entre 40% e 45% suas emissões de dióxido de carbono por unidade do PIB até 2020, tendo por referência o nível de emissão de 2005. Em 2014 os resultados já apareciam. As emissões de dióxido de carbono por unidade do PIB caíram 33,8% em comparação a 2005. O consumo primário de energia passou a contar com 11,2% de fontes não provenientes de combustíveis fósseis.

As metas da China para 2030 são: chegar ao pico das emissões de dióxido de carbono em 2030 e fazer esforços para que isso ocorra antes mesmo de 2030, reduzir as emissões de dióxido de carbono entre 60% e 65% tendo por base o ano de 2005.

Os chineses também se comprometeram com a constituição de um Fundo para a Cooperação Sul-Sul em Mudança Climática e ofereceram apoio financeiro, tecnológico e capacitação para os países em desenvolvimento.

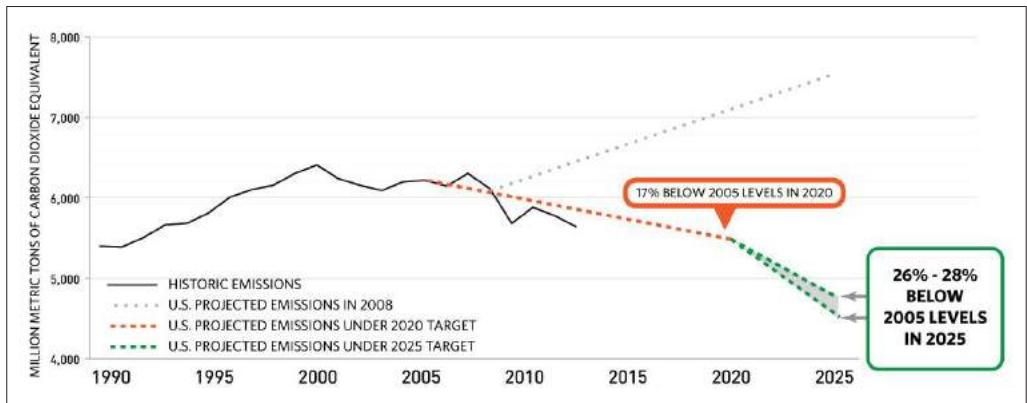
Gráfico 5. Principais emissores de CO<sub>2</sub> – kton(Gg) CO<sub>2</sub> por ano



Fonte: AGÊNCIA HOLANDESA DE AVALIAÇÃO AMBIENTAL

Os EUA, segundo maior poluidor, têm como meta reduzir a emissão de gases de efeito estufa em 17% até 2020 e entre 26% e 28% até 2025, tendo por base os níveis de 2005. Até agora está conseguindo cumprir o estabelecido (USA, 2015).

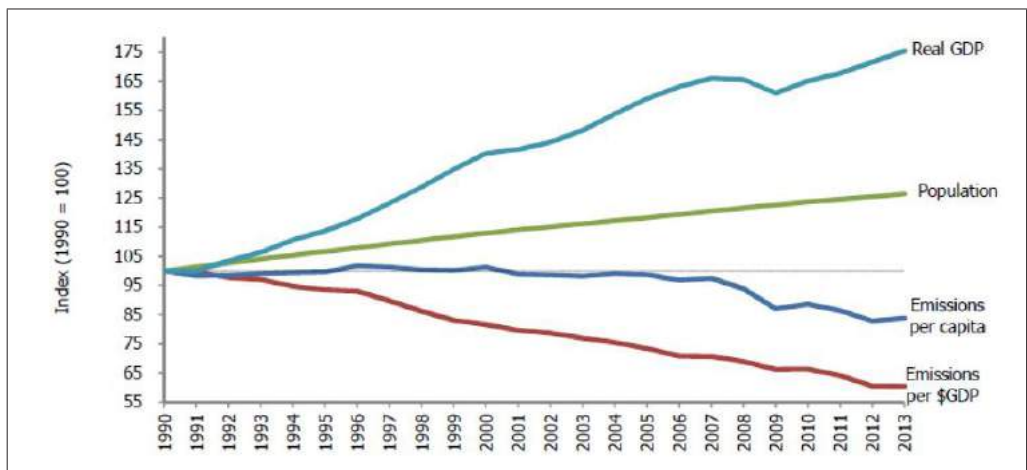
Gráfico 6. Emissões dos EUA sob as metas de 2020 e 2015



Fonte: INDC 2015 USA

As emissões *per capita* e as emissões por PIB estão caindo nos EUA, enquanto a população e o PIB estão subindo.

Gráfico 7. Emissões de gás de efeito estufa nos EUA *per capita* e por dólar do PIB



Fonte: INVENTORY OF U.S. GREENHOUSE GAS EMISSION AND SINKS (1990-2013)

A Agência de Proteção Ambiental dos EUA afirma que a mudança climática está afetando a saúde humana e o ambiente. A temperatura está subindo, os padrões de neve e de chuva estão mudando, e os eventos extremos estão ficando mais comuns (EPA, 2015).

Havendo uma política global de mitigação, serão evitadas 12 mil mortes anuais associadas às temperaturas extremas em 49 cidades dos EUA até 2100, o que ocorreria se nada fosse feito. Sempre na mesma base de comparação, seriam evitadas 57 mil mortes em razão da qualidade pobre do ar, seriam economizados entre US\$ 4.2-US\$ 7.4 bi na manutenção de rodovias, evitado dano de US\$ 110 bilhões com a perda de trabalho devido às temperaturas extremas, evitados danos de US\$ 2.6-US\$ 3 bi devido à qualidade pobre da água, contido o crescimento da demanda de eletricidade para entre 1,1%-4% em 2050 e evitada a perda de entre 230.000-360.000 acres de *habitat* de peixes de água fria. Os danos às propriedades costeiras em razão da elevação do nível do mar e das tempestades são projetados em US\$ 5 trilhões até 2100 sem mitigação e em US\$ 810 bilhões com ela.

A União Europeia e seus Estados membros se comprometeram com uma redução de ao menos 40% nas emissões de gás de efeito estufa até 2030, tendo por base o ano de 1990. A meta do bloco para 2020 é de redução de 20%, tendo por referência o ano de 1990. Cumpriram, até o presente momento, com uma redução de 19%, sendo o crescimento do PIB de 44% no mesmo período. A emissão *per capita* na União Europeia caiu de 12 toneladas de CO<sub>2</sub> equivalente para 9 em 2012 e pretendem chegar a 6 em 2030. O pico das emissões da UE ocorreu em 1979 (LATVIAN PRESIDENCY OF THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, 2015).

A Rússia propôs limitar seu nível de emissão de gases de efeito estufa entre 70% e 75% até 2030, tendo por referência o ano de 1990 (RUSSIAN FEDERATION, 2015).

Para se ter uma ideia do significado da decisão desses países, basta dizer que a China, os EUA, a UE 28 e a Rússia, em conjunto, são responsáveis por 60% das emissões globais de gás de efeito estufa na atmosfera.

O Brasil apresentou a meta de reduzir a emissão de gás de efeito estufa em 37% em 2025 e em 43% em 2030, tendo por base os níveis de 2005. A redução da emissão brasileira somava 41% em 2012, tendo por base o ano de 2005. O país anunciou que está em fase final de elaboração de um Plano Nacional de Adaptação (FEDERATIVE REPUBLIC OF BRAZIL, 2015).

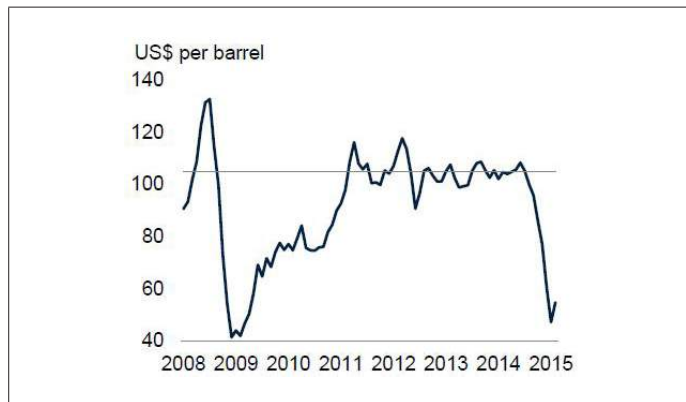
A COP 21 obteve sucesso. O acordo final foi assinado por 195 países, que se comprometeram em manter as emissões sob controle, de forma que fosse cumprido o limite de 2 °C de aumento médio da temperatura do planeta e que se esforçariam para que

esse acréscimo fosse até menor, de 1,5 °C (UNITED NATIONS, 2015). Vários especialistas na área consideram que os compromissos assumidos não são suficientes, pois, sendo cumpridos, representariam um acréscimo na temperatura média da Terra entre 3 °C e 3,5 °C, o que significa que terão de ser revistos.

### 3 PREÇO DO PETRÓLEO

Durante quatro anos, o preço do petróleo permaneceu em torno de US\$ 105 o barril. A partir de junho de 2014 começou uma trajetória de queda, e o esperado é que permaneça em patamares relativamente baixos por um bom tempo. Esse é outro dos motivos para que os estados brasileiros não se animem muito com as receitas futuras do setor.

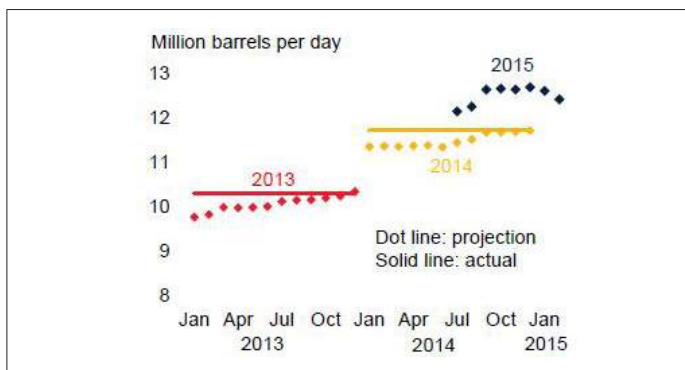
Gráfico 8. Preço do petróleo: desenvolvimentos recentes



Fonte: BAFES (2015)

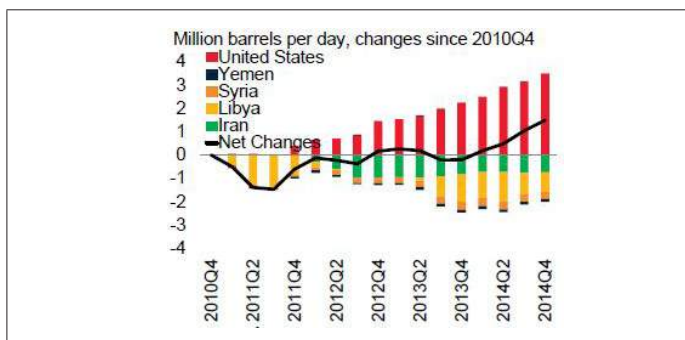
As razões para essa queda são: aumento na produção de petróleo não convencional; enfraquecimento da demanda global; mudança na política da Opep, que parou de estabelecer preço em novembro de 2014; riscos geológicos e a apreciação do dólar (BAFFES, 2015).

Gráfico 9. Oferta de petróleo nos EUA



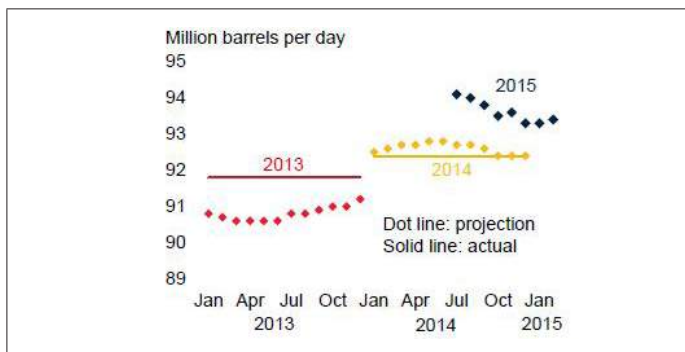
Fonte: BAFES (2015)

Gráfico 10. Mudanças na produção global de petróleo



Fonte: BAFES (2015)

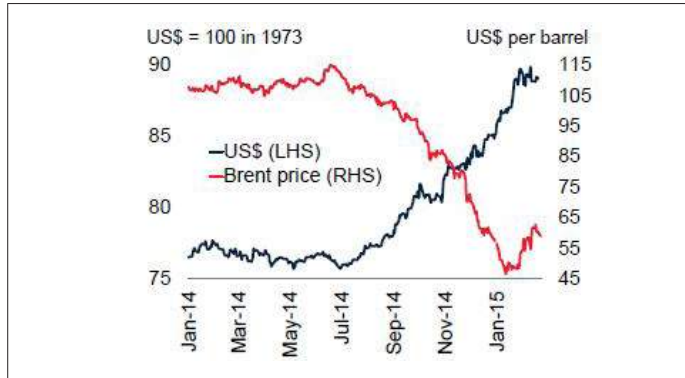
Gráfico 11. Demanda global de petróleo



Fonte: BAFES (2015)



Gráfico 12. Preço do petróleo e do dólar



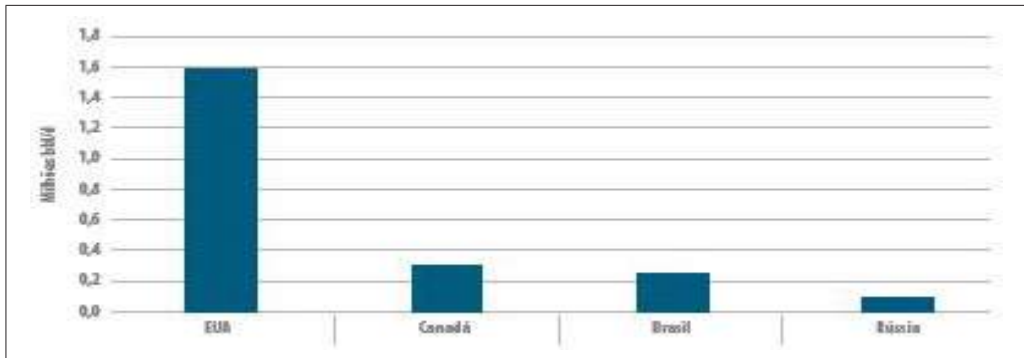
Fonte: BAFES (2015)

A Agência Nacional de Petróleo (ANP, 2015) aponta três fatores principais que explicam a queda do preço do petróleo: a) alterações estruturais nas condições de oferta e demanda, especialmente o aumento da produção dos EUA e a redução de suas importações; 2) papel da Opep, particularmente a resistência da Arábia Saudita em exercer o papel de *swing producer*; e 3) novos fluxos de comércio internacional e as novas estratégias comerciais de exportação.

Houve uma abundância de oferta de petróleo em razão de: 1) rápida recuperação da produção na Líbia; 2) não interrupção da produção iraquiana; e 3) expressivo crescimento da produção não convencional na América do Norte. A demanda mundial ficou abaixo do estimado e houve drástica redução das importações dos EUA.

O aumento da produção de petróleo nos EUA em 2014 foi maior do que essa mesma elevação no Canadá, no Brasil e na Rússia juntos. Houve queda na oferta do produto pelos países integrantes da Opep.

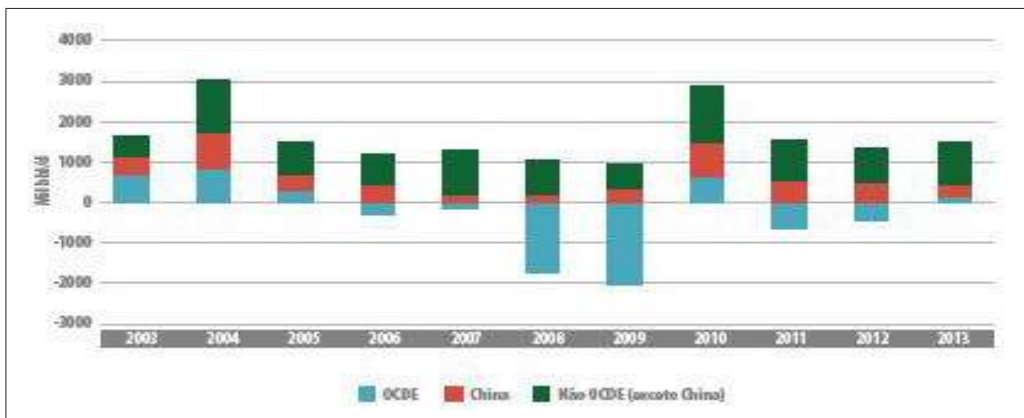
Gráfico 13. *Ranking* dos países não integrantes da Opep com os maiores aumentos de produção de petróleo – 2014



Fonte: ANP (2015)

Os países desenvolvidos integrantes da OCDE têm contribuído de forma negativa para o crescimento da demanda por petróleo, e os países que não são da OCDE, que vinham impulsionando a demanda global, passaram a retrair suas compras após 2011, quando começaram a enfrentar dificuldades no crescimento do PIB. A demanda desaquecida é responsável por entre 20% e 30% da queda do preço do petróleo, segundo cálculos do IEA.

Gráfico 14. Crescimento da demanda de petróleo por grupos e países selecionados – 2003-2013



Fonte: ANP (2015)

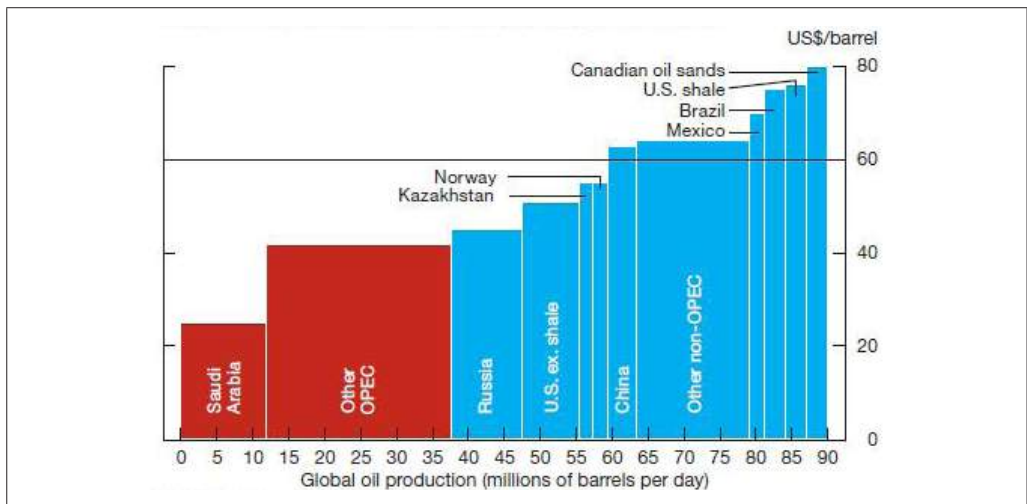
O aumento da produção dos EUA, que reduziu sua dependência externa de petróleo em 40% no período entre 2008 e 2013, desviou o foco da concorrência para o mercado asiático.

A China, por razões de segurança energética, passou a diversificar suas fontes de suprimento. O país fez acordos de longo prazo de fornecimento de petróleo com a Venezuela em troca de empréstimos bancários. A Rússia tem acordo com a China para aumentar gradualmente o volume comercializado até chegar a 620 mil barris diários em 2018. A África também aumentou suas exportações para os chineses. Com isso o Oriente Médio perdeu fatia de mercado nas importações de petróleo da China. A tendência é de que a Índia, o Japão e a Coreia do Sul também partam para uma estratégia de diversificação de fornecedores de petróleo.

Diante desse novo quadro, a Arábia Saudita decidiu não reduzir sua produção de petróleo. O objetivo dos sauditas é afetar os produtores de alto custo e dificultar a produção de energia alternativa. Essa decisão foi tomada em razão do aumento da concorrência na Bacia do Pacífico. A ausência de um *swing producer* gera um excesso de oferta do produto no mercado internacional, tornando seu preço bastante volátil.

O Bank of Canada (2015) acredita que os preços do petróleo irão permanecer próximos dos seus níveis recentes, ou seja, o Brent US\$ 60, o West Texas Intermediate (WTI) US\$ 55 e o Western Canada Select (WCS) US\$ 40. Segundo o banco, se os preços do petróleo ficarem em torno de US\$ 60 o barril, um terço da produção mundial e mais de dois terços do aumento esperado da produção global de petróleo podem ficar economicamente inviáveis. O Brasil encontra-se nesse grupo.

Gráfico 15. Aproximadamente um terço da produção atual de petróleo pode ser economicamente inviável se os preços permanecerem em torno de US\$ 60 por barril



Fonte: BANK OF CANADA (20150)

O presidente da Petróleo Pré-Sal S. A. (PPSA), Oswaldo Pedrosa, afirmou que as áreas do pré-sal que estão produzindo necessitam de preços do petróleo maiores que US\$ 55 o barril para serem economicamente viáveis, o que significa que atualmente podem estar operando com perdas, uma vez que o preço do petróleo se encontra próximo de US\$ 49. O pré-sal representa um terço da produção brasileira de petróleo e gás (REUTERS, 2015).

Os investimentos em exploração do petróleo no Brasil caíram acentuadamente após a queda do preço do petróleo. No leilão realizado em outubro, dos 266 blocos ofertados, apenas 37 foram arrematados. No mundo, os investimentos em exploração caíram 29% de 2013 para 2014. Para 2015 espera-se um resultado semelhante (FRIAS, 2015).

A demanda por petróleo em 2016 deverá desacelerar em torno de 35%, segundo a Agência Internacional de Energia dos EUA e a Opep, o que pressionará ainda mais o preço do produto para baixo (KENTCHEV; PAPCHENKOVA, 2015)

A Unidade de Inteligência da revista *The Economist*, em 18 de novembro de 2015, publicou a previsão de que o preço do barril do Brent chegaria a US\$ 79,9; o de referência da Opec, US\$ 77; e do WTI, US\$ 75,1 em 2020.

Tabela 1. Previsão do preço do petróleo – 2011-2020

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Oil: Brent (US\$/b)	110.9	112.0	108.9	98.9	53.4	60.0	72.7	80.2	77.2	79.9
Oil: OPEC reference price (US\$/b)	107.4	108.2	105.9	96.2	51.1	57.9	70.2	77.3	74.5	77.0
Oil: WTI (US\$/b)	95.1	94.2	97.9	93.1	48.4	55.1	67.6	75.4	72.6	75.1

Fonte: THE ECONOMIST (<http://gfs.eiu.com/Article.aspx?articleType=cf&articleId=1363689520&secId=5>)

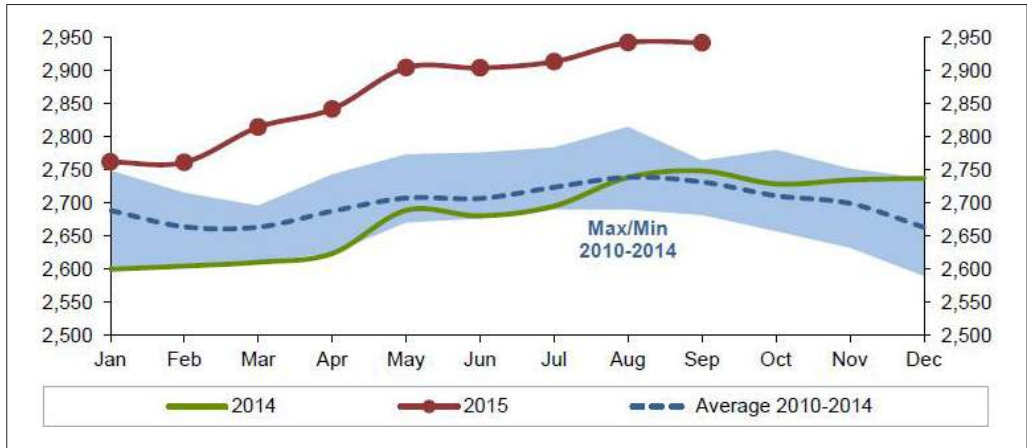
A OCDE, também em novembro, apresentou a previsão de US\$ 50 o barril do Brent para os anos de 2016 e 2017 (OECD, 2015).

O FMI, em 30 de novembro de 2015, apresentou a previsão de preço médio do barril de petróleo em US\$ 46,5 em 2016; US\$ 51,9 em 2017; US\$ 55,5 em 2018; US\$ 58,6 em 2019; US\$ 60,4 em 2020; e US\$ 61,2 em 2021, calculado com base na média de preços do Brent, Dubai e WTI (<http://www.imf.org/external/np/res/commod/index.aspx>).

Após a reunião da Opep, em 04/12/2015, o preço do petróleo e as ações das petroleiras despencaram. Na reunião sequer foi definida meta de produção, permitindo que os países membros produzam o quanto desejarem. Também não foi tomada nenhuma decisão em relação ao acréscimo de oferta que representará o retorno do Irã ao mercado com o fim das sanções impostas ao país.

O estoque comercial de petróleo da OCDE, em setembro de 2015, estava maior do que a média dos últimos cinco anos. Segundo a Opep, o estoque elevado pode levar a vários anos de preço baixo do petróleo cru (OPEC, 12/12/2015).

Gráfico 16. Estoque comercial da OCDE, mb



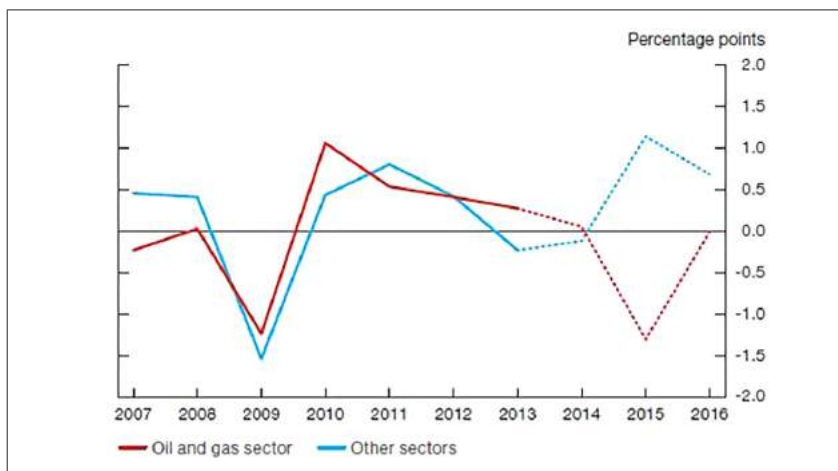
Fonte: OPEC, MONTHLY OIL MARKET REPORT, 12/11/2015

### 3.1 Reflexos da queda no preço do petróleo na economia canadense<sup>1</sup>

Os canadenses esperam que os investimentos no setor de petróleo e gás no país caiam em torno de 30% em 2015, permanecendo no mesmo patamar em 2016 (BANK OF CANADA, 2015).

<sup>1</sup> Como não temos conhecimento de trabalho semelhante sobre o Brasil, decidimos apresentar essa análise do Canadá, pois dá uma ideia das repercussões que o preço do petróleo pode ter na economia brasileira.

Gráfico 17. Projeção de queda acentuada nos investimentos no setor de petróleo e gás no Canadá



Fonte: BANK OF CANADA (2015)

Segundo o Bank of Canada, a extração de petróleo e gás é responsável por 6% do PIB canadense. Mas os investimentos nesse setor respondem por 30% do total dos investimentos realizados. As exportações de petróleo respondem por 14% do total das exportações do país, que é exportador líquido do produto.

A queda no preço do petróleo fará com que os termos de troca do Canadá caiam entre 7% e 12% até o final de 2016. A renda doméstica bruta deverá decrescer em torno de 3,3% e 5,8%. Uma renda menor levará a um aumento da dívida das famílias próximo a 4%. No final de 2016, o consumo terá se reduzido em torno de 0,9% a 1,7% em comparação ao que seria sem a queda do preço.

O preço do petróleo em declínio reduzirá a lucratividade do setor e levará a uma redução da oferta de petróleo. Haverá queda na produção, nas exportações e nos investimentos. Os investimentos totais canadenses deverão sofrer uma redução entre 3,7% e 6,6% até o final de 2016. Menos investimento levará a um menor fluxo de capital estrangeiro e a uma menor receita proveniente da exportação do petróleo, o que enfraquecerá a moeda canadense. As importações ficarão mais caras, o que também prejudicará os investimentos.

Em contrapartida, o preço do petróleo em declínio favorecerá os principais parceiros comerciais do Canadá, o que auxiliará nas exportações de outros produtos, compensando em grande parte as perdas na exportação do petróleo.

A produção do Canadá deverá se reduzir em torno de 1% a 1,8% e pressionar para baixo a inflação. De acordo com o Bank of Canada, pode ocorrer um declínio nos investimentos tanto públicos como privados em projetos de alto custo, e isso pode reduzir a oferta futura de petróleo. Como os países da Opep têm capacidade limitada para suprir essa redução na oferta, poderá ocorrer um aumento no preço do produto. Avanços tecnológicos e medidas para reduzir o custo de produção podem atuar no sentido de baixar os preços do petróleo.

### 3.2 Reflexos da queda no preço do petróleo na economia brasileira

Segundo Baffes (2015), o impacto da queda do preço do petróleo nos países exportadores foi imediato, com perda de receita, colocando problemas no equilíbrio fiscal, depreciação na taxa de câmbio e deterioração do crescimento econômico. Pode também trazer volatilidade no mercado financeiro e afetar o fluxo de capitais. Além disso, os investimentos na indústria do petróleo tendem a cair.

A exportação brasileira de petróleo e derivados foi bastante afetada. No período de janeiro a agosto de 2014 foram exportados US\$ 10.905.949.349 em óleos brutos de petróleo. No mesmo período de 2015 o montante foi de US\$ 8.533.799.641, ou seja, houve uma queda de 21,75%. Para os óleos combustíveis a queda foi ainda maior – 61,48%.

Tabela 2. Exportação brasileira de petróleo e combustíveis (janeiro a agosto)

	US\$ FOB			
			Variação 2015/2014	
	2015	2014	Absoluta	Relativa
OLEOS BRUTOS DE PETROLEO	8.533.799.641	10.905.949.349	-2.372.149.708	-21,75
OLEOS COMBUSTIVEIS (OLEO DIESEL, "FUEL-OIL", ETC.)	1.036.146.319	2.689.643.201	-1.653.496.882	-61,48
	Quilograma			
			Variação 2015/2014	
	2015	2014	Absoluta	Relativa
OLEOS BRUTOS DE PETROLEO	25.755.228.402	16.828.778.732	8.926.449.670	53,04
OLEOS COMBUSTIVEIS (OLEO DIESEL, "FUEL-OIL", ETC.)	3.416.811.516	4.292.951.722	-876.140.206	-20,41
	Preço Médio US\$/T			
			Variação 2015/2014	
	2015	2014	Relativa	
OLEOS BRUTOS DE PETROLEO	331,34	648,05	-48,87	
OLEOS COMBUSTIVEIS (OLEO DIESEL, "FUEL-OIL", ETC.)	303,25	626,53	-51,6	

Fonte: ALICEWEB, MDIC



Quando verificamos a quantidade de óleos brutos e de óleos combustíveis exportados, percebemos que houve um aumento significativo. De janeiro a agosto de 2014 exportamos 16.828.778.732 quilos de óleos brutos de petróleo. No mesmo período de 2015 esse volume foi de 25.755.228.402, ou seja, houve um acréscimo de 53,04% na quantidade do produto exportado. Nos óleos combustíveis houve uma queda de 20,42%.

Exportamos mais e recebemos menos. No período de janeiro a agosto de 2014 o preço médio dos óleos brutos de petróleo foi de US\$ 648,05 por tonelada. No mesmo intervalo de tempo em 2015 o preço médio do produto caiu para US\$ 331,34 por tonelada, ou seja, houve uma queda de 48,87% no preço. Para os óleos combustíveis essa queda foi ainda maior – 51,6%.

A queda no preço do petróleo pode afetar o preço dos produtos agrícolas. Baffes considera que 45% de declínio nos preços do petróleo pode reduzir em 10% o preço dos produtos agrícolas, pois estes exigem muita energia para serem produzidos. Uma pressão adicional para países como o Brasil, que são grandes produtores de *commodities* agrícolas.

Tabela 3. Preço médio da exportação brasileira de produtos agrícolas

	Preço Médio US\$/T		
	2015	2014	Varição 2015/2014 Relativa
SOJA MESMO TRITURADA	386,72	510,19	-24,2
CAFE CRU EM GRAO	2.911,31	2.847,38	2,25
MILHO EM GRAOS	180,52	199,39	-9,46
FUMO EM FOLHAS E DESPERDICIOS	4.368,71	5.052,44	-13,53
ALGODAO EM BRUTO	1.539,91	1.912,54	-19,48
TRIGO EM GRAOS	207,18	294,75	-29,71
ARROZ EM GRAOS, INCLUSIVE ARROZ QUEBRADO	410,45	417,07	-1,59
PIMENTA EM GRAO	9.372,46	7.865,03	19,17

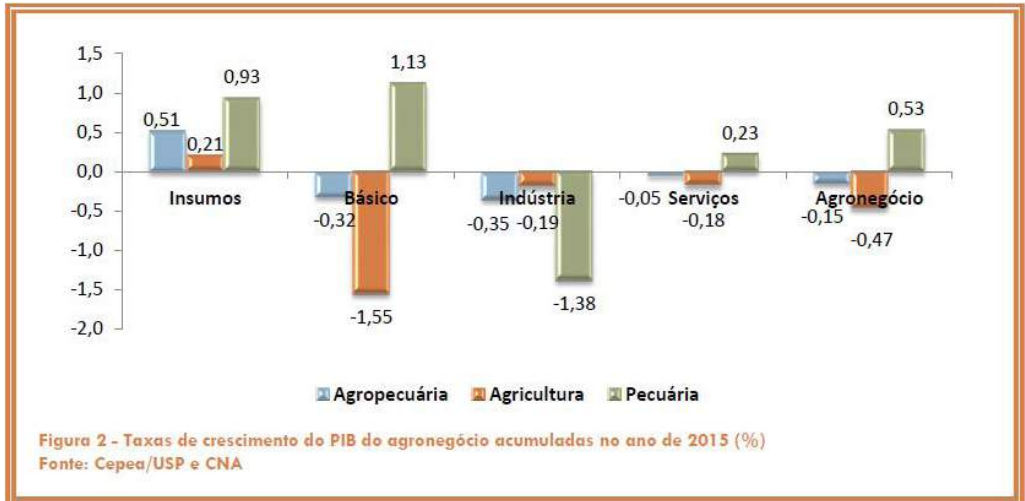
Fonte: MDIC

De fato, a maioria dos produtos agrícolas brasileiros exportados no período de janeiro a agosto de 2015 teve seus preços reduzidos quando comparados aos de igual período do ano anterior.

A queda no preço dos produtos agrícolas levou ao crescimento negativo (-0,15%) do PIB do agronegócio brasileiro no primeiro semestre de 2015, principalmente em razão da queda na agricultura (-0,47), enquanto a pecuária aumentou (0,53%) (CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA (CEPEA), 2015).



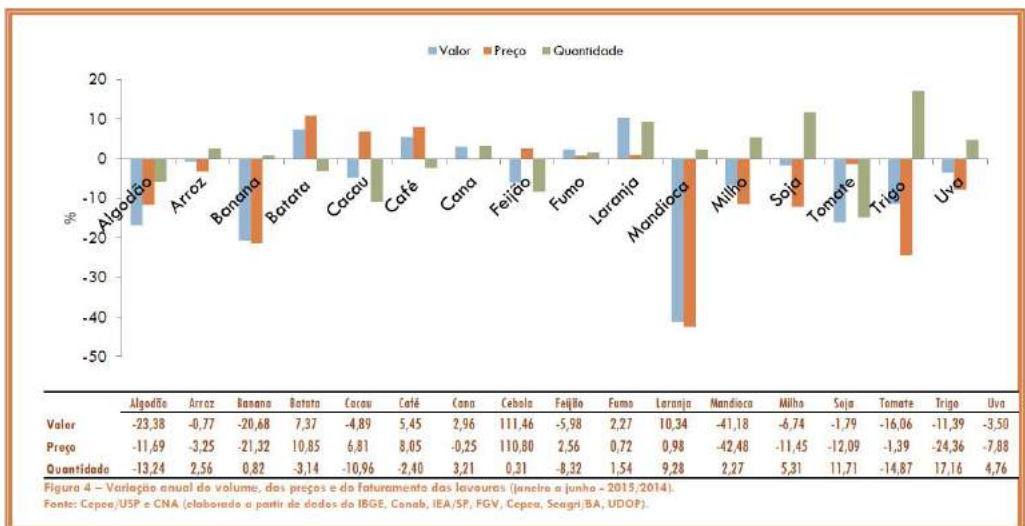
Gráfico 18. Taxas de crescimento do PIB do agronegócio acumuladas em 2015 (%)



Fonte: CEPEA

O dólar valorizado aumentou o custo da produção agrícola. Os fertilizantes sofreram aumento de 11,99% ao ano. O volume produzido no primeiro semestre de 2015 aumentou 4,84% em relação a igual período do ano anterior, mas os preços caíram 7%.

Gráfico 19. Variação anual do volume, dos preços e do faturamento das lavouras



Fonte: CEPEA

A queda no preço do petróleo também afeta a produção de biocombustíveis, pois sua lucratividade é questionável quando o preço do petróleo cai para menos de US\$ 100 por barril.

No Brasil, além da queda no preço do petróleo sofremos também os efeitos da crise na Petrobras, o que torna difícil separar os dois problemas para analisar o impacto nos investimentos. Trataremos dessa questão nos próximos tópicos.

## **4 O PROGRAMA DE MOBILIZAÇÃO DA INDÚSTRIA NACIONAL DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL (PROMINP) E OS DISCURSOS PRESIDENCIAIS**

---

No dia 03/10/2003, o presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva abriu seu discurso em comemoração aos cinquenta anos da Petrobras com as seguintes palavras: “Quero saber do presidente da Petrobras se com esse crachá eu já posso passar no caixa para receber o salário” (SILVA, 2013).

A vontade política, aliada à riqueza e à competência da Petrobras tornava tudo possível: “Se dependesse somente da lógica fria, dos condicionantes da época, certamente Getúlio Vargas não teria criado a Petrobras, Juscelino não teria feito Brasília, tampouco Celso Furtado teria feito a Sudene” (SILVA, 2003).

Os horizontes da empresa se ampliavam para investimentos novos:

A empresa que nasceu sem recursos investirá 34 bilhões e 300 milhões de dólares até 2007. Quase 60% de caixa próprio, que redundarão em encomenda de navios, refinarias, dutos, novas petroquímicas, tecnologia de ponta e oportunidades de emprego e de negócios (SILVA, 2013).

O Brasil passaria a construir plataformas:

[...] mudamos as regras para licitação nas plataformas P51 e P52. [...] Vocês estão lembrados que, durante a campanha eleitoral, a Petrobras afirmava, através da direção da época, que o Brasil não tinha condições de produzir aqui. [...] Depois de muitos debates com trabalhadores, empresários, engenheiros, ficou provado que os nossos estaleiros tinham condições de fazer as plataformas no Brasil (SILVA, 2013).

Os estrangeiros viriam investir no Brasil:

Eleito Presidente da República, fui a Minas Gerais participar de um encontro com o primeiro-ministro da Noruega e, pasmem, ele me disse: “Presidente, eu sei que o senhor não permitiu que a P51 e a P52 fossem feitas na Noruega. Pois bem, nós compramos um estaleiro no Brasil e vamos partir para construir as plataformas da Petrobras aqui no Brasil”. Era exatamente isso que nós queríamos. Nós não queríamos evitar que empresas estrangeiras produzissem os nossos navios ou a nossa plataforma. O que nós queríamos era que o nosso dinheiro fosse gasto dentro do Brasil, para gerar empregos para homens e mulheres brasileiros. E vamos manter a exigência mínima de 65% de conteúdo nacional nos equipamentos destinados à prospecção marítima do petróleo brasileiro (SILVA, 2003).

Esses trechos de discursos do presidente da República resumem, em linhas gerais, o espírito que passaria a comandar as ações da Petrobras a partir de então.

#### 4.1 O início do Prominp

No final de 2003, o governo federal instituiu o Programa de Mobilização da Indústria Nacional de Petróleo e Gás Natural (Prominp). Seu objetivo é “[...] fomentar a participação da indústria nacional de bens e serviços, de forma competitiva e sustentável, na implantação de projetos de petróleo e gás no Brasil e no exterior” (Decreto n. 4.925, de 19/12/2003).

O 1º Encontro Nacional do Prominp ocorreu em Angra dos Reis de 7 a 8 de agosto de 2003, antes mesmo do decreto que instituiu o Programa. O Ministério de Minas e Energia (MME) apresentou o Prominp e a Organização Nacional da Indústria de Petróleo (Onip), responsável pela capacitação da indústria nacional e pelas propostas de medidas de fortalecimento do setor, listou os temas estratégicos e os fatores de competitividade e discorreu sobre cada um deles. Foi declarada a missão da Onip:

Promover a maximização dos benefícios decorrentes da expansão da indústria petrolífera para toda a sociedade brasileira, estimulando novos investimentos e maior participação nacional, com base em uma cooperação competitiva no fornecimento de bens e serviços, ampliando a geração de emprego e renda no país (PROMINP, 2003).

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) apontou as áreas do banco envolvidas no financiamento à indústria de petróleo e supridores, as condições de financiamento e os projetos já financiados (PROMINP, 2003).

A Petrobras apresentou seu Plano de Investimentos, envolvendo um montante de US\$ 34,3 bi no período de 2003 a 2007, US\$ 29,2 bi dos quais a serem investidos no Brasil. A empresa esperava que no mínimo 65% contaria com fornecedores nacionais. A previsão era de que a Petrobras demandaria até 141 mil empregos diretos e indiretos no período mencionado. A expectativa era de que a produção crescesse 8% a.a. nesse interregno, passando de 1.590 bpm em 2003 para 2.220 bpm em 2007. No refino atingiria 1.800 barris/dia em 2007 (PROMINP, 2003).

O Instituto Brasileiro de Petróleo (IBP) disponibilizou a previsão da carteira de investimentos da indústria de petróleo, excluída a Petrobras, para o período de 2003 a 2007, da ordem de US\$ 6,4 bi. Ressaltou que a viabilidade dessa carteira estava condicionada à regulação estável, a mecanismos de financiamento competitivos e a um regime tributário estável e que garantisse a competitividade do produto nacional. Mostraram-se dispostos a adquirir bens e serviços locais se as condições fossem competitivas e não de simples reserva de mercado. Consideravam que a indústria nacional tinha o potencial de fornecer de 60% a 80% da carteira de investimentos prevista, mas existiam várias questões estruturais a serem resolvidas para que isso ocorresse (PROMINP, 2003).

## 4.2 Ingerência política na Petrobras

Nos discursos do presidente Luiz Inácio Lula da Silva fica clara a ingerência política nas ações da Petrobras e a resistência da empresa a ela em várias ocasiões:

Nos próximos dez dias, a Petrobras vai ser convidada pela ministra Dilma para ir ao meu gabinete discutir um sonho deste estado aqui, que é o polo de gás-químico. [...] E nós precisamos fazer alguma coisa não apenas para ajudar essa região brasileira, mas também para ajudar um país irmão como a Bolívia. [...] Eu sei que a Petrobras é dura na queda, eu sei que a Petrobras pode ter outras preferências, mas não há nenhum ser humano, nem os dirigentes da Petrobras, que não tenha sensibilidade para um projeto de integração da América do Sul como esse que nós estamos fazendo (SILVA, abr. 2004).

Então, o companheiro José Sérgio, que é meu companheiro há trinta anos, se ele falasse para mim: “Não, presidente Lula, sabe, no interesse da Petrobras, fica melhor a gente contratar navio em Singapura, que é mais barato”. Eu ia falar: José Sérgio, me desculpe, despeça-se de mim e vá embora da Petrobras, porque nós queremos fazer dessa empresa não apenas uma empresa lucrativa, nós queremos fazer uma empresa cidadã (SILVA, abr. 2007).

A Petrobras, não pensem que ela anunciou 228 bilhões e que vai ficar pelo anúncio, porque vira e mexe eu chamo o José Sérgio lá na minha mesa. Antigamente diziam que a

Petrobras não prestava contas a ninguém, agora eu solto a Dilma Rousseff em cima dele, porque nós queremos transformar cada real desses 228 bilhões em obras concretas, porque a Petrobras vai crescer mais, o povo vai poder comprar mais gasolina, mais óleo diesel (SILVA, set. 2007).

Em relação à construção da Refinaria Abreu e Lima:

Se dependesse da Petrobras, a Petrobras não teria disposição de fazer uma outra refinaria, porque ela está gastando 1 bilhão de dólares para reformar ou para renovar a Refap, no Rio Grande do Sul; ela está gastando 900 milhões de dólares para refazer a refinaria de Duque de Caxias; está gastando mais 1 bilhão de dólares para fazer a Repar, no Paraná; está gastando mais 900 milhões de dólares para fazer a Replan. Portanto, a Petrobras, estrategicamente, não tem interesse em fazer uma nova refinaria, porque o pessoal da Petrobras é um pessoal que é poderoso, tecnicamente competente, e eles acham que não tem que ter outra refinaria (SILVA, set. 2005).

Eu disse ao meu companheiro José Eduardo Dutra, antes do José Sérgio Gabrielli chegar: a Petrobras é uma empresa que tem ações no mercado, tem sócios e, portanto, não é uma empresa em que o governo tenha o direito de dizer o que ela vai fazer a cada momento. Mas eu disse ao presidente José Eduardo e ao meu companheiro José Sérgio Gabrielli: a Petrobras, ela é tão importante para o Brasil, ela é tão significativa para o Brasil que um projeto dessa magnitude não pode ser uma decisão apenas do interesse econômico financeiro da Petrobras, mas uma decisão estratégica e política dos interesses e do desenvolvimento do Estado brasileiro. E dentro do Estado brasileiro o nosso querido Nordeste (SILVA, dez. 2005).

Eu disse ao José Eduardo: é bem possível que pesando do ponto de vista eminentemente empresarial, a Petrobras chegue à conclusão de que não precisa de refinaria, mas vocês não se esqueçam que o governo é acionista majoritário na Petrobras e, portanto, nós precisamos de uma refinaria no Nordeste brasileiro e vamos fazer. E está anunciada a refinaria numa parceria com o presidente Hugo Chávez, da Venezuela, PDVSA e Petrobras estão namorando, são duas empresas muito importantes, logo, logo chegarão a um acordo e nós teremos mais uma refinaria no nosso Nordeste brasileiro (SILVA, jun. 2006).

“[...] foi uma decisão da Petrobras, junto com a orientação política do governo federal, que nós precisávamos construir uma refinaria no Nordeste brasileiro” (SILVA, fev. 2007).

Em dezembro do ano passado, no dia 7 de dezembro, depois da Pedvesa e da Petrobras enrolarem a mim e ao Chávez o tempo inteiro, dizer que iam fazer, que não iam fazer,

e que dava certo, porque são duas empresas poderosas, cada uma tem muito dinheiro e quer ganhar o máximo possível, e cada uma quer ter mais poder, o presidente Chávez e eu convocamos uma conversa em Brasília e decidimos a parceria definitiva entre Petrobras e Pedveva (SILVA, fev. 2007).

Toda vez que vamos discutir um projeto, as pessoas dizem: “Presidente, é preciso ver se tem viabilidade econômica, se não tiver viabilidade econômica, não dá para fazer”. Às vezes, numa região desenvolvida, a gente discute viabilidade econômica, mas numa região que não é desenvolvida, nós precisamos saber que é aquele empreendimento que vai dar viabilidade econômica para aquela região, para aquelas cidades, para aquele estado e para aquela região toda (SILVA, set. 2007).

Em relação ao programa de biodiesel:

A nossa querida Petrobras não estava habituada a trabalhar com coisas que não fosse petróleo, esse é um dado importante. A Petrobras tinha uma certa distância, não por culpa, individualmente, de nenhum companheiro, mas era uma cultura. A Petrobras, afinal de contas, é uma empresa de prospecção e refino de petróleo, ela não estava habituada a outra coisa. Qualquer outra coisa parecia estranha à Petrobras (SILVA, jun. 2006).

Tentamos fazer com que a Petrobras assumisse o compromisso de comprar, porque era um produto novo e tinha que ter o braço do Estado. A Petrobras fica sempre naquela: “Não, porque o nosso negócio é petróleo”, aquela coisa toda. Bem, a Petrobras então resolveu assumir de corpo e alma, graças ao presidente da Petrobras, graças a companheiras como a Graça (SILVA, jun. 2006).

“Depois a Petrobras teve um probleminha: “O leilão, eu não vou participar disso, tal”. A Petrobras entrou no leilão. Quando a Petrobras entrou no leilão, nos deu a tranquilidade de dizer o seguinte: agora é para valer” (SILVA, jun. 2006).

Em relação ao gás natural da Bolívia:

Houve um tempo em que se dizia que a Petrobras era uma empresa tão poderosa que ela era uma verdadeira caixa-preta, ou seja, os presidentes da República nunca podiam discutir com a Petrobras o que fazer. Ora, a Petrobras é, realmente, uma empresa poderosa, haja vista o lucro da Petrobras publicado no último balanço, que aconteceu exatamente no dia em que eu estava negociando com o Evo Morales o preço do gás da Bolívia. Eu chego na minha mesa e está o lucro da Petrobras, de 28 bilhões e meio de dólares. Eu pensei: o Evo Morales vai entrar na minha sala com a manchete do jornal assim, e eu não tenho muito o que negociar (SILVA, fev. 2007).

Em relação à compra de navios:

Se tiver a vontade do governo, se tiver a compreensão da classe política e se tiver a vontade do povo brasileiro, esses 42 navios que a Petrobras quer encomendar até 2010 são muito pouco diante do que nós teremos que encomendar até 2020 (SILVA, abr. 2007).

Em relação às plataformas:

Um comentarista dizia que a Petrobras está fazendo investimentos atendendo aos apelos do presidente Lula e, portanto, muitas vezes a Petrobras está fazendo investimentos que têm causado problemas para ela. E ele citava o caso da P-55, 56 ou 57, que a Petrobras tinha os preços internos tão maiores. Eu acho que os preços vão crescer cada vez mais e quanto mais a Petrobras quiser comprar uma plataforma, mais ela vai crescer, porque o mercado vai ficando cada vez mais saturado e cada vez mais vai ter que pagar um preço melhor (SILVA, fev. 2007).

O presidente estimulava a Petrobras a diversificar seus investimentos:

Havia uma orientação da antiga direção da Petrobras de que não iria elevar a quantidade de matéria-prima para desenvolver a Petroquímica União. [...] é acertada a decisão da Petrobras de não ficar fazendo parcerias apenas com as empresas já existentes, em torno de projetos já existentes, mas fazer parcerias em torno de projetos novos, construir novas plantas, para gerar novos empregos, para gerar riqueza para o país (SILVA, set. 2004).

E eu digo mais, José Eduardo, ainda falta um pouco de ousadia para a Petrobras. A Petrobras, de vez em quando, não tem dimensão da grandeza dela, e ela não é mais ousada. Porque tem mais espaço para a Petrobras em muitos países do mundo. Tem muito mais buraco para a gente fazer no mar ou fora do mar, e tem muito mais petróleo e gás para a gente tirar (SILVA, jun. 2005).

Em relação à indústria petroquímica:

Quero destacar que a Petrobras vai investir exatos 3 bilhões e 100 milhões de dólares até 2011 em projetos do ramo petroquímico, alguns deles em associação com o setor privado, como este que estamos hoje participando da pedra fundamental. Não há dúvida de que a Petroquímica é uma indústria de base fundamental para o crescimento do nosso Brasil (SILVA, fev. 2007).

O Brasil precisa ter consciência de que nós temos condições, e é muito importante a nossa querida Petrobras assumir essa responsabilidade, não de querer controlar todo o setor, mas

de querer ser a peça indutora do crescimento desse setor, porque o Brasil pode ser um dos países de maior potência na indústria petroquímica do mundo (SILVA, fev. 2007).

“A Petrobras tem que ter noção da sua grandeza, da sua missão, e a Petrobras, José Sérgio, não pode ter medo de competir e de entrar em nenhum projeto, desde que o resultado seja o benefício para o nosso país” (SILVA, fev. 2007).

O presidente Lula decidia junto com a Petrobras as estratégias de desenvolvimento:

A Petrobras não é uma empresa do governo, tem acionistas, portanto tem que se levar em conta os acionistas minoritários da Petrobras; tem que se levar em conta, e muito, o Conselho da Petrobras, que toma as grandes decisões. Mas, obviamente, o governo tem autoridade para decidir junto com a Petrobras estratégias de desenvolvimento, afinal de contas, eu acho que a Petrobras é uma empresa que não é dos petroleiros e muito menos da direção. Ela é uma empresa de 181 milhões de habitantes (SILVA, set. 2004).

Eu me lembro, José Sérgio, que diziam assim para nós: “A Petrobras não quer fazer, a Petrobras não vai contratar navio”. Tinha presidente que falava: “Não, a Petrobras é uma caixa-preta, ninguém manda nela”. Não se trata de mandar na Petrobras, trata-se da Petrobras descobrir que ela é uma empresa e que o seu controlador é o governo, portanto ela tem que se enquadrar dentro da estratégia de desenvolvimento do país, sobretudo sem abrir mão dos seus interesses específicos (SILVA, 2007).

### 4.3 Os encontros nacionais do Prominp

O Prominp promove anualmente um encontro nacional para avaliar o desenvolvimento do Programa e definir diretrizes. O 2º Encontro foi realizado em Vitória no período de 27 a 29 de outubro. O Programa já havia começado e somente então apareceram os diagnósticos das condições existentes no Brasil que dariam suporte a ele. Foram apresentadas algumas lacunas que precisariam ser sanadas, como, por exemplo, a falta de recursos humanos capacitados. A partir do final de 2004 e até o final de 2007 a demanda por mão de obra ultrapassaria a oferta. Em 2006 haveria uma demanda de 45 mil empregos diretos de profissionais especializados e uma oferta de apenas 15.300. Foram listadas as ações que deveriam ser desenvolvidas para sanar o problema (FOSTER, 2004).

No 5º Encontro Nacional do Prominp, uma equipe de pesquisadores do Instituto de Economia da UFRJ apresentou a situação de competitividade da indústria brasileira de bens e serviços para a indústria de petróleo e gás. Mostrou um quadro da infraestrutura



necessária para o desenvolvimento do setor no período 2013-2025, levando em conta três cenários de crescimento (3,5%, 4,5% e 6%), previsão de crescimento do PIB mais ambiciosa do que a do ano anterior e necessidade de infraestrutura mais modesta na mesma comparação, com exceção dos navios, que não foram mencionados naquela ocasião (OLIVEIRA et al., 2007).

Tabela 4. Infraestrutura necessária para cada cenário de crescimento – 2013-2025

	Baixo	Médio	Alto
GE&TD	6.000 km	7.200 km	8.100 km
E&P	40 Plataformas (B) 6 Plataformas (I)	43 Plataformas (B) 8 Plataformas (I)	47 Plataformas (B) 10 Plataformas (I)
Abastecimento	4 Refinarias 6 Revamps	5 Refinarias 6 Revamps	7 Refinarias 6 Revamps
TM	44 Navios	56 Navios	69 Navios

Fonte: 5º ENCONTRO NACIONAL DO PROMINP

Os pesquisadores mostraram também a necessidade de investimento em cada um desses cenários.

Tabela 5. Investimento para cada cenário de crescimento – 2013-2025 (US\$ bilhões)

	Baixo	Médio	Alto
GE&TD	4,2	5,0	5,7
E&P	205,0	220,0	235,0
Abastecimento	22,0	27,5	33,1
TM	5,3	6,7	8,3
TOTAL*	236,5	259,2	282,1

\* Não inclui atuação internacional da Petrobras

Fonte: 5º ENCONTRO NACIONAL DO PROMINP

Foi apresentado ainda um diagnóstico de competitividade da indústria nacional.

Quadro 1. Diagnóstico de competitividade da indústria

Base Tecnológica		Setores	Escala Exigida	Escala Doméstica	Lacunas	
Indústria de Transformação	Tecnologia Metalúrgica	Siderurgia	●	Suficiente	Segmentação	
		Tubos	●	Suficiente		
		Conexões e Flanges	●	Suficiente		
		Caldeiraria	●	Suficiente	Tecnológica	
	Tecnologia Mecânica	Navieções	Hastes e Unidades de Bombeio	●	Suficiente	
			Subsea	●	Parcialmente Suficiente	Escala
			Bombas	●	Suficiente	Metrologia
			Compressores	●	Parcialmente Suficiente	Escala
			Motores a Gás e Diesel	●	Parcialmente Suficiente	Escala
			Turbinas	●	Parcialmente Suficiente	Escala
		Tecnologia Elétrica	Guindastes e Guinchos	●	Parcialmente Suficiente	Escala
			Válvulas	●	Suficiente	Tecnológica
			Geradores e Motores Elétricos	●	Suficiente	
			Subestação e Transformadores	●	Suficiente	Metrologia
			Instrumentação	●	Insuficiente	Escala
			Serviços	Serviços de Engenharia	●	Suficiente
	Construção e Montagem	●	Suficiente	Tecnológica		

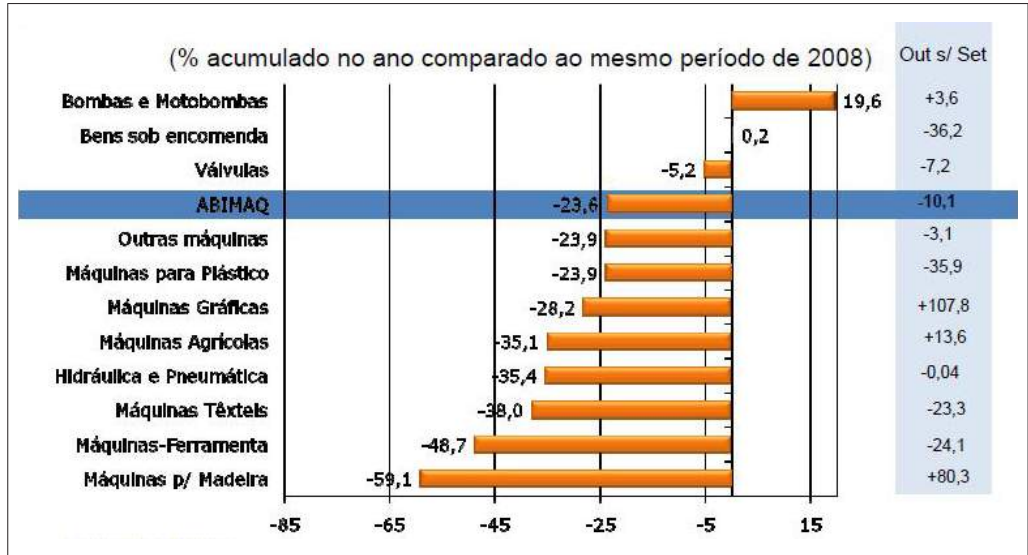
Legenda: ● Grande    ● Média    ● Pequena

Fonte: 5º ENCONTRO NACIONAL DO PROMINP

A equipe de pesquisadores alertou que apenas 1/3 das empresas tinham desempenho inovador, que os gastos com P&D estavam em torno de 0,65% da receita líquida de vendas, muito inferior ao das empresas similares internacionais. Os pesquisadores apontaram para o distanciamento entre as indústrias e as universidades no Brasil. Listaram várias deficiências encontradas na indústria brasileira do setor, apresentando várias propostas para seu fortalecimento, entre elas a desoneração do ICMS na cadeia de suprimento para que existisse maior isonomia entre o produto nacional e o importado.

No 6º Encontro, realizado de 2 a 4 de dezembro de 2009 em Recife, a Abimaq levou o quadro do setor de máquinas e equipamentos: faturamento bruto real de -23,6% de janeiro a outubro de 2009 em relação ao mesmo período de 2008 (CARDOSO; MACHADO, 2009).

Gráfico 20. Faturamento bruto real. Desempenho setorial (% - jan.-out. 2009)



Fonte: 6º ENCONTRO NACIONAL DO PROMINP

Comparando-se os mesmos períodos mencionados, as exportações apresentaram o resultado de -39,1%, as importações, de -16,1%, e geração de emprego, de -6,8%.

A Abimaq relatou os problemas enfrentados pelo setor, como, por exemplo, a exigência de conteúdo local, e afirmou que a perda de competitividade no Brasil era de aproximadamente 25% devido aos tributos na cadeia, e que o Brasil é o único país que tributa investimentos.

Os encontros nacionais sucederam-se até 2013. Em 2014 não foi realizado nenhum encontro e não temos notícia de que ocorrerá em 2015.

Toda essa mobilização mostra como o governo atuou de forma estruturada para que a Petrobras aumentasse seus investimentos e ampliasse sua área de atuação, envolvendo-se em atividades bastante diversificadas. Os resultados dessa política serão analisados nos itens a seguir.

## 5 ALGUNS ASPECTOS DA SITUAÇÃO ATUAL DA PETROBRAS

---

Em 2013, antes da elevação do preço do petróleo, um estudo avaliou se a Petrobras havia criado ou destruído valor para seus acionistas nos últimos anos. A constatação era de que a empresa vinha apresentando vários problemas, que seus resultados eram negativos, que estava muito alavancada e que suas ações estavam se desvalorizando (ALVES; CHAVES, 2013). Os autores alertavam:

Os investimentos em crescimento não são diretrizes que devem ser necessariamente maximizadas, eles podem não apresentar retornos financeiros, e se forem feitos de forma rápida podem desequilibrar a empresa. Para evitar decisões erradas devem ser analisados os aspectos de risco e de retorno (ALVES; CHAVES, 2013).

O prejuízo da Petrobras aumentou muito em 2012 em relação a 2011 porque a empresa aumentou a importação de derivados do petróleo, suportou custos mais elevados na aquisição e na transferência do produto, o preço do combustível no Brasil foi mantido abaixo do internacional e houve a depreciação cambial.

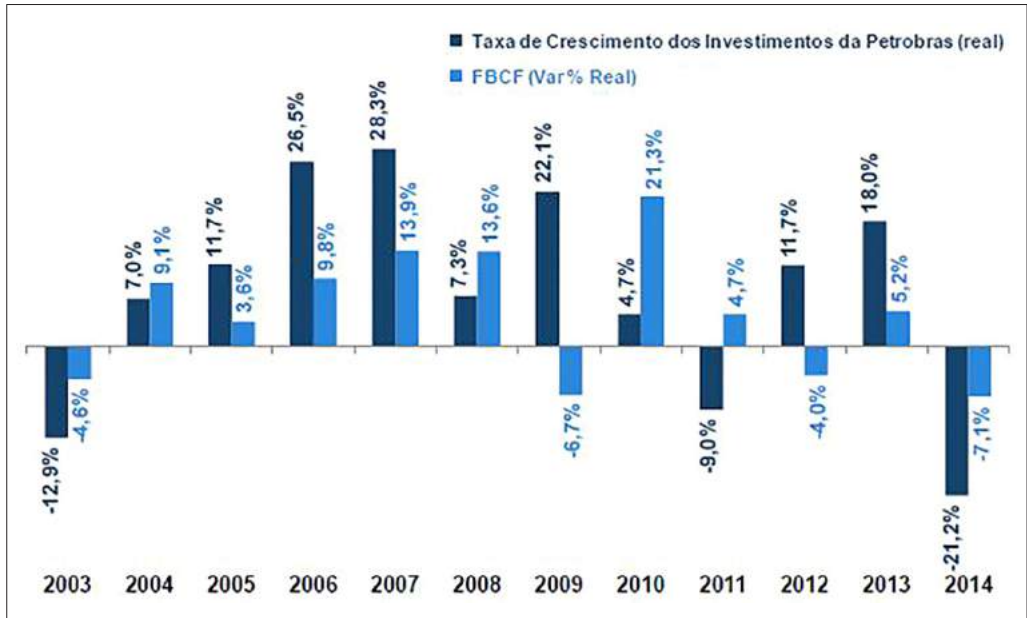
Alves e Chaves (2013) chamam a atenção para o fato de que o presidente do Conselho de Administração da Petrobras não deveria ser o ministro da Fazenda, porque seus interesses conflitam com os da empresa. Além do mais, a diretoria executiva da empresa deveria ser formada pelo mérito e não por critérios políticos. Para esses autores, uma empresa que vise lucro não pode adotar políticas de controle de preços da gasolina e do diesel e ficar com prejuízo nessa operação. O interesse do governo de manter a inflação sob controle se sobrepôs ao interesse da empresa de ser lucrativa.

A descoberta das reservas do pré-sal levou o governo federal a mudar as regras de exploração e produção de petróleo. A Petrobras, que já estava muito sobrecarregada, teria obrigatoriamente de participar de todos os consórcios vencedores das licitações do pré-sal com no mínimo 30% do capital investido. Como a empresa não tinha condições financeiras de assumir novos encargos, os leilões foram postergados e novos investimentos no setor foram inibidos.

Devido às exigências de conteúdo local, a Petrobras fica obrigada a adquirir produtos e serviços caros quando comparados com similares de outros países, ou seja, os custos da empresa aumentam, a disponibilidade e a qualidade dos equipamentos diminuem e os cronogramas são frequentemente descumpridos.

No Plano de Negócios e Gestão da Petrobras para o período 2013-2017, o total de investimento previsto somava US\$ 236,7 bi, o maior programa empresarial de gastos do mundo, ousado e de difícil execução, segundo Alves e Chaves (2013).

Gráfico 21. Taxa de crescimento dos investimentos da Petrobras – 2003-2004 (%)



Elaboração: SPE/MF

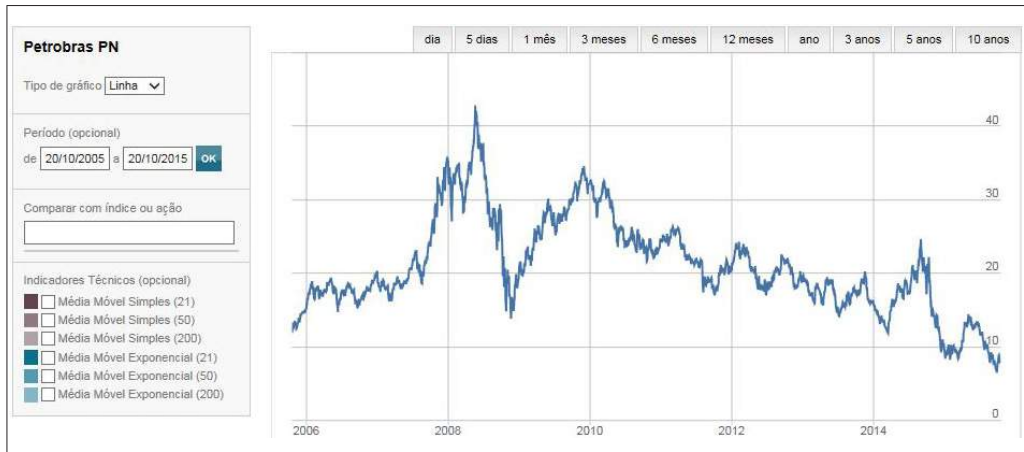
Fontes: Petrobras e IBGE

O endividamento da Petrobras aumentou de forma acentuada, e a maior parte dele é em dólares. A desvalorização do real perante o dólar agravou os problemas da empresa. A dificuldade para captar dinheiro tende a aumentar, bem como seu custo.

Atualmente, a Fitch classifica a Petrobras com IDRs (*Issuer Default Ratings – Ratings de Probabilidade de Inadimplência do Emissor*) em moedas estrangeira e local “BBB-” (BBB menos) e *Rating Nacional de Longo Prazo* “AAA(bra)”. A perspectiva dos *ratings* corporativos é negativa (FITCH, 2015).

As ações da Petrobras estão em queda e com o menor preço dos últimos dez anos. No ano de 2014, as ações ordinárias (PETR3) caíram 40%, e as preferenciais (PETR4), 41%. Na Bolsa de Nova York os recibos ordinários (PBR) tiveram queda de 47%, e os preferenciais (PBR/A), de 48% (PETROBRAS, 08/05/2015).

Gráfico 22. Preço da ação da Petrobras PN



Fonte: <http://exame.abril.com.br/mercados/cotacoes-bovespa/acoes/PETRA4/grafico>

A Petrobras está vendendo ativos na tentativa de equilibrar suas finanças. Em 2014 foram vendidas a totalidade das ações da Petrobras Colombia Limited na Colômbia, os blocos exploratórios no Peru, 100% das ações da subsidiária Petrobras Energia Peru, a participação acionária de 44,5% na Transierra S. A. na Bolívia, a participação de 38,45% na área de produção de Puesto Hernandez na Argentina, a participação de 40% nos blocos exploratórios 3 e 4 da Bacia de Punta del Este e também ativos nos EUA, o que reduziu em 27,5% as reservas internacionais provadas de óleo, de condensado e de gás natural da empresa. Estão em negociação a venda dos ativos da Bacia Austral, compostos por 26 concessões de exploração e produção em terra, além de infraestrutura de escoamento, tratamento e armazenamento na Argentina. Existe um plano de encerramento das atividades da refinaria em Okinawa (PETROBRAS, 08/05/2015).

No Relatório da Administração e Demonstrações Contábeis Auditadas 2014, a Petrobras refere-se ao acionista controlador, ou seja, o governo federal, da seguinte forma:

A legislação brasileira também exige que a União Federal, nosso acionista controlador, detenha a maioria das ações com direito a voto, tendo o poder de eleger a maioria dos integrantes do Conselho de Administração e, por meio dele, os diretores responsáveis por nossa gestão. Dessa forma, como acionista controlador, a União Federal exerce influência sobre a orientação estratégica dos nossos negócios e tem adotado políticas macroeconômicas e sociais por meio da companhia, nos termos do artigo 238 da Lei das Sociedades Anônimas, que admite a orientação das atividades da sociedade de economia mista de modo a atender ao interesse público que justificou nossa criação.

Nesse cenário regulatório legal:

podemos realizar atividades que priorizem políticas da União Federal, em vez de nossos próprios objetivos econômicos e empresariais;

cooperamos com a União Federal para assegurar que a oferta e os preços do petróleo bruto e derivados de petróleo atendam aos requisitos de consumo interno do Brasil; e

podemos realizar vendas em termos que podem afetar negativamente nossos resultados operacionais e situação financeira.

## 6 EFEITOS DA CRISE DA PETROBRAS NA ECONOMIA NACIONAL

---

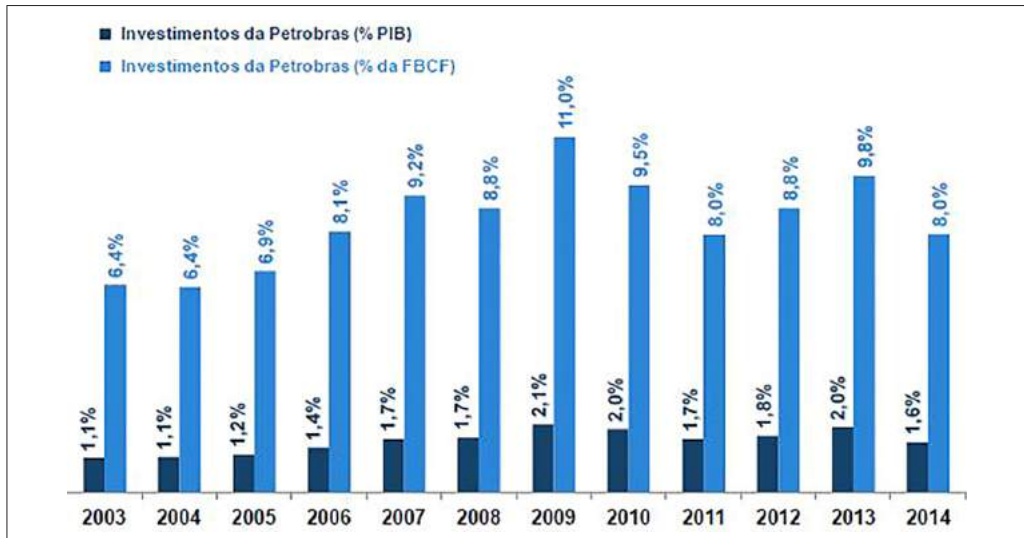
A crise internacional que afetou a maioria das economias do planeta, a redução do preço do petróleo no mercado internacional, a manutenção dos preços dos combustíveis defasados em relação ao custo do petróleo no mercado internacional por vários anos como instrumento de combate à inflação, a má gestão da empresa, o uso político/ideológico dela e os delitos praticados por seus funcionários em conluio com a iniciativa privada, investigados pela Operação Lava Jato, entre outros, ocasionaram uma grave crise na Petrobras, sem precedentes em toda sua história.

A Petrobras, sendo a maior empresa do país, na medida em que passa por essa grave crise, afeta direta e indiretamente toda a economia nacional. Dada sua importância, mesmo os segmentos não diretamente ligados ao setor sofrem seus efeitos. Além da consequente redução da renda das pessoas que trabalham direta ou indiretamente com a empresa, há também a influência significativa nas expectativas das empresas em geral e das famílias.

Para termos uma ideia da importância da Petrobras na economia brasileira, basta olhar a participação dos investimentos da estatal no PIB brasileiro, que variou entre 1,1% e 2,1% no período de 2003 a 2014, e na Formação Bruta de Capital Fixo, que variou de 6,4% a 11% no mesmo período (SPE, 2015).



Gráfico 23. Participação dos investimentos da Petrobras no PIB e na FBCF



Elaboração: SPE/MF

Fontes: Petrobras e IBGE

Segundo cálculos da Secretaria de Política Econômica (SPE), como os investimentos da Petrobras respondem por cerca de 1,8% do PIB, uma redução dos investimentos da ordem de 33% provocaria uma queda no PIB de algo em torno de 0,6 p.p. (SPE, 2015).

Utilizando um estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas, a SPE conclui que a variação de R\$ 1 bilhão nos investimentos da Petrobras impacta o PIB em R\$ 2,5 bilhões. O efeito global negativo somaria US\$ 30 bilhões, em torno de 1,7% do PIB.

Baseada em estudo realizado pela Tendências Consultoria (RIBEIRO; OLIVEIRA, 2005), a SPE chegou à conclusão de que a redução dos investimentos realizados pelas empreiteiras impactou de forma negativa o PIB brasileiro em 0,4%. Ou seja, o impacto da crise da Petrobras pode ter comprometido em 2 pontos percentuais o crescimento do PIB brasileiro.

Verifica-se, portanto, um círculo vicioso negativo, cujos efeitos estão sendo sentidos na evolução do PIB nacional. A situação é ainda pior, na medida em que não se vislumbra, no curto prazo, uma melhora desse cenário.

Outro aspecto relevante foi a determinação, pelo novo marco regulatório, da participação obrigatória da Petrobras em pelo menos 30% nas novas concessões na área do pré-sal.



Os efeitos da crise da empresa na economia nacional são de difícil mensuração. Alguns aspectos até são passíveis de estimar com certo grau de confiança, outros são mais complexos e até mesmo impossíveis.

A influência da crise na Petrobras varia também no decorrer do tempo, de acordo com as informações que vão surgindo, com as decisões que vão sendo tomadas pela empresa, pelo governo e pelas agências reguladoras e de avaliação de risco, com a variação de fatores que estão fora da área de influência da própria empresa, como é o caso do preço do petróleo no mercado internacional.

Até mesmo nesse aspecto os resultados para a empresa são contraditórios, pois, por um lado, a redução dos preços do petróleo no mercado internacional pode resultar, de acordo com a política praticada até recentemente de preços dos derivados internamente, em maior rentabilidade para a empresa. Por outro lado, como a empresa é também exportadora do produto, acaba sendo afetada pela diminuição de suas receitas nas vendas para o exterior, embora, pelos dados disponíveis, a Petrobras tenha maior receita neste segmento.

Descreveremos alguns casos em que os efeitos da crise na Petrobras são significativos. Um levantamento completo demandaria tempo e recursos dos quais não dispomos.

## **6.1 Cancelamento da construção das Refinarias Premium I e II**

O anúncio do cancelamento da construção das refinarias ocorreu apenas no início de 2015, em janeiro, após a eleição e a posse da presidente da República. A população do Estado do Maranhão, a exemplo do Estado do Ceará, ficou sabendo da notícia do cancelamento das obras pela publicação de Ato Relevante para o mercado, conforme exigência da legislação das sociedades anônimas. Com isso a Petrobras justifica a não comunicação prévia aos estados envolvidos.

A notícia trouxe um grande impacto no mercado e na economia nacional, especialmente para as populações dos Estados do Maranhão e do Ceará. Esses investimentos eram vistos por esses estados como um novo marco na história econômica local, pelo seu efeito multiplicador, pela criação significativa de empregos de qualidade e bem remunerados, geração de impostos, enfim, uma mudança em seu perfil econômico.

O sentimento de perda foi ampliado pelo fato de, nos dois estados, já haverem sido realizados investimentos iniciais em terraplanagem, projetos, contratação de alguns serviços, dando a ideia de que as obras iriam ser concluídas, mesmo que houvesse uma prorrogação do prazo para sua conclusão.

### 6.1.1 Refinaria Premium I – Bacabeiras, no Estado do Maranhão

Decepção e frustração foram os sentimentos dos maranhenses, em especial dos habitantes de Bacabeiras e região, com a notícia do cancelamento da construção da Refinaria Premium I.

O planejamento para a construção das refinarias Premium I e II começou no ano de 2008, e a ideia era aproveitar as margens financeiras do refino, que na época eram favoráveis. O lançamento da pedra fundamental ocorreu em 15/01/2010, ano eleitoral, um grande trunfo político naquela região para a então candidata Dilma Roussef (CASA CIVIL, 2010). Na ocasião, nem projeto básico da refinaria existia. Somente no final de 2010 é que foi celebrado o contrato para sua elaboração (JONATHAS, 2015).

Depois do anúncio da obra e do lançamento da pedra fundamental, houve uma valorização muito grande dos imóveis e a expectativa de uma revolução no nível de renda da região. Pessoas e famílias de todas as partes deslocaram-se para Bacabeiras com a esperança de trabalhar nas obras que estavam por se iniciar e, depois, na própria Petrobras. Os investimentos previstos e o impacto da construção da Premium I na região justificavam o entusiasmo inicial (SAIP, 2009).

Quadro 2. Dados do Investimento na Premium I em Bacabeira-MA



Fonte: 6º ENCONTRO NACIONAL DO PROMINP

Tabela 6. Impacto da construção da Premium I na região

Gastos anuais com os 15 itens mais consumidos dentre aqueles que podem ser oferecidos localmente, segundo o cenário "realista" (em milhões de R\$ de outubro/2009)						
Categoria	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Alimentação dentro do domicílio	3,5	24,3	41,4	41,3	28,9	3,9
Alimentação fora do domicílio	1,2	8,1	14,1	14,3	10,1	1,4
Higiene	0,8	5,8	9,9	9,8	6,9	0,9
Saúde	1	6,5	11,3	11,6	8,2	1,2
Transportes	1,7	10,7	18,7	19,4	13,7	2,1
Vestuário	1,8	12,1	20,8	20,9	14,7	2
<b>Total</b>	<b>10,0</b>	<b>67,5</b>	<b>116,2</b>	<b>117,3</b>	<b>82,5</b>	<b>11,5</b>

Fonte: IPEA.

Gastos anuais com os 15 itens mais consumidos dentre aqueles que podem ser oferecidos localmente, segundo o cenário "otimista" (em milhões de R\$ de outubro/2009)						
Categoria	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Alimentação dentro do domicílio	7,5	36,3	60,1	60,2	43,1	8,4
Alimentação fora do domicílio	3,1	11,2	18,2	18,4	13,6	3,7
Higiene	1	4,2	6,8	6,8	4,9	1,1
Saúde	2,2	9,4	15,7	15,9	11,5	2,5
Transportes	5,8	19,8	32	32,6	24,2	6,8
Vestuário	4,1	17,3	28,5	20,1	20,7	4,7
<b>Total</b>	<b>23,7</b>	<b>98,2</b>	<b>161,3</b>	<b>154,0</b>	<b>118,0</b>	<b>27,2</b>

Fonte: IPEA.

Faturamento máximo possível para cada atividade, por ano, segundo a estimativa "realista" (em milhões de R\$ de outubro/2009)						
Atividades	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Açougue	1,4	9,6	16,5	16,5	11,6	1,6
Armarinho	2,2	14,9	25,6	25,7	18,1	2,5
Bar / lanchonete	1,9	12,9	22,2	22,5	15,9	2,2
Consertos diversos	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,0
Farmácia	2,0	13,4	23,0	23,3	16,4	2,3
Feira	0,5	3,5	6,0	6,0	4,2	0,6
Mercado	7,3	48,9	83,8	83,8	58,7	7,9
Padaria	3,2	21,2	36,4	36,5	25,6	3,5
Posto de gasolina	2,7	18,0	31,3	32,1	22,7	3,3
Restaurantes	0,8	5,6	9,7	9,8	6,9	1,0
Salão de Beleza	0,3	2,3	4,0	4,1	2,9	0,4

Fonte: IPEA.

Faturamento máximo possível para cada atividade, por ano, segundo a estimativa "otimista" (em milhões de R\$ de outubro/2009)						
Atividades	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Açougue	2,7	13,2	22,0	21,9	15,7	3,0
Armarinho	4,8	20,7	34,1	25,6	24,7	5,4
Bar / lanchonete	4,8	18,5	30,2	30,5	22,3	5,5
Consertos diversos	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0
Farmácia	4,2	18,6	30,7	30,8	22,3	4,8
Feira	1,1	5,1	8,5	8,5	6,1	1,2
Mercado	15,0	69,7	115,6	115,2	82,6	16,6
Padaria	6,5	29,1	48,1	48,0	34,6	7,3
Posto de gasolina	8,5	31,2	50,9	51,5	37,9	9,9
Restaurantes	2,1	7,0	11,3	11,6	8,6	2,5
Salão de Beleza	0,9	3,3	5,5	5,6	4,1	1,1

Fonte: 6º ENCONTRO NACIONAL DO PROMINP

Investimentos públicos e privados começaram a ser feitos. O governo do estado cedeu o terreno para a realização da obra. Vários empreendimentos privados foram iniciados, alguns concluídos e outros paralisados antes da conclusão com a notícia do cancelamento da refinaria.

Para ilustrar, um hotel com seis andares e 150 quartos, que já estava com toda a estrutura básica erguida e entrava na fase dos acabamentos, terminou sendo abandonado (CARRAMILO, 2015). Vários microempresários perderam seus investimentos em restaurantes, pousadas, pequenos comércios, etc.

Em audiência pública realizada na Câmara dos Deputados em 08/05/2015, o diretor de abastecimento da Petrobras, Jorge Celestino Ramos, afirmou que o cancelamento da construção da refinaria havia ocorrido por três motivos: 1) a queda dos preços do petróleo e dos refinados no mercado mundial, que reduziu as “margens de refino” (retorno financeiro descontado o custo das matérias-primas) e tirou a atratividade dos empreendimentos; 2) a desistência da companhia petroquímica chinesa Sinopec, que estava negociando participação nas unidades; 3) e a necessidade de a empresa preservar seu caixa.

Ainda de acordo com o diretor Ramos, com a volta do crescimento econômico mundial e o aumento do preço do petróleo e derivados a construção da refinaria Premium I poderá ser retomada. Porém, o cenário atual aponta que, mesmo ocorrendo as condições mencionadas, dificilmente a Petrobras terá no médio prazo capital suficiente para empenhar nesses projetos.

Com os altos investimentos necessários para a exploração do pré-sal e a obrigação de participação mínima de 30% na exploração e na produção nas áreas definidas no novo marco regulatório, a decisão de cancelar os investimentos nas refinarias Premium I e II foi impositiva.

Agora o Estado do Maranhão está aguardando a devolução formal do terreno pela Petrobras e já estuda, juntamente com o município, projetos de industrialização e outros investimentos públicos, tais como instalação de *sites* portuários, aeroporto de cargas, distrito industrial, centro logístico, estação rododiferroviária e uma Zona Primária de Exportação.

### **6.1.2 Refinaria Premium II – Caucaia, no Estado do Ceará**

A exemplo do que ocorreu no Maranhão, o cancelamento da obra de construção da refinaria no Ceará causou muita tristeza e desolação. O estado acreditava que a

refinaria seria um dos seus mais importantes vetores de crescimento, aumentando consideravelmente a renda e a qualidade de vida das pessoas.

A Refinaria Premium II seria instalada no Complexo Industrial e Portuário do Pecém, na região metropolitana de Fortaleza, e a expectativa era que seriam geradas em torno de 90 mil vagas de trabalho diretas e indiretas, realizado o refino de 300 mil barris de petróleo por dia e entrado em operação no ano de 2017.

Essa decisão, evidentemente, causou prejuízos tanto para os trabalhadores como para os investidores. Os trabalhadores, os municípios e o estado investiram em qualificação por meio de cursos e treinamentos, visando ao futuro empreendimento. Um curso de engenharia do petróleo chegou a ser criado no estado, com sua primeira turma se formando neste ano de 2015.

Os investidores aplicaram seus recursos em hotéis, pousadas, restaurantes, loteamentos, etc., gerando um aumento acentuado do valor dos imóveis na região. Com o cancelamento do projeto os preços desabaram, junto com as expectativas nos resultados dos negócios que já haviam recebido investimentos.

Somente a área de 2 mil hectares cedida pelo estado para o empreendimento custou R\$ 126 milhões na época da aquisição. O Ceará já teria gasto pelo menos R\$ 657 milhões em infraestrutura para a instalação da refinaria (JONATHAS, 01/2015). Da mesma forma que o Maranhão, o Estado do Ceará espera pela devolução do terreno, bem como pelo ressarcimento dos investimentos realizados.

Há uma Ação Civil Pública interposta pela Regional do Ceará da OAB (PRADO, 2015) na qual já foi deferida liminar solicitando da Petrobras três estudos: 1) sobre a viabilidade técnica do projeto para a implantação de uma nova refinaria no Brasil, notadamente no Estado do Ceará; 2) detalhamento técnico que concluiu ser o Estado do Ceará um local apropriado para a construção da refinaria; 3) as razões que justificam a inviabilidade da construção da refinaria no Ceará.

A ação foi ajuizada em 06/05/2015, e além de solicitar a devolução do terreno ao estado, requer a indenização de R\$ 980 milhões para ressarcimento de danos patrimoniais ao estado e aos particulares e morais coletivos.

A Procuradoria-Geral do Estado do Ceará também entrou com interpelação judicial para a Petrobras se manifestar. Caso a empresa confirme oficialmente a desistência da construção, ela será acionada para ressarcir ao estado todos os investimentos realizados, uma vez que todos os recursos aplicados foram documentados e com a anuência da

empresa. Ou seja, todos os gastos foram feitos de boa-fé e com base em acordos formais com a Petrobras.

Para o presidente da Petrobras, Aldemir Bendine, uma das alternativas para compensar o Estado do Ceará seria a transferência do parque de tancagem de combustíveis de Mucuripe, em Fortaleza, para o Pecém. Seria uma alternativa para aumentar a arrecadação e compensar o estado pelas perdas com o cancelamento do projeto (LAVOR, 2015).

Os dois estados, Ceará e Maranhão, ainda alimentam a esperança de no futuro haver a retomada das discussões para a concretização das Refinarias Premium I e II. Tratativas de políticos dos dois estados junto ao governo federal e à empresa continuam sendo feitas com o objetivo de não enterrar definitivamente esses projetos.

A diretora-geral da ANP, Magda Chambriard, informou que nenhum dos projetos das Refinarias Premium I e II chegou a ser apresentado na agência reguladora. O diretor de abastecimento da Petrobras afirmou que a empresa pretendia entrar com os pedidos de autorização de construção no final de 2015 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2015).

Segundo a Petrobras, no balanço de 2014 o prejuízo declarado nas obras das Refinarias Premium I e Premium II foi de R\$ 2,8 bilhões.

## 6.2 Efeitos da crise da Petrobras entre os fornecedores

Segundo dados de 2012, as operações da Petrobras respondiam por 13% do PIB nacional naquele ano, atingindo valores em torno de R\$ 560 bilhões (SINIEM, 2015). No ano de 2013, embora tenha ocorrido uma redução na cotação do petróleo, as operações da empresa continuaram significativas, ficando certamente acima de 10% do PIB.

A Petrobras possui uma rede de cerca de 20 mil fornecedores com contratos de fornecimento de bens e serviços de curto e longo prazo (de um a 12 anos). A maioria deles, cerca de 18 mil, são fornecedores da empresa para operação com óleo e gás, principalmente no mar, desde exploração e produção em águas rasas, profundas e no pré-sal. Trata-se de “fornecedores de navios, plataformas marítimas, sondas e componentes que surgiram para atender à exigência de nacionalização mínima de 60% das embarcações e de equipamentos utilizados na exploração” (SCIARRETA, 2015).



### 6.3 A crise da Petrobras atinge os bancos

Os efeitos da crise na Petrobras vão além de seus fornecedores, atingindo também os bancos. O aprofundamento das investigações da Operação Lava-Jato está comprometendo as construtoras que operavam para a Petrobras. Elas são grandes clientes dos bancos e os reflexos nessas empresas vão afetar diretamente todo o sistema financeiro, uma vez que os valores envolvidos são bilionários.

A própria Petrobras, com a redução do *rating* de sua dívida pela agência Moody's, em fevereiro/2015, e pela agência Standard & Poor's, em 10 de setembro de 2015, tem gerado muita preocupação para o setor bancário. De igual forma o *rating* da dívida de diversas construtoras tiveram redução.

A redução do *rating* da dívida ocorreu não somente devido às preocupações com o risco de liquidez, mas também por conta das expectativas de que a companhia tenha dificuldades de reduzir o seu alto nível de endividamento nos próximos anos.

A preocupação é maior para os bancos públicos, uma vez que serão mais pressionados a fornecer crédito para a estatal. “Um estudo do governo afirma que os bancos privados e públicos teriam emprestado R\$ 130 bilhões ao setor”. (SINIEM, 2015)

Com isso, há um aumento natural das provisões dos bancos para enfrentar esse novo cenário que é bastante incerto e acena com possíveis calotes. Aliado a isso, verifica-se ainda a diminuição da atividade econômica que, por si só, já ocasionaria uma redução do nível de crédito.

“A investigação na Petrobras poderia prejudicar a situação dos bancos brasileiros, visto que as expectativas para a expansão dos empréstimos em 2015 já são modestas”, afirma no relatório Celina Vansetti-Hutchins, diretora gerente da Moody's.

“Qualquer aumento nas provisões contra perdas relativas à Petrobras e seus fornecedores, assim como nos setores de óleo e gás e construção, terá impactos nos ganhos e levará a uma contração na oferta de crédito, o que poderá repercutir em toda a economia brasileira”, adverte ela. (EXECUTIVOS FINANCEIROS, 2015)

Os empréstimos para o setor de óleo e gás e construção tem subido bastante nos últimos anos. Com os acontecimentos recentes, os bancos tendem a ser mais seletivos e restritivos na concessão de novos créditos.

A Petrobras tem impedido a renovação de contratos com várias construtoras e fornecedores que estariam envolvidos na Operação Lava Jato. Essas empresas certamente

terão reflexos nas suas receitas, uma vez que dificilmente conseguirão direcionar suas atividades para outros clientes no curto prazo, até porque muitas delas oferecem produtos e serviços mais ligados ao setor de óleo e gás. Como não há no país um grande mercado fora da Petrobras, as empresas vão ter problemas na satisfação de seus compromissos com o setor bancário.

A expectativa é que os bancos continuem financiando a Petrobras, em razão das perspectivas de desempenho operacional positivo e do amparo total que certamente continuará sendo dado pelo governo, uma vez que se trata da empresa com maior importância estratégica do país no setor de energia e por ser seu sócio majoritário, tendo, portanto, todo o interesse na sua recuperação.

Portanto, as expectativas nos bancos são muito grandes com o desenrolar da crise na empresa, com o comportamento da cotação do petróleo no mercado internacional e a forma como serão punidas as construtoras envolvidas na Operação Lava Jato.

## **6.4 A crise na Petrobras e a indústria naval do país**

Em 13 de maio de 2011 era criada em São Paulo a empresa Sete Brasil S. A. (Sete BR), que juntamente com o Estaleiro Atlântico Sul (EAS) assumiu a construção das primeiras sete sondas de perfuração marítima a serem produzidas no país de um total previsto de 29 sondas. A previsão inicial era que as primeiras sondas seriam entregues em 2015 (PETROBRAS, 2011).

Além da Petrobras, constam como sócios da Sete Brasil os bancos Santander, Bradesco, BTG Pactual, Caixa Econômica Federal, além de Previ, Petros, Funcef, Valia e Lakeshore Financial Partners Participações.

A capitalização necessária para as operações teria origem em parte nos sócios, outra parte no BNDES até o limite do conteúdo nacional mínimo (valor previsto de U\$ 9,3 bi) e o restante das agências de fomento dos países exportadores dos itens importados. Com a construção das sondas a empresa teria um faturamento estimado de U\$ 89 bilhões até 2020.

Para realizar suas operações e construir as sondas marítimas e demais equipamentos necessários, a Sete Brasil firmou contratos com diversos estaleiros estabelecidos em vários estados brasileiros (Atlântico Sul (PE), Enseada (BA), Jurong (ES), Brasfels (RJ), Rio Grande (RS)) (FOLHA DE S. PAULO, 2015)



Esse panorama inicial criou muitas expectativas para as regiões e as cidades onde esses estaleiros se localizam. A base de operações para os estaleiros foi ampliada para atender às encomendas, milhares de funcionários foram contratados. Estados e municípios investiram em infraestrutura e ações de apoio de logística e de formação de mão de obra, além de inúmeros investimentos em atividades que teriam a demanda incrementada em função do aumento das atividades dos estaleiros, tais como hotéis e pousadas, restaurantes, construção civil, comércio de alimentos, etc.

A crise internacional, a redução do preço do petróleo no mercado internacional, a crise administrativa da Petrobras decorrente da má gestão e dos casos de corrupção (Lava Jato), envolvendo também as grandes construtoras que são sócias dos estaleiros, acabaram refletindo diretamente na indústria naval. Em função desses acontecimentos o BNDES acabou retendo a linha de crédito que havia sido prevista para financiar as operações da Sete Brasil.

Sem os recursos financeiros necessários para o prosseguimento das atividades, a Sete Brasil passou a atrasar o pagamento para os estaleiros, e estes deixaram de pagar seus fornecedores e passaram a demitir seus funcionários. Segundo o Sindicato Nacional da Indústria da Construção e Reparação Naval e Offshore (Sinaval), somente no ano de 2015 14 mil trabalhadores foram demitidos (SINAVAL, 2015).

A crise na indústria naval foi potencializada pelo envolvimento da maioria dos sócios dos estaleiros, UTC, Engevix, Camargo Corrêa, Odebrecht, etc., nos casos de corrupção que implicam a Petrobras (Lava Jato). Esses estaleiros, além de terem seus pagamentos suspensos pela Sete Brasil, acabaram sofrendo com a crise de liquidez nas empresas sócias.

Para manter o cronograma do plano de negócios de exploração e produção, a Petrobras relicitou diversas sondas de exploração e produção de petróleo, estando as empresas vencedoras localizadas principalmente na China e na Tailândia.

Três estaleiros – Integra, Rio Grande e Enseada – conseguiram, com aval da Petrobras, transferir obras no estado em que se encontravam para o estaleiro da China, que ganhou a licitação, e, com isso, minorar os prejuízos dos investimentos já efetuados nos estaleiros nacionais. Com o estaleiro Iesa, que possuía contratos para construir seis sondas, não houve acordo e a Petrobras relicitou a obra, que foi ganha pela chinesa Cosco e pela tailandesa BJC. Segundo a Petrobras, a licitação resultou num preço 20% menor daquele licitado com o estaleiro nacional (LANDIM; PAMPLONA, 2015).

A Sete Brasil procurou convencer a Petrobras a assinar um documento atestando que continua interessada nas sondas. A direção da Petrobras quer salvar a Sete Brasil, mas os técnicos da empresa defendem o abandono do projeto porque o aluguel das sondas teria um valor mais elevado do que os do mercado internacional. Outro problema é a delação premiada na Lava Jato feita por três ex-executivos da Sete Brasil. A Petrobras não quer ligação com a empresa, que pode ser condenada por corrupção (FRIEDLANDER; AGOSTINI, 30/10/2015). No balanço da Petrobras do terceiro trimestre houve o reconhecimento de perdas de R\$ 676 milhões com a Sete Brasil (PAMPLONA; VETTORAZZO, 24/11/2015).

## 6.5 Efeitos da crise nas grandes construtoras

Diversas construtoras, entre as maiores do país, estão diretamente ligadas ao maior escândalo de corrupção juntamente com a Petrobras, conforme tem revelado nos últimos meses a operação Lava Jato e amplamente divulgado por toda a imprensa do país.

As investigações, as delações premiadas e os consequentes processos judiciais têm desvendado diversas irregularidades e casos de corrupção nas obras e nos serviços contratados pela Petrobras e que eram fornecidos por um grupo cartelizado de empreiteiras, organizadas com a finalidade de combinar preços, superfaturando o valor das obras e dos serviços. Tudo isso com a conivência de altos funcionários da estatal e de políticos ligados principalmente à base aliada do governo, que, muitas vezes, fazia a indicação política desses altos funcionários da estatal.

Essas empresas acabavam por cobrar preços acima daqueles resultantes de uma concorrência justa e legal e ainda pagavam propinas para funcionários da empresa, partidos políticos, advogados, lobistas, políticos, dentre outros.

A divulgação do balanço de 2014 da Petrobras, que foi adiada por duas vezes, acabou sendo feita no dia 22/04/2015 e apresentou um prejuízo declarado de R\$ 21,6 bilhões. Além de a Petrobras não pagar os dividendos de 2014 aos acionistas, seu balanço declarou perdas com corrupção no valor de R\$ 6,2 bilhões. Esse valor foi estimado basicamente com a aplicação de um percentual de 3% sobre os valores pagos às empresas listadas na operação Lava Jato no período de 2004 a abril de 2012, conforme parâmetros levantados nas investigações efetuadas pelo Ministério Público Federal (MPF) e pela Polícia Federal (PF) na referida operação (PETROBRAS, 2015).

A estatal informa que como coautora do MPF ajuizou duas ações nos dias 30/04/2015 e 08/05/2015 para ressarcimentos referentes a várias verbas no valor inicial estimado de

R\$ 452 milhões em relação às empresas Engevix e Mendes Júnior (PETROBRAS, abr. 2015). Informa ainda que ajuizará como coautora nas semanas seguintes mais três ações envolvendo as empresas Camargo Corrêa, OAS e Galvão Engenharia, solicitando um reembolso de aproximadamente R\$ 826 milhões.

Evidentemente que outras dezenas de ações estão sendo preparadas para apurar os danos causados por todas as empresas arroladas na operação Lava Jato e que resultarão em valores significativos. O valor referente aos danos morais é o que acarreta maior dificuldade de mensuração e somente será definido no curso dos processos.

O advogado-geral da União, Luís Inácio Adams, tem defendido abertamente acordos de leniência com as empresas envolvidas na operação Lava Jato com o objetivo de assegurar a continuidade das obras e a manutenção do emprego. Argumenta que os executivos da Petrobras e das empresas é que deverão ser penalizados e viabilizar a continuidade das empresas em face dos prejuízos que podem resultar para a sociedade como um todo. Por outro lado, o MPF teme que esse tipo de iniciativa possa resultar numa anistia geral (TALENTO; FALCÃO, 2015).

Além dos prejuízos causados nas obras das empresas, a falta de liquidez resultante dos efeitos da crise gerada por esse episódio tem ocasionado a diminuição do ritmo e até mesmo a paralisação de outras obras não ligadas diretamente à Petrobras. Sem falar nos efeitos nas expectativas dos demais agentes econômicos do país, uma vez que as empresas envolvidas na operação empregam um grande número de funcionários, adquirem muitos produtos e serviços de um grande número de empresas fornecedoras e são tomadores de um volume significativo de recursos dos bancos públicos e privados.

Uma das grandes obras afetadas pela crise na Petrobras é a construção da Unidade de Fertilizantes III no município de Três Lagoas-MS. O projeto inicial previa um investimento de R\$ 3.846 milhões no período de 2011 a 2014 e mais um investimento complementar de R\$ 597 milhões depois de 2014. A previsão inicial era de que as obras estariam concluídas em setembro de 2014.

A estimativa inicial era a construção de uma planta com capacidade de produção de 761,2 mil toneladas/ano de amônia e uma planta de produção de ureia com capacidade de 1,210 milhão de toneladas/ano. A construção da fábrica previa a contratação de 5 mil funcionários, e a operação depois de pronta empregaria entre quinhentos e seiscentos funcionários. Todos os dados mencionados foram publicados no *site* do governo federal (MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, 2011). A construção ficou a cargo do consórcio UFN3, integrado pela Sinopec Petroleum Brasil, de capital chinês, a Galvão Engenharia e a GDK, que entrou em recuperação judicial e acabou deixando o consórcio.

Embora a contratante (Petrobras) assegurasse que estava em dia com os pagamentos do consórcio UFN3, a obra não conseguia atingir o cronograma estabelecido. Com o passar do tempo, o consórcio UFN3 passou a atrasar o pagamento de fornecedores e também a demitir parte dos trabalhadores.

Durante o ano de 2014, ano eleitoral, estima-se que a Petrobras tenha adiantado R\$ 700 milhões em medições para manter a obra em andamento. No entanto, após as eleições os repasses cessaram e milhares de funcionários foram demitidos. Dos cerca de 6 mil funcionários, 3.500 foram demitidos.

Toda essa situação resultou na falta de pagamento de R\$ 35 milhões a cerca de 130 fornecedores, segundo levantamento efetuado em novembro de 2014 pela reportagem do jornal *Estado de S. Paulo* nos cartórios de protesto da região. O MPF chegou a pedir o bloqueio dos bens das empresas integrantes do consórcio no valor de R\$ 36 milhões (SIQUEIRA, 2014).

Chegou-se a anunciar uma nova data para a conclusão da obra – junho de 2015. No entanto, no final de novembro de 2014 a obra foi totalmente paralisada, resultando na demissão dos funcionários restantes.

No dia 19/12/2014, a Petrobras rescindiu formalmente o contrato com o consórcio UFN3 por descumprimento contratual, ressaltando que estava em dia com os pagamentos do consórcio. A estatal garantiu que está analisando uma solução para os credores do consórcio.

A Petrobras informou ainda que a obra se encontra com 82% do cronograma realizado e que busca alternativas legais para retomá-la e concluí-la no menor espaço de tempo possível. Atualmente há intensa pressão política do Mato Grosso do Sul para a continuidade das obras, porém não há nada de concreto no sentido de sua retomada (G1.GLOBO, 2014).

## 7 A PETROBRAS EM NÚMEROS

---

Em 2015, a Petrobras apresentou seus dados contábeis referentes a 2014 reconhecendo, dentre outros fatos relevantes, as despesas relacionadas aos pagamentos supostamente indevidos detectados pela Operação Lava Jato, desencadeada pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal no primeiro semestre de 2014, sob o comando do juizado federal do Paraná.

Em razão do novo cenário do setor de óleo e gás no mercado internacional, que apresenta preços do boe abaixo dos \$ 60, do percentual elevado de endividamento em dólar, da moeda americana em alta e de uma avassaladora crise que se abateu sobre a Petrobras, derivada em parte dos casos de corrupção investigados pela Operação Lava Jato, a empresa lançou em junho seu Plano de Negócios e Gestão 2015-2019, reduzindo investimentos em 37% e projetando queda da produção de cerca de 20% em relação ao plano de negócios apresentado ao mercado em 2014.

Aliado a isso, as restrições de acesso a novos financiamentos, a queda acentuada de suas ações na bolsa de valores, a redução do seu grau de investimentos e os prejuízos acumulados neste ano fizeram a empresa paralisar obras pelo país afora e colocar em pleno andamento um programa de alienação de ativos.

Foram paralisados o Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (Comperj), a segunda etapa da Refinaria Abreu e Lima (RNEST) e a Unidade de Fertilizantes Nitrogenados III (UFN III), além de cancelados os projetos das Refinarias Premium I e Premium II nos Estados do Ceará e do Maranhão, como já anotado anteriormente.

## **7.1 Estratégia de investimentos e deterioração dos lucros da Petrobras de 2008 a 2014**

A estratégia de investimento adotada pelo Conselho de Administração da Petrobras para ampliar a capacidade de exploração e produção de óleo e gás, pautada na captação de recursos em dólar, contribuiu significativamente para o comprometimento da saúde financeira da empresa, em razão da brusca desvalorização do real em 2015, bem como elevou o risco para investimentos futuros.

Os investimentos no segmento de exploração & produção (E&P) foram no montante de R\$ 282 bilhões do total previsto de R\$ 548,8 bilhões de 2008 a 2014, resultando no aumento da produção de 2,4 milhões de barris p/dia em 2008 para 2,8 milhões em 2014.

O novo marco regulatório estabelecido pela Lei n. 12.531, de 22/12/2010, que instituiu o regime de partilha no pré-sal e áreas delimitadas, foi decisivo para aumentar os recursos investidos. A título de comparação, o investimento no segmento E&P saiu de R\$ 34,3 bilhões em 2011 para R\$ 56,9 bilhões em 2014.

A Tabela 7 mostra que o incremento da receita de vendas foi de 26,55% em 2014 ante 2008, entretanto o endividamento em dólar combinado com a política de controle de preços de combustíveis resultou na deterioração do lucro líquido da empresa. Em 2014,

o prejuízo líquido foi de R\$ 21,9 bilhões. A perda por desvalorização de ativos (*impairment*) foi de R\$ 44,6 bilhões.<sup>2</sup>

Tabela 7. Indicadores econômicos consolidados – 2008-2014 (R\$ milhões)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Receita de vendas	266.494	182.834	213.274	244.176	281.379	304.890	337.260
Lucro bruto	73.495	74.127	77.222	77.237	70.907	69.895	80.437
Lucro antes do resultado financeiro, das participações e impostos	nd	45.997	47.057	45.403	32.397	34.364	-21.322
Lucro líquido (prejuízo) consolidado atribuível aos acionistas da Petrobrás	nd	30.051	35.189	33.313	21.182	23.570	-21.587
Lucro líquido	32.988	28.982	35.901	33.110	20.959	23.007	-21.924
Margem bruta (%)	34	41	36	32	25	23	24
Margem operacional (%)	21	25	22	19	12	11	-4
Margem líquida (%)	15	16	16	14	8	8	-6
EBITDA – R\$ milhões	57.170	59.502	60.323	62.246	53.439	62.967	59.140
Produção total de óleo e gás natural (mil bbl/dia)	2.400	2.526	2.583	2.622	2.598	2.534	2.799
Investimentos consolidados	76.411	70.757	76.411	72.546	84.137	104.416	87.140
Valor de mercado							
Petróleo Brent (US\$/bbl)	97	61,51	79,47	111,27	111,58	108,66	98,99
Dólar médio de venda (R\$)	1,84	2,00	1,76	1,67	1,96	2,16	2,35
Dólar final de venda (R\$)	1,74	2,34	1,67	nd	nd	2,34	2,66
Preço de venda - Brasil							
Petróleo (US\$/bbl)	81,55	54,22	74,66	102,24	104,6	98,19	87,84
Gás natural (US\$/bbl)	40,15	22,53	15,57	52,96	48,45	47,43	47,93
Preço de venda - Internacional							
Petróleo (US\$/bbl)	63,16	53,58	66,42	91,37	94,37	89,86	82,93
Gás natural (US\$/bbl)	17,06	12,65	14,15	17,28	17,99	21,08	21,18
Custo do refino (US\$/barril)	5,34	3,21	4,33	4,98	3,44	3,09	2,9
Custo de refino (R\$/barril)	5,93	6,26	7,57	8,37	6,73	6,67	6,82

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014)

Considerando-se a Rentabilidade do Investimento (RI), que é medida pela relação lucro líquido e total do investimento, infere-se que houve uma avaliação errônea da estratégia de alocação de recursos, pois se verifica impacto negativo no fluxo de caixa, o que comprometeu a capacidade de investimento da empresa em Exploração & Produção.

2 i) Refino no país (R\$ 30,976 bilhões), devido à avaliação dos projetos do segundo trem da Refinaria Abreu e Lima (RNEST) e do Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (Comperj) separadamente da unidade geradora de caixa do refino, tendo em vista a postergação desses projetos por extenso período, motivada por medidas de preservação do caixa e problemas na cadeia de fornecedores oriundos das investigações da Operação Lava Jato. As perdas resultaram de problemas no planejamento dos projetos, utilização de taxa de desconto com maior prêmio de risco, postergação da expectativa de entrada de caixa e menor crescimento econômico; ii) exploração e produção de petróleo e gás natural (R\$ 10,002 bilhões), reflexo do declínio nos preços do petróleo; iii) petroquímica (R\$ 2,978 bilhões), em decorrência do cenário de redução na demanda e nas margens.

Ressalte-se que a RI, considerando-se todos os segmentos, correspondia a 61,83% em 2008, teve uma redução significativa para 22,03% em 2013 e alcançou -25,16% em 2014, comparativamente. Avaliando-se a RI sobre o segmento de Exploração & Produção, observou-se que era de 133,8% em 2008 e foi se deteriorando ao longo do período de 2008 a 2013, atingindo 38,3% em 2013 e alcançando -38,5% em 2014.

Tabela 8. Investimento da Petrobras – 2008-2014 (R\$ milhões)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Exploração & Produção	24.662	30.819	32.426	34.251	42.970	59.993	56.898	282.019
Abastecimento	10.111	16.508	28.007	27.117	28.860	30.740	18.264	159.607
Gás e Energia	3.821	6.562	4.884	3.848	4.166	5.919	6.002	35.202
Internacional	6.133	6.833	4.771	4.440	5.098	5.127	3.593	35.995
Exploração e produção			4.190	3.951	4.649	4.592	3.174	20.556
Outros	6.133	6.833	581	489	449	535	419	15.439
Distribuição	558	635	895	1.157	1.307	1.120	1.053	6.725
Biocombustível				503	299	322	281	1.405
Corporativo	1.241	2306	2.648	1.230	1.437	1.195	1.049	11.106
Sociedades de Propósito Específico	5.645	5564	2.780					13.989
• Empreendimentos em Negociação	1.178	1530						2.708
Total de investimentos	53.349	70.757	76.411	72.546	84.137	104.416	87.140	548.756
Lucro Líquido	32.988	28.982	35.901	33.110	20.959	23.007	-21.924	153.023
RI (Lucro Líquido / Investimento Total)	61,83%	40,96%	46,98%	45,64%	24,91%	22,03%	-25,16%	
RI do seg, Exploração & Produção (Lucro Líquido Total / Investimento E&P)	133,8%	94,0%	110,7%	96,7%	48,8%	38,3%	-38,5%	
Produção total de óleo e gás natural (mil bbl/dia)	2.400	2.526	2.583	2.622	2.598	2.534	2.799	18.062

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014)

A partir de meados de maio de 2013, a companhia estendeu a contabilidade de *hedge* para proteção de exportações futuras altamente prováveis (PETROBRAS, 2014). No caso, esse mecanismo contemplou, inicialmente, cerca de 70% do total das dívidas líquidas expostas à variação cambial, protegendo parte das exportações por um período de sete anos.

A Tabela 9 mostra o alto risco de impacto do efeito variação cambial no lucro líquido da empresa. A alta relação entre ativo, no montante de R\$ 30,6 bilhões, e passivo, de R\$ 222,3 bilhões, resulta na necessidade de fazer a operação *hedge accounting* da ordem de R\$ 135,1 bilhões para reduzir as perdas ocorridas em razão das alterações no câmbio.

Tabela 9. Demonstrativos de ativos e passivos sujeitos à variação cambial – 2013-2014

ITENS	R\$ milhões	
	31.12.2014	31.12.2013
Ativo	30.600	16.853
Passivo	(222.279)	(150.581)
Hedge Accounting	135.088	95.445
<b>Total</b>	<b>(56.591)</b>	<b>(38.285)</b>

SEGREGAÇÃO POR MOEDA	R\$ milhões	
	31.12.2014	31.12.2013
Real/ Dólar	(20.844)	(17.329)
Real/ Iene japonês	-	1
Real/ Euro	(6.860)	(6.741)
Real/ Libra esterlina	(1.919)	(1.772)
Dólar/ Iene japonês	(1.728)	(1.973)
Dólar/ Euro	(18.562)	(7.324)
Dólar/ Libra esterlina	(5.376)	(2.296)
Peso/ Dólar	(1.302)	(851)
<b>Total</b>	<b>(56.591)</b>	<b>(38.285)</b>

O lucro bruto de R\$ 13,305 bilhões, de janeiro a setembro de 2015, foi superior em 23,5% àquele auferido no mesmo período de 2014, e a despesa financeira líquida superou em R\$ 21,027 milhões o resultado do ano anterior, segundo o Relatório do Terceiro Trimestre de 2015.<sup>3</sup> O provisionamento para contingências judiciais alcançou o montante de R\$ 1,865 bilhão.

A Tabela 10 mostra a contribuição do lucro líquido por cada segmento, ao longo do período de 2008 a 2014, para o resultado da empresa. Destaque-se que o maior lucro obtido pelo segmento de E&P foi de R\$ 44,5 bilhões em 2012, tendo caído para R\$ 32,3 bilhões em 2014. O segmento de abastecimento teve um prejuízo de R\$ 89,6 bilhões de 2011 a 2014, efeito do controle do preço dos combustíveis, da reversão/perda no valor de recuperação de ativos – *impairment* – no montante de R\$ 33,9 bilhões e da baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente no montante de R\$ 3,4 bilhões em 2014.

3 Perda cambial de R\$ 9,003 milhões decorrente da depreciação de 49,6% do real sobre a exposição passiva líquida em dólar (depreciação cambial de 4,6% no período de jan.-set./2014), já considerados os efeitos do *hedge accounting*, conforme apresentado no item 5 do apêndice; • perda cambial de R\$ 2,769 milhões decorrente da depreciação de 37,4% do real sobre a exposição passiva líquida em euro (apreciação cambial de 4,1% no período de jan.-set./2014); e • acréscimo nas despesas com juros em função de: i) maior endividamento (R\$ 4,518 milhões); ii) menor capitalização ocasionada pela redução do saldo de ativos em construção (R\$ 2,067 milhões), refletindo a conclusão de projetos relevantes ao longo de 2014, bem como as baixas e o *impairment* de ativos em dezembro de 2014; e iii) reconhecimento de juros sobre despesa tributária de IOF (R\$ 1,418 milhão) e de IRRF (R\$ 1,113 milhão).



Tabela 10. Lucro líquido consolidado por segmento – 2008-2014 (R\$ milhões)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Lucro líquido Consolidado	32.988	28.982	35.901	33.110	20.959	23.007	-21.924
E&P	37.617	19.601	29.558	40.575	45.452	42.266	32.252
Abastecimento	-3.611	13.331	3.802	-9.970	-22.931	-17.752	-38.947
Gás & Energia	-315	914	1.245	3.138	1.733	1.387	-886
Biocombustível				-157	-218	-254	-298
Distribuição	1.234	1.254	1.268	1.175	1.793	1.813	1.185
Internacional	-1.860	-220	1.459	1.967	1.436	3.775	-3.108
Corporativo	-487	-4.898	-481	-1.453	-5.391	-8.013	-13.266
Eliminações	410	-1.000	-950	-2.165	-915	-215	1.144
Investimentos consolidados	76.411	70.757		72.546	84.137	104.416	87.140
Petróleo Brent (US\$/bbl)	97	61,51	79,47	111,27	111,58	108,66	98,99
Dólar médio de venda (R\$)	1,84	2,00	1,76	1,67	1,96	2,16	2,35
Dólar final de venda (R\$)	1,74	2,34	1,67	nd	nd	2,34	2,66
Preço de venda – Brasil							
Petróleo (US\$/bbl)	81,55	54,22	74,66	102,24	104,6	98,19	87,84
Gás natural (US\$/bbl)	40,15	22,53	15,57	52,96	48,45	47,43	47,93
Preço de venda – Internacional							
Petróleo (US\$/bbl)	63,16	53,58	66,42	91,37	94,37	89,86	82,93
Gás natural (US\$/bbl)	17,06	12,65	14,15	17,28	17,99	21,08	21,18

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014)

No que se refere à análise do ROI, considerando-se o lucro líquido do segmento de E&P com o investimento realizado, evidencia-se que era de 152,53% em 2008 e foi reduzido para 56,58% em 2014. No tocante à avaliação do ROI do segmento de abastecimento, o percentual era de 80,75% em 2009 e caiu para -213,24% em 2014.

Pode-se observar, na Tabela 11, que os resultados dessa área estão sendo negativos e que o prejuízo aumentou muito em 2012 em relação ao ano de 2011. Os maiores custos com aquisição e transferência de petróleo, o aumento da importação de derivados, a depreciação cambial e o preço do combustível no mercado interno são os principais fatores que explicam o maior prejuízo (ALVES; CHAVES, 2013, p. 57).

Tabela 11. Retorno operacional sobre investimento dos segmentos E&P e abastecimento – 2008-2014 (%)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
E&P							
Lucro líquido (LL)	37.617	19.601	29.558	40.575	45.452	42.266	32.252
Investimento	24.662	30.819	32.426	34.251	42.970	59.993	56.898
ROI (LL/Investimento)	152,53%	63,60%	91,16%	118,46%	105,78%	70,45%	56,68%
Abastecimento							
Lucro líquido (LL)	-3.611	13.331	3.802	-9.970	-22.931	-17.752	-38.947
Investimento	10.111	16.508	28.007	27.117	28.860	30.740	18.264
ROI (LL/Investimento)	-35,71%	80,75%	13,58%	-36,77%	-79,46%	-57,75%	-213,24%

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014), adaptado pelos autores

## 7.2 O endividamento e o impacto na deterioração dos lucros da empresa

Diante da necessidade de aumentar os investimentos na exploração e na produção, o endividamento da empresa, que era de R\$ 64,7 bilhões em 2008, passou para R\$ 351 bilhões em 2014, resultando em um incremento de 542,4% no período. A relação dívida líquida/EBITDA – que reflete a capacidade de alavancagem financeira – foi de 0,85% em 2008 para 4,77% em 2014.

Na avaliação das agências de classificação de risco, esse índice deve se situar abaixo de 2,5%. Isso, dentre outros fatores, fez com que as agências reduzissem o *rating* da empresa em seu grau de investimento em 2015, o que pode agravar ainda mais a saúde financeira da Petrobras, caso o cenário atual permaneça por mais tempo.

Tabela 12. Indicadores de endividamento de 2008 a 2014 (R\$ milhões)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Endividamento curto prazo	13.859	15.556	15.668	18.966	15.320	18.782	31.565
Endividamento longo prazo	50.854	86.894	102.247	136.588	180.994	249.038	319.470
<b>Total</b>	<b>64.713</b>	<b>102.450</b>	<b>117.915</b>	<b>155.554</b>	<b>196.314</b>	<b>267.820</b>	<b>351.035</b>
Endividamento líquido	48.824	73.416	62.067	103.022	147.817	221.563	282.089
Índice de Dívida Líquida/EBITDA	0,85	1,23	1,03	1,66	2,77	3,52	4,77
Estrutura de capital (capital de terceiros líquido/passivo total líquido)	50%	33%	48%	39%	45%	51%	57%

Fonte: RESULTADOS CONSOLIDADOS DA PETROBRAS. Elaboração dos autores

A Tabela 13 mostra que o endividamento de US\$ 27,691 bilhões passou para US\$ 132,2 bilhões, resultando no aumento de US\$ 104,5 bilhões de 2008 a 2014.

Tabela 13. Endividamento de 2008 a 2014 (US\$ milhões)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Endividamento curto prazo	5.930	8.934	9.403	10.111	7.497	8.017	11.884
Endividamento longo prazo	21.761	49.905	61.366	72.816	88.570	106.308	120.274
<b>Total</b>	<b>27.691</b>	<b>58.839</b>	<b>70.769</b>	<b>82.927</b>	<b>96.067</b>	<b>114.325</b>	<b>132.158</b>
Endividamento líquido	nd	42.164	37.250	54.922	72.335	94.579	106.201
Dólar médio de venda (R\$)	1,84	2,00	1,76	1,67	1,96	2,16	2,35
Dólar final de venda (R\$)	1,74	2,34	1,67	nd	nd	2,34	2,66

Fonte: RESULTADOS CONSOLIDADOS DA PETROBRAS. Elaboração dos autores

A Tabela 14 mostra o risco do gerenciamento da dívida da Petrobras em razão da alta concentração da dívida em moeda estrangeira, que correspondia a 68% em 2008 e aumentou para 82% em 2014. Por outro lado, a empresa conseguiu ampliar o nível de endividamento com empréstimos no longo prazo, saindo de 82% em 2008 para 91% em 2014.

Tabela 14. Composição do endividamento de 2008 a 2014 (R\$ milhões)

Endividamento Bruto	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Financiamento (CP)	28%	15%	13%	12%	8%	7%	9%
Financiamento (LP)	82%	85%	87%	88%	92%	93%	91%
<b>Composição da dívida</b>							
Dólar	61%	46%	46%	49%	55%	72%	72%
Reais	32%	16%	27%	24%	21%	20%	18%
Reais indexados por moeda		35%	24%	20%	16%		0%
lene	6%	3%	3%	2%			0%
Outros	1%			5%	2%	3%	3%
Euro					6%	6%	7%
<b>Total do Endividamento</b>	<b>64.713</b>	<b>102.450</b>	<b>115.948</b>	<b>155.554</b>	<b>196.314</b>	<b>267.820</b>	<b>351.035</b>

Fonte: RESULTADOS CONSOLIDADOS DA PETROBRAS. Elaboração dos autores

A Tabela 15 mostra o quanto o aumento do endividamento da empresa, principalmente no que se refere à alta exposição a empréstimos estrangeiros, impactou na geração do lucro líquido ao longo do período de 2008 a 2014. O prejuízo financeiro líquido foi de R\$ 10,8 bilhões de 2008 a 2014. O resultado das despesas financeiras e das variações monetárias cambiais representou um impacto no montante de R\$ 44,5 bilhões no mesmo período. O lucro líquido consolidado, de 2008 a 2014, foi de R\$ 153 bilhões. Portanto, o resultado das despesas financeiras e das variações monetárias cambiais representou 29% do lucro líquido consolidado no período. Entretanto, desconsiderando o efeito do *impairment* e o efeito da Lava Jato, o lucro líquido consolidado seria de R\$ 203,853 bilhões, o que significa que o efeito das despesas financeiras e das variações monetárias cambiais comprometeu 21,85% do lucro líquido consolidado.

Tabela 15. Resultado financeiro de 2008 a 2014

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Resultado financeiro líquido	3.129	-2.838	2.620	122	-3.723	-6.202	-3.900
Receitas financeiras	3.494	3.505	4.424	6.543	7.241	3.911	4.634
Despesas financeiras	-4.193	-5.854	-3.145	-2.422	-3.950	-5.795	-9.255
Variações monetárias e cambiais	3.828	-489	1.341	-3.999	-7.014	-4.318	721
<b>Lucro Líquido Consolidado</b>	<b>32.988</b>	<b>28.982</b>	<b>35.901</b>	<b>33.110</b>	<b>20.959</b>	<b>23.007</b>	<b>-21.924</b>

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014), adaptado pelos autores

A Tabela 16 demonstra que, apesar de os empréstimos estarem concentrados no longo prazo, atingindo 91% em 2014, há um grande risco de comprometer o resultado operacional futuro, pois 49,6% deles foram tomados a taxas flutuantes, elevando o grau de risco em razão da presente desvalorização do real frente ao dólar.

Tabela 16. Informações sumarizadas dos empréstimos – 2013 e 2014 (R\$ milhões)

	2013	2014
Informações sumarizadas sobre financiamentos:		
Indexados a taxas flutuantes	138.463	173.977
Indexados a taxas fixas	129.148	176.868
Composição do financiamento		
Reais	53.465	62.223
Dólar	191.572	252.787
Euro	14.987	25.820
Outras moedas	7.587	10.015
<b>Total</b>	<b>267.611</b>	<b>350.845</b>
Período de endividamento		
até 1 ano	18.744	31.523
1 a 2 anos	17.017	33.397
2 a 3 anos	29.731	31.742
3 a 4 anos	20.331	47.254
4 a 5 anos	37.598	64.252
5 anos em diante	144.190	142.677
<b>Total</b>	<b>267.611</b>	<b>350.845</b>

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014), adaptado pelos autores

### 7.3 A crise financeira e o Plano de Negócios e Gestão de 2015-2019

O Plano de Negócios e Gestão 2015-2019 tem como princípios fundamentais a redução da alavancagem estabelecida nas seguintes metas: alavancagem líquida<sup>4</sup> inferior a 40% até 2018 e a 35% até 2020 e endividamento líquido/EBITDA inferior a 3,0 vezes até 2018 e a duas vezes e meia até 2020. As premissas estabelecidas no Plano de Negócios e Gestão para o período de 2015 a 2019 estão de acordo com o atual cenário macroeconômico e principalmente com a tendência de redução de preços do Brent. Entretanto, a taxa de câmbio nominal projetada para o período de 2016 a 2019 não reflete a projeção do agravamento da necessidade de financiamento das contas externas em % do PIB, considerando-se o realinhamento do câmbio em um cenário de reduzido superávit comercial, dada a projeção de redução dos preços das *commodities* e a alta rigidez do volume das importações.

4 Endividamento líquido (endividamento líquido + patrimônio líquido).

Tabela 17. Taxa de câmbio nominal 2015-2020 (R\$/US\$)

	2015	2016	2017 - 2019	2020
Taxa de câmbio nominal R\$/US\$	3,1	3,26	3,29	3,56

Fonte: PLANO DE NEGÓCIOS E GESTÃO DA PETROBRAS (2015-2019)

O novo Plano de Negócios<sup>5</sup> definiu um montante relevante de desinvestimentos, o que deve agravar a rentabilidade da empresa em razão da redução no segmento de E&P em 30%. Este é o segmento que garantiu o maior lucro, de R\$ 247,3 bilhões, e recebeu investimento de R\$ 282,1 bilhões de 2008 a 2014.

A queda do investimento no segmento de abastecimento em 40% pode estar ligada ao fato de este ter sido o segmento que apresentou o maior prejuízo, R\$ 76,1 bilhões, para um investimento de R\$ 159,6 bilhões de 2008 a 2014. O fim do controle de preços dos combustíveis não possibilitará a obtenção de grandes lucros em razão do efeito da combinação de forte realinhamento da taxa cambial, redução do preço do Brent e diminuição do consumo, reflexo da queda relativa da renda.

A redução expressiva do investimento no segmento de energia pode estar relacionada com o fato de a empresa ter realizado investimentos em R\$ 35,2 bilhões e ter obtido um lucro de R\$ 7,2 bilhões de 2008 a 2014. O alto endividamento força a empresa a reduzir investimentos nesse segmento para concentrá-los no segmento de E&P com o objetivo de melhorar o caixa.

Tabela 18. Investimentos previstos no período de 2015-2018 (US\$ bilhões)

Segmentos	Investimentos	%
Exploração e Produção*	108,6	83,3%
Abastecimento**	12,8	9,8%
Gás e Energia	6,3	4,8%
Demais Áreas	2,6	2,0%
<b>Total</b>	<b>130,3</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: PETROBRAS, PNG 2015-2019

A empresa está concentrando investimentos no segmento de E&P principalmente na área do pré-sal e está muito mais realista, pois prevê que a produção passe de 2 milhões

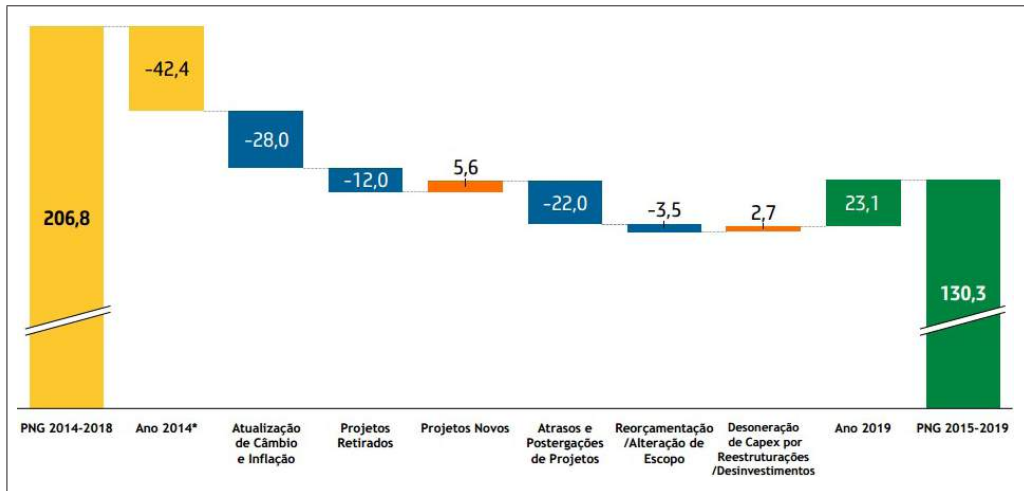
5 Foi revisado para US\$ 15,1 bilhões (sendo 30% na exploração e produção, 30% no abastecimento e 40% no gás e energia). O Plano também prevê esforços em reestruturação de negócios, desmobilização de ativos e desinvestimentos adicionais, totalizando US\$ 42,6 bilhões em 2017/2018.

de barris por dia em 2014 para 2,8 milhões em 2020. No Plano de Negócios de 2014-2018 a previsão era aumentar a produção de 2,1 milhões de barris por dia em 2014 para 4,2 milhões em 2020.

Segundo o PNG 2015-2019, dos investimentos na área de E&P, 86% serão alocados para desenvolvimento da produção, 11% para exploração e 3% para suporte operacional. Serão destinados US\$ 64,4 bilhões a novos sistemas de produção no Brasil, dos quais 91% ao pré-sal. Na atividade de exploração no país, os investimentos estão concentrados no Programa Exploratório Mínimo de cada bloco.

O Gráfico 24 demonstra o efeito desagregado da redução do investimento conciliado entre as carteiras PNG 2014-2018 x PNG 2015- 2019.

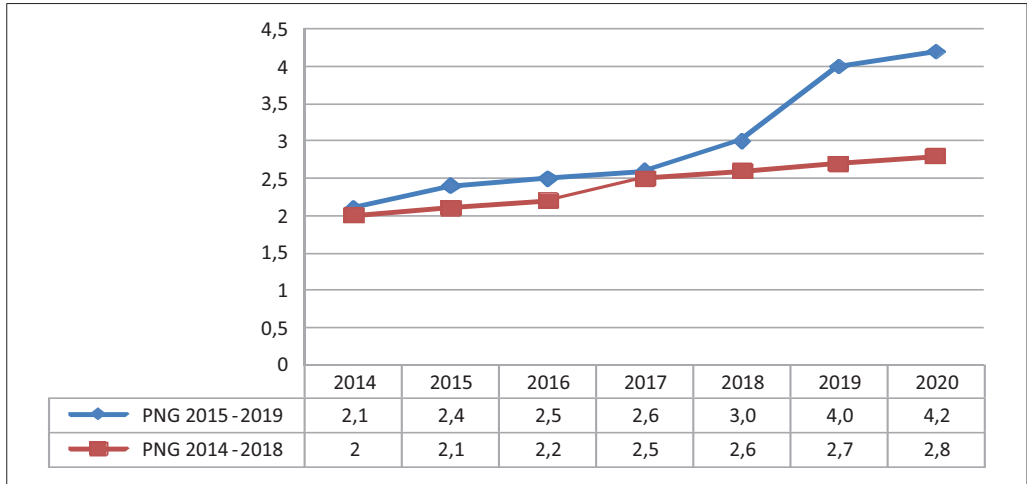
Gráfico 24. Investimentos: conciliação entre as carteiras – PNG 2014-2018 x PNG 2015-2019



Fonte: PETROBRAS, PNG 2015-2019

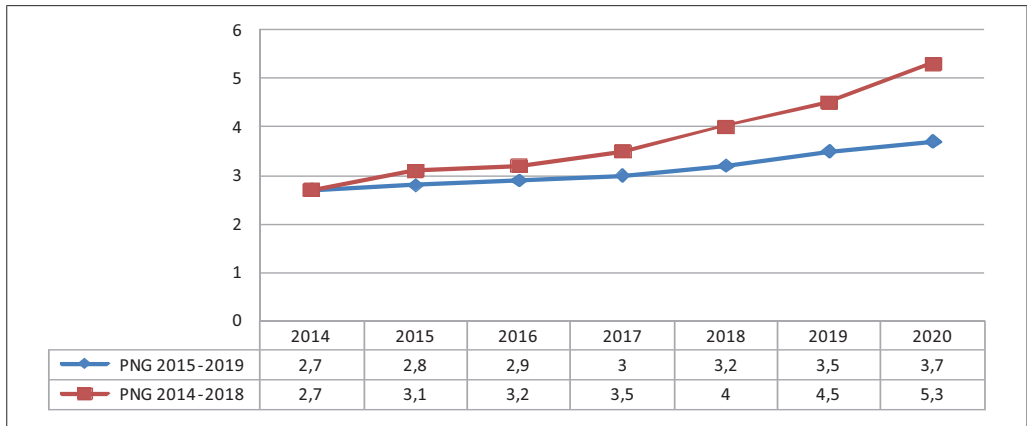
Os Gráficos 25 e 26 mostram o efeito do impacto em relação às metas de produção de óleo, LGN (líquido de gás natural) e gás natural no Brasil que foram atualizadas, refletindo postergação de projetos de menor maturidade ou atraso na entrega das unidades de produção, principalmente em função de limitações de fornecedores no Brasil, do efeito da Operação Lava Jato e do alto endividamento da empresa

Gráfico 25. Produção de óleo e LGN do Brasil – 2014-2020 (milhões de barris por dia)



Fonte: PETROBRAS

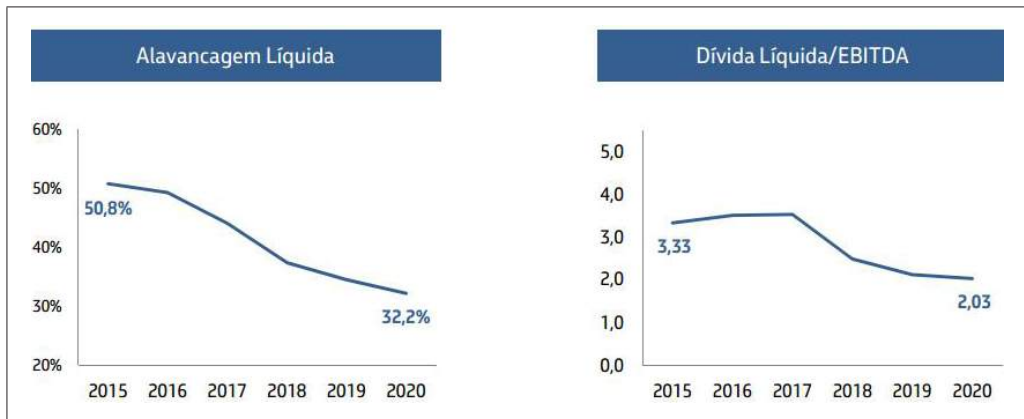
Gráfico 26. Produção de óleo, LGN e gás natural no Brasil e no exterior – 2014-2020 (milhões de barris p/dia)



Fonte: PETROBRAS

O Gráfico 27 mostra que a projeção de desalavancagem está muito fortemente concentrada no projeto de reestruturação no sentido de obtenção de recursos para reduzir os financiamentos externos, uma vez que a alavancagem líquida em 50,8% em 2014 será reduzida para 32,2% em 2020. Considerando ainda a relação dívida líquida/EBITDA, que foi de 3,33% em 2014 e está projetada para 2,03% em 2020, acredita-se que a meta é otimista.

Gráfico 27. Projeção para desalavancagem com ganhos de produtividade e desinvestimentos/reestruturações de 2015 a 2020



Fonte: PETROBRAS, PNG 2015-2019

## 7.4 A contribuição econômica da Petrobras de 2008 a 2014

A importância da Petrobras reflete-se na sua contribuição econômica para o país, que saltou de R\$ 62,6 bilhões em 2008 para R\$ 71,2 bilhões em 2014. Essa participação reveste-se de grande relevância, uma vez que o setor de óleo e gás é, para a maioria dos estados brasileiros, o que mais contribui com a arrecadação do ICMS. Para se ter uma ideia, a arrecadação de combustíveis e outros derivados do petróleo saltou de R\$ 23,1 bilhões em 2008 para R\$ 48 bilhões em 2014, o que representa um acréscimo de 107,7% no período. Ressalte-se ainda que, mesmo com política de controle de preços, a receita do ICMS teve um crescimento de 10,6% de 2013 para 2014.

No que se refere às participações governamentais, houve um crescimento de 40,4% entre 2008 e 2014, registrando-se um aumento de apenas 16,1%, entre 2011 e 2014 dada a queda dos preços do petróleo no período. No que tange aos montantes dos *royalties* e à participação especial, os estados perceberam R\$ 21,6 bilhões em 2008 e R\$ 30,3 bilhões em 2014, resultando em um acréscimo de 39,8%. De 2011 a 2014 o incremento foi de 14,8%.



Tabela 19. A contribuição econômica da Petrobras – 2008-2014 (R\$ milhões)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Contribuição Econômica – País							
ICMS	23.110	25.254	28.681	36.763	39.412	43.383	47.991
CIDE	5.409	5.746	6.878	7.488	2.023		
PIS/COFINS	12.495	12.497	14.802	14.685	15.951	15.851	16.183
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro	15.716	10.098	11.517	9.822	4.850	4.580	-5.635
Outros	1440	2.621	3.051	2.369	3.934	4.773	6.153
Total	58.170	56.216	64.929	71.127	66.170	68.587	64.692
Contribuição Econômica – Exterior	4.438	4.437	4786	5.650	6.873	6.135	6.555
<b>Total</b>	<b>62.608</b>	<b>60.653</b>	<b>69.715</b>	<b>76.777</b>	<b>73.043</b>	<b>74.722</b>	<b>71.247</b>
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Participações Governamentais							
Royalties	10.179	8.122	9.505	12.533	14.459	15.057	15.474
Participação Especial	11.478	8.308	10.165	13.837	15.783	15.161	14.803
Retenção de área	117	129	140	137	156	170	164
Acordo ANP		2.065					
Total	21.774	18.624	19.810	26.507	30.398	30.388	30.441
Exterior	731	452	504	699	903	913	1.148
<b>Total</b>	<b>22.505</b>	<b>19.076</b>	<b>20.314</b>	<b>27.206</b>	<b>31.301</b>	<b>31.301</b>	<b>31.589</b>

Fonte: BALANÇO DA PETROBRAS (2014)

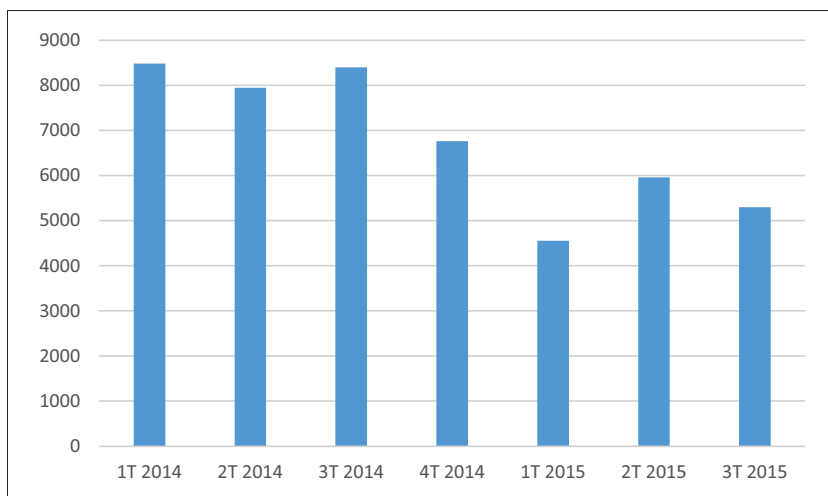
Analisando os dados trimestrais das participações governamentais, percebe-se que elas estão caindo quando se compara o mesmo trimestre dos anos de 2014 e 2015.

Tabela 20. Participações governamentais (R\$ milhões)

	1T 2014	2T 2014	3T 2014	4T 2014	1T 2015	2T 2015	3T 2015
Royalties	4.125	3.923	4.041	3.385	2.529	3.097	2.846
Participação especial	4.034	3.663	4.026	3.080	1.764	2.593	2.132
Retenção de área	41	41	42	40	43	41	43
Subtotal país	8200	7.627	8.109	6.505	4.336	5.731	5021
Exterior	282	319	290	257	218	230	276
<b>Total</b>	<b>8.482</b>	<b>7.946</b>	<b>8.399</b>	<b>6.762</b>	<b>4.554</b>	<b>5.961</b>	<b>5.297</b>

Fonte: BALANÇOS TRIMESTRAIS DA PETROBRAS

Gráfico 28. Participações governamentais (R\$ milhões)



Fonte: BALANÇOS TRIMESTRAIS DA PETROBRAS

Vale destacar que o Estado do Rio de Janeiro tem alta dependência estrutural das receitas de *royalties* e participação especial do petróleo e que, uma vez entrando em vigor a lei que regula a nova repartição desses recursos, o estado terá de ampliar sua base tributária, bem como redirecionar sua ação fiscal, sob pena de comprometer gravemente suas finanças caso não haja a implementação imediata de medidas compensatórias, posto que concentra 71,44% do montante dos recursos repassados aos estados brasileiros (Tabela 21) e por isso sofrerá um alto impacto no equilíbrio estrutural com a queda do preço do barril de petróleo.

Tabela 21. Consolidação das participações governamentais e de terceiros em 2013 (R\$ milhões)

	Royalties ( a )	Participação Especial ( b )	Total ( a + b )
Rio de Janeiro			
Estado	3.213.771	5.492.212	8.705.983
Municípios	3.409.183	1.373.053	4.782.236
Espírito Santo			
Estado	837.617	871.231	1.708.849
Municípios	936.945	234.236	1.171.181
Total Estados	5.455.936	6.731.010	12.186.946
Total Municípios	6.301.949	1.682.752	7.984.701
<b>Total Estados e Municípios</b>	<b>11.757.885</b>	<b>8.413.762</b>	<b>20.171.647</b>

Fonte: Agência Nacional do Petróleo e Gás Natural e Biocombustíveis (ANP)

## 7.5 Estimativa das participações governamentais de 2016 a 2020 – *royalties* e participação especial

Em cumprimento aos objetivos deste estudo, procedeu-se à revisão do trabalho sobre petróleo e gás realizado no FFEB – Programa de Estudos 2014 por equipe do Núcleo 2 – Análise do Desempenho das Receitas Estaduais, em razão do novo cenário interno e internacional do setor de óleo e gás, especialmente da queda dos preços do barril de petróleo e da edição do Plano de Negócios e Gestão da Petrobras para o período 2015-2019 (PNG 2015-2019), pelas circunstâncias já expostas e que se agravaram nos últimos dois anos.

Desse modo, são apresentados a seguir três cenários para as participações governamentais derivadas da exploração e da produção de petróleo e gás. Essas simulações têm como fonte o último relatório da Agência Internacional de Energia – dois cenários – publicado em novembro último e as projeções da Petrobras em seu PNG 2015-2019.

A Tabela 22 apresenta um cenário pessimista com o preço médio do barril de petróleo a US\$ 45 para o período considerado, estimado por diversas fontes do setor, inclusive pela Agência Internacional de Energia. Pode-se observar que mesmo com o novo marco da partilha dos *royalties* e participação especial o Rio de Janeiro e o Espírito Santo continuarão recebendo a quase totalidade dessas receitas, 70,2% do total a ser repartido entre os entes federados.

Tabela 22. Participação Governamental – Cenário I: boe a \$45

UF	2016	2017	2018	2019	2020	Valor (R\$ mil)	Part. %
RJ	6.660	9.458	13.080	17.078	21.151	67.429	64,4%
ES	768	870	1.045	1.337	2.014	6.034	5,8%
SP	760	1.012	1.123	1.289	1.572	5.756	5,5%
AC	99	127	168	211	260	866	0,8%
AL	141	181	239	301	370	1.232	1,2%
AM	132	169	223	281	346	1.151	1,1%
AP	83	106	141	177	218	725	0,7%
BA	229	292	384	480	588	1.974	1,9%
CE	213	274	362	456	561	1.867	1,8%
DF	17	22	29	36	44	148	0,1%
GO	82	105	139	175	215	716	0,7%
MA	207	266	352	443	545	1.813	1,7%
MG	127	163	215	271	334	1.110	1,1%
MS	53	68	90	113	139	464	0,4%
MT	64	82	109	137	168	560	0,5%
PA	205	263	348	438	539	1.793	1,7%
PB	142	182	240	302	373	1.239	1,2%
PE	210	269	356	448	552	1.835	1,8%
PI	142	182	241	303	374	1.243	1,2%
PR	81	104	138	174	214	712	0,7%
RN	136	171	222	276	338	1.143	1,1%
RO	72	92	122	154	189	629	0,6%
RR	74	95	125	158	194	645	0,6%
RS	56	72	96	120	148	493	0,5%
SC	33	43	57	71	88	293	0,3%
SE	110	141	190	485	1.127	2.053	2,0%
TO	87	112	148	186	229	760	0,7%
<b>Total</b>	<b>10.984</b>	<b>14.921</b>	<b>19.984</b>	<b>25.902</b>	<b>32.891</b>	<b>104.683</b>	<b>100,0%</b>
<b>Crescimento</b>		<b>35,9%</b>	<b>33,9%</b>	<b>29,6%</b>	<b>27,0%</b>	<b>31,6%</b>	

Fonte: Estudo Petróleo e Gás – FFEB 2014 revisado

A Tabela 23 traz a estimativa baseada no cenário II, apresentado pela Agência Internacional de Energia, com preços do barril do Brent variando de US\$ 75,00 em 2016 a 82,75 em 2020. A Tabela 24 revela a projeção constante do PNG 2015-2019 da Petrobras, com preço médio de US\$ 70,00 no período.

Tabela 23. Participação Governamental – Cenário II: boe de \$ 70 a 82,75

UF	2016	2017	2018	2019	2020	Valor (R\$ mil)	Part. %
RJ	11.864	17.873	25.155	34.141	43.913	132.946	64,5%
ES	1.368	1.645	2.009	2.674	4.180	11.876	5,8%
SP	1.354	1.913	2.159	2.578	3.263	11.267	5,5%
AC	176	240	323	423	541	1.703	0,8%
AL	251	342	460	601	769	2.423	1,2%
AM	234	319	430	562	719	2.264	1,1%
AP	148	201	271	354	452	1.425	0,7%
BA	408	552	739	960	1.222	3.881	1,9%
CE	380	517	697	911	1.165	3.671	1,8%
DF	30	41	55	72	92	291	0,1%
GO	146	199	267	350	447	1.409	0,7%
MA	369	502	677	885	1.132	3.565	1,7%
MG	226	308	414	542	693	2.183	1,1%
MS	94	128	173	226	289	912	0,4%
MT	114	155	209	273	350	1.102	0,5%
PA	365	497	669	875	1.119	3.525	1,7%
PB	252	343	463	605	773	2.436	1,2%
PE	374	509	685	896	1.146	3.609	1,7%
PI	253	344	464	607	776	2.444	1,2%
PR	145	197	266	348	445	1.401	0,7%
RN	243	323	427	552	701	2.246	1,1%
RO	128	174	235	307	393	1.238	0,6%
RR	131	179	241	315	403	1.269	0,6%
RS	100	137	184	241	308	970	0,5%
SC	60	81	109	143	183	575	0,3%
SE	195	266	366	490	639	2.339	1,2%
TO	155	211	284	371	475	1.495	0,7%
<b>Total</b>	<b>19.566</b>	<b>28.196</b>	<b>38.431</b>	<b>51.780</b>	<b>68.287</b>	<b>206.260</b>	<b>100,0%</b>
<b>Crescimento</b>		<b>44,1%</b>	<b>36,3%</b>	<b>34,7%</b>	<b>31,9%</b>	<b>36,8%</b>	

Fonte: Estudo Petróleo e Gás – FFEB 2014 revisado

Nota: RELATÓRIO DA AGÊNCIA INTERNACIONAL DE ENERGIA (novembro 2015)

Tabela 24. Participação Governamental – Cenário III: boe a \$ 70

UF	2016	2017	2018	2019	2020	Valor (R\$ mil)	Part. %
RJ	10.360	14.713	20.347	26.567	32.902	104.889	64,4%
ES	1.195	1.354	1.625	2.081	3.132	9.386	5,8%
SP	1.182	1.575	1.747	2.006	2.445	8.954	5,5%
AC	154	198	262	329	405	1.347	0,8%
AL	219	281	372	468	576	1.917	1,2%
AM	205	263	348	437	538	1.790	1,1%
AP	129	165	219	275	339	1.127	0,7%
BA	356	454	597	747	915	3.071	1,9%
CE	332	426	564	709	873	2.904	1,8%
DF	26	34	45	56	69	230	0,1%
GO	127	163	216	272	335	1.115	0,7%
MA	322	414	547	689	848	2.820	1,7%
MG	197	253	335	422	519	1.726	1,1%
MS	82	106	140	176	217	721	0,4%
MT	100	128	169	213	262	872	0,5%
PA	319	409	541	681	839	2.789	1,7%
PB	220	283	374	471	579	1.927	1,2%
PE	326	419	554	697	858	2.855	1,8%
PI	221	284	375	472	581	1.933	1,2%
PR	127	163	215	271	333	1.108	0,7%
RN	212	266	345	430	525	1.778	1,1%
RO	112	144	190	239	294	979	0,6%
RR	115	147	195	245	302	1.004	0,6%
RS	88	113	149	187	231	767	0,5%
SC	52	67	88	111	137	455	0,3%
SE	171	219	296	375	475	1.626	1,0%
TO	135	174	230	289	356	1.183	0,7%
<b>Total</b>	<b>17.086</b>	<b>23.211</b>	<b>31.086</b>	<b>40.292</b>	<b>51.164</b>	<b>162.840</b>	<b>100,0%</b>
<b>Crescimento</b>		<b>35,9%</b>	<b>33,9%</b>	<b>29,6%</b>	<b>27,0%</b>	<b>31,6%</b>	

Fonte: Estudo Petróleo e Gás FFEB 2015 revisado

Nota: Plano de Negócio da PETROBRAS 2015-2019. Boe a \$ 70 de 2016 a 2020

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

As perspectivas para o setor de petróleo e gás natural não são nada animadoras. O processo de descarbonização do planeta passou a ser uma necessidade para a própria preservação da espécie humana, e isso implica um consumo cada vez menor dos combustíveis fósseis. O preço do petróleo não deve subir muito nos próximos anos e pode mesmo sofrer novas reduções, como temos observado. O aumento da produção, a redução no consumo e a impossibilidade, no momento, de qualquer país atuar como regulador do preço do produto pressionam cada vez mais a tendência de baixa.

No Brasil, esse quadro é agravado pelas decisões políticas tomadas para esse setor nos últimos 12 anos. A enorme interferência do governo federal nos rumos da Petrobras levou a empresa a uma alavancagem excessiva, deixando-a muito fragilizada para enfrentar o novo cenário. O preço baixo do petróleo inviabiliza a exploração de várias áreas do pré-sal, a empresa precisa produzir para obter o lucro necessário para pagar as dívidas e é forçada a reduzir os investimentos porque não tem recursos e está tendo dificuldade de obter crédito nas instituições financeiras.

As dificuldades que a Petrobras enfrenta, aliadas às geradas pelo esquema de corrupção investigado pela Operação Lava Jato, repercutiram em outros setores da economia, com um impacto negativo previsto de algo em torno de 2% do PIB brasileiro.

A desnecessária mudança no marco regulatório do setor adiou os investimentos e sobrecarregou a Petrobras, que se viu forçada a arcar com 30% de qualquer novo investimento no pré-sal. Além disso, a obrigatoriedade de conteúdo nacional retirou competitividade da empresa.

A perda de valor de mercado de R\$ 380,2 bilhões em 2010 para os R\$ 127,5 bilhões atuais expõe, de forma clara, a dificuldade da empresa em gerar caixa. O alto prejuízo apresentado em 2014, efeito do *impairment* e do esquema de corrupção investigado pela Operação Lava Jato, reconhecido em 2015, contribuiu para que a empresa perdesse o grau de investimento. O custo de financiamento da dívida tende a aumentar ainda mais com a perda de grau de investimento, reduzindo a capacidade financeira de realizar os altos investimentos planejados. A produção anteriormente prevista de 4,2 milhões de barris/dia foi forçada a declinar para 2,8 bilhões de barris/dia em 2020.

Os estados brasileiros, que por vários anos conviveram com a ilusão do dinheiro farto, fácil e rápido do petróleo, terão de se conformar em gerir a enorme crise por ele gerada.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, Jessica; CHAVES, João Marcelo Pinto. **Análise econômico-financeira da Petrobras:** estudo com enfoque na gestão baseada em valor ao acionista. Rio de Janeiro: Escola Politécnica, UFRJ, 2013. Disponível em: < <http://monografias.poli.ufrj.br/monografias/monopoli10008600.pdf> > .
- AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP). Preços do petróleo, gás natural e combustíveis nos mercados nacional e internacional. **Boletim anual de preços 2015**. Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: < <http://www.anp.gov.br/> > .
- \_\_\_\_\_. **Anuário Estatístico brasileiro do petróleo, gás natural e biocombustíveis**, 2014. Disponível em: < <http://www.anp.gov.br> > . Acesso em: 18 de junho 2015.
- \_\_\_\_\_. **Consolidação das participações governamentais e de terceiros**. Rio de Janeiro: ANP, 2015. Disponível em: < <http://www.anp.gov.br> > .
- BAFFES, John et al. **The great plunge in oil prices:** causes, consequences and policy responses. World Bank Group, Policy Research Note, March 2015, PRN/15/01. Disponível em: < [http://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/Research/PRN01\\_Mar2015\\_Oil\\_Prices.pdf](http://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/Research/PRN01_Mar2015_Oil_Prices.pdf) > .
- BANK OF CANADA. **Monetary Policy Report**. Ottawa, Ontario, January 2015. Disponível em: < <http://www.bankofcanada.ca/> > .
- BROWN, Lester R. et al. **The great transition:** shifting fossil fuels to solar wind energy. New York: Earth Policy Institute; W. W. Norton & Company, 2015.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Diretora afirma que Petrobras não submeteu projetos de refinarias no Nordeste à ANP. **Rádio Câmara**, 11/03/2015. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/RADIOAGENCIA/483291-DIRETORA-AFIRMA-QUE-PETROBRAS-NAO-SUBMETEU-PROJETOS-DE-REFINARIAS-NO-NORDESTE-A-ANP.html> > .
- CARDOSO, José Velloso Dias; MACHADO, Alberto. **Competitividade da indústria**. Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (Abimaq). 6º Encontro do Prominp. Recife, 03/12/2009. Disponível em: < [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .
- CARRAMILO, Clarissa. Petrobras cancela “Refinaria Premium” e cidade lida com perdas e frustração. **G1.globo**, 07/02/2015. Disponível em: < <http://g1.globo.com/ma/maranhao/noticia/2015/02/petrobras-cancela-refinaria-premium-e-cidade-lida-com-perdas-e-frustracao.html> > .
- CASA CIVIL. **Lançamento da pedra fundamental da Refinaria Premium I**. 15/01/2010. Disponível em: < <http://www.casacivil.gov.br/central-de-conteudos/imagens/bkp/31> > .
- CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA (CEPEA). **Relatório PIBAgro-Brasil**, junho de 2015. Disponível em: < [http://www.cepea.esalq.usp.br/comunicacao/Cepea\\_PIB\\_BR\\_jun\\_final.pdf](http://www.cepea.esalq.usp.br/comunicacao/Cepea_PIB_BR_jun_final.pdf) > .
- DEPARTMENT OF CLIMATE CHANGE, NATIONAL DEVELOPMENT & REFORM COMMISSION OF CHINA. **Enhanced Actions on Climate Change:** China’s intended nationally determined contributions. Beijing, 30/06/2015. Disponível em: < <http://www4.unfccc.int/submissions/indc/Submission%20Pages/submissions.aspx> > .



ELLERY, R. **Comentários a respeito do preço do petróleo e do pré-sal**, 17/10/2010. Disponível em: <<http://rgellery.blogspot.com.br/2014/10/comentarios-respeito-do-preco-do.html>> .

EPA. **Climate change in the United States**. Benefits of global action. United States Environmental Protection Agency, Office of Atmospheric Programs, EPA 430-R-15-001, 2015. Disponível em: <<http://www2.epa.gov/cira/downloads-cira-report>> .

EXECUTIVOS FINANCEIROS. **Bancos brasileiros podem ser afetados pela crise da Petrobras e de seus fornecedores**, 04/03/2015. Disponível em: <<http://www.executivosfinanceiros.com.br/financas/financasg/item/348-bancos-brasileiros-podem-ser-afetados-pela-crise-da-petrobras-e-de-seus-fornecedores.html>> .

FEDERATIVE REPUBLIC OF BRAZIL. **Intended Nationally Determined Contribution**. Towards Achieving the Objective of the United Nations Framework Convention on Climate Change, 2015. Disponível em: <<http://www4.unfccc.int/submissions/INDC/Published%20Documents/Brazil/1/BRAZIL%20iNDC%20english%20FINAL.pdf>> .

FITCH. **Fitch atribui rating “AAA(bra)” à proposta de emissão de BRL 3 bi em debêntures da Petrobras**. Chicago, 26/08/2015. Disponível em: <<https://www.fitchratings.com/site/fitch-home/pressrelease?id=989958>> .

FOLHA DE S. PAULO. **Sem pagamento, estaleiro rompe contrato com a Sete Brasil**, 23/02/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/02/1593310-sem-pagamento-estaleiro-rompe-contrato-com-a-sete-brasil.shtml>> .

FOSTER, Graça. **Prominp**: apresentação ao Comitê Diretivo. 2º Encontro Nacional do Prominp, 27/10/2004. Espírito Santo. Disponível em: <[http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm)> .

FREITAS, P. S. de. **Qual a diferença entre regime de partilha e regime de concessão na exploração do petróleo?** 14/03/2011. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/03/14/qual-a-diferenca-entre-regime-de-partilha-e-regime-de-concessao-na-exploracao-do-petroleo/>> . Acesso em: 23 de junho de 2015.

FRIAS, Maria Cristina. Caem pedidos para explorar petróleo no país. **Folha de S. Paulo**, 06/12/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/colunas/mercadoaberto/2015/12/1715354-caem-pedidos-para-explorar-petroleo-no-pais.shtml>> .

FRIEDLANDER, David; AGOSTINI, Renata. Acordo para salvar a Sete Brasil emperra. **Folha de S. Paulo**, 30/10/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/10/1700323-acordo-para-salvar-a-sete-brasil-emperra.shtml>> .

G1.GLOBO. **Petrobras rescinde contrato com Galvão e Sinopec em obra em MS**, 19/12/2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/12/petrobras-rescinde-contrato-com-galvao-e-sinopec-em-obra-em-ms.html>> .

G7. **Leaders’ declaration**. G7 Summit, 7-8 June 2015. Disponível em: <[https://www.g7germany.de/Content/DE/\\_Anlagen/G8\\_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](https://www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile&v=5)> .

GAIER, R. V. **Reajuste da gasolina da Petrobras fica difícil com queda do consumo, diz fonte**, 18/06/2015. Disponível em: < <http://br.reuters.com/article/topNews/idBRKBN0OY2YA20150618> > . Acesso em: 24 de junho de 2015.

GARCIA, Patricia. **Desafio das operadoras no relacionamento com a indústria nacional**. Shell Brasil E&P. 4º Workshop Nacional do Prominp, 22-24 de novembro de 2006. Disponível em: < [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

GERMAN COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT. **Making the most opportunities for a global climate agreement**, 2015. Disponível em: < [http://www.bundesregierung.de/Content/EN/Artikel/2015/06\\_en/2015-06-03-bkin-rne-jahreskonferenz\\_en.html](http://www.bundesregierung.de/Content/EN/Artikel/2015/06_en/2015-06-03-bkin-rne-jahreskonferenz_en.html) > .

GOLDEMBERG, José. Réquiem para os combustíveis fósseis? **O Estado de S. Paulo**, 15/06/2015. Disponível em: < <http://opinio.estado.com.br/noticias/geral,requiem-para-os-combustiveis-fosseis,1706210> > .

IDESAM. **Metas para Paris já estouram limite de 2°C**, 03/09/2015. Disponível em: < <http://www.idesam.org.br/metas-para-paris-ja-estouram-limite-de-2oc/#.Vh0AoGd0zIV> > .

INSTITUTO ALBERTO LUIZ COIMBRA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA DE ENGENHARIA (COOPE). **Suporte à estruturação do Plano de Desenvolvimento Tecnológico Industrial do Prominp**. UFRJ, 6º Encontro Nacional do Prominp. Recife, 2 a 4 de dezembro de 2009. Disponível em: < [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO, GÁS E BIOCOMBUSTÍVEIS (IBP). **Perspectivas de investimento em petróleo e gás no Brasil**. 6º Encontro Nacional do Prominp. Recife, 03/12/2009. Disponível em: < [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE (IPCC). 2014. **Climate change 2014: synthesis report**. [Core writing TEAM, R. K. Pachauri; MEYER, L. A. (Ed.)]. Geneva, Switzerland. Disponível em: < <https://www.ipcc.ch/report/ar5/syr/> > .

JONATHAS, Andreh. Gerente detalha motivos do cancelamento da refinaria. **O Povo Online**, 19/03/2015. Disponível em: < <http://www.opovo.com.br/app/opovo/economia/2015/03/19/noticiasjornaleconomia,3409598/gerente-detalha-motivos-do-cancelamento-da-refinaria.shtml> > .  
\_\_\_\_\_. Petrobras encerra investimento na implantação da refinaria no Ceará. **O Povo**, 28/01/2015. Disponível em: < <http://www.opovo.com.br/app/economia/2015/01/28/noticiaseconomia,3384058/petrobras-encerra-investimentos-na-implantacao-da-refinaria-no-ceara.shtml> > .

KANTCHEV, Georgi; PAPCHENKOVA, Margarida. Demanda por petróleo deve desacelerar em 2016. **The Wall Street Journal**, publicado pelo **Valor Econômico** de 23/10/2015. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/impreso/wall-street-journal-americas/demanda-por-petroleo-deve-desacelerar-em-2016> > .

KUBOTA, Yoko. Toyota planeja eliminar motor a diesel e gasolina. **The Wall Street Journal**, publicado pelo **Valor Econômico** de 15/10/2015. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/empresas/4270378/toyota-planeja-eliminar-motor-diesel-e-gasolina> > .

LANDIM, Raquel; PAMPLONA, Nicola. Com parceiros abatidos por Lava Jato, Petrobras busca substitutos na China. **Folha de S. Paulo**, 26/07/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/07/1660486-com-parceiros-abatidos-por-lava-jato-petrobras-busca-substitutos-na-china.shtml>> .

LATVIAN PRESIDENCY OF THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. **Intended Nationally Determined Contribution**. Submission by Latvia and the European Commission on Behalf of the European Union and its Member States. Riga, 06/03/2015. Disponível em: <<http://www4.unfccc.int/submissions/indc/Submission%20Pages/submissions.aspx>> .

LAVOR, Thays. Cancelamento de refinaria frustra expectativa no “Eldorado” do Ceará. **O Globo**, 03/06/2015. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/petroleo-e-energia/cancelamento-de-refinaria-frustra-expectativa-no-eldorado-do-ceara-16044408>> .

LEISEROWITZ, Anthony et al. **Climate change in the American mind**. March 2015, Yale Project on Climate Change Communication. Disponível em: <<http://environment.yale.edu/climate-communication>> .

LIMA, Samantha. Demora na assinatura de contrato com Petrobras afunda ânimo da Sete Brasil. **Globo**, 12/09/2015. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/tempo/expresso/noticia/2015/09/demora-na-assinatura-de-contrato-com-petrobras-afunda-animo-da-sete-brasil.html>> .

MALLET, Victor. India courts solar investors with dolar contracts plan. **Financial Times**, 17/06/2015. Disponível em: <<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/2e23bcc0-081a-11e5-95f4-00144feabdc0.html#axzz3v3KZla2W>> .

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO. Disponível em: <[www.pac.gov.br/obra/5851](http://www.pac.gov.br/obra/5851)> .

MURTA, Marcelo. **Prominp**. 3º Fórum Nacional, Salvador-BA, 16/11/2005. Disponível em: <[http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm)> .

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT-FOOD AND AGRICULTURE ORGANIZATION (OECD-FAO). **Agricultural Outlook 2015-2024**. Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/agr\\_outlook-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/agr_outlook-2015-en)> .

\_\_\_\_\_. **OECD Economic Outlook**. November 2015. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-economic-outlook-volume-2015-issue-2\\_eco\\_outlook-v2015-2-en#page265](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-economic-outlook-volume-2015-issue-2_eco_outlook-v2015-2-en#page265)> .

OLIVEIRA, Adilson de; ROCHA, Carlos Frederico Leão. **Competitividade da indústria nacional suprimento do setor de petróleo e gás**. Instituto de Economia da UFRJ, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <[http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm)> .

OLIVEIRA, Adilson de et al. **Competitividade da indústria brasileira de bens e serviços para a indústria de petróleo e gás**. 5º Encontro Nacional do Prominp. Brasília-DF, 7 a 9 de novembro de 2007. Disponível em: <[http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm)> .

\_\_\_\_\_. **Polos supridores regionais: oportunidades, desafios e estratégias**. 6º Encontro Nacional do Promimp. Disponível em: <[http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm)> .

ORGANIZATION OF THE PETROLEUM EXPORTING COUNTRIES (OPEC). **Montly oil market report**. Vienna, 12/11/2015. Disponível em: < [http://www.opec.org/opec\\_web/static\\_files\\_project/media/downloads/publications/MOMR\\_November\\_2015.pdf](http://www.opec.org/opec_web/static_files_project/media/downloads/publications/MOMR_November_2015.pdf) > .

PAMPLONA, Nicola; VETTORAZZO, Lucas. Petrobras informa perda de R\$ 676 mi com empresa de sondas de perfuração. **Folha de S. Paulo**, 24/11/2015. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/11/1710119-petrobras-informa-perda-de-r-676-mi-com-empresa-de-sondas-de-perfuracao.shtml> > .

PETROBRAS. **Plano de investimentos 2009-2013**. 6º Encontro Nacional do Prominp, 2 a 4 de dezembro de 2009. Recife-PE. Disponível em: < [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

\_\_\_\_\_. **Formalizada a criação da empresa Sete Brasil**, 16/05/2011. Disponível em: < <http://fatosedados.blogspotpetrobras.com.br/2011/05/16/formalizada-a-criacao-da-empresa-sete-brasil/> > .

\_\_\_\_\_. **Divulgação de resultados**: exercício de 2014, 22/04/2015. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/apresentacoes/apresentacoes-gerais> > .

\_\_\_\_\_. **Ingresso como coautora do Ministério Público Federal em ações da Operação Lava Jato**, 08/05/2015. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes/ingresso-como-coautora-do-ministerio-publico-federal-em-acoes-da-operacao-lavajato> > .

\_\_\_\_\_. Relatório da administração e demonstrações contábeis auditadas, 2014. **Jornal Valor Econômico**, 08/05/2005.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2008**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-de-sustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2008.htm/> > . Acesso em: 16 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2009**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-desustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2009.htm/> > . Acesso em: 16 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2010**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-desustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2010.htm/> > . Acesso em: 16 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2011**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-desustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2011.htm/> > . Acesso em: 17 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2012**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-desustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2012.htm/> > . Acesso em: 17 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2013**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-desustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2013.htm/> > . Acesso em: 18 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Análise financeira e demonstrações contábeis, 2014**. Disponível em: < <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca/relatorio-de-sustentabilidade/analise-financeira-e-demonstracoes-contabeis-2014.htm/> > . Acesso em: 19 de junho 2015.

\_\_\_\_\_. **Plano de negócios e gestão 2015-2019**. Disponível em:

< <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/apresentacoes/plano-de-negocios-e-gestao/> > .

Acesso em: 1º de julho de 2015.

PRADO, Verônica. OAB cobra da Petrobras quase R\$ 1 bilhão por gasto para receber refinaria. G1, **O Globo**, 06/05/2015. Disponível em: < <http://g1.globo.com/ceara/noticia/2015/05/oab-ce-cobra-na-justica-dinheiro-gasto-para-implantacao-de-refinaria.html> > .

PROGRAMA DE MOBILIZAÇÃO DA INDÚSTRIA NACIONAL DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL (PROMIMP). **1º Encontro Nacional**. Angra dos Reis, 2003. Disponível em:

< [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

\_\_\_\_\_. **Cenários prospectivos da demanda de bens e serviços do setor P&G até 2025**.

4º Workshop Nacional do Prominp, São Paulo, 22 de novembro de 2006. Disponível em:

< [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

REUTERS. Preço atual do petróleo inviabiliza pré-sal, diz estatal PPSA. **O Globo**, 20/10/2015.

Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2015/10/preco-atual-do-petroleo-inviabiliza-pre-sal-diz-estatal-ppsa.html> > .

RUSSIAN FEDERATION. **Intended nationally determined contribution**, 2015. Disponível em:

< <http://www4.unfccc.int/submissions/indc/Submission%20Pages/submissions.aspx> > .

RIBEIRO, Alessandra; OLIVEIRA, Mariana. **Impactos e oportunidades da Operação Lava Jato**.

Tendências Consultoria. **Revista Construção e Mercado**, n. 165, abr./2005. Disponível em:

< <http://construcaomercado.pini.com.br/negocios-incorporacao-construcao/165/impactos-e-oportunidades-da-operacao-lava-jato-341327-1.aspx> > .

SECRETARIA DE ARTICULAÇÃO INSTITUCIONAL E PARCERIAS (SAIP). **Inclusão**

**socioprodutiva por meio do aproveitamento de grandes investimentos**. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, 6º Encontro Nacional do Prominp, 2 a 4 de

dezembro de 2009, Recife-PE. Disponível em: < [http://www.prominp.com.br/prominp/pt\\_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm](http://www.prominp.com.br/prominp/pt_br/conteudo/sobre-o-prominp.htm) > .

SCIARRETTA, Toni. Crise da Petrobras afeta empreiteiras, estaleiros e 20 mil fornecedores.

**Folha de S. Paulo**, 12/01/2015. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/01/1573664-cri-se-da-petrobras-afeta-emp-reiteiras-estaleiros-e-20-mil-fornecedores.shtml> > .

SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA (SPE). **Impactos da redução dos investimentos do setor de óleo e gás no PIB**. Ministério da Fazenda, 21/10/2015. Disponível em: < [www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br) > .

SILVA, Luiz Inácio Lula da. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na solenidade comemorativa dos 50 anos da Petrobras**. Edifício Sede da Petrobras. Rio de Janeiro-RJ, 03/10/2003. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/pdfs-2003/2o-semester/03-10-2003-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-solenidade-comemorativa-dos-50-anos-da-petrobras/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de inauguração da Termelétrica de Três Lagoas-MS.** Três Lagoas-MS, 02/04/2004. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/2004/1o-semester/02-04-2004-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-inauguracao-da-termeletrica-de-tres-lagoas-ms/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na apresentação do projeto de ampliação da produção do Polo Petroquímico União S. A.** São Paulo, 18/09/2004. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/2004/2o-semester/18-09-2004-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-apresentacao-do-projeto-de-ampliacao-da-producao-do-polo-petroquimico-uniao-s.a/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de conclusão da obra de conversão da Unidade Flutuante de Produção, Armazenamento e Transferência FPSO P-47.** Rio de Janeiro, 09/06/2005. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/2005/1o-semester-1/09-06-2005-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-conclusao-da-obra-de-conversao-da-unidade-flutuante-de-producao-armazenamento-e-transferencia-fpso-p-47/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de comemoração do 2º aniversário do programa Petrobras Fome Zero e entrega de certificado aos alunos do projeto Mova Brasil.** Angicos-RN, 03/09/2005. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/2005/2o-semester/03-09-2005-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-comemoracao-do-2o-aniversario-do-programa-petrobras-fome-zero-e-entrega-de-certificado-aos-alunos-do-projeto-mova-brasil/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de entrega do Selo Combustível Social.** Palácio do Planalto, 17/11/2005. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/2005/2o-semester/17-11-2005-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-entrega-do-selo-combustivel-social/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de teste industrial do H-Bio.** Araucária-PR, 20/06/2006. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/1o-mandato/2006/1o-semester/20-06-2006-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-teste-industrial-do-h-bio/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de lançamento da pedra fundamental da planta de polipropileno da Petroquímica Paulínia S. A.** Paulínia-SP, 02/02/2007. Disponível em: < <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/2o-mandato/2007/1o-semester/02-02-2007-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-lancamento-da-pedra-fundamental-da-planta-de-polipropileno-da-petroquimica-paulinia-s.a/view> > .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de lançamento da pedra fundamental do Polo Petroquímico de Suape.** Ipojuca-PE, 28/02/2007. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/2o-mandato/2007/1o-semester/28-02-2007-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-lancamento-da-pedra-fundamental-do-polo-petroquimico-de-suape/view>> .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de início das obras da Refinaria General José Ignacio Abreu e Lima.** Ipojuca-PE, 04/09/2007. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/2o-mandato/2007/2o-semester/04-09-2007-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-inicio-das-obras-da-refinaria-general-jose-ignacio-abreu-e-lima/view>> .

\_\_\_\_\_. **Discurso do presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva na cerimônia de assinatura de contratos para construção de navios da Transpetro.** Rio de Janeiro-RJ, 11/04/2007. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/ex-presidentes/luiz-inacio-lula-da-silva/discursos/2o-mandato/2007/1o-semester/11-04-2007-discurso-do-presidente-da-republica-luiz-inacio-lula-da-silva-na-cerimonia-de-assinatura-de-contratos-para-construcao-de-navios-da-transpetro/view>> .

SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO E REPARAÇÃO NAVAL E OFFSHORE (SINAVAL). **Em crise, Estaleiro Mauá para de operar,** 03/07/2015. Disponível em: <<http://sinaval.org.br/2015/07/em-crise-estaleiro-maua-para-de-operar/>> .

SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE ESTAMPARIA DE METAIS (SINIEM). **Crise da Petrobras afeta empreiteiras, estaleiros e 20 mil fornecedores.** Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/siniem/noticias/crise-da-petrobras-afeta-empreiteiras-estaleiros-e-20-mil-fornecedores>> .

SIQUEIRA, Chico. Crise paralisa obras de fábrica de fertilizantes de R\$ 3,9 bilhões. **O Estado de S. Paulo,** 28/11/2014. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,crise-paralisa-obras-de-fabrica-de-fertilizantes-de-r-3-9-bilhoes-imp-,1599210>> .

TALENTO, Aguirre; FALCÃO, Márcio. AGU vai à Justiça contra empreiteiras para ressarcir danos à Petrobras. **Folha de S. Paulo,** 31/07/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/07/1662633-agu-vai-a-justica-contras-empreiteiras-para-ressarcir-danos-a-petrobras.shtml>> .

THE NEW YORK TIMES. The pope and climate change. **The Editorial Board,** June 19, 2015. Disponível em: <[http://www.nytimes.com/2015/06/19/opinion/the-pope-and-climate-change.html?action=click&pgtype=Homepage&module=opinion-c-col-right-region&region=opinion-c-col-right-region&WT.nav=opinion-c-col-right-region&\\_r=0](http://www.nytimes.com/2015/06/19/opinion/the-pope-and-climate-change.html?action=click&pgtype=Homepage&module=opinion-c-col-right-region&region=opinion-c-col-right-region&WT.nav=opinion-c-col-right-region&_r=0)> .

\_\_\_\_\_. A reckless call from the Senate's Leader. **The Editorial Board,** March 9, 2015. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2015/03/09/opinion/a-reckless-call-from-the-senates-leader.html>> .

UNITED NATIONS. **Framework Convention on Climate Change**. 12 December 2015. Disponível em: < <http://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/eng/l09.pdf> > .

UNITED STATES OF AMERICA. **Intended Nationally Determined Contribution**, 2015. Disponível em: < <http://www4.unfccc.int/submissions/indc/Submission%20Pages/submissions.aspx> > .

U. S. ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. **Inventory of U. S. Greenhouse Gas Emission and Sinks**: 1990-2013. Washington, 15/04/2015. Disponível em: < <http://www.epa.gov/climatechange/ghgemissions/usinventoryreport.html> > .

WATTS, Nick et al. Health and climate change: policy responses to protect public health. **The Lancet Commissions**, June 23, 2015. Disponível em: < [http://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736\(15\)60854-6/abstract](http://www.thelancet.com/journals/lancet/article/PIIS0140-6736(15)60854-6/abstract) > .



## MODELOS DE PREVISÃO PARA A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DOS ESTADOS BRASILEIROS

**Alexandre Studart Nogueira**  
SEF/SC

**Carlos Alberto Gutz Millak Júnior**  
Sefa/PA

**Clauber Araújo de Aguiar**  
Sefaz/MS

**Elizeu Gomes da Silva**  
Sefaz/MT

**Fernando de Castro Fagundes**  
Sefaz/GO

**Francisco Alves de Oliveira Júnior**  
Seplag/MG

**João Paulo Marra Dantas**  
Sefaz/GO

**Juliano Brun Binder**  
Sefa/PR

**Martinho de Freitas Salomão**  
Sefaz/ES

**Patrícia Ferreira Motta Café**  
SEF/DF

**Paulo Juliano Zanin Valentini**  
SEF/SC

**Rosana Salame**  
Sefa/PA

**Coordenador/orientador:**  
**Vinicius dos Santos Cerqueira**

Técnico de Planejamento e Pesquisa - Ipea  
Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia  
[vinicius.cerqueira@ipea.gov.br](mailto:vinicius.cerqueira@ipea.gov.br)



## RESUMO

---

A Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, amplamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), representou um importante avanço no controle das finanças públicas mediante o estabelecimento de limites e exigências para as despesas de pessoal, endividamento, contratação de operações de crédito e obtenção de garantias. A métrica adotada pela LRF para determinação dos limites foi a Receita Corrente Líquida (RCL). Em razão disso, a acurácia em sua previsão deve ser constantemente buscada pelos agentes públicos, posto interferir no cumprimento dos limites legais de gastos e gerar impactos no planejamento governamental e na gestão fiscal. Dessa monta, este trabalho se propôs a analisar a acurácia de alguns modelos econométricos na previsão da RCL no âmbito dos estados brasileiros, bem como identificar as variáveis que possuem maior capacidade de caracterizar a diferença de desempenho dos modelos. Para tanto, foram comparados os resultados das projeções realizadas por meio de modelos econométricos lineares e não lineares, univariados e multivariados. Os resultados encontrados na previsão da RCL demonstraram que: 1) em relação à precisão, não há predominância de um determinado modelo sobre os demais; 2) os modelos univariados tiveram desempenho superior aos multivariados; 3) para cada estado um modelo se ajustou melhor com base em suas características econômicas; e 4) os estados mais dependentes de sua arrecadação própria, lastreada pelo ICMS, têm melhores resultados preditivos na aplicação dos modelos.

**Palavras-chave:** Previsão de receita. Receita Corrente Líquida. Modelos econométricos.

## ABSTRACT

---

The Supplementary Law n. 101 of May 4, 2000, commonly known as Fiscal Responsibility Act (FRA), represented an important advance in the management of public finances by setting limits and requirements for personnel expenses, indebtedness, credit operations and obtaining guarantees. The metric adopted by LRF to determine the limits was the Net Current Revenue (NCR). As a result, the accuracy in this forecast should be constantly pursued by public officials, because it interferes in compliance with legal spending limits and has an impact on government planning and fiscal management. This work aimed to analyze the accuracy of some econometric models in forecasting NCR within the Brazilian states as well to identify the variables most suited to characterize the performance difference across the models. To this end, we compared the results of projections through linear and nonlinear econometric models, univariate and multivariate. The results in predicting the NCR showed that: 1) as to the accuracy, there is no predominance of one particular model over the others; 2) the univariate models outperformed the multivariate; 3) for each state a model fit best based on their economic; and 3) the most dependent states of their own revenues, backed by ICMS, has better predictive results in the application of models.

**Keywords:** Forecast revenue. Net Current Revenue. Econometric models.

## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 295
- 2 REVISÃO DA LITERATURA, 297
- 3 DESCRIÇÃO DOS MODELOS E METODOLOGIA, 301
  - 3.1 Modelos aplicados à previsão de receita, 301
    - 3.1.1 Modelo ingênuo ou incremental, 301
    - 3.1.2 Modelo de suavização exponencial (Holt-Winters), 302
    - 3.1.3 Modelo passeio aleatório com *drift*, 304
    - 3.1.4 Modelo autorregressivo integrado de médias móveis (ARIMA), 305
    - 3.1.5 Modelo de vetores autorregressivos (VAR), 306
    - 3.1.6 Modelo autorregressivo de transição suave (STAR), 306
    - 3.1.7 Modelo de vetor autorregressivo de transição suave logística (LSTVAR), 307
  - 3.2 Procedimentos metodológicos, 309
    - 3.2.1 Coleta e seleção das séries, 309
    - 3.2.2 Tratamento dos dados, 312
- 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS, 314
  - 4.1 Acurácia dos métodos e modelos – análise geral, 314
  - 4.2 A precisão dos modelos para os estados, 318
  - 4.3 Caracterização dos resultados, 318
- 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 321
- REFERÊNCIAS, 324
- APÊNDICES
  - Apêndice A, 326
  - Apêndice B, 327
  - Apêndice C, 328
  - Apêndice D, 329
  - Apêndice E, 330
  - Apêndice F, 331
  - Apêndice G, 332

## LISTA DE FIGURAS

---

- Figura 1. Erros absolutos percentuais *versus* horizontes de previsão, 316  
Figura 2. Erro absoluto percentual médio (Mape) para o horizonte 1-20, 318

## LISTA DE QUADROS

---

- Quadro 1. Limites e exigências legais definidos com parâmetro na RCL, 296  
Quadro 2. Lista das variáveis explicativas selecionadas para previsão por estado, 310

## LISTA DE TABELAS

---

- Tabela 1. Erro absoluto percentual médio (Mape) por horizonte de previsão, 315  
Tabela 2. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por horizonte de previsão, 315  
Tabela 3. Porcentagem de vezes que o modelo obteve menor Mape em algum estado, 317  
Tabela 4. Porcentagem de vezes que o modelo obteve menor erro acumulado percentual (valor absoluto) em algum estado, 317  
Tabela 5. Erro absoluto percentual médio (Mape) agregado por região, 319  
Tabela 6. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por região, 319  
Tabela 7. Erro absoluto percentual médio (Mape) por métodos e modelos, 320  
Tabela 8. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por métodos e modelos, 320  
Tabela 9. Erro absoluto percentual médio (Mape) por participação do ICMS na RCL, 321  
Tabela 10. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por participação do ICMS na RCL, 321  
Tabela 11. Categorias dos métodos e modelos, 326  
Tabela 12. Participação do ICMS na RCL por estado, 327  
Tabela 13. Erro percentual absoluto médio (Mape) por estado, 328  
Tabela 14. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por estado, 329  
Tabela 15. Erro percentual absoluto médio (Mape) do melhor modelo por estado, 330  
Tabela 16. Erro acumulado percentual (EAP) do melhor modelo por estado, 331  
Tabela 17. Melhores métodos e modelos por estado, 332

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada no ano de 1988, mais precisamente em seu Capítulo II – Das Finanças Públicas, previa a regulamentação dos artigos 163 a 169 por meio de Lei Complementar. Nesse contexto, em 4 de maio de 2000, foi publicada a Lei Complementar n. 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ou simplesmente LRF.

Desde então, a LRF passou a determinar o estabelecimento de metas fiscais anuais, o que, dentre outros aspectos, implica ao governante um planejamento adequado das receitas e das despesas, além de permitir a correção de eventuais problemas e ajustes nas finanças. Além disso, a LRF inovou a contabilidade pública e a execução do orçamento público à medida que introduziu diversos limites de gastos, seja para as despesas do exercício corrente (como contingenciamento e limitação de empenhos), seja para o grau de endividamento do ente.

Essa Lei previu um rigor maior no controle das contas públicas e ainda impôs limites na contratação de dívidas, tornando-se importante instrumento de fiscalização e transparência dos gastos públicos. A União, os estados e os municípios, seus respectivos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), seus órgãos da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes estão obrigados à observância da LRF.

Os limites da LRF, por sua vez, têm como base a Receita Corrente Líquida (RCL), cuja composição apresenta-se no item IV do artigo 2º, posteriormente reproduzida no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que dizem respeito aos regimes de precatórios (art. 97, § 3º ADCT).

A RCL nos estados é o somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas as parcelas entregues aos municípios por determinação constitucional, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira entre diferentes sistemas de previdência. Além disso, alguns itens que compõem o cálculo da RCL estão sujeitos a decisões dos Tribunais de Contas dos Estados.

O Quadro 1 demonstra como a RCL participa dos limites de pessoal e encargos sociais, da Dívida Consolidada Líquida, da concessão de garantias e das operações de

crédito. Dessa forma, verifica-se que a RCL é um parâmetro importante tanto na gestão presente do Estado quanto no planejamento futuro, tendo em vista sua abrangência quanto às metas fiscais anuais.

Quadro 1. Limites e exigências legais definidos com parâmetro na RCL

Tipo de limite	Percentual/relação
Pessoal e encargos sociais	Despesa total com pessoal de todos os Poderes do Estado de até 60% da RCL, cabendo a cada um: Poder Legislativo – até 3,0% da RCL Tribunal de Justiça – até 6,0% da RCL Ministério Público – até 2,0% da RCL Poder Executivo – até 49,0% da RCL
Dívida Consolidada Líquida	Máximo de duas vezes em relação à RCL*
Concessão de garantias	Total de garantias concedidas/RCL = no máximo 22%*
Operações de crédito	Total de operações de crédito firmadas/RCL = no máximo 16%*

Nota: \* limites definidos pelo Senado Federal.

Fonte: elaboração dos autores

É importante destacar também que a Receita Corrente Líquida (RCL) é um demonstrativo que integra o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e deverá ser apurada por meio do somatório das receitas arrecadadas no mês de referência e nos 11 (onze) anteriores. Esse relatório deverá ser publicado pelos estados em até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e ainda apresentar a apuração da RCL no mês em referência, sua evolução nos últimos 12 meses e a previsão para o exercício.

Da mesma forma, o cálculo da RCL serve de parâmetro para se estabelecer o montante de reserva de contingência e para os limites da Dívida Consolidada Líquida, da despesa total com pessoal, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação.

A RCL é base para cálculo de pisos e limites que buscam atingir o cerne da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme o *caput* e o § 1º do artigo 1º da Lei:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a



obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Dessa forma, a previsão da Receita Corrente Líquida constitui-se parte fundamental e eficaz no controle das finanças públicas. É um instrumento que subsidia e limita os gestores públicos na tomada de decisões para uma adequada execução das despesas.

Destarte, este trabalho tem inicialmente como objetivo sugerir diretrizes e procedimentos para a realização de previsões da RCL no âmbito dos estados brasileiros. Ademais, pretende-se ainda:

- compartilhar conhecimento entre os participantes do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, de modo que se difunda o aprendizado teórico e aplicado acerca dos modelos de previsão utilizados;
- utilização de modelos que incorporem variáveis econômicas no âmbito da metodologia de previsão de arrecadação;
- disponibilizar *softwares*, dados e planilhas com o intuito de facilitar a replicação dos resultados alcançados.

Vale destacar que este artigo se encontra estruturado da seguinte forma: a seção 2 faz referência a uma revisão bibliográfica para fundamentar a escolha do modelo teórico abordado; a seção 3 apresenta a metodologia utilizada; a seção 4 analisa e discute os resultados observados, e a seção 5 repercute as conclusões observadas neste estudo a partir dos dados coletados e das estimações realizadas.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

---

Segundo Sanches (2007), citado por Soares Filho (2014), em se tratando de orçamento, a Receita Corrente Líquida consiste em um importante indicador de desempenho das receitas públicas, fornecendo o resultado efetivo das arrecadações de determinado ente federado, o que propicia um panorama muito importante do desempenho das receitas e das despesas públicas.

O conceito de RCL foi criado com o advento da LRF, que atualmente é o principal instrumento regulador das contas públicas do Brasil. Conforme Soares Filho (2014), a LRF

foi proposta fundamentando-se em três princípios básicos: 1) imposição de limites de gastos e graus de endividamento das contas públicas; 2) responsabilização dos gestores públicos com as devidas sanções legais por crimes de improbidade administrativa; e 3) transparência das contas públicas, por meio da obrigatoriedade de publicidade do desempenho fiscal e das contas públicas, inclusive com a utilização de portais na internet.

Para Lazar e Andrei (2006), o orçamento público, por sua vez, representa o mais importante instrumento da política social e econômica do país, contribuindo para o alcance da estabilidade macroeconômica, alinhada com as diretrizes políticas anuais. Como orçamento entende-se o documento que abrange receitas e despesas previstas para cada ano.

A aprovação do orçamento é valiosa tanto sob o ponto de vista teórico quanto sob o prático, conforme Lazar e Andrei (2006). Teoricamente, a aprovação demonstra a própria necessidade do orçamento, bem como a importância do ato por si mesmo. Na prática, é necessário aos dirigentes conhecer o nível de receitas e despesas. O orçamento anual reflete o que será realizado pelo governo, fruto de uma rica negociação entre as diversas áreas.

O orçamento público brasileiro é definido por três leis orçamentárias: o Plano Plurianual (PPA), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Todos esses instrumentos abrangem previsões orçamentárias multianuais, pois, apesar da execução orçamentária ser anual, o orçamento deve ser um instrumento que norteia a política de governo no médio e no longo prazos, bem como suas propostas fiscais. A metodologia de previsão varia entre as diversas unidades federadas, porém toda estimativa deve ser lastreada em um modelo econométrico consistente e que produza resultados precisos.

Para Lazar e Andrei (2006), todo processo de previsão multianual orçamentária deve demandar:

- elaboração de um orçamento fiscal de médio prazo;
- definição e reanálise da política orçamentária desenvolvida;
- definição de limites de despesa;
- definição de limites de reserva e contingenciamento;
- programação orçamentária.

Dessa forma, estimar com precisão a Receita Corrente Líquida é parte da boa prática orçamentária. Conforme Benelli (2013), o aumento do poder preditivo das estimativas de RCL proporciona melhores resultados das leis orçamentárias propostas pelo Poder Executivo.

Nota-se a importância de evitar os inúmeros projetos de suplementação e créditos adicionais que distorcem as metas e as fixações de despesas das Leis Orçamentárias. Sendo assim, faz-se oportuno o desenvolvimento de trabalhos acadêmicos com vistas a tornar mais confiáveis as estimativas das receitas para as propostas orçamentárias dos entes federados brasileiros, e com isso dar maior legitimidade às leis orçamentárias.

Na literatura, existem diversos trabalhos que versam sobre a previsão de receitas e despesas, atendo-se a estimativa de impostos específicos, como, por exemplo, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS), que é a principal fonte de arrecadação própria dos estados, bem como de agregados, como é o caso da Receita Corrente Líquida. Contudo, tratando exclusivamente de RCL identificou-se apenas a pesquisa realizada por Soares Filho (2014), a qual buscou comparar a acurácia preditiva de dois modelos específicos na estimação da RCL para os municípios do Estado do Paraná.

Ademais, devido à importância do ICMS como fonte de receita dos estados, existem diversos trabalhos versando sobre sua previsão que utilizam diferentes modelos econométricos. Analisando os mais recentes, como parte de um processo evolutivo de trabalhos desenvolvidos no âmbito do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), em 2010 foram aplicados modelos univariados de alisamento exponencial de Holt-Winters. Em 2012, utilizou-se um modelo de vetor autorregressivo (VAR), e em 2013, previsões geradas pelo VAR são comparadas com modelos não lineares multivariados (Threshold Autoregressive – TAR, Smooth Transition Autoregressive – STAR e Logistic Smooth Transition Autoregressive – LSTAR). Ainda de acordo com o próprio FFEB 2013, entre 2010 e 2012 foram publicados 12 trabalhos no Brasil de previsão da arrecadação do ICMS.

Não obstante, Hernández (1998) estudou variáveis isoladas e agregadas em seu trabalho sobre a conta corrente no Brasil entre 1951 e 1995. Foram estudados três impostos desagregados (ICMS, IR e IPI), “Outros Tributos” e a totalidade das receitas correntes, como também componentes de despesas, de forma isolada e agregada, mediante a utilização de técnicas de modelagem de séries não estacionárias. Concomitantemente, utilizou-se a inflação e o produto interno bruto como variáveis explicativas.

Inicialmente, Hernández (1998) obteve resultados enviesados, ainda com inclusão de novas variáveis e *dummies*. As técnicas utilizadas não estariam captando mudanças nas políticas fiscais e outras políticas discricionárias, bem como o comportamento do governo e dos agentes privados em relação à compra (venda) de bens e serviços ou determinação dos salários, por exemplo, em resposta às mudanças da taxa de inflação, que não foram constantes no tempo. Na sequência, o autor optou por considerar os coeficientes da constante, que representam as diversas mudanças de políticas fiscais ou outros fatores relevantes não captados com as *dummies* ou outras variáveis explicativas, e da inflação, como variáveis no tempo representadas como processos estocásticos. Os resultados obtidos sugeriram que a especificação do modelo foi adequada.

Apenas a conta “Outras Receitas Líquidas” não foi contemplada na análise por ser de caráter residual e sem explicação aparente para considerar a inflação e o produto como variáveis explicativas. Portanto, o autor supôs que a evolução da série seguia um processo estocástico e determinou o melhor processo ARIMA que descrevia a série, a partir dos critérios de Akaike e Schwarz. O processo selecionado foi um MA (6).

Dos Santos et al. (1998) investigaram o comportamento agregado da carga tributária bruta brasileira (CTBB) no período entre o primeiro trimestre de 1995 e o terceiro trimestre de 2007, partindo do pressuposto de que a CTBB estaria correlacionada com o PIB, a inflação e a dívida líquida do setor público. Foram utilizadas técnicas de cointegração convencional e com quebras estruturais, uma vez que as séries estudadas apresentavam importantes quebras estruturais devido a mudanças na legislação tributária e na política econômica. Também foram utilizadas técnicas não lineares de séries de tempo, como o modelo Markov Switching com dois regimes, em que a CTBB foi estudada em função de seus valores defasados e de defasagens do PIB e da DLSP. Os resultados sugeriram que a CTBB reagiu ao PIB em períodos de “relativa tranquilidade”, com exceção do período entre 2005-2007, quando a CTBB “descola” do PIB, bem como no período de 1997-2002, caracterizado por crises financeiras e cambiais.

Soares Filho (2014) utilizou o modelo Holt-Winters aditivo e/ou multiplicativo para prever o comportamento da Receita Corrente Líquida no período de janeiro/2006 a dezembro/2012. Foi possível constatar que os resultados obtidos de previsão da RCL foram superiores àqueles contidos nas leis orçamentárias elaboradas pelos governos municipais.

## 3 DESCRIÇÃO DOS MODELOS E METODOLOGIA

Nesta seção serão apresentadas algumas características (especialmente a formulação matemática) dos modelos de séries temporais e econométricos selecionados neste trabalho, bem como será tratada detalhadamente a metodologia utilizada na construção dos modelos e no tratamento dos dados para levantamento da acurácia e dos resultados de previsão para a RCL dos estados brasileiros. No total, foram testados sete modelos aplicados à previsão de receita, os quais serão apresentados na subseção a seguir.

### 3.1 Modelos aplicados à previsão de receita

Um dos maiores interesses no estudo de séries temporais é conseguir fazer previsões das observações no tempo. Geralmente, quanto menor for o erro apurado, maior será a precisão no resultado alcançado, e mais eficaz, portanto, será o modelo econométrico testado.

No planejamento governamental, no qual o fator tempo é fundamental, necessariamente se trabalha com pelo menos três períodos de tempo (o curto, o médio e o longo prazo) na estimação das variáveis que afetarão as políticas públicas desenvolvidas pelo poder público.

Nesse sentido, as administrações públicas precisam lançar mão de ferramentas e instrumentais para melhor prever suas receitas, pois a definição de seus gastos obrigatoriamente é limitada pelo volume de recursos arrecadados haja vista sua dependência da receita arrecadada de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria) para executar as ações que vão beneficiar a população.

Em suma, a aplicação da econometria possibilita aos entes estatais aumentar a acurácia na previsão de suas receitas, auxiliando na melhoria do planejamento governamental. Vejamos a seguir os modelos econométricos aplicados na previsão da RCL utilizados neste trabalho.

#### 3.1.1 Modelo ingênuo ou incremental

O método ingênuo de previsão (chamado também de Naive) é uma denominação genérica utilizada para se referir a métodos de previsão de natureza simples que podem ser utilizados como *benchmarking* para métodos e modelos mais complexos (MAKRIDAKIS;

WHEELWRIGHT; HYNDMAN, 1998). Além disso, tal modelo assume que a variação do período seguinte será igual à variação mais recente.

A racionalidade por trás desse tipo de comparação é medir quão melhor a previsão de um modelo complexo é em relação à previsão mais simples que poderia ser obtida pelos atores interessados. Assim, é possível responder à pergunta se os recursos investidos na elaboração da previsão mais complexa geraram os resultados desejados. Neste trabalho, a previsão ingênua para o período  $Y_t$  pode ser representada por

$$Y_t = Y_{t-1} + (Y_{t-12} - Y_{t-13})$$

### 3.1.2 Modelo de suavização exponencial (Holt-Winters)

Os modelos de suavização exponencial partem de uma equação de médias móveis, que além do componente nível da série podem incorporar os movimentos de tendência e sazonalidade, além do erro de previsão, que seria o componente estocástico do método. Esse procedimento de suavização utiliza pesos diferenciados, cujos valores decaem exponencialmente a partir de valores mais recentes.

Os métodos de previsão por suavização exponencial utilizam-se apenas de observações da própria série de dados, não dependendo de nenhuma variável externa para realizar previsões, e são empregados em previsões de curto prazo.

*Modelo de suavização exponencial simples* – consiste em um modelo em que os valores da série flutuam aleatoriamente em torno de um valor fixo, sem qualquer tendência. Pode ser descrito da seguinte forma:

$$\bar{X}_{t+1} = \bar{X}_t + \alpha (X_t - \bar{X}_t), \quad \alpha > 0. \quad (1)$$

onde  $\bar{X}_t$  representa a média estimada da série no momento  $t$ ;  $X_t$  representa os valores da variável de interesse em  $t$ ;  $\alpha$  é conhecido como coeficiente de suavização;  $\bar{X}_{t+1}$  representa o valor previsto para a variável de interesse em  $t+1$ . Rearranjando a equação anterior, chega-se a:

$$\bar{X}_{t+1} = \alpha X_t + (1 - \alpha) \bar{X}_t. \quad (2)$$

Assim, a previsão para o período seguinte pode ser obtida atribuindo um peso  $\alpha$  à observação mais recente de  $X_t$ , mais um peso  $(1 - \alpha)$  ao valor médio estimado. O valor da constante de suavização  $\alpha$  pode assumir qualquer valor entre 0 e 1, obtido por meio de um estimador que minimize a soma dos quadrados dos resíduos.

O método de Holt (ou de suavização exponencial dupla), criado por Holt (1957), expandiu a suavização exponencial simples para dados de série temporal que exibem uma tendência linear. Esse método oferece refinamentos adicionais na modelagem à medida que introduz uma constante de suavização que afeta a tendência da série. O nível (ou a média) e a inclinação da série podem ser obtidos, respectivamente, por:

$$\bar{X}_t = \alpha X_t + (1 - \alpha)(\bar{X}_{t-1} + T_{t-1}), \quad 0 < \alpha < 1 \quad (3)$$

$$T_t = \beta(\bar{X}_t - \bar{X}_{t-1}) + (1 - \beta)T_{t-1}, \quad 0 < \beta < 1 \quad (4)$$

onde  $\alpha$  e  $\beta$  são constantes de suavização e  $T$  é a estimação da inclinação (tendência) da série no mesmo período  $t$ . O nível  $\bar{X}_t$  é ajustado por meio de  $(1 - \alpha)$  pela tendência verificada no período anterior acrescido do valor suavizado, adicionando ainda uma proporção  $\alpha$  de  $X_t$ . Isso permite trazer  $\bar{X}_t$  ao nível próximo dos dados atuais.

A segunda equação atualiza a tendência da série para o período  $t$ , na proporção  $\beta$ , pela diferença entre os níveis no período  $t$  e  $t-1$ , adicionando ainda a parcela  $(1 - \beta)$  equivalente à tendência do período  $t-1$ . A previsão será obtida por:

$$\bar{X}_{t+h} = \bar{X}_t + hT_t, \quad h = 1, 2, 3, \dots \quad (5)$$

onde  $h$  representa o número de períodos que compõem o horizonte de previsão. Nota-se que o valor previsto reflete o valor médio atualizado mais a proporção  $h$  da tendência atualizada. Os valores para as constantes de suavização  $\alpha$  e  $\beta$  são obtidos como anteriormente, minimizando a soma dos quadrados dos erros.

O método de Holt-Winters (suavização exponencial tripla) é uma expansão do método de Holt (1957), desenvolvida por Winters (1960), para aplicar em séries temporais que exibem tendência e sazonalidade. Determinadas séries possuem um fator sazonal, além do nível e tendência, que capta características da série que se repetem a intervalos regulares de tempo. Dessa forma, Winters propõe métodos de projeção para essas séries, estimando-se um fator de correção da sazonalidade, chamado de fator de sazonalidade  $F_t$ , considerando dois tipos de efeitos sazonais: o multiplicativo e o aditivo. Assim, o algoritmo de Holt-Winters inclui a estimativa do fator de sazonalidade a partir de sua última estimativa no período  $t-s$ ,

$$\bar{X}_t = \alpha(X_t - F_{t-s}) + (1 - \alpha)(\bar{X}_{t-1} + T_{t-1}), \quad (6)$$

$$T_t = \beta(\bar{X}_t - \bar{X}_{t-1}) + (1 - \beta)T_{t-1}, \quad (7)$$

$$F_t = \gamma(X_t - \bar{X}_t) + (1 - \gamma)F_{t-s}, \quad 0 < \gamma < 1. \quad (8)$$

onde  $\alpha$ ,  $\beta$  e  $\gamma$  são as constantes de suavização. Considerando os efeitos sazonais aditivos, as previsões  $h$  passos à frente podem ser estimadas por:

$$\begin{aligned} \bar{X}_{t+h} &= \bar{X}_t + hT_t + F_{t-s+h}, & h = 1, 2, \dots, s \\ &= \bar{X}_t + hT_t + F_{t-2s+h}, & h = s + 1, s + 2, \dots, 2s, \\ &\vdots \end{aligned} \quad (9)$$

No caso do modelo Holt-Winters com sazonalidade multiplicativa, é necessário obter os valores iniciais para o nível, a inclinação e o fator de sazonalidade. Entretanto, para este último fator, é necessário que a série contenha pelo menos uma estação completa, compondo no mínimo  $s$  períodos observados

$$\bar{X}_t = \alpha \left( \frac{X_t}{F_{t-s}} \right) + (1 - \alpha)(\bar{X}_{t-1} + T_{t-1}), \quad 0 < \alpha < 1. \quad (10)$$

$$T_t = \beta(\bar{X}_t - \bar{X}_{t-1}) + (1 - \beta)T_{t-1}, \quad 0 < \beta < 1. \quad (11)$$

$$F_t = \gamma \left( \frac{X_t}{\bar{X}_t} \right) + (1 - \gamma)F_{t-s}, \quad 0 < \gamma < 1. \quad (12)$$

$$\begin{aligned} \bar{X}_{t+h} &= (\bar{X}_t + hT_t) \cdot F_{t-s+h}, & h = 1, 2, \dots, s \\ &= (\bar{X}_t + hT_t) \cdot F_{t-2s+h}, & h = s + 1, s + 2, \dots, 2s, \\ &\vdots \end{aligned} \quad (13)$$

### 3.1.3 Modelo passeio aleatório com drift

Trata-se de um processo não estacionário no qual cada observação da série de tempo  $y_t$  depende de sua observação imediatamente anterior  $y_{t-1}$  e de uma constante  $\delta$  diferente de zero, que é o próprio *drift* do caminho aleatório:

$$y_t = \delta + y_{t-1} + \varepsilon_t, \quad (14)$$

onde  $\varepsilon_t$  é um ruído branco. Assim, o comportamento de  $y_t$  depende de um componente determinístico e um estocástico.



Para média, variância e covariância, têm-se as seguintes expressões:

$$E(y_t) = t\delta \quad (15)$$

$$\text{Var}(y_t) = t\sigma^2 \quad (16)$$

$$\text{Cov}(y_t, y_{t-1}) = (t-j)\sigma^2. \quad (17)$$

### 3.1.4 Modelo autorregressivo integrado de médias móveis (ARIMA)

Suponhamos um modelo ARIMA (p, d, q) estacionário, inversível e com os parâmetros conhecidos, então a equação de previsão, considerada como uma função de h, com origem t fixa, é dada por:

$$\hat{X}_t(h) = \sum_{i=1}^{p+q} \phi \hat{X}_t(h-1), \quad h > q \quad (18)$$

Assim sendo, temos que para  $h > q - p - d$ , a função  $\hat{X}_t(h)$  consistirá de uma mistura de polinômios, exponenciais e senóides amortecidas, com sua forma exata determinada pelas raízes do operador de retardo  $\phi(B) = 0$ . A solução geral terá a seguinte forma:

$$\hat{X}_t(h) = c_1^{(t)} f_1(h) + c_2^{(t)} f_2(h) + \dots + c_{p+q}^{(t)} f_{p+q}(h), \quad h > q - p - d \quad (19)$$

onde  $f_i(h), h = 1, \dots, p + q$  são funções de h e  $c_1^{(t)}, \dots, c_{p+q}^{(t)}$  são coeficientes adaptados que dependem da origem da previsão e são determinados por  $\hat{X}_t(1), \hat{X}_t(2), \dots, \hat{X}_t(p+d)$ .

Como estamos interessados em prever um valor  $X_{t+h}, h \geq 1$ , supondo que temos todas as observações até o instante t, isto é,  $X_{t-2}, X_{t-1}, X_t$ , podemos dizer que t é a origem das previsões.

É possível deduzir por  $\hat{X}_t(h)$  a previsão de h passos a partir da origem t. A partir da suposição de um modelo ARIMA (p, d, q) acima descrito e com os parâmetros conhecidos, existem três formas possíveis de previsão. São elas dadas por:

(i) forma de equação de diferenças

$$X_{t+h} = \phi_1 X_{t+h-1} + \dots + \phi_{p+d} X_{t+h-p-d} - \theta_1 a_{t+h-1} - \dots - \theta_q a_{t+h-q} + a_{t+h}; \quad (20)$$

(ii) forma de choques aleatórios

$$X_{t+h} = \sum_{j=-\infty}^{t+h} v_{t+h-j} a_j = \sum_{j=0}^{t+h} v_j a_{t+h-j} \quad (21)$$

onde  $v_0 = 1$  e os demais pesos são obtidos resolvendo um sistema de operadores de retardos dado por  $\phi(B)v(B) = \theta(B)$ ;

(iii) forma invertida

$$X_{t+h} = \sum_{j=1}^{\infty} \pi_j X_{t+h-j} + a_{t+h} \quad (22)$$

onde os pesos  $\pi_j$  são obtidos resolvendo o sistema de operadores de retardos dado por  $\phi(B) = \theta(B)\pi(B)$ .

### 3.1.5 Modelo de vetores autorregressivos (VAR)

É uma extensão de uma regressão univariada para um ambiente multivariado em que cada equação definida pelo VAR é uma regressão por mínimos quadrados ordinários de determinada variável em variáveis defasadas de si própria e de outras componentes do modelo.

O modelo VAR pode ser expresso por:

$$X_t = A_0 + A_0 X_{t-1} + \dots + A_p X_{t-p} + B_0 Z_t + B_1 Z_{t-1} + \dots + B_p Z_{t-p} + e_t \quad (23)$$

onde  $A_0$  é o vetor de termos de interceptos;  $A_1, \dots, A_p$  são matrizes  $N \times 1$  de coeficientes que relacionam valores defasados das variáveis endógenas.  $B_0, \dots, B_p$  são também matrizes  $N \times 1$  que relatam valores atuais e defasados de variáveis exógenas e  $e_t$  é um vetor  $N \times 1$  de erros.

### 3.1.6 Modelo autorregressivo de transição suave (STAR)

O modelo STAR (sigla inglesa para Smooth Transition AutoRegression), proposto por Chan e Tong (1986), Granger e Teräsvirta (1993) e Teräsvirta (1994), pode ser visto como um modelo linear autorregressivo, no qual seus coeficientes são determinados pela posição do vetor de variáveis explanatórias no denominado espaço de transição.

Nas aplicações práticas, o principal problema do uso deste modelo é descrever a relação entre o espaço de transição e os coeficientes. Além disso, o modelo STAR carrega importantes propriedades dos modelos lineares e ferramentas estatísticas para especificação, estimação e testes de diagnósticos.

A formulação matemática desse modelo para uma série temporal univariada observada nos instantes  $t = 1-p, 1-(p-1), \dots, -1, 0, 1, \dots, T-1, T$  é dada por:

$$y_t = \beta'_1 z_t (1 - G(x_t; \gamma, c)) + \beta'_2 z_t (G(x_t; \gamma, c)) + \varepsilon_t \quad (24)$$

$$\begin{aligned} z_t &= (1, y_{t-1}, y_{t-2}, \dots, y_{t-p})', \\ \beta_i &= (\beta_{i,0}, \beta_{i,1}, \dots, \beta_{i,p})'; i = 1, 2 \end{aligned} \quad (25)$$

onde  $\gamma > 0$  e o erro aleatório segue uma distribuição condicional normal com média dada por:

$$E[\varepsilon_t | y_{t-1}, y_{t-2}, \dots, y_{t-p}] = 0 \quad (26)$$

E a variância por:

$$\text{var}[\varepsilon_t | y_{t-1}, y_{t-2}, \dots, y_{t-p}] = \sigma^2 \quad (27)$$

A formulação acima descreve um modelo com dois regimes, cuja transição entre eles é governada por uma função suave, não linear, contínua e limitada,  $G$ , que assume valores no intervalo  $(0,1)$ .  $G$  é usualmente chamada de função de transição. De acordo com a equação 24, o modelo STAR descreve a evolução de uma série temporal como a combinação de dois modelos autorregressivos de ordem  $p$ .

A variável de transição  $x_t$  pode ser um autorregressor ( $x_t = y_{t-d}$ ), uma variável exógena, uma função de variáveis endógenas ( $x_t = h(z_t)$ ), ou até mesmo uma tendência linear temporal ( $x_t = t$ ).

### 3.1.7 Modelo de vetor autorregressivo de transição suave logística (LSTVAR)

Em um modelo de série temporal não linear ocorrem comportamentos dinâmicos distintos para as variáveis, dependendo do regime em que elas se encontram no tempo. Isso significa que algumas propriedades estatísticas (média ou autocorrelação) das séries podem variar de um regime para outro. Um caso particular desses é o modelo TAR (*Threshold AutoRegression*), que foi proposto inicialmente por Tong (1983) e Tong

e Lim (1980) e atualmente está bastante popularizado na literatura econométrica, pode ser obtido quando a função  $G$  é uma função indicadora do tipo:

$$G(\cdot) = \begin{cases} 1, & x_t \leq c \\ 0, & x_t > c \end{cases} \quad (28)$$

Assim, o limiar entre os dois regimes é abrupto e determinado por  $c$ , o parâmetro de limiar ou locação. Uma das grandes vantagens na utilização dos modelos de transição suave é a possibilidade de especificar a função de transição de forma que se evite o problema da busca por um limiar “rígido” entre os regimes. A escolha mais comum para a função de transição é a função logística:

$$G(x_t; \gamma, c) = \frac{1}{1 + e^{-\gamma(x_t - c)}} \quad (29)$$

O modelo com essa função de transição é denominado modelo LSTAR (*Logistic Smooth Transition AutoRegression*). A função logística possui dois parâmetros,  $\gamma$  e  $c$ . O primeiro é responsável pelo grau de suavidade da função de transição, e o segundo representa o limiar entre os dois regimes. Na situação onde  $x_t = c$ , a observação pertence a ambos os regimes com igual grau de pertinência.

É importante notar que ao tender para o infinito a função logística se aproxima de uma função do tipo degrau, e a transição de um regime para o outro torna-se quase instantânea, ou seja, transição abrupta. Nesse caso temos um modelo TAR. No caso de  $x_t = y_{t-1}$ , temos um SETAR (*Self-Exciting Threshold Autoregression*).

Quando  $\gamma$  tende para zero, a função logística torna-se igual a uma constante (0,5), e o LSTAR reduz-se a um modelo linear, ou seja, não existe nenhuma distinção entre os regimes.

Alguns autores classificam os parâmetros do modelo STAR, equação (24), em lineares e não lineares. Os parâmetros lineares são os coeficientes dos modelos autorregressivos ligados aos regimes, e os não lineares são os parâmetros da função de transição.

Por sua vez, o modelo LSTVAR é basicamente uma versão vetorial do modelo STAR ou a versão não linear do modelo VAR. Neste estudo, o principal diferencial do modelo LSTVAR é a utilização de uma variável de transição relacionada ao ciclo econômico. Como mostra Cerqueira et al. (2014), ao incorporar a informação do ciclo econômico, pode-se melhorar o desempenho preditivo em relação a um VAR com idêntica especificação.

## 3.2 Procedimentos metodológicos

### 3.2.1 Coleta e seleção das séries

As informações relativas à arrecadação da Receita Corrente Líquida (RCL) foram prospectadas junto à Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe), nos Portais da Transparência dos entes da Federação e no Portal Sistfn da Caixa Econômica Federal. Esses dados correspondem àqueles constantes no demonstrativo da RCL que faz parte do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) de cada estado. Para este estudo foram utilizados dados da RCL de todos os estados e do Distrito Federal no período de dezembro de 2003 a abril de 2013.

No entanto, foi necessário ajustar o valor da RCL para o Estado da Bahia referente ao mês de contabilização, correspondente às transferências constitucionais e legais no período compreendido entre janeiro e abril de 2013. Esse ajuste deu-se em razão da não contabilização da RCL no período de janeiro a março do referido ano, sendo efetivado um registro retroativo no mês subsequente (abril de 2013). Dessa forma, a correção ocorreu na proporção da arrecadação das receitas de ICMS, IPVA e IPI-Exportação em cada mês.

Ajustou-se ainda a receita patrimonial do Estado de Roraima para os meses de julho e agosto de 2013 em face da constatação do registro de um estorno de receita no mês de julho e uma arrecadação acima do padrão em agosto. Assim, o ajuste foi realizado de forma que o estorno em julho de 2013 fosse totalmente registrado em agosto, o que alterou o valor da RCL naquele período.

Com relação às séries históricas utilizadas nos modelos multivariados (VAR e LSTVAR), foram utilizados os registros das séries temporais disponibilizados no sítio do Banco Central do Brasil (Bacen) e do Ipeadata. Vale registrar que a escolha das variáveis explicativas adotadas inicialmente se deu por meio da observação do perfil econômico de cada estado.

Nesse contexto, as variáveis macroeconômicas escolhidas referiam-se à atividade econômica, taxa de juros e índice de preços. Para a primeira variável selecionada, foram utilizados o IBC-BR, o IBC regional ou o IBC do Estado, sendo este último utilizado apenas quando existente. Quanto à variável taxa de juros, adotou-se a taxa de juros de longo prazo – TJLP e a taxa básica de juros da economia brasileira – Selic. A última variável macroeconômica selecionada foi o índice de preços, em que nesse caso se optou pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) ou o Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna (IGP-DI), calculados pelo IBGE e pela FGV, respectivamente.

Por fim, a escolha da variável regional deu-se entre aquelas com maior impacto esperado sobre a RCL e cujas séries disponíveis atendiam às necessidades do estudo.<sup>1</sup> As variáveis selecionadas para cada estado estão descritas no Quadro 2.

Quadro 2. Lista das variáveis explicativas selecionadas para previsão por estado

ESTADO	VARIÁVEL PREDITIVA	VARIÁVEIS EXPLICATIVAS			VARIÁVEL EXPLICATIVA DE TRANSIÇÃO
SP	RCL	INO. ATV. ECONO.	IGP-DI	TJLP	IMPORT
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	2044	IPEADATA	256	12868
RJ	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	COMB
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	ANP
MG	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	1472
ES	RCL	IGP-DI	SELIC	INO. ATV. ECONO.	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	IPEADATA	20453	1473
RS	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	1478
PR	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	INO ATV
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	20452
SC	RCL	TJLP	IGP-DI	IBC-BR	IMPORT
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	IPEADATA	17439	13082
MS	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	1479
MT	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	1480
GO	RCL	IGP-DI	TJLP	IBC-BR	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	17439	1481
DF	RCL	TJLP	IGP-DI	IBC-BR	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	256	IPEADATA	17439	1482
AC	RCL	IBCBR	IGPDI	TJLP	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	17439	IPEADATA	256	1457
AP	RCL	IGPDI	TJLP	IBCRN	TRANSUN
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	256	20460	4354
AM	RCL	IGPDI	IBCRN	TJLP	VAREJO
FONTE: COD.BACEN/IPEA	LRF da UF	IPEADATA	20460	256	1458

continua...

1 Os dados precisam ter a periodicidade mensal e estarem disponíveis para o período de análise.

continuação

ESTADO	VARIÁVEL PREDITIVA	VARIÁVEIS EXPLICATIVAS			VARIÁVEL EXPLICATIVA DE TRANSIÇÃO
<b>PA</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>SELIC</b>	<b>IBCBR</b>	<b>INO. ATV. ECONO.</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>17439</b>	<b>20461</b>
<b>RO</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>IBCBR</b>	<b>TJLP</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>17439</b>	<b>256</b>	<b>1456</b>
<b>RR</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>TJLP</b>	<b>IBCBR</b>	<b>EMPREGO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>17439</b>	<b>12542</b>
<b>TO</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>TJLP</b>	<b>IBCBR</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>17439</b>	<b>1462</b>
<b>AL</b>	<b>RCL</b>	<b>SELIC</b>	<b>IBCNOR</b>	<b>IGPDI</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>20445</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>1469</b>
<b>BA</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>TJLP</b>	<b>IBCBR</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>17439</b>	<b>1471</b>
<b>CE</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>IBCBR</b>	<b>TJLP</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>17439</b>	<b>256</b>	<b>1465</b>
<b>MA</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>TJLP</b>	<b>IBCBR</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>17439</b>	<b>1463</b>
<b>PB</b>	<b>RCL</b>	<b>IBCBR</b>	<b>IGPDI</b>	<b>TJLP</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>17439</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>1467</b>
<b>PE</b>	<b>RCL</b>	<b>IGP-DI</b>	<b>TJLP</b>	<b>IBCBR</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>17439</b>	<b>1468</b>
<b>PI</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>TJLP</b>	<b>IBCBR</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>256</b>	<b>17439</b>	<b>1464</b>
<b>RN</b>	<b>RCL</b>	<b>IGPDI</b>	<b>IBCBR</b>	<b>TJLP</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>17439</b>	<b>256</b>	<b>1466</b>
<b>SE</b>	<b>RCL</b>	<b>IBCBR</b>	<b>IGPDI</b>	<b>SELIC</b>	<b>VAREJO</b>
FONTE: COD.BACEN/IPEA	<b>LRF da UF</b>	<b>17439</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>IPEADATA</b>	<b>1470</b>

Fonte: elaboração dos autores

Foram realizados testes com até dez variáveis para cada estado, de modo que permitisse a escolha das quatro variáveis explicativas utilizadas nos modelos multivariados. Entre os testes realizados para escolha das variáveis, foi utilizado o teste de correlação (CORREL – função do Excel). Algumas variáveis, como taxas de juros, foram incluídas por afetar indicadores de nível de preços e atividade econômica.

Assim sendo, a partir do código do *software* utilizado R, a planilha final para *upload* foi formatada segundo esta disposição: na primeira coluna o ano, na segunda coluna o mês, na terceira a variável preditiva e as últimas quatro colunas corresponderam

às variáveis explicativas, dispondo a última coluna da variável local (de alto grau de explicação).

### 3.2.2 Tratamento dos dados

Em geral, as séries temporais da RCL, as variáveis macroeconômicas e as regionais foram dessazonalizadas, quando necessário, pelo método de médias móveis, depois das devidas transformações através da aplicação do logaritmo neperiano e da primeira diferença.

Note-se que as séries dos Índices de Atividade Econômica do Banco Central já se encontravam dessazonalizadas, sendo necessária apenas a aplicação da primeira diferença do logaritmo. Também não foram dessazonalizadas as séries de taxas de juros. Diferentemente das variáveis acima, a RCL e o índice de vendas no varejo precisaram ser dessazonalizados, observando-se primeiro a aplicação da diferença no logaritmo.

Por sua vez, a inflação, aferida pelo IPCA ou IGP-DI, foi apenas dessazonalizada. Ao final, a série da taxa Selic e TJLP anualizada (acumulada no mês) foi utilizada aplicando-se somente a primeira diferença. Os procedimentos de aplicação da primeira diferença no logaritmo e de dessazonalização (quando necessário) separa o componente sazonal após a redução da persistência das séries, o que minimiza os problemas advindos da eventual presença de raiz unitária nas séries em nível.

As estimações univariadas foram realizadas por meio de cinco métodos e ou modelos distintos, quais sejam: método ingênuo ou Naive, passeio aleatório, suavização exponencial, modelo ARIMA e modelo STAR.

O método ingênuo utilizou a série em nível e sem dessazonalização, enquanto o passeio aleatório foi aplicado na série com transformação logarítmica e dessazonalização por médias móveis aditivas. Os demais modelos foram aplicados na série com transformação logarítmica, primeira diferença e dessazonalização por médias móveis aditivas.

As escolhas dos parâmetros dos modelos de suavização exponencial e do modelo ARIMA foram realizadas de forma automática pelo pacote *forecast* do *software* R. A descrição dos algoritmos utilizados pelo mencionado pacote pode ser encontrada em Hyndman e Yeasmin (2008).

No caso do modelo STAR foi usado o pacote *tsDyn*, onde foram testadas especificações alternativas para os parâmetros *embedding dimension* ( $m$ ) e “*time delay*”



da *threshold variable* - thDelay ( $m = 1$  e thDelay = 0;  $m = 2$  e thDelay = 0;  $m = 3$  e thDelay = 0;  $m = 2$  e thDelay = 1;  $m = 3$  e thDelay = 1;  $m = 3$  e thDelay = 2) e escolhidos os modelos que obtiveram o menor *p-valor* no teste de linearidade. Ademais, para esse modelo o número de regimes foi fixado em 2 e o nível de significância ajustado para rejeitar o valor nulo no teste de linearidade.

Segundo Cerqueira et al. (2014), para o modelo LSTVAR, os *thresholds* corresponderam às medianas acumuladas em 12 meses por conta do reduzido número da amostra. Nesse caso, a escolha da mediana tentou garantir que os regimes tivessem um número suficiente de observações. Quanto às velocidades (*slopes*), num intervalo de 1 a 200, foram obtidas pela minimização do log do determinante da matriz de variância-covariância dos resíduos, conforme Weise (1999).

A seleção do número de defasagens para os modelos multivariados (VAR e LSTVAR) foi limitada pelo pequeno número de observações (123 no caso do VAR e 111 no caso do LSTVAR). Dessa forma, os modelos foram estimados com apenas uma defasagem. Todo o processo de transformação das séries, dessazonalização, estimação e previsão, foi realizado dentro do ambiente do *software* livre R.

Na avaliação do desempenho de cada modelo foram utilizados dados até abril de 2013, de modo que fossem feitas previsões fora da amostra para o período compreendido entre maio de 2013 e dezembro de 2014, para posteriormente comparar os valores previstos com os efetivamente observados. Tal estratégia teve como objetivo simular um cenário no qual o gestor público carece de realizar previsões para a RCL no contexto da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

As estatísticas de avaliação da qualidade preditiva dos modelos foram o erro absoluto percentual médio (Mape) e o erro acumulado percentual. A primeira estatística visa mostrar o ajuste mensal das previsões, e a segunda, o resultado por um período agregado (quadrimestre, semestre, etc.). Além disso, também foi avaliado o desempenho dos modelos em diferentes horizontes de previsão. Por fim, medidas como média e mediana foram utilizadas para avaliar o potencial preditivo para combinações de modelos simples de previsões.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

---

Esta seção visa apresentar uma comparação entre a acurácia dos diferentes métodos e modelos utilizados para a realização de previsões e explorar possíveis determinantes para o comportamento observado. Serão avaliados os erros percentuais absolutos médios (Mape) e a média dos erros acumulados percentuais.

Na primeira subseção serão apresentadas as medidas de acurácia com o objetivo de identificar qual método ou modelo se sobressaiu em diferentes horizontes temporais de previsão. A segunda subseção apresentará de forma breve os resultados por estados. Por fim, serão exploradas algumas variáveis capazes de caracterizar a diferença dos resultados entre os estados.

### 4.1 Acurácia dos métodos e modelos – análise geral

A Tabela 1 apresenta o erro absoluto percentual médio (Mape) para diferentes horizontes de previsão, e a Tabela 2 apresenta a média do valor absoluto dos erros acumulados percentuais. Para as previsões um passo à frente, o ARIMA obteve o menor Mape (6,4%), quase metade do valor obtido pelo ingênuo (11,4%). Para os demais horizontes de previsão, a combinação pela média e pela mediana alternaram as primeiras posições com valores de Mape extremamente próximos, uma vez que a combinação pela média foi superior em quatro horizontes e a combinação pela mediana em dois.

Também merece destaque o desempenho do VAR. Apesar do Mape relativamente alto para as previsões de um passo à frente (7,9%), seu desempenho melhorou comparativamente nos demais horizontes, obtendo o segundo menor Mape nos horizontes maio/2014-ago./2014 e set./2014-dez./2014.

Os resultados da Tabela 2, elaborada com a média do valor absoluto do erro acumulado percentual, foram os mesmos, apontando um desempenho superior do ARIMA e das combinações pela média e mediana.

É possível notar a partir da análise das Tabelas 1 e 2 uma tendência de piora na acurácia com o incremento do horizonte para todos os modelos, o que podemos entender como uma ocorrência natural. No entanto, mesmo nessas condições um modelo que consegue manter seu desempenho estável pode ser adequado em determinadas situações.

Tabela 1. Erro absoluto percentual médio (Mape) por horizonte de previsão

Método	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
ARIMA	6.4	7.7	9.8	10.1	9.4	12.4	9.9
Combinação – média	6.8	7.0	8.6	10.2	8.9	10.5	9.1
Combinação – mediana	6.8	7.0	8.7	10.0	9.1	11.3	9.2
STAR	6.9	7.7	10.1	11.7	10.8	13.8	10.8
VAR	7.9	7.6	9.4	10.1	9.0	11.1	9.4
Suavização exponencial	8.1	8.0	9.4	10.5	10.5	12.0	10.1
Passeio aleatório	8.2	8.8	12.3	15.9	10.6	14.5	12.4
LSTVAR	8.5	8.1	10.8	13.1	13.0	15.9	12.2
Ingênuo	11.4	11.4	11.9	12.0	17.7	16.3	13.9

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20)

Fonte: elaboração dos autores

Tabela 2. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por horizonte de previsão

Método	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
ARIMA	6.4	4.7	7.1	3.8	7.0	11.0	5.2
Combinação – média	6.8	3.7	6.6	6.5	7.1	8.5	5.2
Combinação – mediana	6.8	3.6	6.9	5.9	7.0	8.9	5.4
STAR	6.9	4.9	8.2	7.4	9.1	11.6	6.9
VAR	7.9	5.1	7.7	6.7	6.9	9.6	5.9
Suavização exponencial	8.1	4.8	7.3	7.2	8.9	10.2	6.8
Passeio aleatório	8.2	4.9	9.5	7.8	8.3	11.6	6.9
LSTVAR	8.5	5.1	9.5	10.0	12.0	14.6	9.4
Ingênuo	11.4	9.0	9.7	10.3	16.3	14.3	10.7

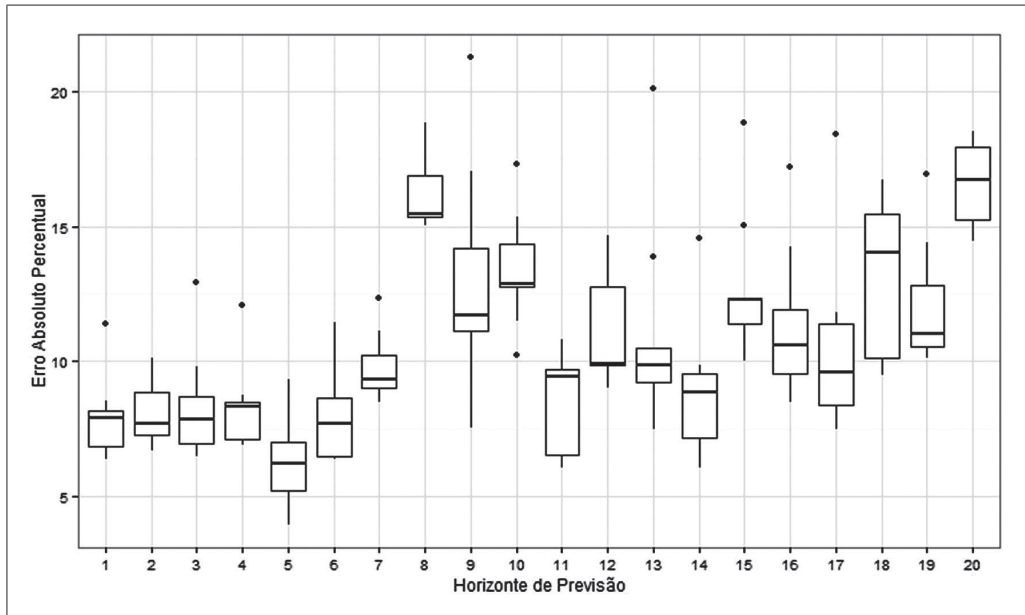
Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

A Figura 1 apresenta a distribuição dos erros absolutos percentuais por horizonte de previsão. Os resultados das previsões evidenciaram uma diferença de desempenho entre os sete primeiros meses e os restantes, com um considerável aumento do erro. Nesse

sentido, não somente a mediana dos erros foi menor nos sete primeiros meses, como a variabilidade também foi significativamente inferior.

Figura 1. Erros absolutos percentuais *versus* horizontes de previsão



Fonte: elaboração dos autores

Nas Tabelas 1 e 2 podemos observar o comportamento médio dos métodos e modelos em relação à acurácia das previsões. Entretanto, insta analisarmos o número de vezes que os modelos obtiveram a melhor acurácia para um estado específico, sem considerar seu comportamento médio entre os estados. Para reproduzir esse fato, nas Tabelas 3 e 4 são apresentados o percentual de ocasiões em que um modelo obteve o menor Mape ou o menor erro acumulado percentual entre os 27 estados para diferentes horizontes de previsão. Pode-se concluir que, para o horizonte de previsão de um passo à frente, o passeio aleatório teve o menor Mape entre os estados (7,4%).

Alguns fatos interessantes podem ser observados nessa análise. Primeiro, o modelo ingênuo (Naive), no qual foi observado o maior Mape na média para os estados, foi um dos métodos que mais vezes obteve o menor Mape na análise de cada estado individualmente, ao lado do ARIMA. Isso posto, podemos afirmar que o modelo ingênuo apresentou uma grande variabilidade na sua *performance*.

Tabela 3. Porcentagem de vezes que o modelo obteve menor Mape em algum estado

Método	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Ingênuo	22.2	11.1	22.2	25.9	22.2	25.9	22.2
ARIMA	18.5	18.5	18.5	14.8	14.8	7.4	18.5
LSTVAR	18.5	11.1	7.4	3.7	14.8	11.1	14.8
STAR	14.8	14.8	11.1	7.4	11.1	11.1	7.4
Combinação – média	11.1	14.8	7.4	3.7	7.4	7.4	11.1
Passeio aleatório	7.4	11.1	3.7	3.7	7.4	3.7	0.0
VAR	3.7	7.4	3.7	14.8	7.4	11.1	7.4
Suavização exponencial	3.7	7.4	18.5	18.5	7.4	18.5	14.8
Combinação – mediana	0.0	3.7	7.4	7.4	7.4	3.7	3.7

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

Tabela 4. Porcentagem de vezes que o modelo obteve menor erro acumulado percentual (valor absoluto) em algum estado

Método	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Ingênuo	22.2	11.1	22.2	7.4	22.2	37.0	25.9
ARIMA	18.5	18.5	14.8	33.3	14.8	7.4	29.6
LSTVAR	18.5	11.1	11.1	11.1	7.4	3.7	3.7
STAR	14.8	14.8	3.7	14.8	11.1	11.1	0.0
Combinação – média	11.1	11.1	18.5	7.4	7.4	11.1	3.7
Passeio aleatório	7.4	7.4	7.4	11.1	7.4	3.7	11.1
VAR	3.7	7.4	3.7	3.7	3.7	3.7	14.8
Suavização exponencial	3.7	14.8	14.8	7.4	11.1	11.1	7.4
Combinação – mediana	0.0	3.7	3.7	3.7	14.8	11.1	3.7

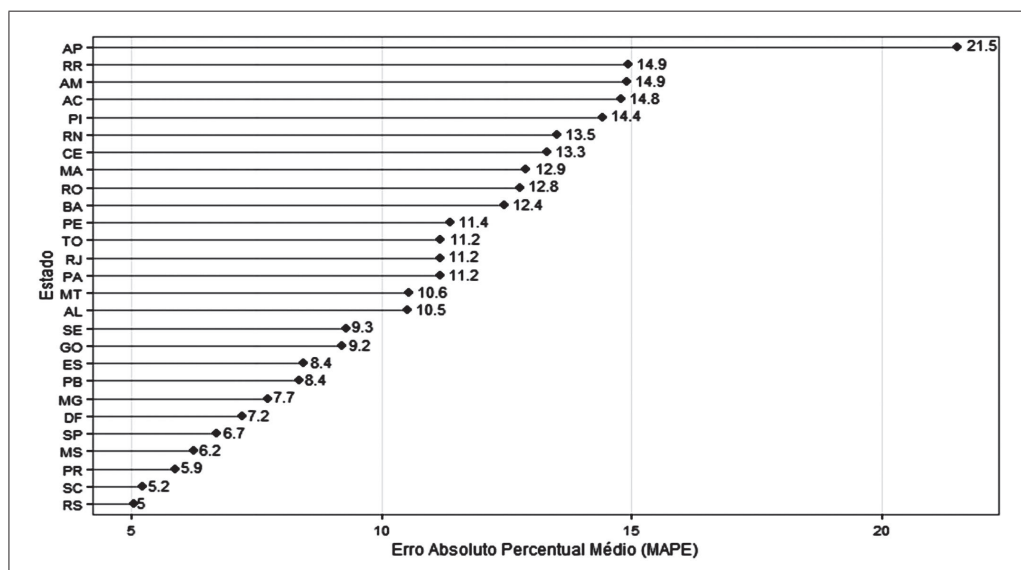
Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

## 4.2 A precisão dos modelos para os estados

A Figura 2 apresenta o Mape para o horizonte 1-20 para cada estado considerando todos os modelos estimados. Os resultados mostraram que o Estado do Rio Grande do Sul (RS) teve o menor Mape (5,0%), seguido por Santa Catarina (5,2%). No outro extremo, o Estado do Amapá apresentou um erro absoluto percentual médio de 21,5%. Por sua vez, o percentual médio do Mape, considerando todos os estados, foi de 10,8%.<sup>2</sup>

Figura 2. Erro absoluto percentual médio (Mape) para o horizonte 1-20



Fonte: elaboração dos autores

## 4.3 Caracterização dos resultados

Nas Tabelas 5 e 6 estão representados os erros absolutos percentuais médios e a média do valor absoluto do erro acumulado percentual para as diferentes regiões do país. Para formatar tais tabelas, considerou-se a média dos erros absolutos de todos os métodos e modelos.

Diante disso, é possível notar que a Região Sul possui os melhores resultados preditivos (menor Mape e erro acumulado percentual) para todos os horizontes

<sup>2</sup> Nos apêndices estão disponíveis tabelas detalhadas com os resultados por estado.

considerados. Na Região Norte verificou-se o resultado contrário para a grande maioria dos períodos. Os erros observados para a Região Norte foram quase três vezes maiores do que os apurados para a Região Sul em todos os períodos. As Regiões Sudeste e Centro-Oeste alternaram a segunda e terceira posições em ambos os horizontes.

Tabela 5. Erro absoluto percentual médio (Mape) agregado por região

Região	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Sul	3.3	3.9	5.9	6.2	4.8	6.1	5.4
Sudeste	6.8	7.9	9.4	7.8	8.5	9.0	8.5
Centro-Oeste	7.0	5.8	8.7	9.1	7.1	10.8	8.3
Nordeste	9.2	7.7	9.9	12.3	12.4	16.6	11.8
Norte	9.3	12.0	13.4	16.3	15.5	15.2	14.5

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

Tabela 6. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por região

Região	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Sul	3.3	1.8	4.9	3.5	4.1	5.3	3.2
Sudeste	6.8	4.1	8.1	4.9	5.8	5.5	3.6
Centro-Oeste	7.0	3.5	7.4	6.8	6.1	10.3	5.8
Nordeste	9.2	5.1	8.7	6.6	9.9	16.0	8.0
Norte	9.3	8.0	8.9	11.5	14.1	11.1	9.7

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

As Tabelas 7 e 8 apresentam o Mape e a média do valor absoluto do erro acumulado percentual para diferentes categorias dos métodos e modelos utilizados. Foi considerada uma média dos erros absolutos de todos os métodos e modelos. As categorias de cada modelo estão demonstradas no Apêndice A. Nesses resultados, observou-se que as combinações apresentaram a melhor acurácia para todos os horizontes, seguidas pelos modelos univariados. É interessante notar que os modelos multivariados, apesar de

possuírem maior complexidade associada, não foram capazes de obter uma acurácia superior aos métodos univariados, o que de certa forma causou surpresa.

Tabela 7. Erro absoluto percentual médio (Mape) por métodos e modelos

Categoria Método	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Combinação	6.8	7.0	8.6	10.1	9.0	10.9	9.1
Univariado	7.1	7.8	9.8	10.8	10.2	12.7	10.3
Multivariado	8.2	7.8	10.1	11.6	11.0	13.5	10.8
<i>Benchmarking</i>	9.8	10.1	12.1	14.0	14.1	15.4	13.1

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

Tabela 8. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por métodos e modelos

Categoria Método	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Combinação	6.8	3.6	6.7	6.2	7.1	8.7	5.3
Univariado	7.1	4.8	7.5	6.1	8.3	10.9	6.3
Multivariado	8.2	5.1	8.6	8.4	9.5	12.1	7.6
<i>Benchmarking</i>	9.8	7.0	9.6	9.0	12.3	12.9	8.8

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

Por sua vez, as Tabelas 9 e 10 apresentam o Mape e a média do valor absoluto do erro acumulado percentual para diferentes níveis de participação do ICMS na RCL, sendo considerada a média de todos os métodos e modelos utilizados neste artigo. Os resultados evidenciaram que nos estados onde a participação do ICMS na RCL é maior que 74,6% as medidas de acurácia foram melhores para todo o período considerado. Nesse contexto, há evidências de que a previsão da RCL tem melhor acurácia nos estados onde a receita tributária de ICMS tem um peso mais significativo quando comparado a outros estados onde as transferências da União predominam sobre a arrecadação própria.



Tabela 9. Erro absoluto percentual médio (Mape) por participação do ICMS na RCL

Part. ICMS na RCL	% estados	Horizonte de previsão						
		maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
(0,207;0,342]	18.5	11.4	13.4	13.4	18.7	15.8	15.5	15.4
(0,342;0,477]	11.1	9.4	7.2	8.3	11.6	9.1	12.8	9.8
(0,477;0,612]	18.5	6.4	7.3	10.4	10.5	11.9	16.3	11.3
(0,612;0,746]	25.9	10.0	8.5	11.4	11.7	12.5	14.6	11.7
(0,746;0,882]	25.9	3.7	5.0	7.1	6.9	6.3	7.7	6.6

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

Tabela 10. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por participação do ICMS na RCL

Part. ICMS na RCL	% estados	Horizonte de previsão						
		maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
(0,207;0,342]	18.5	11.4	9.1	9.9	11.7	14.0	10.4	9.6
(0,342;0,477]	11.1	9.4	5.1	6.8	6.8	6.4	11.9	6.2
(0,477;0,612]	18.5	6.4	3.6	6.9	6.2	9.8	15.5	7.5
(0,612;0,746]	25.9	10.0	5.2	10.3	8.4	10.4	12.8	7.7
(0,746;0,882]	25.9	3.7	3.3	5.7	4.0	5.3	6.6	4.2

Nota: fora da amostra (maio/2013-dez./2014, n = 20).

Fonte: elaboração dos autores

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como já dito na introdução deste trabalho, o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal impôs aos estados uma necessidade de maior rigor no controle das finanças públicas, na medida em que exigiu dos administradores públicos uma gestão dos recursos com responsabilidade e transparência. Nesse contexto, com vistas ao atendimento dos objetivos estabelecidos na LRF, o conceito de Receita Corrente Líquida foi utilizado como parâmetro para limites e exigências legais conforme detalhado no Quadro 1.

Além disso, a fim de garantir o equilíbrio nas contas públicas, a LRF responsabiliza o governante pela execução do orçamento público, aprovado pelo Poder Legislativo, e ainda pela previsão da arrecadação, o que denota a grande importância no trabalho de aperfeiçoamento dos modelos de previsão existentes. No caso de descumprimento da LRF pelos governantes, como, por exemplo, a ausência e/ou omissão de informações nos relatórios da LRF, as sanções e as penalidades são atribuídas pessoalmente aos mesmos gestores públicos.

Dessa monta, é importante a utilização de um modelo de previsão da RCL com maior poder preditivo para reforçar o controle fiscal e dar confiabilidade ao planejamento orçamentário, na medida em que reduz a necessidade de modificações no orçamento via suplementação ou abertura de créditos. Adicionalmente, entendemos que uma melhor previsão da RCL permite ganhos estratégicos no gasto público, especialmente em investimentos, setor extremamente carente de recursos governamentais.

Nesse contexto, ao apresentar os resultados de previsões fora da amostra de diversos modelos, este trabalho pode ajudar a administração pública a aprimorar a eficiência da Lei Orçamentária Anual (LOA), auxiliando tanto o Poder Legislativo nas propostas dos parlamentares acerca de nova estimação das receitas quanto os órgãos de controle, como Tribunais de Contas e Ministério Público.

Neste artigo foram utilizados diferentes métodos e modelos (lineares e não lineares, univariados e multivariados) para realização das previsões da RCL a saber: ARIMA, combinação – média, combinação – mediana, STAR, VAR, suavização exponencial (Holt-Winters), passeio aleatório, LSTVAR e ingênuo. Numa primeira análise, as medidas de acurácia revelaram que, em diferentes horizontes de previsão, não foi encontrada predominância de um determinado modelo sobre os demais, além do que se observa uma tendência de piora na precisão com o incremento do horizonte para todos os modelos.

No quesito estabilidade do modelo entre os diferentes períodos, o VAR, a suavização exponencial e o ingênuo (Naive) foram os que mais se destacaram.

Em relação ao percentual de vezes que um modelo obteve o menor Mape e erro acumulado percentual entre os 27 estados para diferentes horizontes de previsão, podemos destacar que os modelos ingênuo e ARIMA foram os que mais vezes obtiveram o melhor resultado quando considerado cada estado, alternando-se nas primeiras posições (modelo ingênuo com Mape 22,2% e EAP 25,9% e o modelo ARIMA com Mape 18,5% e EAP 29,6%).

No que tange à previsão dos modelos para os estados, o Rio Grande do Sul foi o que obteve o menor erro absoluto percentual médio (5,0%) enquanto o maior foi o Amapá (21,5%). Outro aspecto observado diz respeito ao resultado encontrado nos Estados de Mato Grosso e Pernambuco, nos quais o modelo ingênuo se destacou.

Para as regiões brasileiras, o comportamento observado para Rio Grande do Sul e Amapá reproduz-se nesse cenário, tendo em vista que os três menores erros correspondem aos Estados do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná, respectivamente, enquanto os maiores Mape verificados pertencem aos estados da Região Norte (Amapá, Roraima, Amazonas e Acre), conforme demonstrado na Figura 2.

Diante dos dados, é possível inferir que existe uma relação entre a dependência da arrecadação própria (mais especificamente o ICMS) e o menor erro. Por sua vez, aqueles estados mais dependentes de transferências da União (Região Norte) são os que obtiveram os maiores erros de precisão. Ao analisarmos os diferentes níveis de participação do ICMS na RCL, verificou-se que os estados que possuem uma participação maior da receita tributária na RCL (em torno de 75%) obtiveram o menor erro.

Por fim, em relação ao potencial preditivo dos tipos de modelos e métodos utilizados, vale salientar que as combinações (média e mediana), seguidas dos modelos univariados (suavização exponencial, ARIMA e STAR) apresentaram o menor erro para todo o período. Os modelos multivariados (VAR e LSTVAR), embora apresentem uma complexidade maior, não obtiveram uma precisão comparável aos modelos univariados. Insta esclarecer que esse desempenho ruim pode ser explicado possivelmente pela reversão no quadro macroeconômico brasileiro, ocorrido no final do ano de 2013 e início de 2014, impactando a previsão das variáveis exógenas.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, C. et al. Previsões das arrecadações de ICMS a partir de um modelo multivariado de transição suave. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB**: programa de estudos, 2013. Brasília: Esaf, 2014. p. 298-352.
- BENELLI, F. **Previsão da receita tributária federal por base de incidência**. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <repositorio.unb.br/bitstream/10482/.../1/2013\_FernandoCovelliBenelli.pdf>. Acesso em: 20/06/2015.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Publicada no **Diário Oficial da União**, 5 out. 1988.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade social na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 maio 2000.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 maio 2009.
- CERQUEIRA, Vinícius dos Santos (Coord.) et al. Previsões de arrecadação de ICMS a partir de um modelo multivariado de transição suave. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB**: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014.
- CHAN, K. S.; TONG, H. **On estimating thresholds in autoregressive models**. J. Time Series Anal., 7, p. 179-190, 1986.
- DOS SANTOS, C. et al. **A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007**: tamanho, composição especificações econométricas agregadas. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1998. Texto para discussão, n. 543. Disponível em: <<http://www.econstor.eu/dspace/bitstream/10419/91247/1/577228374.pdf>>. Acesso em: 08/08/2015.
- GRANGER, C. W. J.; TERÄSVIRTA, T. **Modelling nonlinear economic relationships**. Oxford: Oxford University Press, 1993.
- GUJARATI, Damodar N.; POTER, Dawn C. **Econometria Básica**. 5. ed. Tradução Denise Durante, Mônica Rosemberg, Maria Lúcia G. L. Rosa. Revisão técnica Cláudio D. Shikida, Ari Francisco de Araújo Júnior, Márcio Antônio Salvato. –Porto Alegre: AMGH, 2011.
- HERNÁNDEZ, B. **Um modelo econométrico da conta corrente do governo no Brasil – 1951-1995**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 1998. Texto para discussão, n. 1350. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2324/1/td\\_0543.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2324/1/td_0543.pdf)>. Acesso em: 27/08/2015.
- HOLT, C. C. **Forecasting seasonal and trends by exponentially weighted moving averages**. Office of Naval Research, Research Memorandum n. 52, 1957.
- HYNDMAN, Rob J.; YEASMIN, K. Automatic time series forecasting: the forecast package for R.

**Journal of Statistical Software**, 27 (3), p. 1-22, 2008. Disponível em: <<http://www.jstatsoft.org/v27/i03>> . Acesso em: 05/10/2015.

LAZAR, C.; ANDREI, J. **The Budget – an Instrument for Forecasting. Multiyear Budgeting.** Universităţii Petrol – Gaze din Ploieşti, vol. LVIII, n. 3/2006, p. 41-46. Ploiesti, Romênia, 2006. Disponível em: <[www.upg-bulletin-se.ro/archive/...3/5.%20Lazar.pdf](http://www.upg-bulletin-se.ro/archive/...3/5.%20Lazar.pdf)> . Acesso em: 17/05/2015.

MAKRIDAKIS, S.; WHEELWRIGHT, S.; HYNDMAN, R. J. **Forecasting: Methods and Applications.** 3. ed. New York: John Wiley & Sons, 1998.

SILVA, A. et al. Previsão de receitas: Manual de previsão e análise do desempenho das receitas estaduais. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB:** programa de estudos, 2010. Brasília: Esaf, 2012. p. 37-191.

\_\_\_\_\_. Previsão da receita tributária de ICMS com um modelo multivariado. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB:** programa de estudos, 2012. Brasília: Esaf, 2013. p. 465-514.

SOARES FILHO, F. **Previsão da receita corrente líquida dos entes federados:** análise da acurácia do modelo governo *vs* modelo Holt-Winter. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014. Disponível em: <[www.ppcgi.ufpr.br/.../52\\_856de5e20f0abe89277b5965a7c0ad0c.html](http://www.ppcgi.ufpr.br/.../52_856de5e20f0abe89277b5965a7c0ad0c.html)> . Acesso em: 20/06/2015.

TERÄSVIRTA, T. Specification, estimation, and evaluation of smooth transition autoregressive models. **Journal of the American Statistical Association**, v. 89, p. 208-218, 1994.

TONG, H. **Threshold models in non-linear time series analysis.** New York: Springer, 1983.

TONG, H.; LIM, K. S. Threshold autoregression, limit cycles and cyclical data (with discussion). *J. Roy. Statist. Soc. Ser. B* 42, p. 245-292, 1980.

WEISE, C. 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.

WINTERS, P. R. Forecasting sales by exponentially weighted moving averages. **Management Science**, 6, p. 324-342, 1960.

WOOLDRIDGE, J. M. **Introdução à econometria:** uma abordagem moderna. Tradução José Antônio Ferreira. Revisão técnica Galo Carlos Lopez Noriega. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

## APÊNDICES

### Apêndice A

Tabela 11. Categorias dos métodos e modelos

Método	Categoria
Ingênuo	Benchmarking
Passeio aleatório	Benchmarking
Suavização exponencial	Univariado
ARIMA	Univariado
STAR	Univariado
VAR	Multivariado
LSTVAR	Multivariado
Combinação – média	Combinação
Combinação – mediana	Combinação

Fonte: elaboração dos autores

## Apêndice B

Tabela 12. Participação do ICMS na RCL por estado

Estado	Ano	Intervalo	Participação ICMS (%)
Acre	2014	(0.207,0.342]	20.8
Alagoas	2014	(0.477,0.612]	49.2
Amazonas	2014	(0.612,0.746]	70.4
Amapá	2014	(0.207,0.342]	21.1
Bahia	2014	(0.612,0.746]	67.0
Ceará	2013	(0.612,0.746]	63.8
Distrito Federal	2014	(0.342,0.477]	37.4
Espírito Santo	2014	(0.612,0.746]	73.8
Goiás	2014	(0.746,0.882]	77.8
Maranhão	2014	(0.342,0.477]	46.1
Minas Gerais	2014	(0.746,0.882]	78.5
Mato Grosso do Sul	2014	(0.746,0.882]	83.6
Mato Grosso	2014	(0.612,0.746]	63.6
Pará	2014	(0.477,0.612]	58.3
Paraíba	2013	(0.477,0.612]	54.5
Pernambuco	2014	(0.612,0.746]	67.7
Piauí	2014	(0.207,0.342]	28.6
Paraná	2014	(0.746,0.882]	80.0
Rio de Janeiro	2014	(0.612,0.746]	68.6
Rio Grande do Norte	2013	(0.477,0.612]	54.1
Rondônia	2014	(0.477,0.612]	54.5
Roraima	2014	(0.207,0.342]	21.6
Rio Grande do Sul	2014	(0.746,0.882]	88.1
Santa Catarina	2014	(0.746,0.882]	87.5
Sergipe	2014	(0.342,0.477]	43.7
São Paulo	2014	(0.746,0.882]	86.4
Tocantins	2014	(0.207,0.342]	31.0

Fonte: elaboração dos autores

## Apêndice C

Tabela 13. Erro percentual absoluto médio (Mape) por estado

Estado	Horizonte de Previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Acre	8.0	10.2	17.0	21.3	12.4	13.1	14.8
Alagoas	6.1	7.2	8.8	12.0	11.6	13.0	10.5
Amazonas	11.5	9.4	12.0	14.7	17.1	21.4	14.9
Amapá	19.8	23.9	15.0	19.3	28.2	21.3	21.5
Bahia	7.9	6.3	14.4	13.0	16.2	12.4	12.4
Ceará	16.5	11.0	9.0	15.4	15.6	15.6	13.3
Distrito Federal	13.3	6.2	6.2	8.5	6.5	8.6	7.2
Espírito Santo	10.2	8.0	7.0	10.6	8.7	7.9	8.4
Goiás	5.0	5.7	11.4	9.4	7.3	12.3	9.2
Maranhão	4.8	7.4	10.9	14.4	12.7	19.0	12.9
Minas Gerais	3.6	7.0	6.6	7.5	9.7	7.8	7.7
Mato Grosso do Sul	3.0	4.3	4.8	8.6	6.4	7.2	6.2
Mato Grosso	6.7	7.2	12.3	10.1	8.1	15.1	10.6
Pará	3.4	5.7	9.7	12.9	12.4	15.2	11.2
Paraíba	8.2	4.6	4.6	9.1	8.6	14.8	8.4
Pernambuco	8.7	8.1	9.9	9.2	12.2	17.6	11.4
Piauí	13.5	9.7	13.4	18.3	9.7	21.0	14.4
Paraná	2.2	5.4	5.8	5.1	4.6	8.6	5.9
Rio de Janeiro	8.5	10.0	15.0	9.2	9.6	12.1	11.2
Rio Grande do Norte	7.2	7.5	10.4	7.5	16.7	25.6	13.5
Rondônia	6.9	11.3	18.6	10.9	10.0	13.1	12.8
Roraima	7.2	14.6	13.8	19.5	15.7	11.1	14.9
Rio Grande do Sul	3.3	2.2	4.9	6.7	6.5	4.9	5.0
Santa Catarina	4.3	4.0	7.0	6.9	3.5	4.7	5.2
Sergipe	10.0	7.9	7.8	11.8	8.1	10.8	9.3
São Paulo	4.8	6.5	9.0	4.0	6.0	8.0	6.7
Tocantins	8.4	8.8	8.0	15.2	12.9	11.1	11.2

Fonte: elaboração dos autores



## Apêndice D

Tabela 14. Média do valor absoluto do erro acumulado percentual (EAP) por estado

Estado	Horizonte de Previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Acre	8.0	5.1	18.4	16.0	12.0	10.9	12.5
Alagoas	6.1	2.4	8.5	3.8	8.7	13.0	6.0
Amazonas	11.5	8.2	8.9	10.6	15.7	20.9	10.4
Amapá	19.8	18.9	14.1	10.9	30.1	11.1	16.9
Bahia	7.9	6.0	14.7	11.6	15.4	11.6	11.1
Ceará	16.5	8.5	7.2	9.2	12.3	13.3	9.8
Distrito Federal	13.3	3.1	5.0	7.6	4.3	6.9	4.6
Espírito Santo	10.2	4.1	2.4	8.0	4.1	3.9	2.9
Goiás	5.0	3.8	10.5	6.7	6.8	12.2	7.8
Maranhão	4.8	7.0	9.8	4.0	8.0	18.6	8.7
Minas Gerais	3.6	5.3	5.9	2.6	6.7	7.7	5.2
Mato Grosso do Sul	3.0	3.8	2.2	6.1	5.3	6.6	4.6
Mato Grosso	6.7	3.4	12.1	6.7	7.8	15.3	6.2
Pará	3.4	4.9	5.7	6.6	9.0	13.6	7.5
Paraíba	8.2	3.7	3.6	4.4	5.0	15.0	3.9
Pernambuco	8.7	3.6	9.8	5.9	11.0	17.6	9.5
Piauí	13.5	7.4	8.6	5.3	5.5	19.0	5.6
Paraná	2.2	2.4	6.4	3.1	3.1	8.5	3.6
Rio de Janeiro	8.5	2.4	17.1	6.5	6.5	6.9	4.2
Rio Grande do Norte	7.2	2.0	10.4	6.1	16.7	26.0	12.3
Rondônia	6.9	5.0	6.5	10.0	9.3	9.9	7.9
Roraima	7.2	5.2	3.0	11.9	10.0	4.8	4.0
Rio Grande do Sul	3.3	1.1	3.8	1.1	6.0	3.7	2.8
Santa Catarina	4.3	1.7	4.5	6.3	3.1	3.7	3.3
Sergipe	10.0	5.1	5.6	8.9	6.8	10.1	5.2
São Paulo	4.8	4.6	6.9	2.4	6.0	3.5	2.0
Tocantins	8.4	8.7	5.5	14.4	12.4	6.3	8.8

Fonte: elaboração dos autores

## Apêndice E

Tabela 15. Erro percentual absoluto médio (Mape) do melhor modelo por estado

Estado	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Acre	0.9	6.8	13.8	19.8	5.4	8.8	11.1%
Alagoas	3.2	6.3	5.9	7.5	6.5	5.7	6.6%
Amazonas	1.7	2.9	6.6	7.8	6.6	9.5	9.6%
Amapá	10.2	22.2	9.4	14.9	19.7	13.9	17.2%
Bahia	2.5	2.9	11.6	8.3	8.8	7.2	7.9%
Ceará	0.1	5.3	4.2	8.1	7.0	6.7	6.7%
Distrito Federal	9.0	4.5	3.0	2.4	4.7	5.9	4.5
Espírito Santo	0.4	4.8	5.0	8.8	3.4	5.9	7.0
Goiás	0.6	3.3	7.5	5.9	1.5	3.8	4.5
Maranhão	1.7	2.8	4.9	11.7	7.3	9.1	7.7
Minas Gerais	0.3	4.7	5.5	5.9	7.3	5.2	6.3
Mato Grosso do Sul	0.5	2.0	3.4	6.4	2.9	3.5	4.0
Mato Grosso	4.3	4.4	7.5	8.9	5.0	6.6	6.7
Pará	1.4	2.4	5.6	8.8	5.8	6.1	6.1
Paraíba	5.5	2.5	2.5	6.7	5.8	6.3	6.3
Pernambuco	5.5	6.4	2.2	5.5	3.6	1.9	3.9
Piauí	6.6	5.8	8.1	13.3	7.3	11.8	11.9
Paraná	0.6	4.6	5.2	4.0	2.5	8.0	5.5
Rio de Janeiro	0.7	8.2	12.4	6.6	6.6	7.0	8.7
Rio Grande do Norte	2.8	5.1	4.0	4.4	8.9	10.5	6.8
Rondônia	1.7	9.1	12.7	4.7	4.8	9.3	9.9
Roraima	0.9	10.3	12.5	15.3	12.5	8.7	13.4
Rio Grande do Sul	0.9	1.2	2.8	5.0	4.5	2.8	3.5
Santa Catarina	0.5	2.8	5.2	3.6	1.3	2.5	3.6
Sergipe	5.3	5.7	4.8	8.8	3.2	3.5	5.9
São Paulo	1.1	4.5	7.9	1.9	2.5	6.5	5.3
Tocantins	1.8	4.8	5.4	12.0	8.1	6.6	8.1

Fonte: elaboração dos autores

## Apêndice F

Tabela 16. Erro acumulado percentual (EAP) do melhor modelo por estado

Estado	Horizonte de previsão						
	maio/2013 (%)	maio/2013 até ago./2013 (%)	set./2013 até dez./2013 (%)	jan./2014 até abr./2014 (%)	maio/2014 até ago./2014 (%)	set./2014 até dez./2014 (%)	maio/2013 até dez./2014 (%)
Acre	0.9	1.9	11.5	7.8	1.5	2.6	4.6
Alagoas	3.2	0.5	0.7	0.8	5.5	4.5	-3.8
Amazonas	1.7	-0.2	1.3	0.5	-1.3	-7.2	1.6
Amapá	10.2	10.0	3.5	0.2	20.3	-0.7	6.2
Bahia	-2.5	-1.5	5.4	1.2	3.0	-2.1	-0.2
Ceará	0.1	1.0	-1.5	-0.1	-1.4	-2.1	1.9
Distrito Federal	9.0	-0.6	0.1	-0.6	-0.1	-1.2	0.3
Espírito Santo	0.4	0.7	0.6	0.5	1.0	0.6	-0.1
Goiás	-0.6	0.1	1.4	1.6	-1.3	3.7	1.1
Maranhão	1.7	-1.7	-1.5	1.0	0.0	2.1	-0.8
Minas Gerais	-0.3	-1.2	-4.4	-0.2	-0.9	-5.0	-2.3
Mato Grosso do Sul	0.5	0.7	0.0	-1.4	1.9	-0.5	-0.6
Mato Grosso	4.3	-1.3	-6.5	4.9	-3.4	-6.8	-1.8
Pará	1.4	-1.7	-1.7	-0.2	-0.1	0.9	-0.5
Paraíba	5.5	-0.6	-0.9	0.1	-1.0	6.1	-1.0
Pernambuco	5.5	-2.0	-0.9	-0.3	2.8	-1.3	0.8
Piauí	6.6	1.7	-1.5	1.4	0.8	-9.1	-0.2
Paraná	-0.6	0.3	5.6	0.9	0.0	4.1	0.7
Rio de Janeiro	-0.7	0.1	12.5	1.0	-1.7	-0.4	-0.2
Rio Grande do Norte	-2.8	0.0	-2.2	-4.0	-8.9	-10.8	-5.1
Rondônia	1.7	-1.2	-1.2	2.9	1.0	-0.4	-2.0
Roraima	-0.9	0.2	-0.4	6.8	0.7	0.6	0.6
Rio Grande do Sul	0.9	-0.2	-0.7	0.0	-3.4	-0.3	-0.4
Santa Catarina	0.5	0.2	0.3	1.8	-0.6	0.7	0.1
Sergipe	5.3	1.6	-0.1	0.5	-0.2	-1.0	-0.3
São Paulo	1.1	1.4	3.3	0.0	-2.5	-0.4	-0.1
Tocantins	1.8	-2.0	0.1	6.8	0.2	0.1	-3.0

Fonte: elaboração dos autores

Apêndice G

Tabela 17. Melhores métodos e modelos por estado

Estado	Medida de Acurácia	Horizonte de Previsão									
		maio/13	maio/13 até ago/13	set/até dez/13	Jan/14 até abr/14	maio/14 até ago/14	set/até dez/14	maio/13 até dez/14			
Acre	MAPE	STAR	STAR	ARIMA	ARIMA	ARIMA	STAR	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	STAR	STAR	ARIMA	ARIMA	ARIMA	STAR	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Alagoas	MAPE	LSTVAR	LSTVAR	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	STAR	STAR	STAR	STAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	LSTVAR	LSTVAR	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	STAR	STAR	STAR	STAR	
Amazonas	MAPE	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Passo Aleatório	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Passo Aleatório	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	
Amapá	MAPE	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	STAR	STAR	STAR	STAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	STAR	STAR	STAR	STAR	
Bahia	MAPE	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Ceará	MAPE	STAR	STAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Passo Aleatório	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	STAR	STAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Passo Aleatório	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Distrito Federal	MAPE	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Espirito Santo	MAPE	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	
Goiás	MAPE	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Maranhão	MAPE	LSTVAR	LSTVAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	LSTVAR	LSTVAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	
Minas Gerais	MAPE	Ingênuo	Ingênuo	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Ingênuo	Ingênuo	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	
Mato Grosso do Sul	MAPE	LSTVAR	LSTVAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	LSTVAR	LSTVAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Mato Grosso	MAPE	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	
Pará	MAPE	Combinação - Média	Combinação - Média	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Combinação - Média	Combinação - Média	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	
Paraná	MAPE	STAR	STAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	STAR	STAR	STAR	STAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	STAR	STAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	STAR	STAR	STAR	STAR	
Pernambuco	MAPE	VAR	VAR	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	VAR	VAR	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	
Piauí	MAPE	LSTVAR	LSTVAR	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	STAR	STAR	STAR	STAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	LSTVAR	LSTVAR	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	STAR	STAR	STAR	STAR	
Paraná	MAPE	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	
Rio de Janeiro	MAPE	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	VAR	VAR	VAR	VAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	VAR	VAR	VAR	VAR	
Rio Grande do Norte	MAPE	LSTVAR	LSTVAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	LSTVAR	LSTVAR	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	
Rondônia	MAPE	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	
Roraima	MAPE	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Ingênuo	Ingênuo	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	Ingênuo	
Rio Grande do Sul	MAPE	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	
Santa Catarina	MAPE	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	ARIMA	ARIMA	Combinação - Média	Combinação - Média	Combinação - Média	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Sergipe	MAPE	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	LSTVAR	
São Paulo	MAPE	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	Suavização Exponencial	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	
Tocantins	MAPE	STAR	STAR	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	maio/13 até dez/14
	Erro Acumulado Percentual	STAR	STAR	Passo Aleatório	Passo Aleatório	Passo Aleatório	ARIMA	ARIMA	ARIMA	ARIMA	

Fonte: elaboração dos autores

**PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO:  
PRINCIPAIS DESAFIOS DE IMPLANTAÇÃO NO ESTADO  
DE MATO GROSSO**

**Vilma Blanco Alencar**  
Sefaz/MT

**Edileni Francisco dos Santos Menezes**  
Sefaz/GO

**Silvia Furtado de Mendonça Rondon**  
Sefaz/MT

**Djalma Gaudêncio da Silva Filho**  
Sefaz/AL

**Coordenador/orientador:**  
**Heriberto Henrique Vilela do Nascimento**  
Analista de Finanças e Controle – STN  
Especialista em Contabilidade Pública pela UnB  
[heriberto.nascimento@fazenda.gov.br](mailto:heriberto.nascimento@fazenda.gov.br)



## RESUMO

---

Este estudo, apresentado pelo Núcleo 4 do Programa de Estudos do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Contabilidade Aplicada ao Setor Público, visou a analisar os procedimentos adotados pelo Estado de Mato Grosso relativos a alguns dos principais desafios decorrentes da implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Nesse sentido, foram verificados casos referentes às contas de ativo e passivo financeiro e permanente, à contabilização das contas de consolidação, à automatização dos registros contábeis a partir dos atos e dos fatos contábeis e à contabilização dos restos a pagar. Observou-se que se trata de casos de sucesso na adoção do PCASP que podem servir de base para novos projetos que envolvam soluções para os mesmos problemas.

**Palavras-chave:** Convergência. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Procedimentos contábeis.

## ABSTRACT

---

The study presented by Core 4 of Study of the Fiscal Forum of the Brazilian States – Applied Accounting Public Sector, aimed at analyzing the procedures adopted by Mato Grosso (Brazil), relating to some of the main challenges arising from the implementation of the Applied Accounting Plan to the Public Sector (PCASP). In this sense, cases were analyzed presented by the asset accounts and financial and permanent liabilities, the accounting of consolidated accounts, the automation of accounting records from the acts and accounting facts and the recording of outstanding commitments. It was observed that these are cases of successful adoption of PCASP and that can be the basis for new projects involving solutions for the problems addressed in this study.

**Keywords:** Convergence. Chart of Accounts Applied to the Public Sector. Accounting procedures.



## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 339
- 2 REFERENCIAL TEÓRICO, 340
  - 2.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), 340
    - 2.1.1 Estrutura, 342
      - 2.1.1.1 Relação de contas, 342
      - 2.1.1.2 Atributos da conta contábil, 342
    - 2.2 Ativo e passivo financeiro e permanente, 343
    - 2.3 Consolidação contábil, 344
- 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA, 345
- 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS, 346
  - 4.1 Contabilização com base no indicador de superávit financeiro, 346
  - 4.2 Os registros contábeis nas contas de 5º nível (consolidação, intra e intergovernamentais) das classes 1 a 4, 348
  - 4.3 Registros contábeis automáticos, 349
  - 4.4 Contabilização dos restos a pagar, 351
- 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 356
- REFERÊNCIAS, 357

## LISTA DE FIGURAS

---

- Figura 1. Tela de cadastramento da conta contábil – estágio da despesa – liquidada, 347
- Figura 2. AFC 1.1.018 – Incorporação de bens – material de consumo requisitado e não consumido (elemento 30), 350
- Figura 3. Consulta parâmetro contábil, 351



## 1 INTRODUÇÃO

---

Este estudo trata da análise da sistematização de práticas contábeis advindas com a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, uma vez que no processo surgiram alguns desafios que não puderam ser antecipados de forma exaustiva.

Nesse sentido, o Núcleo 4 do Programa de Estudos do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Contabilidade Aplicada ao Setor Público, atendendo às necessidades surgidas com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), selecionou quatro temas que têm trazido dificuldades para sua operacionalização, a saber: atributo para apuração do superávit financeiro, mecanismo de consolidação contábil, registros automatizados dos lançamentos contábeis e nova abordagem relativa à contabilização dos restos a pagar.

Procurou-se descrever as melhores práticas relacionadas aos desafios que se apresentaram com a implantação do PCASP com base em experiências vivenciadas no Estado de Mato Grosso. Dessa maneira, para cada desafio apontado é apresentada a solução prática para viabilizar a adoção do novo plano de contas.

Este estudo justifica-se pelo fato de que, ao explorar as dificuldades encontradas na implantação das novas rotinas contábeis e as respectivas soluções, ele pode contribuir com os demais entes da Federação que se deparam com as mesmas questões. Especificamente, são elencados os seguintes objetivos:

- a) analisar a sistemática de contabilização do indicador do superávit financeiro para o ativo e o passivo no Estado de Mato Grosso;
- b) verificar a contabilização das contas de 5º nível do ativo, do passivo, do patrimônio líquido, da variação patrimonial aumentativa e da variação patrimonial diminutiva no Estado;
- c) verificar o funcionamento dos registros contábeis automáticos; e
- d) verificar a nova forma de contabilização dos restos a pagar adotada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

---

### 2.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Antes da implementação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil, a contabilidade governamental tinha como foco o registro dos atos e dos fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira.

Recentemente, tornou-se necessária a comparabilidade das informações contábeis para que organismos internacionais e entidades diversas conheçam a situação fiscal e patrimonial das entidades e dos órgãos da administração pública.

Essa necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e dos fatos administrativos no âmbito do setor público tornaram imprescindível a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com abrangência nacional.

O PCASP é uma estrutura primária que estabelece conceitos básicos, regras para o registro dos atos e dos fatos e uma estrutura contábil padronizada com o objetivo de atender aos usuários da informação contábil, tendo por finalidade compilar dados que permitam gerar os demonstrativos contábeis, inclusive os demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal e aqueles necessários à geração de informações à sociedade.

A adoção de um Plano de Contas Único para toda a Federação não é um tema novo. Porém, devido a sua importância e ao grande impacto que promove no contexto da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a exploração da sua aplicabilidade ainda tem muito a ser estudada e compreendida.

O PCASP, para que atenda aos seus objetivos, deve se submeter a algumas diretrizes, com fulcro no que estabelecem as normas e os procedimentos de registro contábil das operações, de maneira que permita com segurança a consolidação das contas públicas, tais como as relacionadas a seguir:

- 1) padronização dos registros contábeis das entidades do setor público de todas as esferas de governo;
- 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 precípuas de controle;
- 4) flexibilidade para que os entes detalhem, conforme suas necessidades, os níveis inferiores das contas com base no 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, que possibilite visões sob os enfoques patrimonial, orçamentário ou fiscal;
- 8) inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial;
- 9) possibilidade de extração de informações com o intuito de atender seus usuários.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) definiu o exercício de 2015 como data final para que os estados, o Distrito Federal e os municípios implantassem o PCASP, sendo este o primeiro grande passo para que a nova contabilidade pública fosse aplicada nas entidades governamentais.

É importante observar que o PCASP deve seguir também as determinações contidas na Lei nº 4.320/1964, na Lei nº 6.404/1976 e na Lei Complementar nº 101/2000, bem como as determinações contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T 16).

Para a implantação do Plano, foi necessário observar alguns normativos, como as orientações contidas nas Instruções de Procedimentos Contábeis nº 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade e nº 01 – Transferência de Saldos Contábeis e Controle de Restos a Pagar, ambas publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Além da implantação propriamente dita do Plano de Contas, esse processo representou também uma grande oportunidade para o desenvolvimento ou a atualização de sistemas contábeis relativos a procedimentos não diretamente relacionados ao Plano, mas de relevância para a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes governamentais.

## **2.1.1 Estrutura**

O PCASP é composto por tabela de relação de contas, com os respectivos atributos contábeis, e uma estrutura padronizada de lançamentos.

### **2.1.1.1 Relação de contas**

As contas contábeis no Plano de Contas estão divididas em oito classes, sendo:

- 1) Ativo;
- 2) Passivo e Patrimônio Líquido;
- 3) Variações Patrimoniais Diminutivas;
- 4) Variações Patrimoniais Aumentativas;
- 5) Controles da Aprovação do Planejamento e do Orçamento;
- 6) Controles da Execução do Planejamento e do Orçamento;
- 7) Controles Devedores; e
- 8) Controles Credores.

A natureza da informação patrimonial é contemplada pelas contas das classes 1 a 4, que registram a situação patrimonial da entidade; as de natureza orçamentária são de classes 5 e 6 e evidenciam os controles do planejamento e do orçamento, desde a aprovação até a execução; as classes 7 e 8 são típicas de controle, que registram os atos potenciais e demais controles.

O registro contábil tem como base fundamental o método das partidas dobradas, e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação.

### **2.1.1.2 Atributos da conta contábil**

Os atributos de uma conta contábil são características próprias que a individualizam, podendo ser definidos por conceitos teóricos, força legal ou características operacionais do sistema utilizado. Mota (2012, p. 23-25) menciona que:

Os atributos contábeis identificam, entre outros aspectos:

- o título e o código da conta;
- a função e o funcionamento da conta;

- a natureza do saldo da conta;
- o indicador para cálculo do superávit financeiro

A relação de contas consiste numa estrutura de códigos e respectivos títulos contábeis organizados e segregados de acordo com a natureza do saldo (devedor ou credor), em primeiro plano, e, na sequência, segue a natureza da informação (patrimonial, orçamentária ou controle). Em função disso, as contas do PCASP são organizadas de acordo com a natureza da informação que retratam, podendo ser: patrimoniais, orçamentárias ou de controle.

As contas correntes também compõem os atributos das contas contábeis, representando um detalhamento flexível conforme cada necessidade específica.

## 2.2 Ativo e passivo financeiro e permanente

o PCASP, ao segregar os ativos e os passivos, utiliza o conceito das normas internacionais de contabilidade, que os classificam como circulantes e não circulantes, de acordo com os critérios de prazo para recebimento ou exigibilidade.

No entanto, conforme a Lei nº 4.320/1964, o ativo e o passivo devem ser classificados como financeiros ou permanentes, segundo critérios legais e orçamentários, devendo ser objeto de tratamento pelos planos de contas. Essa classificação fornece as informações necessárias para o cálculo do superávit financeiro, que é fonte para geração de novas despesas orçamentárias (créditos adicionais).

Os ativos financeiros registram as receitas e as despesas orçamentárias e as entradas e as saídas extraorçamentárias. Os parágrafos 1º e 3º do artigo 105 da Lei nº 4.320/1964, transcritos a seguir, definem os conceitos:

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

...

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

De acordo com essa definição, os elementos constantes do ativo e do passivo financeiro dispensam autorização orçamentária para sua realização. A adequada classificação, segundo esse conceito, é fundamental para a apuração do superávit financeiro, que é fonte para abertura de créditos adicionais, conforme o parágrafo 2º do artigo 43 da Lei nº 4.320/1964.

No ativo permanente, também chamado de não financeiro, são registrados todos os bens e créditos que necessitem de autorização em lei para conversão financeira. Por sua vez, no passivo permanente constam as obrigações que necessitem de autorização legal ou orçamentária para liquidação. Tais definições constam da Lei nº 4.320/1964, no art. 105, parágrafos 2º e 4º:

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

...

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Dada a importância do tema, o plano de contas de cada ente governamental deve aplicar os conceitos da Lei nº 4.320/1964.

## 2.3 Consolidação contábil

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBCT 16.7, “a consolidação das demonstrações contábeis é o 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”. A referida norma também define o objetivo da consolidação, qual seja, o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. No setor público, a consolidação contábil ocorre pelo menos em dois níveis: em cada ente governamental e nacional (de toda a Federação).

Para que se tenha uma consolidação segura e nos padrões exigidos pela legislação contábil, é importante compreender que o objetivo não é a consolidação perfeita, mas a eliminação de forma consistente das movimentações e das contabilizações que possam ter implicações significativas nos saldos finais. Portanto, não se deve consumir tempo e recursos com pequenas transações que sejam difíceis de identificar (MCASP – item 05.09.00).

O objetivo principal que justifica a consolidação das contas em nível nacional é a publicação do balanço do setor público consolidado, exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como abordado anteriormente, a União é a responsável legal pela consolidação de todas as contas da Federação. No entanto, não se pode esquecer que esse é um processo



complexo que não terá êxito se todos os outros entes deixarem de cumprir seu papel de reconhecer e mensurar os ativos, os passivos e as variações patrimoniais segundo as normas de contabilidade.

Segundo o MCASP, a consolidação é um processo simétrico que busca evitar a dupla contagem de transações ou saldos entre unidades da Federação, aumentando a utilidade dos dados consolidados, devendo abranger todas as entidades incluídas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, a saber:

- as esferas de governo (federal, estadual, distrital e municipal);
- os Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); e
- toda a administração pública, direta e indireta, incluindo fundos, fundações, autarquias e empresas estatais dependentes.

Dessa forma, a consolidação aborda diferentes níveis ou esferas do setor público, eliminando saldos:

- intragovernamentais (transações e saldos recíprocos no âmbito de cada ente da Federação); e
- intergovernamentais (transações e saldos recíprocos entre governos, visando à geração das contas nacionais).

### 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

---

A metodologia do trabalho consistiu na realização de pesquisa descritiva, tendo no seu desenvolvimento revisão bibliográfica e estudo de caso, sendo verificadas as principais soluções adotadas relativas à implantação do PCASP no Estado de Mato Grosso.

A justificativa para a escolha desse estado foi a participação de servidoras no Grupo de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, do Fórum Fiscal dos Estados da Escola de Administração Fazendária, que ficaram responsáveis por providenciar a coleta dos dados necessários a este estudo.

## 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

### 4.1 Contabilização com base no indicador de superávit financeiro

Conforme já mencionado, a classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente, importante para a apuração do superávit financeiro, é a forma de segregação de contas patrimoniais definida pela Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...] § 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

[...]

Art. 105 [...] § 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos independentemente de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

No Estado de Mato Grosso é adotado o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado de Mato Grosso (Fiplan), utilizado para integrar os sistemas de planejamento, de orçamento, financeiro e contábil.

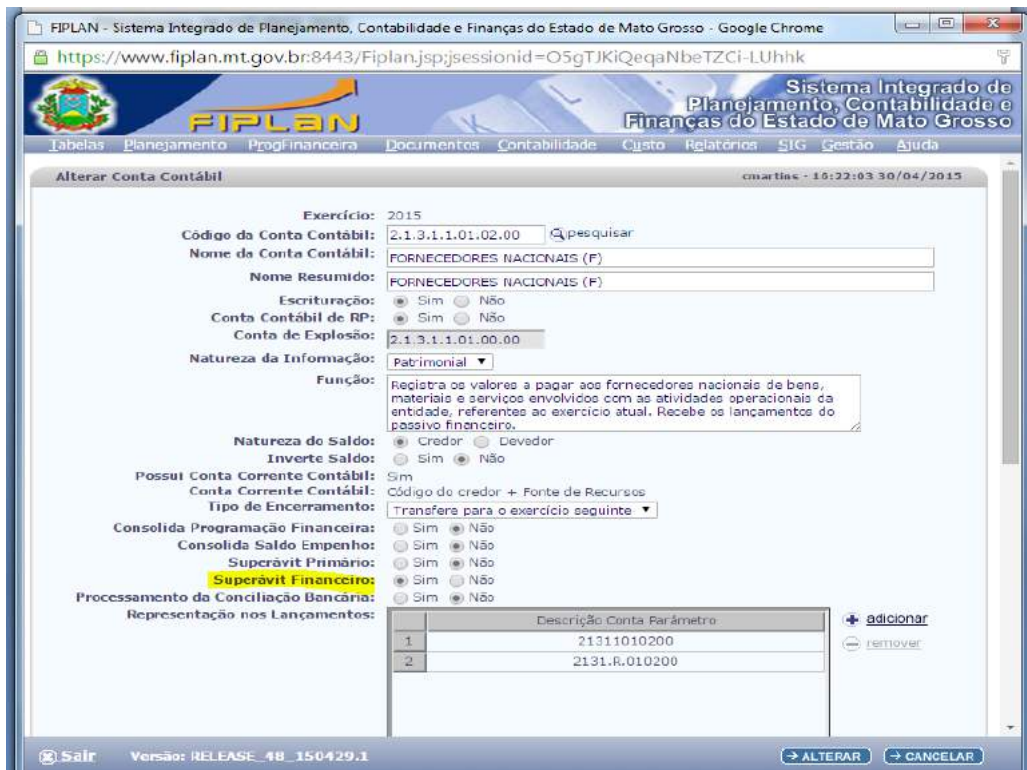
Na estrutura do PCASP integrante desse sistema, referente ao código da conta contábil, foi introduzido um atributo que permite identificar se uma determinada conta contábil compõe o cálculo do superávit financeiro, denominado de Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e Permanente (P).

Em conformidade com o MCASP, o controle da mudança do atributo permanente (P) para o atributo financeiro (F) pode ser feito por meio da informação complementar da conta contábil (conta corrente) ou por meio da duplicação das contas. No estado, optou-se pela duplicação das contas das classes 1 e 2, sendo adotadas contas exclusivamente permanentes (P) e outras financeiras (F), conforme o caso. Ficou convencionado que as contas com atributo (P) teriam número ímpar no penúltimo nível da conta, e as de atributo (F) teriam o número par, conforme exemplo a seguir:

2.1.3.1.1.01.01.00	FORNECEDORES NACIONAIS (P)
2.1.3.1.1.01.02.00	FORNECEDORES NACIONAIS (F)

Assim, no cadastro da conta é incluída a informação, dentre outras, do atributo contábil de impacto no superávit financeiro, conforme ilustração a seguir:

Figura 1. Tela de cadastramento da conta contábil – estágio da despesa – liquidada



Com isso, a despesa que tem a ocorrência de seu fato gerador antes do empenho é escriturada na conta de passivo de atributo permanente, obedecendo ao regime de competência. Ao ser empenhada, ocorre a reclassificação para outra conta, de atributo financeiro.

No Estado de Mato Grosso é levada em consideração, na apuração do superávit financeiro, sua classificação por fonte e por conta bancária. Dessa forma, o sistema Fiplan foi parametrizado considerando-se a inscrição dos restos a pagar com base não apenas

na fonte de recursos, mas no Código de Identificação Bancária (CBA), que identifica as contas bancárias do estado.

Dentre outros objetivos, essa funcionalidade é importante na apuração do superávit financeiro das fontes que registram recursos oriundos de diversos convênios, pois esses recursos são registrados em algumas fontes sem considerar cada convênio, que são identificados pela conta corrente da conta contábil. Ocorre que, em alguns casos, um determinado convênio dispõe de saldo financeiro que lhe permite a apuração do superávit financeiro, mas a fonte, em sua totalidade, não.

## **4.2 Os registros contábeis nas contas de 5º nível (consolidação, intra e intergovernamentais) das classes 1 a 4**

Dentre os objetivos a serem alcançados com a criação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público estão permitir a consolidação nacional das contas públicas e aprimorar a consolidação das demonstrações contábeis de cada ente. Para isso, a STN instituiu o 5º nível no detalhamento da conta contábil para essa finalidade, referente às classes 1, 2, 3 e 4, podendo ser utilizado ainda nas classes 7 e 8. Dessa forma, o 5º dígito da conta contábil é o nível utilizado para essa finalidade, compreendendo:

### **x.x.x.x.1 CONSOLIDAÇÃO**

Os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).

### **x.x.x.x.2 INTRA OFSS**

Os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) no âmbito do mesmo ente.

### **x.x.x.x.3 INTER OFSS – UNIÃO**

Os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) de entes públicos distintos resultantes das transações entre o ente e a União.

### **x.x.x.x.4 INTER OFSS – ESTADO**

Os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) de entes públicos distintos resultantes das transações entre o ente e um estado.

#### x.x.x.x.5 INTER OFSS – MUNICÍPIO

Os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS) de entes públicos distintos resultantes das transações entre o ente e um município.

Para operacionalizar essa segregação de transações contábeis, a Secretaria do Tesouro do Estado de Mato Grosso, responsável pela contabilidade geral do estado, optou pela utilização do cadastro de credores (tabela de credores) para determinar o nível de relacionamento, implantado no sistema Fiplan há algum tempo. Essa tabela de credores já era utilizada pelos documentos gerados para a execução orçamentária, como empenho (EMP), liquidação (LIQ) e pagamento (NOB), além de outros que não estão no contexto da execução orçamentária. Para tanto, foram adotados os seguintes procedimentos:

- a) a Coordenadoria de Planejamento e Gestão do Sistema Contábil (CPGC) criou um indicativo na tabela de credor denominado “nível de relacionamento” (parâmetro “R”). Esse indicativo passou a direcionar o lançamento contábil. Dessa maneira, o 5º nível da conta contábil é formatado quando da emissão de documentos por meio do parâmetro “R” constante dessa tabela;
- b) as unidades orçamentárias preenchem os diversos dados no momento do cadastro do credor, inclusive o parâmetro “R”, e encaminham uma solicitação de confirmação à CPGC, que faz a conferência dos dados, principalmente o indicativo constante no parâmetro “R”, com base nos níveis de consolidação anteriormente elencados, tendo em vista que se o parâmetro for informado incorretamente haverá a geração de lançamentos contábeis indevidos.

Como exemplo da aplicação desse instrumento na apropriação do passivo de fornecedores, se o credor estiver com indicativo de nível de consolidação igual a 1, a conta contábil será **2.1.3.1.1.01.02.00 – fornecedores nacionais**. Desse modo, as contas contábeis de classes 1, 2, 3, 4, 7 e 8 foram parametrizadas tendo no detalhamento do 5º nível a letra “R”, conforme podemos observar nesta conta: 2.1.3.1.**R**.01.02.00.

### 4.3 Registros contábeis automáticos

No sistema Fiplan do Estado de Mato Grosso existe uma tabela que faz parte de sua parametrização denominada Atos e Fatos Contábeis (AFC). Ela nasceu da necessidade de serem efetuados os registros contábeis dos atos administrativos, que são aqueles acontecimentos que não alteram o patrimônio do estado, e dos fatos contábeis, que são

os que provocam alterações qualitativas e/ou quantitativas no patrimônio do estado. AFC é um grupo de lançamentos contábeis definido e formatado pelo gestor contábil para uso por meio de Nota de Lançamento Automático (NLA).

Os mesmos cuidados observados para a criação de grupos contábeis devem ser tomados com relação à criação dos AFC, com o diferencial de que não existem relacionamentos nem associações do documento NLA com qualquer parte do processo de execução orçamentária. Assim, todos os parâmetros contábeis, de conta contábil e de conta corrente, devem estar devidamente mapeados nas classes de NLA.

Existem vários documentos no sistema que, ao serem gerados, realizam os registros contábeis de forma automática. Porém, há situações que não são cobertas por tais documentos. Para suprir essa necessidade, são criadas, na tabela de AFC, as parametrizações dos lançamentos contábeis de acordo com o evento a ser registrado, o qual receberá uma codificação de acordo com o que segue:

- código da ação;
- código do objeto;
- numeração sequencial;
- nome do AFC;
- descrição da função.

Dessa forma, o AFC de código 1.1.001, por exemplo, trata de registro contábil de incorporação de bens (móveis ou imóveis), sendo: 1º dígito: os códigos de ação, sendo 1 – incorporação, 2 – atualização e 3 – baixa; 2º dígito: os códigos de objeto, sendo 1 – bens, 2 – direitos, 3 – obrigações, 4 – atos potenciais, 5 – incentivos fiscais, 6 – convênios e 7 – outros.

Dessa forma, o AFC faz parte de uma tabela na qual se encontram previamente cadastradas as partidas contábeis, conforme exemplo a seguir.

Figura 2. AFC 1.1.018 – Incorporação de bens – material de consumo requisitado e não consumido (elemento 30)

1.1.018		Incorporação de bens – material de consumo requisitado (elemento 30)			
(antigo 11.063)		UO	ZZZZZ	UG	0000
D	1.1.5.6.R.02.RR.00	Material de consumo			
C	4.6.3.9.1.01.02.06	Incorporação de material de consumo			

Neste exemplo, ao ser consultado o parâmetro contábil “RR”, temos:

Figura 3. Consulta parâmetro contábil

Detalhes da consulta parâmetro contábil	
<b>Exercício:</b>	2015
<b>Parâmetro contábil:</b>	RR
<b>Nome do parâmetro contábil:</b>	Código do grupo Sigpat
<b>Descrição:</b>	Representa o código do grupo de patrimônio no Fiplan, que corresponde ao grupo de patrimônio da Tabela Suply do sistema Sigpat (de 01 a 99). Deve ser utilizado somente nos documentos AQS/GCV ou NLA.
<b>Forma de utilização:</b>	Conta contábil
<b>Tipo de parâmetro:</b>	<input type="radio"/> Valor do campo <input type="radio"/> Regra de valores

A NLA é o documento gerado para efetivar a escrituração contábil. Ela propicia o registro dos atos ou dos fatos contábeis (incorporação, atualização e baixa de bens, direitos e obrigações), dos atos potenciais (assinaturas de contratos e convênios, garantias recebidas e concedidas, controle de suprimentos de fundos e diárias, etc.) e de outros registros não cobertos por documentos específicos. Como o próprio nome do documento diz, ele automatiza os fatos contábeis não contemplados por um documento específico e que anteriormente deveriam ser contabilizados por meio de Nota de Lançamento Contábil (NLC).

À medida que surgem novos fatos contábeis ou procedimentos que passem a ser usuais, pode-se criar um novo ato e/ou fato contábil e realizar sua contabilização por meio de NLA.

A criação de novos atos ou fatos contábeis que utilizem parâmetros contábeis ou de conta corrente contábil que ainda não foram utilizados em nenhum outro fato depende da implementação do parâmetro pela área de tecnologia da informação.

#### 4.4 Contabilização dos restos a pagar

Em consonância com as novas normas contábeis, no momento da inscrição de restos a pagar não processados cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido sob a perspectiva do regime de competência, estes não serão mais registrados no patrimônio do ente como um passivo, serão, sim, controlados em contas orçamentárias.

Conseqüentemente, a entidade que ao final do exercício possuir empenhos inscritos em restos a pagar nessa condição precisará realizar no primeiro ano de utilização do PCASP os lançamentos de transferência de saldos que constam da Instrução de Procedimentos Contábeis nº 01 da STN.

A Instrução de Procedimentos Contábeis 03, elaborada em 2013 pela STN, contém os procedimentos de encerramento das contas relacionadas ao controle e à execução orçamentária, incluindo os restos a pagar, cujas contas estão dispostas conforme o seguinte recorte do plano de contas:

## 5. Controles da Aprovação do Planejamento e do Orçamento

### 5.1. Planejamento Aprovado

### 5.2. Orçamento Aprovado

### 5.3. Inscrição de Restos a Pagar

#### 5.3.1. Inscrição de Restos a Pagar não Processados

#### 5.3.2. Inscrição de Restos a Pagar Processados

## 6. Controles da Execução do Planejamento e do Orçamento

### 6.1. Execução do Planejamento

### 6.2. Execução do Orçamento

### 6.3. Execução de Restos a Pagar

#### 6.3.1. Execução de Restos a Pagar Não Processados

#### 6.3.2. Execução de Restos a Pagar Processados

A Contabilidade Geral do Estado de Mato Grosso está implementando diversas alterações visando a dar maior transparência e agilidade ao processo de inscrição de restos a pagar, com o objetivo de atender de forma mais ágil e segura, a partir do exercício 2015, a nova rotina relativa a esta inscrição. Em projeto elaborado pela Coordenadoria de Planejamento e Gestão do Sistema Contábil (CPGC), estão descritos os problemas e as soluções encontradas para implementação das melhorias.

Tal projeto foi desenvolvido porque no Fiplan anteriormente não existia uma funcionalidade que permitisse ao Tesouro Estadual e às unidades orçamentárias incluir ou consultar informações específicas referentes ao que estava liberado ou restrito na rotina dos restos a pagar ao final do exercício. Assim, essas informações ficavam contidas em regras internas do sistema, tais como o tipo de despesa definida no pedido de empenho de despesa (PED), a existência ou não de lista de credores ou lista de dotações e seu



indicativo de permissão para inscrição de restos a pagar (IRP), dificultando a gestão e a visibilidade do processo. Além disso, o projeto prevê a correção de diversos problemas detectados quando da análise do processo, tais como:

- 1) contabilização do estorno do documento incompleto, não gerando reflexo nas fontes e nos códigos bancários (CBA);
- 2) com relação ao Relatório Demonstrativo de RP:
  - a) apresentação de dados incompletos, sem totalizações e sem considerar os valores consignados, que compõem o valor total liquidado;
  - b) ausência de detalhamento por CBA, que representa o saldo financeiro disponível;
  - c) ausência de filtro que permitisse obter o número do empenho, limitando a pesquisa;
  - d) ausência de informação referente às unidades orçamentárias extintas durante o exercício que possuíam valores inscritos em restos a pagar, restringindo seu controle ou acompanhamento;
- 3) ausência de um relatório específico que demonstrasse a posição atualizada de cada unidade orçamentária com relação à inscrição de restos a pagar do exercício, de extrema utilidade para os controles do Tesouro Estadual.

Para tanto, as principais soluções encontradas foram as seguintes:

- a) criação de uma funcionalidade no Fiplan, com as mesmas características do bloqueio de execução, a fim de parametrizar toda a execução dos restos a pagar, contendo as opções de inclusão, alteração e consulta relacionadas à restrição ou à liberação dos restos a pagar;
- b) o sistema deverá mostrar janelas (Grid) com os nomes: Unidade Orçamentária, Unidade Gestora, Projeto/Atividade/Operação Especial (PAOE), Modalidade de Aplicação, Grupo de Despesa, Elemento de Despesa, Fonte de Recursos, Código de Conta Bancária, Código de Credor, Lista de Credores, Lista de Dotações, Número do Empenho e Inscrição Acima do Limite (IAL) do Anexo III do Decreto Financeiro, com as opções de adicionar ou remover;
- c) o sistema deve permitir que os estornos da inscrição em restos a pagar sejam efetuados por UO/UG/Fonte de Recursos/CBA, mostrando ao usuário, além de unidade orçamentária e unidade gestora, as opções fonte de recursos e a conta bancária, conforme a seguinte tela:

**Estornar Inscrição de Restos a Pagar**

Exercício: 2015  
 Unidade Orçamentária: 16101 - SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA  
 Unidade Gestora:  - pesquisar  
 Fonte de Recurso:  - pesquisar  
 Conta Bancária:  - pesquisar

- na inscrição dos restos a pagar, o sistema deve verificar se parte dessa despesa já foi anteriormente liquidada, com a informação do CBA;
- será adicionado um tópico denominado “Restrições para Inclusão da IRP”, que permitirá ao sistema efetuar uma série de verificações com o objetivo de constatar a presença de documentos irregulares que impeçam a inscrição dos restos a pagar, exigindo que a unidade os regularize;
- inclusão de rotina que permita a inscrição de restos a pagar acima do limite previsto no Anexo III do Decreto Financeiro pelo ordenador de despesa da unidade orçamentária, denominado pela sigla IAL, evitando emissão de documentos manuais;
- inclusão de rotina no Relatório de Documentos Pendentes para IRP, denominado FIP031, que passará a demonstrar, além das situações atuais que impeçam a efetivação da pré-inscrição, as despesas liquidadas sem CBA;
- o Demonstrativo de Restos a Pagar, denominado FIP226, deverá fazer a validação dos totais das colunas relativas aos processados e aoa não processados;
- o Demonstrativo de Restos a Pagar, na parte relativa aos não processados, passará a demonstrar na coluna “Inscrito”, em linhas separadas, os valores referentes ao credor principal e as deduções, quando ocorrer sua liquidação;
- o Demonstrativo de Restos a Pagar deverá ter a coluna “CBA”, que ficará entre as colunas “Empenho” e “Processados” e obedecerá ao código de conta bancária informado pelo usuário na liquidação para os processados ou na pré-inscrição para os não processados:

**FIP 226 – Demonstrativo de Restos a Pagar**

\* Exercício igual a 2015  
 \* Código da Unidade Orçamentária igual a 06101  
 \* Movimentação (1-Exercício Anterior / 2-Restos a Pagar do Exercício / 3-Ambos) igual a 1  
 \* Data de Referência igual a 31/12/2015  
 Consolidado (1-Sim / 2-Não) igual a Não

CREDOR		EMPENHO				CBA	PROCESSADOS			
CÓDIGO	NOME	Nº DO EMPENHO	DATA	FUN/SUB/PROI/PROJ/NAT/FONTE		INSCRITO	PAGO	CANCELADO	A PAGAR	

- h) o Demonstrativo de Restos a Pagar passará a ter nos critérios para filtro de resultado a opção “nº do empenho”;
- i) será disponibilizado o Demonstrativo de Situação de Inscrição de Restos a Pagar, cuja finalidade é posicionar a situação de uma ou mais unidades orçamentárias com relação à inscrição de restos a pagar do exercício, apresentado por UO/UG/Fonte de Recurso/CBA para uso do Tesouro Estadual, em relação a todas as unidades orçamentárias, e de uso da unidade orçamentária para consulta própria. Haverá uma coluna denominada “Inscrito”, na qual o sistema mostrará se a unidade orçamentária (considerando todas as unidades gestoras) concluiu a inscrição de restos a pagar ou se não concluiu a rotina. Serão utilizados os grupos das contas contábeis 6.3.2.7.4.00.00.00 para os restos a pagar processados e 6.3.1.7.4.00.00.00 para os restos a pagar não processados, de conta corrente código de credor + número de empenho + fonte de recursos.

Além do objetivo inicialmente definido, a parametrização do sistema Fiplan, tendo como um dos parâmetros a inscrição dos restos a pagar tomando por base o Código de Identificação Bancária (CBA), permitirá:

- a) a inscrição de restos a pagar tendo por limite o saldo da disponibilidade financeira, tornando o processo mais transparente. Evita-se que no momento de inscrição do RP seja considerado apenas o saldo da fonte, e não o saldo de cada conta bancária;
- b) a apuração do superávit financeiro por fonte e CBA, isto é, por conta bancária. Esta funcionalidade é importante na apuração do superávit financeiro das fontes que registram recursos oriundos de diversos convênios, pois os recursos oriundos de convênios são registrados em algumas fontes, sem considerar cada convênio, que são identificados pela conta corrente da conta contábil. Ocorre que em alguns casos um determinado convênio dispõe de saldo financeiro que lhe permite essa apuração, mas a fonte não. E isso não permitia que o recurso fosse utilizado por falta de capacidade orçamentária;
- c) demonstrar que o CBA da fonte 100 (recursos ordinários), composta pelos valores arrecadados e movimentados na conta única do Estado de Mato Grosso, apresenta déficit financeiro, apesar de alguns dos seus componentes apresentarem superávit financeiro.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

As experiências demonstradas neste trabalho permitem inferir que a variedade de soluções apresentadas pelo Estado de Mato Grosso pode ser disseminada para os demais entes.

Quanto à contabilização com base no indicador de superávit financeiro, a solução adotada por esse estado, introduzindo um atributo no código da conta contábil que permite identificar se esta compõe o cálculo do superávit financeiro e duplicando as contas das classes 1 e 2, atendeu suas necessidades.

Com relação aos registros contábeis nas contas de 5º nível (consolidação, intragovernamentais e intergovernamentais), para operacionalizar essa segregação de transações contábeis, conforme demonstrado, adotou-se uma solução inovadora ao vincular o registro à tabela de credores para determinação de um indicativo de nível de relacionamento. Para isso, criou-se na tabela de credores um indicativo denominado “nível de relacionamento”, denominado parâmetro “R”. Esse indicativo passou a direcionar o lançamento contábil, isto é, o 5º nível da conta contábil é formatado quando da emissão de documentos (empenho, liquidação e pagamento) por meio desse parâmetro constante da tabela de credores.

Constata-se também que no Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (Fiplan/MT) existem vários documentos que, ao serem gerados, realizam os registros contábeis de forma automática. Foi desenvolvida uma tabela denominada Atos e Fatos Contábeis (AFC) com o objetivo de registrar contabilmente os atos e os fatos administrativos por meio do documento denominado Nota de Lançamento Automático (NLA). Dessa forma, conclui-se que a utilização desse expediente facilitou a contabilização e diminuiu a margem de erro, pois após a escolha do código do AFC que atenda ao ato ou ao fato contábil a ser registrado o sistema automaticamente lança os registros nas contas contábeis envolvidas no processo.

Quanto à contabilização dos restos a pagar, a Contabilidade Geral do Estado de Mato Grosso está em fase de implantação de significativas alterações. Observa-se que, após o término, o objetivo será plenamente alcançado, qual seja, agilizar e promover maior transparência ao tema, que é de extrema relevância para as contas públicas. Nesse caso, as mudanças do plano de contas foram uma justificativa para alterações mais profundas no sistema contábil e na geração de informações.

## REFERÊNCIAS

---

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) > . Acesso em: 5 de agosto de 2015.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: < [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/113505/Parte\\_IV\\_PCASP2012.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/113505/Parte_IV_PCASP2012.pdf) > .

\_\_\_\_\_. NBC T 16.1. Conceituação, objeto e campo de aplicação, aprovada pela Res. CFC 1.128/2008.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 6.976/2009. Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm) > .

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101/2000. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm) > .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 634/2013. Dispõe sobre as regras gerais acerca das diretrizes, das normas e dos procedimentos contábeis aplicados aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: < [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_634\\_2013\\_Processo\\_Convergencia.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf) > .

CONTI, José Maurício. **Orçamentos públicos**: a Lei n. 4.320/1964 comentada. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2012.



## COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ENTRE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

**Ana Flavia Cunha Canabrava**

SPPREV/SP

**Denise Gomes Fernandes da Silva**

SPPREV/SP

**José Luiz Bernardini**

Udesc-Esag/SC

**Rafael Forneck Bahiense Gomes**

PUC/PR

**Coordenador/orientador:**

**Marcelo Abi-Ramia Caetano**

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

[mcaetano70@yahoo.com.br](mailto:mcaetano70@yahoo.com.br)





## RESUMO

---

Este trabalho busca apresentar propostas e diretrizes para uma efetiva implementação da compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência, destacando especialmente as implicações que essa efetivação trará aos regimes, considerando os aspectos de gestão, contábeis, financeiros e legais. Considerando que a compensação previdenciária entre os regimes próprios abrange vários órgãos e extenso período temporal em razão da lacuna existente no que tange à sua regulamentação, o projeto pretende auxiliar as unidades gestoras de regimes próprios a se preparar para este novo modelo, diagnosticando as principais dificuldades e desafios e propondo ações para a construção desta importante atividade. O projeto analisou o atual modelo existente de compensação previdenciária entre o regime geral de previdência e os regimes próprios, apresentando os pontos críticos da atual sistemática e sugerindo soluções práticas para que esses pontos sejam aperfeiçoados no modelo de compensação entre os regimes próprios. As ações estratégicas desenvolvidas pretendem garantir a efetividade e a agilidade na realização da compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência, garantindo também prospecção de receitas, sem perdas financeiras decorrentes do prazo prescricional.

**Palavras-chave:** Compensação previdenciária (Comprev). Regimes próprios de previdência social.

## ABSTRACT

---

This study has as goal to present proposals and guidelines for effective implementation of compensation realized between social security systems of the public servers especially highlighting the implications that this realization will bring thereto, considering the aspects of management, accounting, financial and legal. Considering the compensation between social security systems of the public servers covers various agencies and extensive period of time because of the gap about its regulation, the project aims to assist the management units of social security system of public server to prepare for this new model, diagnosing the main difficulties and challenges and proposing actions for the construction of this important activity. The project analyzed the current existing model of social system compensation between the general social security scheme and social security system of the public server presenting the critical points of the current system and suggesting practical solutions for these points to be improved in compensation between social security systems of the public server model. The developed strategic actions intended to ensure the effectiveness and agility in carrying out the social security system of the public server compensation between themselves while also ensuring prospecting revenues without financial losses resulting from the term legal prescription.

**Keywords:** Welfare compensation. Financial compensation. Own social security scheme.

## AGRADECIMENTOS

---

Agradecemos ao nosso coordenador e orientador do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Esaf, do Núcleo de Sistema de Previdência dos Estados, Marcelo Abi-Ramia Caetano, que sempre nos deu apoio e incentivo durante a realização da pesquisa.

Ao dr. José Roberto de Moraes, diretor presidente em exercício da São Paulo Previdência, pela sugestão do tema de grande relevância e auxílio durante o desenvolvimento do trabalho.

A todos os entrevistados que dispuseram de seu tempo para contribuir com esta pesquisa e que o fizeram com simpatia, gentileza e sabedoria:

Ao dr. Benedito Adalberto Brunca, secretário de Políticas de Previdência Social, Ministério da Previdência Social.

Ao dr. Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, orientador do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – Esaf, do Núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Ao dr. Luiz Carlos Jorge Haully, deputado federal e autor do Projeto de Lei n. 898/1999, que prevê a compensação entre os regimes próprios de previdência.

À dra. Sonia Regina Carzino, diretora de Previdência da Paranaprevidência no período de maio de 1999 a fevereiro de 2005.

Agradecemos também à sra. Suleide Almeida Santana, assessora do deputado Luiz Carlos Jorge Haully, pela colaboração e pela prestatividade.



## SUMÁRIO

---

1 INTRODUÇÃO, 367
2 METODOLOGIA, 370
3 ASPECTOS OPERACIONAIS, 371
4 ASPECTOS CONTÁBEIS, 384
5 ASPECTOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS, 388
6 ASPECTOS LEGAIS, 390
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 400
REFERÊNCIAS, 403

## LISTA DE TABELAS

---

Tabela 1. Distribuição dos entes federativos por regime previdenciário – 2013, 376
Tabela 2. Compensação previdenciária da Paraná Previdência com outros regimes – setembro/2015, 389
Tabela 3. Situação da regularidade previdenciária dos RPPS segundo o estado do CRP – junho/2015, 396

## LISTA DE SIGLAS

---

ACT	Acordo de Cooperação Técnica
Aepremerj	Associação das Entidades de Previdência dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro
CEF	Caixa Econômica Federal
CNIS	Cadastro Nacional de Informações Sociais
CNPJ	Código Nacional de Pessoa Jurídica
Comprev	Compensação previdenciária

continua...

continuação

Conaprev	Conselho Nacional de Dirigentes dos Regimes Próprios
Consad	Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CRP	Certificado de Regularidade Previdenciária
CTC	Certidão de Tempo de Contribuição
DF	Distrito Federal
DRPSP	Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público da Secretaria de Previdência Social
EC	Emenda constitucional
GT	Grupo de trabalho
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LC	Lei complementar
LF	Lei federal
Mcasp	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida provisória
Mpas	Ministério da Previdência e Assistência Social
Mpog	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MPS	Ministério da Previdência Social
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
Pcasp	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de lei
PLC	Projeto de lei complementar
RG	Registro Geral
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
Sisobi	Sistema de Óbitos
SPPREV	São Paulo Previdência
SP-Prevcom	São Paulo Previdência Complementar
SPS	Secretaria de Previdência Social
SPPS	Secretaria de Políticas de Previdência Social
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê três regimes de previdência para o trabalhador brasileiro: o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), ao qual são filiados os trabalhadores do setor privado, os funcionários públicos celetistas, os cargos em comissão e temporários. Tem caráter contributivo e é de filiação obrigatória; o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), ao qual são filiados os servidores públicos titulares de cargos efetivos, também de filiação obrigatória e de caráter contributivo; e o Regime de Previdência Complementar, que em nosso país se apresenta nas formas de previdência aberta e fechada, com filiação facultativa aos trabalhadores em geral, tanto do RPPS como do RGPS, proporcionando aos trabalhadores a opção de investimento em um seguro previdenciário adicional.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a previdência do setor público vem apresentando importante crescimento e passa por alterações significativas dada a importância do tema e o volume de recursos que movimenta.

Os entes federados não são obrigados a manter regimes próprios de previdência, podendo optar entre ter um regime próprio ou vincular seus servidores ao Regime Geral de Previdência Social.

A Lei Federal n. 9.717/1998 dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios, dos militares dos estados e do Distrito Federal.

Segundo informações divulgadas em audiência pública na Câmara dos Deputados – Comissão Especial do Pacto Federativo, pelo Ministério da Previdência Social (MPS, 2015a), realizada em 5 de agosto de 2015, atualmente existem 2.067 regimes próprios de previdência social.

Em 2013, a quantidade total de pessoas vinculadas aos regimes próprios de previdência social atingiu 9,39 milhões, sendo 4,46 milhões nos governos estaduais, representando 47% do total, 0,84 milhões vinculadas às capitais dos governos municipais, representando 9% do total, 1,97 milhão nas cidades do interior dos governos municipais, representando 21% do total, e 2,12 milhões vinculados ao governo federal, representando 22,5% do total (AEPS, 2013).

A compensação previdenciária é um sistema no qual ocorre acerto de contas entre o regime previdenciário em que o trabalhador se aposentou e o regime previdenciário para o qual o trabalhador tenha contribuído durante um período de sua vida laboral sem que dele tenha recebido benefício de aposentadoria ou gerado pensão. Essa compensação decorre da contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, conforme previsto no § 9º do art. 201 da Constituição Federal.

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

§ 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

Segundo Lima e Guimarães (2009), a compensação previdenciária tem a finalidade de evitar que os regimes de previdência responsáveis pela concessão do benefício sejam onerados por serem obrigados a aceitar o tempo de filiação a outro regime, mesmo que tais regimes não tenham recebido as correspondentes contribuições.

Embora prevista constitucionalmente desde 1988, a regulamentação da atividade de compensação previdenciária aconteceu somente em 1999, ou seja, 11 anos após a previsão constitucional, com a publicação da Lei Federal n. 9.796, de 5 de maio de 1999.

Esta lei estabeleceu regras para a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios nas hipóteses de contagem recíproca de tempos de contribuição para efeito de aposentadoria.

Em 2001, a alteração trazida pela Medida Provisória n. 2.187-13, que incluiu o art. 8º-A, estabeleceu que a compensação financeira entre os regimes próprios de previdência social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerão, no que couber, às disposições da Lei n. 9.796/1999.

Atualmente, a compensação acontece apenas entre o Regime Geral de Previdência Social e os Regimes Próprios de Previdência Social. A compensação entre os Regimes Próprios de Previdência, embora prevista constitucionalmente desde 1988 e mais tarde na Lei n. 9.796/1999, ainda aguarda regulamentação e definição de parâmetros para sua concretização.



Segundo dados do Instituto Nacional do Seguro Social, a compensação previdenciária realizada entre o RGPS e os RPPS, desde seu início, já foi responsável pela circulação de mais de R\$ 12 bilhões entre os regimes (INSS, 2015b).

Diante do volume de recursos que a atividade movimenta, pode-se afirmar que a compensação previdenciária constitui uma importante ferramenta de equilíbrio e sustentabilidade dos regimes de previdência, em especial dos regimes próprios, na medida em que é mais comum o servidor migrar da atividade privada para o setor público do que trilhar o caminho inverso. O universo de segurados filiados aos regimes próprios de previdência social em 2013 abrangia 9.388.646 servidores (MPS, 2015a).

A compensação previdenciária entre regimes próprios apresenta uma maior complexidade do que a compensação previdenciária realizada hoje entre os regimes próprios e o Regime Geral, tendo em vista a enorme quantidade de regimes próprios existentes e as pessoas envolvidas nesse processo, pois o mesmo regime próprio será credor e devedor ao mesmo tempo de tantos outros regimes próprios. A administração de toda essa rede de créditos e débitos é complexa e demanda uma grande e elaborada estrutura.

Este trabalho objetiva analisar os pontos de atenção que os inúmeros regimes próprios de previdência social devem observar para a implementação de um sistema de compensação previdenciária entre esses regimes com base em uma análise crítica a respeito da eficiência do sistema de compensação previdenciária existente atualmente, apontando um modelo a ser adotado para a realização da compensação entre os RPPSs.

Para uma melhor compreensão e sistematização dos vários fatores envolvidos na implantação de uma compensação previdenciária entre RPPSs, o trabalho está dividido em quatro seções, abrangendo os aspectos operacionais, contábeis, econômico-financeiros e legais da compensação entre regimes próprios.

Embora de suma importância, não há extenso material de pesquisa disponível a respeito do tema abordado neste trabalho. Existem algumas apresentações realizadas em congressos e seminários por pessoas que atuam na compensação previdenciária entre o RGPS e o RPPS e na administração dos RPPS. Todavia, constata-se que a compensação previdenciária entre regimes próprios de previdência ainda carece de maior atenção dos atores envolvidos com a questão.

Foi realizada análise das propostas existentes para a implementação desta modalidade de compensação previdenciária por meio do estudo da legislação, entrevistas realizadas, apresentações e atas de grupo de trabalho constituído para estudar a questão

no âmbito do Conaprev, além de dados obtidos na Paranaprevidência, considerando as facilidades e as dificuldades encontradas em cada modelo proposto.

## 2 METODOLOGIA

---

Neste trabalho foi adotada a metodologia de pesquisa qualitativa, visto que não foram utilizados métodos e técnicas estatísticas, sendo conduzida da seguinte forma: 1) pesquisa de análise documental, bibliográfica e exploratória com base na análise das legislações em vigor e ou em fase de projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional e atas de grupos de trabalho relacionadas diretamente ao assunto analisado. Não foram encontrados livros, artigos técnicos ou dissertações sobre o tema; 2) como instrumento complementar foram realizadas entrevistas com atores que possuem relevante conhecimento no assunto, como o secretário de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência, o deputado federal que redigiu a primeira lei que regulamentou a compensação previdenciária e a ex-diretora de Previdência do Paranaprevidência, as duas primeiras realizadas no dia 18 de junho de 2015 e a última no dia 31 de agosto de 2015.

As ações praticadas na execução deste trabalho combinam a aplicação das normas gerais emanadas pelo MPS/INSS com as demais orientações internas dos RPPSs de São Paulo e do Paraná. A fundamentação da parte teórica e das justificativas referentes aos aspectos operacionais foi feita mediante análise criteriosa da legislação que trata da compensação previdenciária entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência, incluindo-se suas alterações e aplicabilidades.

Relativamente aos aspectos contábeis referentes à compensação previdenciária, foram analisados diversos conteúdos de documentação legal e constatado que o *Manual de contabilidade aplicada ao setor público* (STN, 2015) prevê todos os lançamentos necessários para o devido registro contábil entre o RGPS e os devidos RPPSs.

No que tange ao aspecto financeiro da compensação previdenciária, ante o conjunto de informações exploradas foi analisada a possível estimativa de resultados financeiros dentro da compensação entre os regimes próprios, assim como ocorre entre o RPPS e o RGPS.

No que se refere aos aspectos legais, assegura-se aqui a observância às diretrizes, aos planos, às normas, às leis e aos regulamentos pertinentes a essa atividade e que estão relacionados com a finalidade do RGPS e dos RPPSs.

Na descrição das atividades de caráter puramente exploratório, obtivemos grande valia de conteúdo para análise nas experiências de atores envolvidos diretamente com a atividade da compensação previdenciária, como o secretário de Políticas Públicas de Previdência Social, Benedito Adalberto Brunca, por meio de entrevista concedida em seu gabinete em 18/06/2015; Sonia Regina Carzino, diretora de Previdência da Paranaprevidência no período de maio de 1999 a fevereiro de 2005, mediante entrevista concedida em 31/08/2015; e o deputado federal Luiz Carlos Haully, autor do PL n. 898/1999, que prevê a compensação entre os regimes próprios de previdência, com entrevista concedida em seu gabinete em 18/06/2015.

As entrevistas proporcionaram percepções e entendimentos sobre as questões relevantes, abrindo espaço para interpretações e sugestões.

### 3 ASPECTOS OPERACIONAIS

---

Em 1999, quando a Lei n. 9.796, de 5 de maio, o Decreto n. 3.112, de 6 de julho, e a Portaria n. 6.209, de 16 de dezembro, foram sancionados, imediatamente surgiu o questionamento de como se viabilizaria o trânsito de informações entre os atores que figuram no cenário da compensação previdenciária.

Na época, a presidência do INSS, em conjunto com a Secretaria de Políticas de Previdência Social, designou um grupo de trabalho que teve a participação de servidores do INSS e alguns dos RPPSs. Benedito Brunca foi designado coordenador deste grupo:

A lei e o decreto estavam consolidados. Os parâmetros para realizar a compensação estavam, em princípio, definidos, e aí tinha que se buscar alguma alternativa de dar operacionalidade a este aspecto da compensação (entrevista com Benedito Alberto Brunca).

A preocupação em se construir um modelo em que todos os atores fossem ouvidos sempre foi um ponto de atenção.

Uma virtude do sistema Comprev, nesse caso, foi ter tido através dessa construção, que eu digo que ela foi coletiva, ela não foi feita exclusivamente aqui por nós do âmbito do ministério, ou do INSS ou da Dataprev, mas ouvindo alguns regimes próprios, o Paraná foi um deles, São Paulo foi um deles, o Rio de Janeiro foi um deles (ibidem).

Segundo Sonia Regina Carzino, diretora de Previdência da Paranaprevidência no período de maio de 1999 a fevereiro de 2005, os regimes próprios tiveram ampla

participação nos primeiros momentos da compensação previdenciária: “Os RPPS ajudaram na regulamentação da lei, e depois fomos validar o sistema Comprev, que foi desenvolvido pela Dataprev” (entrevista com Sonia Regina Carzino).

O objetivo do sistema é gerenciar o trânsito de requerimentos entre os regimes de previdência. Os requerimentos são compreendidos como um apanhado de informações sobre o benefício do servidor composto por dados pessoais, dados funcionais referentes ao tempo de contribuição do servidor e também dados da aposentadoria, como data de início e valor do benefício, entre outros.

O Decreto n. 3.112, de julho de 1999, limita os benefícios que podem ter compensação previdenciária:

Art. 4º Aplica-se o disposto neste Decreto somente para os benefícios de aposentadoria e de pensão dela decorrente concedidos a partir de 5 de outubro de 1988, excluída a aposentadoria por invalidez decorrente de acidente em serviço, moléstia profissional ou doença grave, contagiosa ou incurável, especificada em lei e a pensão dela decorrente.

Além do requerimento, o regime precisa digitalizar documentos, certidões, assim como a homologação do Tribunal de Contas, conforme descrito pela Portaria MPS n. 6.209/1999:

Art. 21. Os requerimentos de compensação financeira deverão ser enviados por meio do Comprev, acompanhados dos documentos previstos no Manual de Compensação Previdenciária, que constitui o Anexo I desta Portaria, devidamente digitalizados (nova redação dada pela Portaria MPS n. 287, de 05/11/2009).

Conforme apresentação realizada pelo Ministério da Previdência Social para a Comissão Especial do Pacto Federativo, da Câmara dos Deputados, atualmente o Regime Geral de Previdência Social já recebeu mais de 690 mil requerimentos de compensação previdenciária dos regimes próprios. Tratando-se do cenário oposto, considerando o RGPS regime instituidor, os RPPSs receberam mais de 160 mil requerimentos (MPS, 2015a).

Porém, enquanto o Regime Geral já analisou 80% de todos os requerimentos enviados a ele, os Regimes Próprios analisaram 58% (INSS, 2015a). Tal diferença fez com que se editasse portaria para que o RGPS aplicasse uma regra de proporcionalidade que forçasse o regime que tivesse um proporcional menor a avançar na análise da sua fila de requerimentos.

A regra de proporcionalidade, que está presente desde 1999 na Portaria MPS n. 6.209 – alterada pela Portaria MPS n. 288/2015 –, prevê o bloqueio dos pagamentos daquele regime que decidir uma quantidade de requerimentos em proporção menor do que o outro regime.

Art. 19-B. O repasse do fluxo mensal de compensação financeira entre regimes poderá ser suspenso quando o credor deixar de decidir ou decidir processos em quantidade proporcionalmente inferior aos decididos pelo devedor, considerando-se os requerimentos protocolados há mais de noventa dias, ressalvados os casos em que o credor tiver decidido mais de oitenta por cento dos requerimentos protocolados há mais de noventa dias, ou quando a diferença proporcional em relação à quantidade de requerimentos decididos pelo devedor há mais de noventa dias for inferior a cinco pontos percentuais.

Essa recente aplicação da referida portaria teve um grande impacto na vida financeira dos Regimes Próprios, uma vez que aproximadamente 80% dos estados e dos municípios terão seus pagamentos bloqueados, correspondendo a R\$ 92 milhões (INSS, 2015a).

A vantagem dessa alteração se dá, principalmente, no âmbito do RGPS, que terá um alívio temporário no seu desembolso de compensação previdenciária e um acréscimo nos pagamentos recebidos pelos entes, uma vez que os regimes próprios que têm seus pagamentos bloqueados ainda têm a obrigação de efetuar o repasse mensal do seu valor de compensação previdenciária. Tal medida já está em funcionamento, e não se pode ignorar sua aplicação em um cenário futuro de compensação entre os regimes próprios.

Para que um ente tenha direito a requerer a compensação previdenciária, é necessário que se faça a assinatura de um Acordo de Cooperação Técnica (ACT), anteriormente conhecido como convênio, no qual o Regime Próprio apresenta uma série de informações ao Ministério da Previdência com o objetivo de buscar o reconhecimento da sua existência e para ter acesso aos sistemas que correspondem à compensação previdenciária, conforme o art. 20 da Portaria n. 6.209/1999:

Art. 20. O Ministério da Previdência e Assistência Social, por meio do Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público da Secretaria de Previdência Social, manterá cadastro atualizado do regime próprio de previdência social de cada ente da Federação.

§ 1º No cadastro deverão constar os seguintes dados de cada regime próprio de previdência social, fornecidos por este regime:

I – ente da Federação;

II – nome do regime;

III – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

IV – banco, agência bancária e conta corrente; (Alterado pela Portaria MPS n. 98, de 06/03/2007.)

V – períodos de existência de regime próprio de previdência social no ente da Federação e legislação correspondente; (Alterado pela Portaria MPS n. 98, de 6/03/2007.)

VI – CNPJ dos órgãos e entidades a ele vinculados, com período de vinculação ao respectivo regime; e (Alterado pela Portaria MPS n. 98, de 06/03/2007.)

VII – administrador do regime. (Alterado pela Portaria MPS n. 98, de 06/03/2007.)  
Redação original:

V – períodos de existência de regime próprio de previdência social no ente da Federação;

VI – benefícios garantidos;

VII – CNPJ dos órgãos e entidades a ele vinculados, com período de vinculação ao respectivo regime;

VIII – administrador do regime;

IX – legislação que o constituiu e o rege, bem como as normas que fixaram os valores máximos da renda mensal dos benefícios de aposentadoria e pensão dela decorrente objetos da compensação previdenciária.

§ 2º Somente os regimes próprios de previdência social cadastrados, conforme o parágrafo anterior, poderão requerer compensação previdenciária.

§ 3º As atualizações relativas aos incisos IV e VII do § 1º ficarão a cargo do INSS, e as demais sob responsabilidade do DRPSP. (Incluído pela Portaria MPS n. 98, de 06/03/2007.)

Conforme as informações contidas no *site* do Ministério da Previdência,<sup>1</sup> para a elaboração ou a renovação de um ACT é necessário que o RPPS apresente as seguintes documentações:

- 1) formulário de informações;
- 2) anexo I – formulário que indica o administrador da compensação previdenciária;
- 3) declaração do banco – indica os dados bancários para depósito da compensação previdenciária;

1 Disponível em: <<http://previdencia.gov.br/regimes-propios/compensacao-previdenciaria-legislacao-e-informacoes/>> . Acesso em: agosto de 2015.

- 4) anexo II – formulário que indica os usuários que vão operar o sistema da compensação previdenciária;
- 5) formulário de cadastramento de órgãos vinculados ao RPPS;
- 6) cópia do CNPJ/MF do ente federativo;
- 7) cópia do CNPJ/MF da unidade gestora;
- 8) termo de responsabilidade – formulário para ciência das condições de uso do sistema;
- 9) para fins de verificação do histórico do início de vigência do regime próprio, as leis que tratam de matéria previdenciária devem ser encaminhadas a esse ministério (MPS), com comprovante de publicação na imprensa oficial ou de declaração contendo a data e o local onde foram afixadas. As cópias deverão estar autenticadas em cartório ou por servidor público devidamente identificado por nome, cargo e matrícula, em conformidade com a Portaria MPS n. 204, de 10/07/2008.

A necessidade de apresentação das leis no momento do acordo é para que se reconheça o período de existência do Regime Próprio. Podem existir casos nos quais o município tenha se vinculado e se desvinculado do Regime Geral diversas vezes ao longo de sua existência. Sem tal informação ficaria inviável saber qual o destino da contribuição previdenciária no decorrer do tempo, com isso não se saberia a qual regime pertenceria a compensação previdenciária.

Essas informações referentes aos períodos de existência dos RPPS são registradas no Sistema Comprev, o que permite críticas automáticas caso o ente peça a compensação de um período que não lhe compete. Críticas sistêmicas como essas dão segurança e facilitam a análise dos processos de compensação enviados para o Regime Geral, uma vez que o sistema protege o requerimento de irregularidades.

Com relação aos anexos necessários para a celebração do ACT, estes se referem aos usuários e aos administradores que vão operar o sistema e servem para organizar o nível de acesso e informar a qual Regime Próprio estes pertencem. Atualmente existe uma divisão regional que prevê que um determinado RPPS com seus usuários serão atendidos por uma Gerência Regional do INSS específica.<sup>2</sup>

---

2 Comunicado da Divisão da Compensação Previdenciária – INSS, 23 de setembro de 2013.

Além da parte operacional, também existe todo o contexto financeiro no qual se autoriza em qual conta bancária os recursos credores provenientes do acerto de contras entre os regimes serão depositados.

Outros recursos, que vão além da compensação previdenciária, também são oferecidos ao ente a partir do momento em que se conclui o Acordo de Cooperação Técnica e seu acesso ao Sistema Comprev é liberado.<sup>3</sup> Um desses recursos é o acesso ao Sistema de Controle de Óbitos (Sisobi), que funciona como um centralizador de todas as informações de óbito do país.

O sistema de *download* de dados de óbitos foi criado para atender ao convênio firmado entre o Ministério da Previdência Social e os governos estaduais e municipais – entes federativos para obterem mensalmente dados relativos aos óbitos ocorridos dois meses antes em todo o território nacional.<sup>4</sup>

Tais informações são fundamentais nas atividades de controladoria que os RPPSs podem desenvolver, uma vez que se tem acesso a uma base de dados de servidores e pensionistas que já faleceram e cujos benefícios podem estar sendo recebidos indevidamente.

Atualmente, conforme o Anuário de Previdência Social do ano de 2013, constam 2.067 Regimes Próprios registrados, porém, segundo informações obtidas na entrevista com o secretário de Políticas Públicas do MPS, perto de quatrocentos regimes ainda não fizeram o ACT.

Tabela 1. Distribuição dos entes federativos por regime previdenciário – 2013

REGIME PREVIDENCIÁRIO		
RGPS	3.398	60,76%
RPPS	2.067	36,92%
RPPS EM EXTINÇÃO	128	2,32%
<b>TOTAL</b>	<b>5.593</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: MPS; AEPS, 2013

Segundo ele, existe um grande interesse do próprio ministério para que esses regimes façam o acordo:

3 Disponível em: < <http://www.dataprev.gov.br/servicos/sisobi.shtm> > . Acesso em: 22/09/2015.

4 Disponível em: < <http://www.dataprev.gov.br/servicos/sisobi.shtm> > . Acesso em: 22/09/2015.



[...] desse esforço que a gente fez para poder instar todos os municípios a fazerem a formalização, então nós que mandamos os ofícios, quinhentos ofícios ano passado, falando assim: vocês ainda não têm o convênio, está aqui a minuta, está aqui a documentação. Nós temos a necessidade de garantir essa operacionalidade. E aí a resposta tem sido um pouco tímida, porque infelizmente alguns gestores, depois de transcorridos quase 15 anos, ainda não se deram conta de que, primeiro, isso é um direito deles e acima de tudo é uma responsabilidade para poder fazer o cálculo atuarial de maneira adequada para poder fazer a definição das alíquotas de uma maneira precisa. Porque se você não leva em conta a questão da compensação previdenciária, você está fazendo uma projeção, um cálculo atuarial e uma definição dos custos de financiamento sem estar dentro da realidade.

De acordo com a entrevista concedida por Benedito Brunca, a estrutura ao redor da compensação entre RGPS e RPPS já tem uma consolidação de mais de 15 anos. No final de 2012, o Sistema Comprev passou por uma atualização na qual migrou para uma plataforma web mais rápida e estável. Na ocasião dessa migração foi feito um cadastramento de todos os entes e usuários do Sistema Comprev.

Ainda que o conceito anterior não tenha sido alterado, ele precisou migrar de plataforma, de base. A plataforma anterior tinha um nível de saturação que tecnologicamente ela tinha que migrar para Java, para outras linguagens e para outras estruturas de bancos de dados, de processamento, que são mais compatíveis e que não tinham lá em 1999 para poderem já ser desenvolvidos nesta lógica.

Todo esse cenário que existe hoje é importante para que se entendam as opções viáveis quando se discute uma realidade em que os Regimes Próprios se compensem entre si.

Em 23 de novembro de 2012, um grupo de trabalho criado na 37ª Reunião do Conaprev composto por representantes de diversos Regimes Próprios e também por representantes do INSS se reuniu para discutir o tema “Comprev”.

Após as boas vindas pelo Coordenador do GT o mesmo ressaltou a importância de discutir o tema “Comprev” e que pretende levar este tema para a 1ª Reunião Ordinária do Conaprev que acontecerá na cidade de Sergipe nos dias 28 de fevereiro de 2012 e 01 de março de 2013. Informou ainda que a criação desse GT havia sido determinada durante a 37ª Reunião do Conaprev, realizada nos dias 20 e 21 de junho de 2011, mas que até hoje ainda não havia sido concretizada a realização da primeira reunião desse GT (Ata da Reunião GT Comprev, 2012).

Durante esta reunião, se falou a respeito da criação de um outro grupo de trabalho que abordasse a questão da compensação entre os regimes próprios.

Em seguida a sra. Silvana Rodrigues (MPS) informou sobre a criação do Grupo de Trabalho sobre Câmara de Compensação Previdenciária, composto pelo MPS (dr. Leonardo, dr. Otoni e dr. Luiz Fernando Bandeira) x INSS (dr. Benedito Brunca, Josirene e Ana Adail) x Mpog (dr. Sérgio Carneiro) x Dataprev (Rogério Mascarenhas, Ubiramar Mendonça, Antônio Mário e Hermes Dourado) x CEF (Wilson Alves, Gilson Silveira e Aubiergio Filho) (Ata Reunião do GT Compreve, 2012).

A representante do INSS, presente neste grupo de trabalho, Josirene da Costa Santana Lourenço, citou que algumas discussões já haviam sido iniciadas a respeito da criação de uma Câmara de Compensação, que teria uma participação gerencial da Caixa Econômica Federal.

Quando a Câmara de Compensação Previdenciária informou que houve duas reuniões, sendo que a primeira foi coordenada pelo secretário Leonardo Rolim com o objetivo apenas de se criar um desenho, sendo que nessa reunião o representante do Ministério do Planejamento não esteve presente. Na segunda reunião que aconteceu na sede do INSS foi apresentada aos representantes da Dataprev e da CEF apenas o sistema de compensação previdenciária. O que foi definido é que seria necessário estudar toda legislação sobre compensação previdenciária. Está agendada para o dia 11 de dezembro de 2012, em Brasília, a terceira reunião do GT da Câmara de Compensação Previdenciária (Ata da Reunião GT Compreve, 2012).

A ideia da Câmara de Compensação já tinha sido apresentada em junho de 2012, no Quinto Congresso de Gestão Pública – Consad, pelo dr. Leonardo Rolim Guimarães, então secretário de Políticas Públicas do Ministério da Previdência Social.

Uma ideia factível seria a instituição de uma Câmara de Compensação Financeira com funcionamento semelhante à câmara de compensação bancária. Nessa câmara, os regimes de previdência social apresentariam mensalmente seus créditos decorrentes da contagem recíproca em relação aos demais e somente receberiam valores depois de descontados seus débitos com os demais regimes, ou seja, depois que se fizesse a compensação financeira de forma ampla, entre todos os débitos e créditos de todos os regimes de previdência (ROLIM, 2012).

Segundo o secretário de Políticas de Previdência Social do MPS, Benedito Brunca, existem grandes diferenças entre a criação de uma câmara de compensação, semelhante à câmara de compensação de cheques do sistema bancário.

São objetos diferentes, eles têm o mesmo princípio, ou seja, buscam um ajuste, mas para isto você teria que delegar para esta instituição primeiro o seu saldo, porque se você vai fazer compensação você tem que depositar o seu direito e as suas obrigações para poder fazer a contabilidade das baixas necessárias. E eu particularmente dos debates que se aventou a ideia de terceirizar essa lógica, ou seja, criar uma instituição financeira, mesmo que seja pública, como a Caixa Econômica, enquanto eu ainda era representante do INSS neste âmbito, enquanto diretor de Benefícios do INSS, eu sempre me manifestei contra. Porque eu não admitia que o INSS tivesse que delegar para alguém a autonomia para poder tomar a decisão e ficaria imaginando como um ente delegaria para alguém; quem é que faria a análise dos requerimentos, quem é que faria todo este processo de compensação?” (Entrevista com Benedito Adalberto Brunca, 2015).

Benedito Brunca entende que não é interessante criar uma instituição nova quando já existe um modelo em funcionamento com toda uma estrutura de sistemas, convênios e gerenciamento de usuários.

Hoje a gente tem um sistema em funcionamento, o RGPS e o RPPS. Esse modelo está aí e é o Comprev, e ele faz a comunicação e todo mundo que está ali está cadastrado. A etapa preliminar de definir quem é regime, quem não é regime, qual é o período, tudo já está definido. Eu sempre argumentei, como reflexão, que na verdade esse mesmo sistema, se ele fosse duplicado – não a parte integral que envolvesse o INSS, porque o INSS também não é responsável por ser o garantidor do ajuste de contas de todos os regimes do país, na minha percepção não é essa a finalidade dele –, mas se você pegar e fizer uma cópia do Sistema Comprev e colocar esta cópia aqui, você teria um segundo nível de ajuste de contas, mas aí um ajuste de contas entre as partes (Entrevista com Benedito Adalberto Brunca, 2015).

É importante que se considere que colocar o atual sistema de compensação previdenciária vigente, mesmo que com as devidas adaptações para sua operacionalidade = na compensação entre os regimes próprios, como sistema central para ser utilizado entre os RPPSs também poderia ter algumas desvantagens que teriam de ser trabalhadas.

Conforme pesquisa apresentada pelo Ministério da Previdência Social no 9º Congresso da Aepremerj em 14 de julho de 2015, os níveis de satisfação com o atendimento telefônico do próprio ministério não passam de 5,5, considerando-se uma escala de 0 a 10. O atendimento por *e-mail* tem sua maior avaliação em 6,69 dentro da mesma escala. A pesquisa foi realizada com 385 Regimes Próprios em abril de 2015 (MPS, 2015b).

Esses baixos índices de satisfação são consequência de problemas relacionados à operacionalização do Comprev ou de algum problema de sistema cuja solução depende do Ministério da Previdência.

O primeiro ponto de atenção refere-se à quantidade de servidores que compõem a equipe que se dispõe a atender a todos os Regimes Próprios e também os servidores do INSS que encontram dúvidas no processo de compensação. Essa equipe é representada pela Divisão de Compensação Previdenciária, subordinada à Diretoria de Benefícios, sendo composta por somente três servidores.

Muitas vezes as demandas apresentadas à Divisão dependem da solução da Dataprev por se tratar de inconsistências no Sistema Comprev. Em relação à readequação de sistemas para o atendimento da demanda da compensação entre regimes, as respectivas relações contratuais entre os envolvidos e os usuários do sistema comum devem ser revistas pensando na solução de problemas que possam surgir e considerando que a atual estrutura poderia não suportar uma demanda tão grande.

Além disso, um ponto a ser discutido é o funcionamento da atual Divisão, caso seja ela quem figure como o futuro ponto de suporte entre os entes, ou até mesmo a possível criação de um novo setor dentro do ministério para suporte aos entes.

Qualquer que seja o meio pelo qual se opte para transitar esses requerimentos entre os regimes, seja criando uma entidade nova, seja aproveitando o modelo atual, todos dependem do vetor principal, que compreende a troca de tempos de contribuição.

Seguindo a comparação entre a compensação previdenciária e a compensação bancária, nesta se trocam cheques, enquanto naquela são trocadas Certidões de Tempo de Contribuição, as CTCs.

A partir da Portaria MPS n. 154, de maio de 2008, todos os Regimes Próprios passaram a ter uma regulamentação sobre o tratamento das Certidões de Tempo de Contribuição emitidas por eles.

Art. 1º Os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos titulares de cargos efetivos, dos Magistrados, dos Ministros e dos Conselheiros dos Tribunais de Contas e dos membros do Ministério Público de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, emitirão Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) nos termos desta Portaria.

Art. 2º O tempo de contribuição para Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) deverá ser provado com CTC fornecida pela unidade gestora do RPPS ou, excepcionalmente, pelo órgão de origem do servidor, desde que devidamente homologada pela respectiva unidade gestora do RPPS.

Antes da referida portaria, a legislação contava somente com a Lei Federal n. 6.226/1975 e com a Lei Federal n. 6.864/1980, que asseguravam a contagem recíproca entre todos os regimes, mas não definiam parâmetros para a emissão das certidões.

Atualmente, os RPPSs devem respeitar procedimentos únicos de emissão de CTC, estabelecidos pela Portaria MPS n. 154, de 15 de maio de 2008, em observação ao disposto no art. 130 do Decreto Federal n. 3.048, de 6 de maio de 1999, que visam ao controle e à inibição de utilização em duplicidade de um mesmo período de tempo de contribuição, bem como a garantia de que a CTC apresentada para fins de contagem recíproca será reconhecida pelo regime emissor para fins de pagamento da respectiva compensação financeira.

A Portaria MPS n. 154/2008 também assegura que as certidões emitidas por qualquer Regime Próprio possam ter a segurança de ser confirmadas pela internet a fim de se evitar fraudes.

Art. 18. Os entes federativos e o INSS deverão disponibilizar na rede mundial de computadores (internet) as respectivas CTCs emitidas, digitalizadas, para permitir a confirmação da veracidade por parte do regime previdenciário destinatário.

Desde que se iniciaram as atividades de compensação previdenciária em 1999, até maio de 2015, os Regimes Próprios pagaram para o Regime Geral uma soma de R\$ 4,9 milhões.<sup>5</sup>

Esse trâmite foi feito tomando o INSS o regime instituidor do benefício, no qual o servidor apresenta uma certidão emitida por um RPPS buscando contar esse tempo em sua aposentadoria no INSS.

Em termos nacionais, existe um número de difícil estimação de aposentadorias concedidas por Regimes Próprios utilizando tempos de outros Regimes Próprios, mas que não se revertem em valores para o órgão concessor.

Além da CTC, para que se efetue a compensação entre o RPPS e o RGPS, também existe a obrigatoriedade da apresentação de outros documentos, como a homologação do Tribunal de Contas e o ato que formaliza a aposentadoria do servidor em questão. Tal exigência está prevista no Decreto n. 3.112/1999.

5 INSS – B, 2015. Disponível: <<http://aepremerjrio.com.br/wp-content/uploads/2015/07/COMPREV-Dra.-Lenira-Melo.ppt>> . Acesso em: 22/09/2015.

Art. 10. Cada administrador de regime próprio de previdência de servidor público, como regime instituidor, deve apresentar ao INSS, além das normas que o regem, os seguintes dados e documentos referentes a cada benefício concedido com cômputo de tempo de contribuição no âmbito do Regime Geral de Previdência Social:

I – dados pessoais e outros documentos necessários e úteis à caracterização do segurado e, se for o caso, do dependente;

II – o valor dos proventos da aposentadoria ou pensão dela decorrente e a data de início do benefício e do pagamento;

III – percentual do tempo de contribuição no âmbito do Regime Geral de Previdência Social em relação ao tempo de serviço total do segurado;

IV – cópia da Certidão de Tempo de Serviço, fornecida pelo INSS, utilizada para o cômputo do tempo de contribuição no âmbito do Regime Geral de Previdência Social;

IV – cópia da Certidão de Tempo de Serviço ou de Tempo de Contribuição fornecida pelo INSS e utilizada para cômputo do tempo de contribuição no âmbito do Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pelo Decreto n. 3.217, de 1999.)

V – cópia do ato expedido pela autoridade competente que concedeu a aposentadoria ou a pensão dela decorrente, bem como o de homologação do ato concessório do benefício pelo Tribunal ou Conselho de Contas competente.

§ 1º A não apresentação das informações e dos documentos a que se refere este artigo veda a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e o regime instituidor.

§ 2º No caso de tempo de contribuição prestado pelo servidor público ao próprio ente instituidor quando vinculado ao Regime Geral de Previdência Social será exigida certidão específica emitida pelo ente instituidor, passível de verificação pelo INSS.

É notável que a exigência documental para que um ente efetue a compensação com o RGPS seja bem maior comparativamente à situação oposta. Quando o INSS figura como regime instituidor do benefício e efetua a cobrança de um RPPS, a única exigência é a apresentação da Certidão de Tempo de Contribuição.

Pensando em um rol de documentos que seria adequado para a operacionalização da compensação entre os regimes próprios, além da Certidão de Tempo de Contribuição, que já está consolidada como o objeto fundamental da compensação, também se torna imprescindível o ato formal pelo qual o ente efetua a formalização do benefício, geralmente acompanhado por sua publicação em seu respectivo *Diário Oficial* e também a própria homologação do Tribunal de Contas.

Todos os benefícios concedidos pelos estados e pelos municípios estão sujeitos à fiscalização dos Tribunais de Contas. Esse órgão tem autonomia para julgar a forma pela qual se analisam os processos, assim como qual o formato de seu documento que comprova o registro comprovando o aceite da entidade do benefício em questão.

Além dos documentos já citados, tanto o RGPS quanto o RPPS enviam como documentação complementar algum tipo de extrato ou comprovante, demonstrando que os períodos que são objeto do processo de compensação foram, de fato, utilizados no benefício que o regime instituidor concedeu. A Orientação Interna da Diretoria de Benefícios do INSS de 20/09/2004 prevê a utilização dessas informações adicionais:

Outros documentos necessários e úteis para verificação do tempo de serviço do servidor, tais como: mapa ou grade de tempo de serviço, de acordo com o disposto no inciso I, art. 10, do Decreto n. 3.112, de 6 de julho de 1999.

Essa documentação complementar tornou-se obrigatória devido a sua frequência de uso, pois facilita a análise do processo de compensação, dirimindo dúvidas quanto à utilização do tempo que se compensa.

Toda a discussão a respeito da melhor forma de se executar essa atividade, assim como a partir de quando ela passará a valer, ainda está no campo hipotético. De qualquer forma, é obrigação dos estados e dos municípios participar de eventuais discussões a respeito do tema e desde já se preparar para esse cenário.

Alguns estados, como o Estado do Paraná, por meio da Paranaprevidência, seu órgão gestor, possui um controle no qual a averbação dos tempos de contribuição em outros regimes próprios é registrada em um sistema de gerenciamento da compensação previdenciária. Desde que o controle começou a ser utilizado, em 2003, até a competência de setembro de 2015 o sistema já conta com mais de 3.300 processos que registraram Certidões de Tempo de Contribuição de regimes próprios municipais, estaduais e federal.<sup>6</sup>

O controle das certidões emitidas pelos entes, assim como aquelas que são recebidas pelos entes, é ponto fundamental para o preparo do cenário da compensação entre os regimes. Como já dito anteriormente, certidões representam períodos, que, por sua vez, representam contribuições apropriadas em diferentes regimes.

---

6 Relatório do Sistema Gprev – Paranaprevidência. Extraído em 22/09/2015.

## 4 ASPECTOS CONTÁBEIS

---

A contabilidade pública no Brasil encontra-se no estágio de harmonização das normas contábeis sob a orientação do Conselho Federal de Contabilidade, detentor, entre outras, da competência legal para editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

O Decreto Federal n. 6.976/2009, em seu art. 4º, dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, orientando a padronização e a consolidação das contas nacionais; a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo que se garanta que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Esse decreto permitiu à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central do sistema de contabilidade federal, instituir o Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Mcas) e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (Pcas), por meio da Portaria STN n. 634/2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, das normas e dos procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios sob a mesma base conceitual.

Assim, quanto aos aspectos contábeis referentes à compensação previdenciária, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2015) já prevê todos os lançamentos necessários para o devido registro contábil entre o RGPS e os devidos RPPSs.

O evento de distribuir o ônus do pagamento do benefício entre cada um dos regimes previdenciários é tratado pela contabilidade com uma receita de restituição motivada por fato superveniente que alterou uma situação anteriormente estabelecida. Ou seja, inicialmente as receitas e as despesas dos regimes estavam definidas para o caso específico de um servidor. Quando do evento da compensação previdenciária (o fato superveniente – aquele que ocorre depois), um dos regimes fica obrigado a restituir certo montante de recursos a outro regime. O valor a ser repassado é um ressarcimento a ser pago pelo ente previdenciário ao outro ente previdenciário que concedeu o benefício da aposentadoria ao servidor. Independentemente de receber a indenização, o ente que concedeu o benefício está obrigado a pagá-la.



A contabilidade não se preocupa com os eventos individuais de cada servidor. Os lançamentos ocorrem uma vez por mês e tratam dos montantes obtidos por cada um dos regimes envolvidos, identificam o saldo e registram os resultados contábeis.

Para garantir a padronização contábil entre todos os entes públicos, será necessária uma pequena alteração no Mcasp em sua Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos, seção 4.4.7, Compensação Previdenciária entre Regimes, página 253. Para dirimir possíveis dúvidas, esta seção se aplica ao caso da compensação entre Regimes Próprios, visto que o exemplo de lançamentos mostrado no Mcasp pode dar a entender que se aplica somente aos casos em que o RGPS é uma das partes envolvidas. As mesmas regras hoje contidas no Mcasp podem ser aplicadas diretamente à compensação entre RPPSs sem a necessidade de alterações nos lançamentos apresentados.

Os lançamentos devem ser realizados seguindo o modelo já definido no Mcasp, que seguem as etapas de receita e despesa. Demonstra-se a seguir uma adaptação por analogia ao exemplo contido no manual substituindo RGPS por RPPS.

### Exemplo:

Suponha que em determinado mês:

- O RPPS(1) possui servidores que migraram para o RPPS(2) com contribuições que somam R\$ 1.000,00.
- O RPPS(2) possui servidores que migraram para o RPPS(1) com contribuições que somam R\$ 700,00.

### Lançamentos:

#### a. No RPPS(1)

i. Reconhecimento pelo RPPS(1) da obrigação junto ao RPPS(2) no valor de R\$ 1.000

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS(2)/RPPS(1)	1.000
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)	1.000

ii. Reconhecimento pelo RPPS(1) do crédito junto ao RPPS(2) no valor de R\$ 700,00

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo (P)	700
C 4.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS(2)/RPPS(1)	700

iii. Encontro de Contas e Realização da Transferência Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)	700
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo (P)	700

iv. Empenho (pelo valor líquido)

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)	300
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (F)	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	300
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	300

Natureza da despesa: 3.3.90.98

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	300
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	300

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	300
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	300

v. Liquidação

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação	300
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	300

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	300
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	300

vi. Pagamento

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (F)	300
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	300
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	300

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias	300
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	300

## b. No RPPS(2)

i. Reconhecimento pelo RPPS(2) do crédito junto ao RPPS(1) no valor de R\$ 1.000,00

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo (P)	1.000
C 4.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS(2)/RPPS(1)	1.000

ii. Reconhecimento pelo RPPS(2) da obrigação junto ao RPPS(1) no valor de R\$ 700

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.9.1.x.xx.xx	Compensação Financeira entre RPPS(2)/RPPS(1)	700
C 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)	700

iii. Encontro de Contas e Recebimento da Transferência Financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.x.x.xx.xx	Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo (P)	700
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo (P)	700

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	300
C 1.1.2.x.x.xx.xx	Créditos a Curto Prazo (P)	300

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	300
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	300

Natureza de receita: 1922.10.01

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	300
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	300

Como observado, caso a compensação previdenciária entre Regimes Próprios adote o mesmo modelo utilizado pelo Comprev entre RGPS-RPPS, então a contabilidade pública já está preparada para recebê-la.

Para o caso em que se adote um modelo de compensação semelhante ao da compensação bancária, será necessário estabelecer uma nova seção, que deverá padronizar os lançamentos para todos os entes federativos, devendo considerar a presença de um terceiro elemento na relação, que será responsável pela compensação.

## 5 ASPECTOS ECONÔMICOS E FINANCEIROS

---

O art. 40 da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 41/2003, estabelece que ao servidor titular de cargo efetivo 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 os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

Esse entendimento sobre o equilíbrio é reforçado pelo art. 1º da Lei n. 9.717/1998, que estabelece que os RPPSs deverão ser organizados com base em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo que se garanta seu equilíbrio financeiro e atuarial, cujos parâmetros gerais de organização e funcionamento estão disciplinados pela Portaria MPS n. 402/2008.

Segundo a Portaria MPS n. 403/2008, o equilíbrio financeiro representa a garantia de equivalência entre as receitas arrecadadas (dos entes públicos e seus respectivos servidores) em conjunto com os rendimentos dos demais ativos, mobiliários e imobiliários, e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro. Para que o sistema esteja em equilíbrio financeiro, o que se arrecada dos participantes do sistema previdenciário deve ser suficiente para custear os benefícios por ele assegurados.

O equilíbrio atuarial é a garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas em conjunto com os rendimentos previstos dos demais ativos, mobiliários e imobiliários, e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, no longo prazo.

O equilíbrio atuarial é alcançado quando as alíquotas de contribuição do sistema, a taxa de reposição, o período de duração do benefício, dentre outros, são definidos com base em cálculos atuariais que levem em consideração uma série de critérios, tais como a expectativa de vida dos segurados, o valor dos benefícios a serem pagos e os períodos de contribuição dos participantes, o que resulta na fixação de alíquotas de contribuição adequadas para a manutenção dos futuros benefícios do sistema.

Com relação à compensação previdenciária entre RPPSs, não se pode ter uma mesma estimativa de resultados financeiros, como ocorre entre RPPS e RGPS. Na relação entre RPPS e RGPS existe uma maior migração de empregados vinculados ao RGPS para o RPPS, que fazem esse caminho em busca dos benefícios proporcionados pelo cargo público, principalmente quanto ao regime de estabilidade. Os vencimentos de

aposentadoria acima do teto estabelecido pelo INSS a cargo dos RPPSs poderão deixar de existir no longo prazo, caso se massifique a implantação de planos de previdência complementar nos entes federativos.

No Estado de São Paulo, por exemplo, a previdência complementar já existe desde 2011, tendo sido criada por meio da Lei Estadual n. 14.653/2011. Assim, os servidores titulares de cargos efetivos que entraram em exercício no serviço público a partir de 21 de janeiro de 2013 terão suas aposentadorias limitadas ao teto do INSS e poderão participar de um plano de benefício complementar administrado pela SP-Prevcom, fundação de natureza pública, para obter uma renda superior a esse valor.

Nesse caso, os entes públicos possuem saldo positivo quando confrontados com o RGPS, obtendo assim uma receita extra que permite melhorar os resultados rumo ao equilíbrio financeiro e atuarial.

Não se conseguiu obter dados concretos que possibilitassem estimar quem estará no lado positivo de cada balança na relação RPPS  $\times$  RPPS. A expectativa é que a movimentação de servidores ocorra mais dos municípios (menores vencimentos) para estados e União do que o contrário. Na relação entre estados e União o fluxo tende a ser estabilizado, pois os entes não apresentam entre si grandes incentivos para migração.

Os dados obtidos refletem a situação atual encontrada no Estado do Paraná como regime instituidor do benefício, apresentando os seguintes números acumulados:<sup>7</sup>

Tabela 2. Compensação previdenciária da Paraná Previdência com outros regimes – setembro/2015

De	Para	Quantidade	R\$	R\$ Médio
Paraná Previdência	RPPS União	710	-	-
	RPPS estados	1.199	-	-
	RPPS municípios	1.351	-	-
<b>SUBTOTAL</b>		<b>3.260</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
Paraná Previdência	RGPS – aprovados	20.236	6.111.322,84	302,00
	RGPS – em análise	8.323	-	-
	RGPS – estoque	14.094	149.458.880,38	10.604,43
<b>SUBTOTAL</b>		<b>42.653</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL</b>		<b>45.913</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Fonte: PARANÁ PREVIDÊNCIA

7 Relatório Sistema Gprev – Paranaprevidência. Extraído em 22/09/2015.

A Tabela 2 não apresenta a situação inversa, ou seja, a quantidade de processos em que a Paraná Previdência seja o regime de origem, e os demais, o regime instituidor. Assim, não foi possível extrapolar os resultados com o intuito de estimar o resultado proveniente do encontro de contas. O que podemos assumir como estimativa, devido ao grande volume histórico apresentado, é que os processos entre os RPPSs e a Paraná Previdência como regime instituidor poderão proporcionar valores médios mensais a receber da ordem de R\$ 302,00 mensais por processo, e considerando-se um universo atual de 3.260 processos, podem representar um montante de R\$ 984.520,00 ao mês. Quanto ao possível estoque gerado pelos processos, mantendo-se as mesmas premissas anteriores de cálculo, poderíamos ter R\$ 10.604,43 por processo, representando R\$ 34.570.441,80 no total.

Como não há dados que permitam identificar os valores para os casos em que a Paraná Previdência atua como regime de origem, em que seriam gerados valores a pagar a outros Regimes Próprios, o resultado final líquido não pode ser estimado.

Intuitivamente espera-se que os resultados líquidos sejam bem inferiores aos apresentados nas relações em que o RGPS é uma das partes envolvidas, visto que o volume de processos entre Regimes Próprios representa somente 8% (3.260 em relação a 42.653) do volume apresentado pela Paraná Previdência quando se confronta o RGPS. Os resultados finais de relação ainda poderão ser prejudicados pelo encontro de contas entre os RPPSs, que no nosso entendimento tendem ao equilíbrio principalmente na relação RPPS estadual e RPPS União, minimizando os ganhos que possam ser obtidos com a implementação da compensação previdenciária entre regimes próprios.

Extrapolando a relação obtida no Paraná para o Brasil, podemos estimar que dos R\$ 10,5 bilhões movimentados entre Regime Geral e Regimes Próprios poderíamos ter um montante de recursos transacionados da ordem de R\$ 840 milhões somente entre Regimes Próprios, representando 8% do total realizado até o momento.

## 6 ASPECTOS LEGAIS

---

A competência para legislar sobre matéria previdenciária é concorrente entre União, estados, Distrito Federal e municípios, conforme previsto no art. 24, inciso XII, e no art. 30, inciso II, da Constituição Federal.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:  
XII – previdência social, proteção e defesa da saúde [...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

Essa competência concorrente indica que à União cabe estabelecer e editar as normas gerais sobre previdência, além das regras específicas relativas aos servidores federais, e aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios cabe estabelecer regras para seus respectivos regimes de previdência em observância às regras gerais ditadas pela União.

A compensação previdenciária entre os diversos regimes próprios de previdência existentes por meio da contagem recíproca do tempo de contribuição, conforme já visto, está prevista legalmente tanto no parágrafo 9º do art. 201 da Constituição Federal quanto no art. 8º-A da Lei Federal n. 9.796/1999. Todavia, não há qualquer norma que a regule, estabelecendo a sistemática e o modelo em que esse tipo de compensação aconteceria. Atualmente tramitam na Câmara dos Deputados alguns projetos de lei que visam a estabelecer critérios para a realização de uma compensação previdenciária entre RPPSs.

O primeiro projeto de lei a tratar o tema foi o PL n. 898/1999, de autoria do deputado Luiz Carlos Hauly, também autor do projeto de lei que deu origem à Lei Federal n. 9.796/1999, que regula a compensação previdenciária entre o RGPS e o RPPS. Em que pese o PL n. 898 datar de 1999, ainda não foi votado e se encontra desde 05/03/2015 na Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público.

Neste PL o legislador propõe alterações nos arts. 1º, 2º, 4º e 6º da Lei Federal n. 9.796/1999 para fazer constar a compensação previdenciária entre RPPS onde atualmente consta expressamente RPPS e RGPS, porém sem inovar ou aprofundar o tema na direção da sistemática que seria adotada para viabilização desse tipo de compensação.

Outro projeto de lei que trata do assunto é o PL n. 6.987/2013, que tramita apenso ao PL n. 1.208/2011, encontrando-se desde 12/02/2014 na Comissão de Seguridade Social e Família e obtendo em 27/05/2015 parecer favorável à sua aprovação pelo relator daquela comissão. Nesse projeto o legislador prevê a criação de uma câmara de compensação previdenciária pelo Ministério da Previdência Social, que teria como competência gerenciar a compensação financeira entre todos os Regimes Próprios de Previdência.

O secretário de Políticas de Previdência Social, sr. Benedito Adalberto Brunca, não é favorável ao modelo que prevê a criação de uma câmara de compensação por acreditar que assim os RPPSs estariam transferindo para terceiros a responsabilidade de análise dos requerimentos de compensação previdenciária.<sup>8</sup> Há de se considerar que

8 Entrevista com Benedito Adalberto Brunca, 2015.

da análise desses requerimentos surgem direitos e deveres para os regimes envolvidos, e no modelo da câmara de compensação os RPPSs estariam delegando a outrem sua autonomia para decidir.

Na visão do secretário, o sistema utilizado atualmente para a realização da compensação previdenciária entre RPPS e RGPS poderia ser adequado para a compensação entre os RPPSs. Para tanto, haveria de se desenvolver um módulo dentro do sistema que atendesse às características dessa compensação, uma vez que seriam vários regimes realizando compensação entre si.<sup>9</sup>

Outro ponto positivo apontado pelo secretário para a adequação do atual sistema é que já estão cadastradas as informações dos RPPSs que assinaram o convênio exigido para a realização da compensação com o RGPS, portanto as principais informações relativas aos regimes próprios conveniados já integram o sistema. Isso seria um facilitador na implementação da compensação entre os RPPSs.<sup>10</sup>

Independentemente do modelo a ser adotado, é fato que essa lacuna legislativa traz prejuízo para os regimes na medida em que apenas o regime próprio de previdência ao qual o servidor está vinculado no momento da concessão arcará com o custo de seu benefício, sem que tenha havido a contrapartida, ou seja, a contribuição, de forma completa para a manutenção do benefício e sem que o regime instituidor deste tenha a possibilidade de equilibrar esse custo por meio da compensação previdenciária.

Estabelecida a compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência, o ônus do pagamento do benefício seria dividido entre cada um dos regimes previdenciários conforme o tempo de filiação do beneficiário a estes. A definição de alguns pontos pela legislação é imprescindível para que essa compensação seja viabilizada, uma vez que gerará direitos e deveres para os regimes envolvidos.

A Certidão de Tempo de Contribuição (CTC) é o documento mediante o qual é realizada a averbação do tempo de contribuição do Regime Próprio de Previdência Social em outro regime previdenciário, ou de outro regime previdenciário no RPPS. Assim, é possível afirmar a CTC é o documento norteador da efetivação da compensação previdenciária, pois estabelecerá direitos e deveres entre os regimes de previdência no tocante à contagem recíproca de tempo de contribuição que acarretará a compensação previdenciária entre esses regimes, estabelecendo períodos e valores passíveis de compensação.

---

9 Ibidem.

10 Ibidem.



Vale dizer que com a edição da Emenda Constitucional n. 20/1998 o tempo de serviço passou a ser considerado tempo de contribuição para efeito de aposentadoria. A partir da normatização, o termo “Certidão de Tempo de Contribuição” passou a ser adotado, não sendo mais permitido o uso do termo “tempo de serviço”.

As Certidões de Tempo de Contribuição atualmente emitidas pelo INSS utilizam sistema informatizado, o Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), que além de conter os dados pessoais importa também os vínculos de serviço ou contribuição existentes por meio da chave de controle, que é o Número de Identificação do Trabalhador (NIT). Podem ainda ser utilizados os números do PIS ou do Pasep. No entanto, para identificação de possíveis homônimos o INSS realiza a comparação com outros dados, como data de nascimento e nome da mãe. Esse procedimento visa a minimizar o risco de erros e fraudes, comuns anteriormente, quando as certidões de tempo de serviço eram datilografadas.

Para os regimes próprios, a regulamentação da emissão da Certidão de Tempo de Contribuição se deu com a Portaria MPS n. 154/2008. A contagem recíproca de tempo de contribuição está atualmente disciplinada no Decreto Federal n. 3.048/1999, em seu art. 125 e seguintes.

Art. 125. Para efeito de contagem recíproca, hipótese em que os diferentes sistemas de previdência social compensar-se-ão financeiramente, é assegurado:

I – o cômputo do tempo de contribuição na administração pública, para fins de concessão de benefícios previstos no Regime Geral de Previdência Social, inclusive de aposentadoria em decorrência de tratado, convenção ou acordo internacional;

II – para fins de emissão de Certidão de Tempo de Contribuição, pelo INSS, para utilização no serviço público, o cômputo do tempo de contribuição na atividade privada, rural e urbana, observado o disposto no § 4º deste art. e no parágrafo único do art. 123, § 13 do art. 216 e § 8º do art. 239 [...]

Estabelece ainda o art. 130 do referido decreto:

Art. 130. O tempo de contribuição para o Regime próprio de previdência social ou para o Regime Geral de Previdência Social deve ser provado com certidão fornecida:

I – pela unidade gestora do regime próprio de previdência social ou pelo setor competente da administração federal, estadual, do Distrito Federal e municipal, suas autarquias e fundações, desde que devidamente homologada pela unidade gestora do regime próprio, relativamente ao tempo de contribuição para o respectivo regime próprio de previdência social; ou

II – pelo setor competente do Instituto Nacional do Seguro Social, relativamente ao tempo de contribuição para o Regime Geral de Previdência Social.

No parágrafo 3º do art. 130 do Decreto Federal n. 3.048/1999 estão estabelecidas as informações que devem constar obrigatoriamente na CTC, que deverá ser emitida sem rasuras. São elas: órgão expedidor; nome do servidor, seu número de matrícula, RG, CPF, sexo, data de nascimento, filiação, número do PIS ou do Pasep e, quando for o caso, cargo efetivo, lotação, data de admissão e data de exoneração ou demissão; período de contribuição, de data a data, compreendido na certidão; fonte de informação; discriminação da frequência durante o período abrangido pela certidão, indicadas as várias alterações, tais como faltas, licenças, suspensões e outras ocorrências; soma do tempo líquido; declaração expressa do servidor responsável pela certidão indicando o tempo líquido de efetiva contribuição em dias, ou anos, meses e dias; assinatura do responsável pela certidão e do dirigente do órgão expedidor e, no caso de ser emitida por outro órgão da administração do ente federativo, homologação da unidade gestora do regime próprio de previdência social; indicação da lei que assegure, aos servidores do estado, do Distrito Federal ou do município, aposentadorias por invalidez, idade, tempo de contribuição e compulsória e pensão por morte, com aproveitamento do tempo de contribuição prestado em atividade vinculada ao Regime Geral de Previdência Social.

A Portaria MPS n. 154, de 15 de maio de 2008, também estabeleceu regras e procedimentos para a emissão de CTC, uniformizando o documento a ser expedido pelos regimes próprios de previdência. Verifica-se que toda a normatização da emissão de contagem recíproca de tempo de contribuição e da emissão de Certidão de Tempo de Contribuição tem em foco a compensação previdenciária entre RGPS e RPPS.

Em um cenário de compensação previdenciária entre os 2.067 regimes próprios de previdência é imprescindível analisar se a Certidão de Tempo de Contribuição nos moldes como regulada hoje e utilizada para a compensação realizada entre RPPS e RGPS seria um documento hábil à realização dessa modalidade de compensação.

É imprescindível também que se criem mecanismos de controle e validação dessas certidões para que um regime possa saber que a certidão apresentada e emitida por outro regime é válida e legítima, evitando-se assim fraudes e prejuízos financeiros.

Atualmente, a Portaria MPS n. 154/2008 determina que os RPPSs disponibilizem mecanismos de confirmação das certidões emitidas pela internet. Essa ação visa a garantir segurança e legitimidade ao documento, minimizando o risco de fraudes.

Uma questão importante no sentido de promover a segurança e a confiabilidade das informações relativas ao benefício é a exigência, prevista no Decreto Federal n. 3.112/1999, da homologação pelo Tribunal de Contas do benefício gerador de uma compensação entre regimes. Isso dá aos regimes envolvidos na compensação a segurança de que o benefício em questão foi concedido de acordo com as regras e a legislação que o norteiam, em suma, que a concessão do benefício está correta. Essa é uma questão fundamental para que a compensação também se realize de forma correta e justa, não onerando os regimes além daquilo que de fato lhes cabe.

Outro ponto que deverá ser analisado se refere aos documentos a serem exigidos do regime ou ente que integrará a rede de compensação no sentido de atestarem sua idoneidade e saúde financeira, tais como Certidões Negativas de Débito e Certificado de Regularidade Previdenciária, a exemplo do que ocorre atualmente na compensação entre RPPS e RGPS.

Tendo em vista a enorme quantidade de RPPSs envolvidos, a exigência de documentos hábeis a atestarem a capacidade do regime em arcar com suas obrigações é ponto fundamental, a fim de se evitar um cenário de grande inadimplência a ponto de prejudicar toda a rede de compensação.

De acordo com a legislação atual, para que o RPPS realize a compensação previdenciária com o RGPS é exigido que a unidade gestora do regime esteja com a Certidão Única do RPPS e o Certificado de Regularidade Previdenciária do ente federativo regulares.

O art. 2º do Decreto 3.112/1999, que regulamenta a Lei n. 9.796/1999, determina que a compensação financeira não se aplica aos regimes próprios de previdência social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios que não atendam aos critérios e aos limites previstos na Lei n. 9.717/1998 e na legislação complementar pertinente. Essas exigências são importantes mecanismos de garantia de aderência dos regimes à legislação que os regula, em especial às normas previstas na Lei Federal n. 9.717/1998, inclusive no que tange ao equilíbrio financeiro e atuarial.

O Certificado de Regularidade Previdenciária foi instituído pelo Decreto n. 3.788, de 11 de abril de 2011, sendo disciplinado pela Portaria MPS n. 204, de 10 de julho de 2008. O documento é fornecido pela Secretaria de Políticas de Previdência Social (SPS) e tem validade de 180 dias.

De acordo com o disposto no art. 5º da supracitada portaria, a Secretaria de Políticas de Previdência Social, quando da emissão do CRP, examinará o cumprimento pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios dos critérios e das exigências relativas

ao RPPS quanto à observância do caráter contributivo do RPPS e do equilíbrio financeiro e atuarial, à cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares e seus respectivos dependentes, à existência de apenas um RPPS e de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente federativo, à existência de colegiado ou instância de decisão em que seja garantida a representação de segurados do RPPS, à utilização de recursos previdenciários apenas para o pagamento de benefícios e para a taxa de administração do RPPS, ao não pagamento de benefícios mediante convênios, consórcios ou outra forma de associação entre estados, entre estado e municípios e entre municípios.

Para a obtenção e a manutenção do Certificado de Regularidade Previdenciária, o ente federativo e a unidade gestora do RPPS deverão enviar bimestralmente ao Ministério da Previdência Social, mediante demonstrativos encaminhados via web, os seguintes documentos: legislação completa referente ao regime de previdência social, demonstrativo de resultado de avaliação atuarial, demonstrativo previdenciário, demonstrativo das aplicações e dos investimentos de recursos, comprovante de repasse e recolhimento ao RPPS dos valores decorrentes das contribuições, dos aportes de recursos e dos débitos de parcelamentos, demonstrativos contábeis, demonstrativo da política de investimentos e demonstrativo de informações previdenciárias e repasses.

A não obtenção do CRP por um ente da Federação gera consequências, como vedação de recebimento de transferências voluntárias da União e suspensão do recebimento da compensação previdenciária feita com o INSS pelos regimes próprios.

A Tabela 3 fornece uma dimensão da atual situação dos entes federativos em relação à regularidade previdenciária, demonstrando que ainda existem 34,06% deles que possuem o Certificado de Regularidade Previdenciária vencido.

Tabela 3. Situação da regularidade previdenciária dos RPPS segundo o estado do CRP – junho/2015

COM CRP ADMINISTRATIVO	1.122	54,28%
COM CRP JUDICIAL	241	11,66%
SEM CRP*	704	34,06%
<b>TOTAL</b>	<b>2.067</b>	<b>100,00%</b>

\*VENCIDOS: a) até 30 dias: 129; b) de 30 dias a 12 meses: 341; c) mais de 12 meses: 270.

Posição em 10/06/2015.

Fonte: MPS, 2015b

Essas questões são de extrema relevância em uma realidade na qual os regimes próprios serão ao mesmo tempo credores e devedores uns dos outros, pois a depender do montante envolvido na compensação previdenciária a inadimplência de um regime pode prejudicar o orçamento do outro, que, por consequência, poderá gerar outra inadimplência, criando um efeito cascata que acarretará sérios prejuízos à saúde financeira dos regimes previdenciários envolvidos. São, portanto, ações que visam à segurança de todo o sistema.

A realização da compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência trará às unidades gestoras desses regimes um novo cenário, no qual os mecanismos de controle da origem das obrigações e de custeio do regime no que tange às contribuições previdenciárias deverão ser aprimorados.

Deverão ser definidos também os prazos para apresentação dos requerimentos, prevendo uma sistemática a partir da implantação dessa modalidade de compensação, além dos requerimentos relativos ao legado, ou seja, aqueles relativos a benefícios concedidos antes da publicação da lei que sejam passíveis de compensação com outro regime próprio de previdência.

Considerando-se que a compensação previdenciária tanto entre os regimes próprios de previdência quanto entre os regimes próprios de previdência e o regime geral estão previstos desde outubro de 1988, há de se considerar o tratamento a ser dado a esses benefícios mais antigos quando da implantação da compensação entre os RPPSs. No atual modelo de compensação previdenciária existente há três etapas distintas do fluxo de pagamento.

A Lei n. 9.796/1999 estabeleceu um prazo de 36 meses a partir da sua publicação para que os regimes instituidores apresentassem os dados relativos aos benefícios em manutenção concedidos a partir da promulgação da Constituição Federal. É o chamado “estoque”, que se refere ao montante dos valores de compensação devidos no período de 05/10/1988 a 05/05/1999.

Esse prazo sofreu algumas alterações. O último prazo previsto trazido pela Lei n. 12.348/2010 findou em maio de 2013. Todavia, em junho de 2015 foi publicada a Lei n. 13.135/2015, que retirou do texto o prazo, estabelecendo apenas que

[...] para fins de compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os regimes instituidores apresentarão aos regimes de origem os dados relativos aos benefícios em manutenção em 5 de maio de 1999 concedidos a partir de 5 de outubro de 1988.

Tem-se também o chamado fluxo acumulado, que se refere ao passivo correspondente aos valores devidos pelo regime de origem ao regime instituidor (RGPS ou RPPS) a título de compensação previdenciária referente ao período compreendido entre 6 de maio de 1999 e a data do primeiro pagamento da compensação previdenciária, ou até a data de cessação do benefício, conforme o caso, observado o prazo prescricional de cinco anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem. O pagamento desses requerimentos de compensação previdenciária obedece ao disposto no Decreto n. 6900/2009, Portaria MPS n. 287/2009 e Portaria Interministerial n. 410/2009.

Há também o chamado fluxo pró-rata, que diz respeito aos pagamentos de requerimentos de benefícios subsequentes ao fluxo acumulado, pagos sucessivamente mês a mês até a cessação do benefício que originou a compensação.

Outro ponto de atenção que a legislação que vier a regulamentar esse tipo de compensação deve ter diz respeito aos documentos exigidos para análise dos requerimentos de compensação previdenciária. As informações atualmente exigidas constam da Portaria Mpas n. 6.209/1999, que traz o modelo de requerimento pelo qual em síntese devem ser informados os dados do regime próprio de previdência ou ente federativo, dados pessoais do servidor, dados do benefício, dados funcionais do servidor, emissor do requerimento para compensação previdenciária e dados dos dependentes no caso dos benefícios de pensão por morte.

Há de se estabelecer também um documento no qual os regimes próprios optantes pela realização dessa modalidade de compensação se comprometam com as regras definidas pela legislação para operacionalização do sistema, a exemplo do Acordo de Cooperação Técnica firmado com o MPS para a compensação previdenciária com o RGPS.

As regras sobre o sistema atual estão bastante dispersas, sendo previstas em inúmeras normas, o que dificulta o entendimento do funcionamento da atividade bem como da forma correta de sua operacionalização.

Verifica-se que não seria necessária grande alteração legislativa se o modelo adotado fosse a adequação do atual sistema existente em razão da compensação previdenciária entre os RPPSs já ser prevista legalmente e já existir um sistema em funcionamento que congrega as informações desses regimes, o qual está apto a dar segurança no que se refere à idoneidade e à certificação dos regimes para a efetiva implementação da compensação previdenciária entre os RPPSs.

Muitas das premissas e dos conceitos utilizados para a realização da compensação previdenciária entre o RGPS e os RPPSs, os quais já estão devidamente regulados por

normas jurídicas, poderiam ser aproveitados na compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência, especialmente na hipótese de adoção do modelo de adequação do atual sistema existente.

A questão seria equacionada por meio da edição de um decreto federal regulamentando a atividade já prevista na Lei n. 9.796/1999 e na Constituição Federal, assim como normas internas a serem expedidas pelo Ministério da Previdência detalhando o funcionamento, a operacionalização e o custeio do sistema, bem como a fiscalização da atividade, que considerassem os principais pontos a serem tratados, como os levantados neste trabalho.

A adoção de um modelo de criação de uma câmara de compensação previdenciária, como vem sendo debatido no Conaprev,<sup>11</sup> exigiria maior esforço legislativo porque, de acordo com o disposto no art. 48, XI da Constituição Federal, a criação de órgãos da administração pública depende de aprovação pelo Congresso Nacional, com sanção pelo Presidente da República.

Para a criação da câmara de compensação seria então necessária a edição de uma lei federal – tendo em vista que se trata da criação de um novo órgão – definindo sua natureza jurídica e prevendo regras para seu funcionamento e custeio, além de definições a respeito de sua gestão e fiscalização. Também se faria necessária a edição de um decreto federal que viesse a regulamentar essa lei, trazendo detalhes da operacionalização da compensação previdenciária entre os RPPSs. Como se vê, as normas que envolvem a compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência necessitam de análise e definição do modelo a ser adotado.

Em um cenário em que se adéque o atual sistema utilizado para a realização da compensação entre o RGPS e o RPPS, as alterações legislativas necessárias para implantação e operacionalização da compensação entre os diversos regimes próprios de previdência seriam mais simples. No entanto, na hipótese de se optar pelo modelo de câmara de compensação, constata-se a necessidade de maior alteração legislativa para sua implantação e operacionalização.

---

11 Ata da Reunião GT Comprev, 2012.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

O objetivo do trabalho foi analisar as hipóteses existentes para a efetiva implantação da compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência social.

Por se tratar de uma compensação financeira entre os regimes de previdência na qual o regime instituidor do benefício tem direito a um ressarcimento do regime ou regimes de origem do beneficiário pelo tempo em que estes receberam sua contribuição previdenciária, essa atividade é de grande relevância na gestão dos regimes, na medida em que cria direitos e obrigações.

A compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência e o Regime Geral de Previdência Social já é uma realidade estabelecida. É verdade que ainda existem muitos pontos e questões que devem ser aprimorados, mas essa modalidade de compensação já é um fato. Por seu turno, a implantação da compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência representa um grande desafio.

A maior dificuldade está em encontrar um meio para operacionalizar uma rede de débitos e créditos envolvendo tantos regimes próprios. A unificação dos documentos e a interpretação da legislação desses regimes são itens fundamentais para seu funcionamento. O grande número de entes federados e de interesses envolvidos demanda amplo debate sobre o tema.

Duas hipóteses de viabilização dessa modalidade de compensação previdenciária estão em debate: em uma delas o Conaprev propõe a criação de uma câmara de compensação, adotando-se a mesma lógica da câmara de compensação bancária.

Verificou-se que a adoção da câmara de compensação não seria a melhor forma de viabilizar a compensação previdenciária entre os regimes próprios, uma vez que sua implantação e seu funcionamento seriam mais complexos e demandariam um esforço legislativo maior, com edição de lei federal para sua criação.

Nesse modelo, a garantia do nível de segurança e transparência necessária para a atividade poderia ser comprometida na medida em que os regimes próprios e, por consequência, os entes federativos estariam transferindo para um terceiro a responsabilidade da análise de questões que traria reflexos em suas contas, pois esses requerimentos, conforme já mencionado, geram direitos e deveres para os regimes.



Analisando-se todos os aspectos que envolvem a implantação da compensação previdenciária entre regimes próprios constata-se que são assuntos interdependentes que geram reflexos uns sobre os outros.

Quanto ao aspecto operacional, a adequação do atual sistema de compensação previdenciária existente (administrados pelo INSS e pela Dataprev), que opera a atividade entre os RPPs e o RGPS, para a realidade de uma compensação entre os regimes próprios mostra-se mais factível.

Nesse sistema já se encontram as informações dos regimes próprios de previdência que firmaram o Acordo de Cooperação Técnica com o MPS para a realização da compensação previdenciária com o RGPS. Esses dados poderiam ser aproveitados na adequação do sistema. Outro ponto positivo é que o atual sistema oferece mecanismos de segurança no sentido de confronto e críticas com outras bases de dados, tais como o Sistema de Óbitos (Sisobi).

O Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) é outro importante sistema que congrega nacionalmente as informações de trabalhadores, contribuintes, vínculos empregatícios e remunerações. Embora atualmente os RPPs não utilizem o CNIS para confrontar suas bases de dados, acredita-se que esse sistema poderia servir de instrumento na busca por maior segurança e combate a fraudes na compensação previdenciária entre esses regimes.

Neste cenário, o sistema seria adaptado para a realização da compensação previdenciária entre os RPPs, sendo administrado por uma célula a ser criada no Ministério da Previdência Social, a exemplo do que ocorre hoje com a Divisão de Compensação Previdenciária no INSS.

De acordo com a atual estrutura do MPS prevista no Decreto n. 7078/2010, sugere-se a criação dessa célula na Secretaria de Políticas de Previdência Social, alocada no Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público.

A adaptação e a manutenção do sistema poderiam ser realizadas pela Dataprev, sendo custeada pelos regimes próprios que integrarem a rede compensação previdenciária. Dessa forma, cada regime próprio poderia controlar seus créditos, débitos, quantitativo de requerimentos e valores devidos e a receber, seja na qualidade de regime instituidor, seja na qualidade de regime de origem.

No que tange aos aspectos contábeis, as mesmas regras atualmente utilizadas e previstas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público são passíveis de aplicação na

compensação previdenciária entre os RPPSs. Esses recursos devem ser lançados em conta própria, distinta dos recursos oriundos da compensação realizada entre o RPPS e o RGPS.

É necessário que exista um rígido controle financeiro desses valores para que, diante de uma rede tão grande de créditos e débitos, o gestor do regime tenha meios de administrar esses recursos de forma eficaz, não comprometendo seu equilíbrio.

Considerando-se os dados colhidos para a realização deste trabalho, podemos constatar que a compensação previdenciária entre os RPPSs movimentará um grande volume de recursos, uma vez que envolverá uma quantidade considerável de regimes previdenciários, pois, como já mencionado, atualmente existem 2.067 regimes próprios de previdência no Brasil. Todavia, não é possível estimar a quantidade de regimes próprios que teria uma situação mais positiva, tendo mais créditos a receber, e a quantidade que teria uma situação mais deficitária, tendo menos créditos a receber e mais débitos a pagar.

Certo é que a compensação previdenciária entre os regimes próprios não alcançará, em termos de valores, a mesma magnitude que existe na compensação previdenciária realizada entre RPPS e RGPS. Entretanto, trará maior justiça aos RPPSs, na medida em que o custo do benefício não estará sendo integralmente suportado pelo regime instituidor.

No que se refere aos aspectos legais, a documentação e os mecanismos de controle e segurança exigidos para a realização dessa modalidade de compensação previdenciária poderiam seguir a mesma orientação daquilo que é exigido hoje, com as adequações pertinentes.

Verifica-se que essas adequações não seriam de grande complexidade, vislumbrando-se a maior dificuldade no que tange à sistemática de validação das inúmeras CTCs, pois apesar da transparência hoje exigida, com a disponibilização do documento na internet, há carência de mecanismos mais consistentes na medida em que fraudes em certidões ainda são identificadas. O aprimoramento desses mecanismos é imprescindível para que a rede de compensação seja segura e garanta a legitimidade dos instrumentos que originam direitos e obrigações aos regimes.

Outro ponto a ser observado diz respeito à regularidade dos regimes com os requisitos exigidos para a obtenção do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), de modo que se comprove o cumprimento das normas previdenciárias pelo RPPS. A análise do cenário atual e das perspectivas e necessidades para a implantação efetiva da compensação previdenciária entre os regimes próprios de previdência demonstra que o caminho a ser percorrido é árduo e que representa um grande desafio aos gestores dos regimes e aos órgãos públicos envolvidos na questão, especialmente o MPS.

Todavia, constata-se que a realização da compensação previdenciária entre os regimes próprios é viável e que já existe um caminho que foi trilhado pela compensação entre os RPPS e o RGPS que pode vir a facilitar a execução dessa atividade, cumprindo-se a obrigação legal prevista na Lei n. 9.796/1999.

## REFERÊNCIAS

ANEPREM. Painel de apresentação Compensação Previdenciária, por Roberto Moisés dos Santos, presidente do Instituto de Previdência dos Servidores do Distrito Federal. 14º Congresso Nacional de Previdência. Campinas-SP, novembro de 2014. Disponível em: < <http://www.aneprem.org.br/index.php?previdencia> > . Acesso em: setembro/2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Decreto n. 3.112, de 6 de julho de 1999. Dispõe sobre a regulamentação da Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999, que versa sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios na contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e dá outras providências. Disponível em: < <http://presrepublica.jusbrasil.com.br> > .

\_\_\_\_\_. Decreto n. 6.900, de 15 de julho de 2009. Acresce o art. 14-A ao Decreto n. 3.112, de 6 de julho 1999, que regulamenta a Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Decreto n. 7.078, de 26 de janeiro de 2010. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Previdência Social, altera o Anexo II do Decreto n. 6.934, de 11 de agosto de 2009, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Decreto Federal n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Art. 1º. O Regulamento da Previdência Social passa a vigorar na forma do texto apenso ao presente decreto, com seus anexos. Disponível em: < <http://www.legisweb.com.br> > .

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei Federal n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3º do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.226, de 14 de julho de 1975. Dispõe sobre a contagem recíproca de tempo de serviço público federal e de atividade privada para efeito de aposentadoria. Disponível em: < <http://www3.dataprev.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.864, de dezembro de 1980. Estende aos servidores estaduais e municipais, nas condições que menciona, a contagem recíproca de tempo de serviço para aposentadoria, de que trata a Lei n. 6.226, de 14 de julho de 1975. Disponível em: < <http://www3.dataprev.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999. Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 12.348, de 15 de dezembro de 2010. Dispõe sobre o limite de endividamento de municípios em operações de crédito destinadas ao financiamento de infraestrutura para a realização da Copa do Mundo Fifa 2014 e dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, sobre imóveis oriundos da extinta Rede Ferroviária Federal S.A. (RFFSA), sobre dívidas referentes ao patrimônio imobiliário da União e sobre acordos envolvendo patrimônio imobiliário da União; transfere o domínio útil de imóveis para a Companhia Docas do Rio de Janeiro (CDRJ); altera a Medida Provisória n. 2.185-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis ns. 9.711, de 20 de novembro de 1998, 11.483, de 31 de maio de 2007, 9.702, de 17 de novembro de 1998, 10.666, de 8 de maio de 2003, e 9.469, de 10 de julho de 1997, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015 (lei ordinária). Altera as Leis n. 8.213, de 24 de julho de 1991, n. 10.876, de 2 de junho de 2004, n.8.112, de 11 de dezembro de 1990, e n. 10.666, de 8 de maio de 2003, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/> > .

\_\_\_\_\_. Lei Estadual n. 14.653, de 22 de dezembro de 2011. Institui o regime de previdência complementar no âmbito do Estado de São Paulo, fixa o limite máximo para a concessão de aposentadorias e pensões de que trata o art. 40 da Constituição Federal, autoriza a criação de entidade fechada de previdência complementar na forma de fundação e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.al.sp.gov.br/> > .

\_\_\_\_\_. Lei Federal n. 108, de 29 de maio de 2001. Dispõe sobre a relação entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/> > .

\_\_\_\_\_. Lei Federal n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos 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 e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/> > .

\_\_\_\_\_. Medida Provisória n. 2.187-13, de 24 de agosto de 2001. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios mantidos pela Previdência Social e altera dispositivos das Leis ns. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, 9.639, de 25 de maio de 1998, 9.717, de 27 de novembro de 1998, e 9.796, de 5 de maio de 1999, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Portaria Interministerial n. 410, de 29 de julho de 2009. Disciplina o art. 14-A do Decreto n. 3.112, de 6 de julho de 1999, acrescentado pelo Decreto n. 6.900, de 15 de julho de 2009, que dispõe sobre a compensação financeira em atraso, relativa aos benefícios em manutenção em 5 de maio de 1999, concedidos a partir de 5 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.previdencia.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei n. 898-A, de maio de 1998. Revoga dispositivos da Lei n. 9.795, de 5 de maio de 1999, que “dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e dá outras providências”, estende sua aplicação à compensação financeira entre os regimes próprios de previdência social dos servidores de que trata e dá outras providências; tendo parecer da Comissão de Seguridade Social e Família pela aprovação deste e do de n. 3.907/00, apensado com substitutivo. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei n. 9.687/2013, de autoria do dr. Ademir Camilo. Dispõe sobre a compensação financeira entre os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei Complementar n. 6.987/1999. A ementa dispõe sobre a compensação financeira entre os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br> > .

CONAPREV. **Ata de Reunião do Grupo de Trabalho Comprev**. Rio de Janeiro-RJ, em 23 de novembro de 2012 (mimeo.).

\_\_\_\_\_. **Ata da 48ª Reunião Extraordinária**. Porto Velho-Rondônia, em 20 e 21 de fevereiro de 2014 (mimeo.).

\_\_\_\_\_. **Ata da 49ª Reunião Extraordinária**. Fortaleza-Ceará, em 8 de maio de 2014 (mimeo.).

FIPECAF. **Manual técnico do Comprev**. Diretoria de Benefícios dos Servidores Públicos (SPPREV). São Paulo, 2014.

INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL. Comunicado. Divisão de Compensação Previdenciária. Brasília-DF, em 23/09/2013. Disponível em: < <http://dataprev.gov.br/servicos/sisobi.shtm> > . Acesso em: 22/09/2015.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa n. 45, de 6 de agosto de 2010. Dispõe sobre a administração de informações dos segurados, o reconhecimento, a manutenção e a revisão de direitos dos beneficiários da Previdência Social e disciplina o processo administrativo previdenciário no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa n. 50, de 4 de janeiro de 2011. Disciplina a compensação previdenciária entre o Regime Geral de Previdência Social e os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios no âmbito do INSS. Disponível em: < <http://www010.dataprev.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Painel de apresentação da Divisão de Compensação Previdenciária. Brasília-DF, março/2015, 2015a (mimeo.).

\_\_\_\_\_. Painel de apresentação da Divisão de Compensação Previdenciária. Brasília-DF, julho/2015 (mimeo.).

\_\_\_\_\_. Portaria Conjunta PGFN-SRFB-INSS n. 1, de 21 de março de 2013. Dispõe sobre o pagamento de valores oriundos da compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br>> .

LIMA, Diana Vaz de; GUIMARÃES, Otoni Gonçalves. **Contabilidade aplicada aos regimes próprios de previdência social**. Brasília: MPS, 2009. 160 p. (Coleção Previdência Social, Série Estudos, v. 29).

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. **Anuário Estatístico da Previdência Social em 2013**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br>> .

\_\_\_\_\_. **Painel de apresentação do 9º Congresso da Aepremerj**. Rio de Janeiro-RJ, 14 de julho/2015a (mimeo.).

\_\_\_\_\_. **Painel de apresentação da Audiência Pública**, Câmara dos Deputados, Comissão Especial do Pacto Federativo. Brasília-DF, 5 de agosto de 2015b (mimeo).

\_\_\_\_\_. Portaria n. 98, de 6 de março de 2007. Regulamentada pelo Decreto n. 3.112, de 6 de junho de 1999, e suas alterações sobre compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e os regimes próprios de previdência social (RPPS), considerando a necessidade de implementar o encontro de contas entre as compensações previdenciárias e os débitos pelo não recolhimento de contribuições sociais, de acordo com o citado dispositivo legal. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br>> .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 154, de 15 de maio de 2008. Disciplina procedimentos sobre a emissão de Certidão de Tempo de Contribuição pelos regimes próprios de previdência social. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br>> .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 204, de 10 de julho de 2008. Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/>> .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 287, de 5 de novembro de 2009. Altera a Portaria Mpas n. 6.209, de 16 de dezembro de 1999, que dispõe sobre os procedimentos operacionais para a realização da compensação financeira na contagem recíproca entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e os Regimes Próprios de Previdência no Serviço Público (RPPS). Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/>> .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 288, de 30 de junho de 2015. O ministro de Estado da Previdência Social, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, resolve alterar o art. 1º, o art. 19-B da Portaria MPAS n. 6.209, de 16 de dezembro de 1999. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/>> .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 402, de 10 de dezembro de 2008. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, em cumprimento das Leis n. 9.717, de 1998, e n. 10.887, de 2004. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br>> .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 403, de 10 de dezembro de 2008. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e às 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. Disponível em: < <http://www.previdencia.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 6.209, de 16 de dezembro de 1999. A compensação previdenciária entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e os regimes próprios de previdência social, na hipótese de contagem recíproca de tempo de contribuição, será realizada conforme as disposições contidas na Lei n. 9.796, de 5 de maio de 1999, no Decreto n. 3.112, de 6 de julho 1999, alterado pelo Decreto n. 3.217, de 22 de outubro de 1999, e nesta Portaria. Disponível em: < <http://www3.dataprev.gov.br> > .

ROLIM, L. R. Compensação financeira entre regimes previdenciários. Apresentação do dr. Leonardo Rolim Guimarães, então secretário de Políticas Públicas do Ministério da Previdência Social. 5º Congresso de Gestão Pública. Brasília, junho de 2012. Disponível em: < [http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/639/1/C5\\_TP\\_COMPENSA%20c3%87%20c3%83O%20FINANCEIRA%20ENTRE.pdf](http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/639/1/C5_TP_COMPENSA%20c3%87%20c3%83O%20FINANCEIRA%20ENTRE.pdf) > .

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6. ed., Parte III – Procedimentos contábeis patrimoniais, 2015. Disponível em: < [http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/arquivos/mcasp\\_6ª\\_edição](http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/arquivos/mcasp_6ª_edição) > .

\_\_\_\_\_. Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre as regras gerais acerca das diretrizes, das normas e dos procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios sob a mesma base conceitual. Disponível em: < <http://www3.tesouro.gov.br> > .





**EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL DOS RPPS:  
ELEMENTO IMPRESCINDÍVEL PARA REDUÇÃO  
DO DÉFICIT ATUARIAL E CONSEQUENTE MINORAÇÃO  
DO COMPROMETIMENTO DA RECEITA CORRENTE  
LÍQUIDA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

**Everson Luiz da Silva**  
Previdência/PR

**Elliton Oliveira de Souza**  
Sefaz/MT

**Coordenador/orientador:**

**Marcelo Abi-Ramia Caetano**

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

[mcaetano70@yahoo.com.br](mailto:mcaetano70@yahoo.com.br)



## RESUMO

---

Mediante a compilação dos dados dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) de todos os estados e do Distrito Federal, informados ao Ministério da Previdência Social (MPS) nos Demonstrativos de Resultado de Avaliação Atuarial (DRAA), extrai-se um panorama único – déficit atuarial na grande maioria dos entes federados. Esse déficit afeta diretamente a Receita Corrente Líquida (RCL) dos estados e do Distrito Federal pelo fato de ser necessário retirar valores diretamente do Tesouro para o pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas. Para evitar o avanço do compromisso previdenciário dos instituidores dos RPPSs sobre valores do erário público, o equilíbrio financeiro e atuarial é mandamento constitucional para os regimes próprios de previdência, sendo a segregação de massa o meio mais utilizado para tal desiderato. O objetivo deste trabalho, sem pretensão de esgotar a questão, para além de demonstrar o déficit atuarial dos RPPSs, considerando que os entes em estudo já fazem a utilização da segregação de massas, é enunciar as possíveis formas de reduzir tal déficit e o quanto mais alcançar o equilíbrio financeiro e atuarial.

**Palavras-chave:** Previdência social. Regime Próprio de Previdência Social. Sistema de capitalização. Equilíbrio financeiro e atuarial.

## ABSTRACT

---

By compiling the data from the Public Employees Pension Regimes (RPPS) of all States of Brazilian and District Federal as reported to the Ministério da Previdência Social (MPS) in Demonstrativos de Resultados de Avaliação Atuarial (DRAA), one can draw up a unique panorama that it is the actuarial deficit in Brazilian States. This deficit directly affects the Receita Corrente Líquida (RCL) of the States and the Federal District because it is necessary to reallocate resources from the Treasury for the payment of pension benefits to survivors and pensioners. To prevent that the pension obligation of RPPSs damage public accounts, the financial and actuarial balance principle is constitutional for RPPS schemes. Mass segregation is the most widely used means to this aim. The objective of this work without intending to exhaust the question other than to demonstrate the actuarial deficit of RPPSs, whereas the ones in the study already make use of mass segregation, is setting out possible ways to reduce this deficit and how much more achieve financial and actuarial balance.

**Keywords:** Social security. Own regime of Social Security. Funded pensions. Financial and actuarial balance.

## SUMÁRIO

---

1 INTRODUÇÃO, 415

2 PANORAMA ATUARIAL DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL NO ANO DE 2014, 419

3 GRAU DE COMPROMETIMENTO DOS INATIVOS E PENSIONISTAS NA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA, 427

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 431

REFERÊNCIAS, 433

ANEXOS

Anexo A. Compilação dos autores com base nos *Demonstrativos de resultado dos fundos financeiros – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal* (MPS), 435

Anexo B. Compilação dos autores com base nos *Demonstrativos de resultado dos fundos previdenciários – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal* (MPS), 436

Anexo C. Compilação dos autores com base nos *Demonstrativos de resultado dos fundos militares – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal* (MPS), 437

## LISTA DE TABELAS

---

Tabela 1. Saldo atuarial nos regimes de financiamento dos RPPSs estaduais e distrital no ano de 2014, 421

Tabela 2. Quantidade de servidores ativos *versus* inativos e pensionistas que integram os regimes financeiros de repartição simples e capitalizado dos estados e do Distrito Federal no ano de 2014, 422

Tabela 3. Distribuição de servidores por gênero integrantes dos regimes financeiros de repartição simples e capitalizado dos estados e do Distrito Federal no ano de 2014, 423

Tabela 4. Comprometimento da Receita Corrente Líquida dos estados com “despesas inativos e pensionistas” de 2011 e 2014, 428

Tabela 5. Evolução da Receita Corrente Líquida dos estados e das “despesas inativos e pensionistas” de 2011 e 2014. Valores em milhares de reais correntes, 429

## 1 INTRODUÇÃO

---

A Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988) estatui essencialmente dois regimes previdenciários: o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), essencialmente destinado aos trabalhadores do setor privado; e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), vocacionado aos servidores públicos dos três níveis governamentais. Existe ainda o plano exclusivo destinado tão somente aos militares (HECKSHER et al., 2012).

Há ainda a previsão constitucional do regime de previdência pública de natureza complementar que deve ser regulado por Lei Complementar pelo ente que adotar tal regime de complementação do financiamento do RPPS.

Como entendem Varsano e Mora (2007), o financiamento da previdência baseia-se primordialmente nos regimes de capitalização e no de repartição.

A Portaria MPS n. 403 (BRASIL, 2008), ao regular a matéria, dispõe em seu art. 2º que os RPPSs poderão adotar: a) o regime financeiro de capitalização; b) o regime financeiro de repartição de capital de cobertura; c) o regime financeiro de repartição simples. A própria norma procura definir cada um dos regimes de financiamento, no artigo citado, nos incisos XI, XII e XIII.

No primeiro regime de financiamento, ou seja, capitalização, as contribuições a serem adimplidas pelos entes federativos, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas são acrescidas ao patrimônio existente, às receitas por ele geradas e a outras espécies de aportes. Essas contribuições devem ser suficientes para a formação de recursos garantidores da cobertura dos compromissos futuros do plano de benefícios e da taxa de administração, a qual serve à manutenção do RPPS.

No regime financeiro de repartição de capital de cobertura, as contribuições estabelecidas no plano de custeio devem ser pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas em um determinado exercício. Esses valores devem ser suficientes para a constituição de reserva matemática para o pagamento dos benefícios iniciados por eventos que ocorram no mesmo exercício, admitindo-se a constituição de fundo previdencial para oscilação de risco.

O último regime de financiamento, repartição simples, é composto pelas contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo,

pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas em um determinado exercício. O montante das contribuições deverá ser suficiente para o pagamento dos benefícios nesse exercício, sem o propósito de acumulação de recursos, admitindo-se também a constituição de fundo previdencial.

É necessário trazer à baila que ao longo da história se verifica que tanto a relação laboral como a previdenciária é percebida como distinta entre os integrantes dos setores público e privado. No final do século XX, essa visão alterou-se dando margem a questionamentos acerca das diferenças entre os estatutos que regem as referidas relações de trabalho, o que determinou reformas no setor público mundialmente e no Brasil em meados de 1990, época de grande crise fiscal (SILVEIRA et al., 2011).

A primeira alteração foi no sentido de convergir direitos e obrigações entre os regimes previdenciários. Imperava então um aumento crescente de gastos com a previdência do setor público nas esferas governamentais, o que resultava em impacto no equilíbrio fiscal das unidades federativas. Tal quadro motivou a gênese da Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998), a qual se destina a estabelecer as diretrizes para a organização de Regimes Próprios de Previdência Social para os servidores públicos, bem como a edição das Emendas Constitucionais ns. 20, 41, 47, 70 e a Lei n. 10.887 (BRASIL, 2004; SILVEIRA et al., 2011).

As alterações anteriormente citadas perseguiram o alcance do equilíbrio financeiro e atuarial, inserido no texto originário do art. 40 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 20. Por isso, a Lei n. 9.717 (BRASIL, 1998) determina a realização de avaliação atuarial em cada balanço para determinação do plano de custeio dos benefícios. Para tal desiderato, a Portaria MPS n. 403 (BRASIL, 2008) estabeleceu que o Demonstrativo de Resultado de Avaliação Atuarial (DRAA) deve ser obrigatoriamente encaminhado ao Ministério da Previdência Social (MPS), sendo imprescindível para a obtenção do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), previsto no Decreto n. 3.788 (BRASIL, 2001), a ser expedido pelo próprio Ministério.

É necessário esclarecer que o DRAA, nos termos da referida Portaria, é documento exclusivo de cada RPPS e registra de forma resumida as características gerais dos planos previdenciários adotados pelos estados membros e pelo Distrito Federal bem como os principais resultados da avaliação atuarial.

Como forma alternativa de proporcionar o alcance do equilíbrio financeiro e atuarial, em casos de efetiva demonstração de impossibilidade de seu alcance, a Portaria MPS n. 403 (BRASIL, 2008) estabelece a segregação de massas. Essa normativa, em seus



arts. 18 e 19, prevê que caso a avaliação atuarial indique déficit deve ser realizado um plano de amortização de 35 (anos para que ocorra a acumulação de recursos suficientes à cobertura do déficit).

Na ocorrência de inviabilidade desse plano de amortização, nos termos dos arts. 20 a 23 da mesma Portaria, há previsão da segregação de massas na tentativa de equacionar o déficit atuarial do RPPS. A segregação de massa é a divisão dos servidores em dois regimes de financiamento: repartição simples e capitalização.

Desse modo, para a operacionalização dessa segregação de massas, pode-se tomar por base a data de ingresso do servidor público no cargo efetivo, sua idade, sua condição como ativo, inativo ou pensionista, sendo possível a conjugação desses parâmetros para alocação de massas nos regimes de financiamento do RPPS.

O regime financeiro de repartição destina-se a um grupo fechado em extinção, devendo os novos segurados serem alocados no regime financeiro de capitalização, como determina a Portaria em questão.

Por assim ser, o indispensável e necessário atingimento do equilíbrio financeiro e atuarial mostra-se como forma de reduzir o impacto no orçamento público decorrente do sistema previdenciário dos servidores públicos em razão de minimizar a necessidade de aportes adicionais do instituidor para o pagamento dos benefícios.

Esses aportes adicionais, em maior medida, advêm das receitas estaduais decorrentes do Imposto incidente sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que incide com mais severidade sobre a renda dos mais pobres, que possuem menor capacidade de poupar (HECKSHER et al., 2012).

É imperioso considerar que na hipótese de existência de déficit no sistema previdenciário estadual e distrital haverá a necessidade de o instituidor contribuir com maior parcela (retirando valores do Tesouro) para o pagamento de benefícios previdenciários. Tal fato implica diretamente um maior grau de comprometimento nas Receitas Correntes Líquidas (RCLs) dos entes em estudo para fazer frente ao custeio da despesa com inativos e pensionistas.

A RCL é o resultado do somatório das receitas tributárias de um governo, com a consideração das contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias e de serviços, operacionalizando-se a dedução dos valores das transferências constitucionais (BRASIL, 2004), que no caso dos estados devem ser repassadas aos municípios nos termos do art. 159, III, §§ 3º e 4º da Constituição da República.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), que é publicado pelas Secretarias da Fazenda, Secretarias de Planejamento e Portais da Transparência dos entes federativos em estudo, permite a avaliação do citado grau de comprometimento.

Dentro dessas balizas conceituais enunciadas, pretende-se verificar a situação atuarial dos RPPSs no ano de 2014, tendo como ponto de partida as constatações do núcleo de previdência do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros do ano de 2011, que retratam a configuração dos RPPSs estaduais em nível nacional (HECKSHER et al., 2012).

De igual modo, com fundamento nos dados fornecidos pelos entes federativos em estudo bem como nos dados informados pelas respectivas Secretarias e Portais da Transparência, pretende-se demonstrar o nível de comprometimento da Receita Corrente Líquida dos estados e do Distrito Federal com gasto de inativos e pensionistas, tendo sempre por linha mestra a imprescindível necessidade de observância do equilíbrio financeiro e atuarial.

No que tange à metodologia, o estudo em tela é embasado em obras literárias específicas sobre a matéria e nas legislações que regulam os RPPSs. Também faz uso dos dados dos DRAAs do MPS e de dados contábeis dos estados e do Distrito Federal que demonstrem o grau de comprometimento das respectivas RCLs com aposentados e pensionistas. Tais dados serão utilizados para demonstrar as medidas que os instituidores dos RPPSs adotaram no sentido de reduzir o impacto fiscal quanto ao financiamento e ao grau de comprometimento das receitas públicas decorrente dos sistemas previdenciários estaduais e distrital.

Neste trabalho, para a aferição do panorama atual da situação atuarial dos RPPSs dos estados membros e do Distrito Federal do ano de 2014 foram utilizados os dados coletados no sítio do Ministério da Previdência Social até 19/06/2015.

Apesar do caráter público e fidedigno de tais informações, é importante mencionar que os DRAAs de alguns entes federativos não estavam lançados no sítio do MPS, de modo que pode prejudicar a efetiva verificação do panorama real dos RPPSs estaduais e distrital. De igual sorte, os dados lançados pelos estados e pelo Distrito Federal no comprometimento de suas Receitas Correntes Líquidas com inativos e pensionistas apresentam uma pequena distorção quando por eles publicados e pelas respectivas Secretarias da Fazenda. Tais limitações serão informadas no decorrer do desenvolvimento deste estudo.

A estruturação deste trabalho dá-se em quatro seções, a começar pela introdução. Na segunda seção, com fundamentação nos DRAAs disponíveis no sítio do Ministério

da Previdência Social até 19/06/2015, procura-se demonstrar, em razão dos regimes de financiamento adotados pelos estados e pelo Distrito Federal, o panorama atuarial dos RPPSs em 2014. Relatam-se quais regimes de financiamento previdenciário foram adotados e o resultado atuarial de cada um deles.

Em seguida, na seção 3, de acordo com os dados informados pelos estados e pelo Distrito Federal, demonstra-se o grau de comprometimento da Receita Corrente Líquida dos entes federativos em relação à despesa de inativos e pensionistas.

Ao longo das seções 2 e 3, procura-se também enunciar possíveis soluções para o equacionamento do déficit atuarial bem como o alcance do constitucional princípio do equilíbrio financeiro e atuarial. Finalmente, na quarta seção, traçam-se as considerações finais do artigo.

## **2 PANORAMA ATUARIAL DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL NO ANO DE 2014**

---

Tomando por base os DRAAs, que nos termos da Portaria n. 403/2008 do MPS é documento exclusivo de cada RPPS e se presta a registrar de forma resumida as características gerais do plano previdenciário e os principais resultados da avaliação atuarial, é possível verificar o atual panorama atuarial dos RPPSs estaduais e distrital.

A determinação da observância do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial decorre do art. 40 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, constitucionalizou o referido princípio.

Visando cumprir essa determinação constitucional, a Lei n. 9.717 (BRASIL, 1998) juntamente com a Portaria MPS n. 403 (BRASIL, 2008) estabelecem os meios legais de recomposição do regime previdenciário para o alcance do equilíbrio financeiro e atuarial – o plano de amortização destinado ao equacionamento do déficit no prazo de 35 (trinta e cinco) anos. Caso esse plano não se mostre eficaz, haverá a segregação de massas.

O estudo do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros do ano de 2011 (HECKSHER et al., 2012) demonstra que até 2011 apenas 15 estados e o Distrito Federal fizeram segregação de massa (Paraná, Minas Gerais, Rondônia, Roraima, Acre, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Espírito Santo, Distrito Federal, Bahia, Sergipe, Alagoas, Rio Grande do Norte, Maranhão, Amazonas e Pará).

É imperioso gizar que os dados informados pelos DRAAs do MPS para o ano de 2014 indicam que os Estados do Acre, de Mato Grosso e de Pernambuco só possuem o regime capitalizado de financiamento do RPPS. Por seu turno, São Paulo financia-se somente por repartição, mas conta com previdência complementar. Todos os demais estados e o Distrito Federal adotaram o regime financeiro de repartição simples e regime capitalizado, ou seja, a segmentação de massa para o financiamento dos seus RPPSs.

O Estado de Minas Gerais é exceção por ter extinguido o anterior regime de segregação de massa e criado uma nova estrutura de segregação e outro regime de previdência complementar para o financiamento de seu RPPS, por intermédio das Leis Complementares n. 131, de 6 de dezembro de 2013, e n. 132, de 7 de janeiro de 2014. De acordo com essas leis, a nova data de segmentação entre os fundos financeiro e previdenciário em Minas Gerais é a data de autorização para o funcionamento de sua previdência complementar, que ocorreu em 12 de fevereiro de 2015. Desse modo, o DRAA 2014 de Minas não apresenta segregação de massa.

Ao se observar as informações lançadas nos DRAAs relativas ao saldo atuarial dos fundos previdenciários – portanto, capitalizados – dos RPPSs estaduais, de pronto se conclui que, embora se tenham intitulado como detentores de regime de capitalização, em verdade possuem o regime deficitário na monta de R\$ 127 bilhões. Isso é constatável pela ausência de acumulação patrimonial para a constituição de reservas para o adimplemento dos benefícios futuros.

Realizando uma compilação dos dados dos RPPSs de todos os estados e do Distrito Federal informados ao MPS nos DRAAs, extrai-se um panorama único: déficit atuarial na grande maioria dos entes federados.

No regime financeiro de repartição simples adotado pelos estados e pelo Distrito Federal, o déficit atuarial no ano de 2014 importou em mais de 2 trilhões de reais, enquanto o regime financeiro de capitalização para o mesmo ano apresentou déficit de aproximadamente 127 bilhões de reais. Tal fato por si só demonstra a especial relevância deste tema, bem como sua real potencialidade de causar impactos nas finanças dos estados e do Distrito Federal, ainda mais por se tratar do pagamento de um valor que se consubstancia em um direito fundamental e, por isso, detentor de especial proteção constitucional e legal, não podendo ser preterido pelos instituidores dos RPPSs. Em outras palavras, o pagamento de benefícios previdenciários é uma obrigação constitucional da qual entes que os instituírem não podem se eximir.

Tabela 1. Saldo atuarial nos regimes de financiamento dos RPPSs estaduais e distrital no ano de 2014

Regime de financiamento	Saldo em R\$ milhões
Repartição simples	- 2.033.765
Capitalização	- 126.932

Fonte: elaboração dos autores com base no *Demonstrativo de resultado – avaliação atuarial dos Estados e do Distrito Federal* (MPS)

Analisando os DRAAs, resta demonstrado que a maioria dos estados membros, inclusive o Distrito Federal, adotaram o regime de capitalização e de repartição simples para o financiamento dos seus RPPSs, ou seja, a segregação de massas. Os Estados de Alagoas e do Ceará possuem ainda o regime militar, que também segue a mesma premissa do financiamento de repartição simples. No entanto, é forçoso mencionar que o Estado do Paraná também possui fundo militar nesses mesmos moldes, todavia tais dados não estavam disponíveis nos DRAAs cadastrados no sítio do MPS na data de compilação dos dados.

Desta feita, analisando os resultados obtidos, embora majoritariamente tenham diversificado as bases de financiamento de seus regimes previdenciários mediante a adoção dos regimes financeiros de repartição simples e de capitalização, ainda assim, praticamente a totalidade dos RPPSs no ano de 2014 apresenta déficit em seus regimes previdenciários conforme se observa no anexo ao final do texto.

Considerando os dados levantados em razão da compilação das informações dos DRAAs informados pelos estados e pelo Distrito Federal, verifica-se que a segregação de massa é o meio mais utilizado pelos entes federativos na busca da manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes previdenciários, visto que dos 26 estados e o Distrito Federal, tão somente cinco estados persistem sem realizar a segregação de massas. Os DRAAs analisados indicam que os Estados do Acre, de Mato Grosso, de Pernambuco, de Minas Gerais e de São Paulo ainda não fizeram segregação de massas.<sup>1</sup>

Vale lembrar que o plano financeiro é composto de um grupo fechado em extinção, com vedação do ingresso de novos segurados, os quais necessariamente devem ser alocados no plano previdenciário.

<sup>1</sup> Vale lembrar que Minas Gerais redefiniu sua data de segregação de massa, de modo que o DRAA 2014 não apresenta tal segregação.

Assim, pelo fato de o regime capitalizado de financiamento do RPPS ser caracterizado pela pretensão de acumulação de capital para fazer frente aos benefícios futuros, a segregação de massas demonstra ser a forma mais utilizada pelos entes em estudo.

Não se pode descurar, no entanto, dos altos custos que a segregação de massa traz para o Tesouro do ente instituidor, o qual arcará integralmente com o déficit criado no regime financeiro de repartição simples. Com isso, gera-se a possibilidade de criação do regime financeiro de capitalização, constituindo-se reservas para o pagamento de benefícios futuros.

Tabela 2. Quantidade de servidores ativos *versus* inativos e pensionistas que integram os regimes financeiros de repartição simples e capitalizado dos estados e do Distrito Federal no ano de 2014

Regime financeiro do RPPS	Ativos	Inativos e pensionistas
Repartição simples	1.702.564	1.659.458
Capitalização	768.120	376.755

Fonte: elaboração dos autores com base no *Demonstrativo de resultado – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal* (MPS)

Como se pode observar da Tabela 2, o regime financeiro capitalizado dos RPPSs dos estados e do Distrito Federal é composto majoritariamente por servidores ativos. Em contrapartida, no regime financeiro de repartição simples a quantidade de ativos aproxima-se dos beneficiários (inativos e pensionistas), mas por se tratar de um grupo em extinção a razão entre beneficiários e ativos tende a crescer com o passar do tempo.

É importante ressaltar que o plano financeiro deve ser operacionalizado apenas para o pagamento dos benefícios com as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas em um determinado exercício sem a pretensão de acumular recursos.

Como não constitui reservas para o pagamento de futuros benefícios, esse regime de financiamento é naturalmente mais oneroso para o instituidor e por isso são alocados nele os beneficiários que perceberão benefícios previdenciários por menor tempo. Portanto esse regime de financiamento está voltado à extinção.

Diversamente, o plano capitalizado é composto igualmente pelas contribuições ao plano, todavia como acréscimo ao patrimônio existente e receitas por ele geradas e outras espécies de aportes. Visa à acumulação de recursos para reduzir o montante a ser complementado pelo ente federativo para o adimplemento de benefícios previdenciários futuros.

Por assim dizer, em razão da dinâmica adotada pelo plano capitalizado, verifica-se ser ele um objetivo a ser alcançado pelos RPPSs no intuito de reduzir o impacto fiscal causado pela previdência dos servidores públicos estaduais e distritais. Isso pelo fato de pretender a acumulação patrimonial de modo que se aproxime o máximo da autossuficiência, sem depender de aportes complementares do ente federativo, ou minimize ao máximo essa dependência, buscando assim o atingimento do equilíbrio financeiro e atuarial.

Nada obstante a vocação à redução do déficit atuarial do regime financeiro de capitalização, é necessário ressaltar que a mera divisão entre regimes de financiamento de repartição simples e capitalizado não se mostrou suficiente ao alcance do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial. Basta considerar o montante do déficit apurado nos dois regimes de financiamento pela compilação dos dados dos DRAAs.

Outro fator de relevância que conduz ao entendimento de insuficiência na segregação de massas nos dois regimes para o equacionamento do déficit atuarial é a fragilidade institucional desse instituto. Tal fato é facilmente percebido em razão da extinção da segregação operacionalizada pelos Estados do Rio Grande do Norte pela Lei Complementar estadual n. 526, de 18 de dezembro de 2014, e de Minas Gerais pela Lei Complementar 131, de 6 de dezembro de 2013. Somado a isso, salta aos olhos ao se analisar os dados compilados dos DRAAs o fato de serem as mulheres, em grande medida, contribuintes para o déficit atuarial dos RPPSs.

Tabela 3. Distribuição de servidores por gênero integrantes dos regimes financeiros de repartição simples e capitalizado dos estados e do Distrito Federal no ano de 2014

Regime financeiro do RPPS	Homens (%)	Mulheres (%)
Regime de repartição simples	36,23	63,77
Regime de capitalização	46,83	53,17

Fonte: elaboração dos autores com base no *Demonstrativo de resultado – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*

A explicação para o resultado apresentado anteriormente está ligada ao fato de a Carta Fundamental fornecer tratamento preferencial às mulheres em seu art. 40, III, “a”, ao estabelecer o tempo mínimo de 10 (dez) anos de efetivo exercício no serviço público e cinco anos no cargo no qual se dará a aposentadoria, mas permitindo ao gênero feminino acesso ao benefício de aposentadoria aos 55 anos de idade e 30 de contribuições com proventos integrais e 60 anos de idade com proventos proporcionais ao tempo de contribuição. Sempre com 5 anos a menos que o exigido para os homens.

A grande questão é a discussão acerca das alterações pelas quais passou a conjuntura social e jurídica, de modo que se poderia aventar que já não se sustenta a manutenção dessa diferenciação para garantir a igualdade de direitos no RPPS, pois a própria Constituição Federal (BRASIL, 1988), no art. 5º, I, textualmente estabelece que *homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos da Constituição*.

Entretanto, mantém-se a diferenciação de tratamento de gêneros para os benefícios de aposentadoria por idade e por tempo de contribuição com base em justificativas biológicas e socioculturais (BELTRÃO et al., 2002). As primeiras relacionam-se primordialmente à reprodução, o que atrai a natural existência de benefícios diferenciados com a finalidade de assegurar a proteção à mulher no desempenho dessas funções. Porém, ao se observar a mortalidade por idade, é clara a sobremortalidade masculina, o que gera a esperança de sobrevida geralmente maior para as mulheres e subsídio cruzado dos homens para as mulheres.

Ainda quanto às diferenças socioculturais, dão origem a formas distintas de acesso aos benefícios previdenciários entre os gêneros, por intermédio de três elementos determinantes:

- Mercado de trabalho – para as mulheres, estruturou-se originalmente como uma extensão do trabalho doméstico, mas os avanços tecnológicos e a mecanização das atividades proporcionaram um grande aumento do leque de ocupações femininas.
- Estrutura familiar – a entrada da mulher no mercado laboral intensificou-se na década de 1970 como forma de emancipação e transformação das relações familiares. Todavia, estudos da década seguinte deram conta de que não houve a esperada transformação familiar, uma vez que para muitas mulheres houve a acumulação da atividade exercida no mercado de trabalho com as atribuições familiares. A dupla jornada é um dos elementos legitimadores do discurso da idade reduzida para a aposentadoria.
- Níveis de instrução – a maior escolaridade feminina não tem impactado significativamente em razão da proteção do mercado de trabalho masculino (BELTRÃO et al., 2002).

Em que pese essas diferenciações, resta claro que a permanência de critérios diferenciados para a concessão de benefícios só se justifica em maior medida no RGPS no qual não há uma padronização de vencimentos, o que fundamenta uma maior proteção às mulheres.



Nos RPPSs, diversamente, em razão da legalmente estabelecida e devida igualdade de padrões remuneratórios entre os cargos, bem como na isonomia do meio de acesso a eles, em geral os elementos diferenciadores por gênero não se justificam.

Em razão dos critérios diferenciados de acesso aos benefícios previdenciários, verifica-se que pelo fato de as mulheres contribuírem por menos tempo com o RPPS e de se beneficiarem dele por mais tempo elas terminam por aumentar significativamente o déficit atuarial do regime previdenciário estadual e distrital.

É claro um cenário ainda mais revelador de grande impacto conforme mostrado na Tabela 3: as mulheres são maioria das servidoras ativas na composição dos RPPSs.

Não desconsiderando a constatação da efetiva existência da dupla jornada das mulheres inseridas no mercado de trabalho, mas levando em conta os avanços socioculturais e tecnológicos ocorridos, mostra-se imprescindível a promoção da efetiva equalização dos critérios de acesso aos benefícios previdenciários entre homens e mulheres como forma de minimizar o desequilíbrio financeiro e atuarial.

Há de se acrescentar ainda que, dentro dessa grande massa de mulheres, uma boa parcela, senão a maioria, ocupa cargos ligados à educação nos ensinos fundamental e médio. A ocupação desses cargos garante regras especiais de acesso à aposentadoria, sendo que nos termos do art. 40, § 5º da Constituição Federal a aposentadoria integral se dará com a redução de cinco anos tanto no tempo de contribuição quanto na idade.

Assim, ocupando o cargo de professora durante toda a vida laboral, a mulher se aposentará integralmente com 50 anos de idade e 25 anos de contribuição. No caso dos homens professores, a aposentadoria integral dar-se-á aos 55 anos de idade e 30 anos de contribuição.

Ratificando o já mencionado acima, praticamente a totalidade dos RPPSs está deficitária, o que demanda medidas urgentes.

A própria Constituição Federal pretendeu dar uma resposta no intuito de se alcançar o necessário equilíbrio financeiro e atuarial, que é o regime de previdência complementar. Tal reforma, como qualquer outra, gera inevitáveis desgastes dos Poderes envolvidos (Legislativo e Executivo), desestimulando sua instituição.

Sobressai-se que o equilíbrio financeiro e atuarial é realmente um objetivo constitucional a ser alcançado e pode ser perseguido pelo regime financeiro de capitalização. Isso pelo fato de sua premissa ser de acumulação de capitais para reduzir o déficit atuarial dos RPPSs.

Não obstante, em razão do crescente déficit da previdência estadual e distrital, os RPPSs necessitam de outra solução que não somente a segregação de massas entre regimes de financiamento.

Há ainda de se considerar as pensões por morte vitalícias concedidas aos beneficiários independentemente das condições de renda do beneficiário. Isso faz com que os pensionistas permaneçam no mercado de trabalho e acumulem pensões com aposentadorias ou seus salários.

Nesse panorama de escassez de fontes de financiamento da previdência dos servidores e déficit que sinaliza tendência de crescimento, certamente a previdência complementar seria política relevante na redução da necessidade de financiamento experimentada pelos RPPSs, reduzindo no futuro a necessidade de aportes dos patrocinadores dos regimes. Tal constatação se dá em razão de as consequências do desequilíbrio experimentado pelos RPPSs ainda não serem perceptíveis no presente pelo fato de os recursos dos Tesouros dos instituidores ainda possuírem capacidade para isso. Todavia, a manutenção inalterada dessa situação deficitária, sem a devida valoração da importância do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, causará um desequilíbrio tão grande no futuro que terminará por comprometer a capacidade administrativa dos próprios entes federativos (NOGUEIRA, 2011).

Para NOGUEIRA (2011), efetivar o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPSs é uma política pública, sendo tarefa assumida pelo Estado para garantir a previdência social aos servidores públicos de modo justo e com o emprego de recursos suficientes de modo que não se constitua em ônus excessivo para o conjunto de toda a sociedade.

O equacionamento do déficit dos RPPSs exige revisão constitucional e legislativa da diferença nos critérios de aposentadoria por gêneros; da especialidade dos critérios para a aposentadoria dos professores e do tratamento leniente dado à pensão por morte.

Ainda, é importante considerar a instituição do regime de previdência complementar para os servidores públicos, o que permite a fixação do limite máximo dos benefícios do RGPS para as aposentadorias e as pensões dos RPPSs. Fato esse que implica redução do impacto que as aposentadorias e as pensões causam ao orçamento público, acelerando a possibilidade do alcance do equilíbrio financeiro e atuarial.

Digno de nota é o fato de os DRAAs demonstrarem que alguns estados já seguiram nesse caminho: São Paulo em 2011, Rio de Janeiro em 2012 e Espírito Santo em 2013 já instituíram seus regimes de previdência complementar.

Não se pode descurar ainda das impopulares, mas relevantes, soluções que pretendem o aumento do tempo de atividade para o alcance da aposentação bem como aquelas que pretendem o aumento da alíquota de contribuição previdenciária.

### **3 GRAU DE COMPROMETIMENTO DOS INATIVOS E PENSIONISTAS NA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA**

---

A definição de Receita Corrente Líquida (RCL) está disciplinada no art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar n. 101 (BRASIL, 2000) e tem como principal objetivo apurar a receita disponível dos entes da Federação, ou seja, são os valores que efetivamente sobrarão para que estes cumpram seus compromissos institucionais.

Noutra vertente, a RCL serve como um limitador de gastos com pessoal, que tem sido o grupo de despesa que mais impacta as contas públicas. Para tal finalidade limitativa, o art. 19 da LRF estipula o percentual máximo não transponível da RCL, que no caso dos estados é de 60%.

Para efeito de demonstração do grau de comprometimento das contas públicas dos estados e do Distrito Federal, analisa-se no ano de 2011 e no ano de 2014 o impacto que os gastos com inativos e pensionistas tem representado sobre a RCL, bem como o aporte financeiro necessário para o pagamento de benefícios.

O montante excedente necessário para a cobertura do déficit financeiro previdenciário direcionado ao pagamento de inativos e pensionistas deixa de ser destinado ao cumprimento de outras obrigações dos estados e do Distrito Federal, como saúde, educação, segurança; em outros termos, direitos fundamentais sociais são negados em prol da garantia da previdência dos servidores. Tais afirmações podem ser demonstradas na Tabela 4.

Tabela 4. Comprometimento da Receita Corrente Líquida dos estados com “despesas inativos e pensionistas” de 2011 e 2014

Estado	Classificação Negativa		Inativos e Pensionistas/ RCL				Resultado Previdenciário/ RCL (quando negativo = Aporte)	
	2014	2011	2014 (A)	2011 (B)	Varição Absoluta (C) = (A-B)	Varição Percentual (D) = (A/B)	2014	2011
Rio Grande do Sul	1º	1º	38,49%	34,84%	3,65%	10,47%	-25,34%	-30,51%
Rio de Janeiro	2º	3º	31,49%	24,34%	7,15%	29,36%	0,11%	1,39%
Minas Gerais	3º	2º	30,89%	26,65%	4,24%	15,90%	-19,63%	-18,29%
Sergipe	4º	5º	24,71%	20,35%	4,36%	21,43%	-11,58%	-6,14%
Santa Catarina	5º	4º	23,64%	20,41%	3,23%	15,83%	-15,69%	-12,01%
Paraná	6º	19º	23,23%	11,51%	11,73%	101,93%	-1,63%	2,91%
Rio Grande do Norte	7º	7º	23,02%	18,90%	4,12%	21,78%	-6,74%	-2,52%
Alagoas	8º	11º	22,96%	18,02%	4,93%	27,37%	-12,72%	-9,65%
Paraíba	9º	6º	21,80%	19,88%	1,92%	9,65%	-11,98%	-8,92%
Mato Grosso do Sul	10º	8º	20,81%	18,80%	2,01%	10,71%	-9,29%	-7,31%
Pernambuco	11º	10º	20,78%	18,10%	2,67%	14,76%	-0,36%	-0,75%
Piauí	12º	9º	19,89%	18,73%	1,16%	6,20%	-6,99%	-8,02%
Bahia	13º	12º	19,22%	17,10%	2,12%	12,40%	-2,98%	-5,36%
São Paulo	14º	13º	18,78%	16,27%	2,51%	15,46%	0,01%	0,00%
Espírito Santo	15º	15º	18,33%	15,43%	2,90%	18,82%	2,25%	-8,49%
Mato Grosso	16º	16º	17,72%	15,08%	2,64%	17,48%	-5,45%	-3,50%
Pará	17º	14º	17,40%	15,52%	1,88%	12,13%	-11,75%	-6,09%
Ceará	18º	17º	16,78%	14,50%	2,28%	15,73%	-7,02%	-7,91%
Goiás	19º	18º	16,41%	13,98%	2,43%	17,42%	-6,73%	-7,91%
Maranhão	20º	22º	13,69%	9,55%	4,15%	43,43%	0,91%	-3,97%
Acre	21º	23º	11,03%	7,62%	3,41%	44,72%	0,77%	1,15%
Amazonas	22º	20º	10,39%	10,59%	-0,20%	-1,85%	-1,93%	-4,24%
DF	23º	21º	9,41%	10,46%	-1,05%	-10,02%	4,11%	1,48%
Tocantins	24º	25º	6,41%	4,17%	2,24%	53,56%	13,44%	10,96%
Rondonia	25º	24º	6,09%	4,56%	1,53%	33,52%	5,87%	7,27%
Amapá	26º	26º	1,06%	0,72%	0,34%	47,38%	15,25%	10,22%
Roraima	27º	27º	0,61%	0,37%	0,25%	68,04%	13,79%	9,97%
<b>TOTAL</b>			<b>21,50%</b>	<b>18,10%</b>	<b>-3,40%</b>			

\* O Estado de Goiás publica duas RCLs, uma versão STN e outra versão TCE. Nesta tabela, foi utilizada a versão STN.

Fontes: elaboração dos autores com base no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) publicado nos sites das Secretarias dos Estados (Fazenda, Planejamento e Portais da Transparência) e do Distrito Federal

Da Tabela 4 é possível inferir que:

- houve aumento do grau de comprometimento da RCL em praticamente todos os estados, exceto Amazonas e o Distrito Federal, que conseguiram manter o comprometimento da RCL em 2014 nos níveis de 2011;
- destaca-se neste cenário de aumento de despesa o Estado do Paraná, uma vez que saltou de 11,51% em 2011 para 23,23% em 2014 os gastos com inativos e pensionistas em relação à RCL, aumentando em 101,93% no período analisado;
- até o 11º ente federativo em estudo listado nesta classificação negativa, percebemos que o comprometimento em 2014 ultrapassa os 20%, com destaque para o Rio Grande do Sul com 38,49%, o Rio de Janeiro com 31,49% e Minas Gerais com 30,89% da RCL;

- apesar de o Rio de Janeiro estar em 2º lugar quanto ao comprometimento da RCL, percebemos que não houve déficit previdenciário e a consequente necessidade de retirada complementar de valores do Tesouro Estadual;
- é notório que os melhores resultados em termos de comprometimento da RCL foram apurados nos estados mais novos, ou seja, onde o quadro de pessoal é mais recente: Tocantins, Rondônia, Amapá e Roraima;
- o comprometimento médio aumentou em 3,40 pontos percentuais no período, saltando de 18,10% em 2011 para 21,50% em 2014, o que demonstra a piora no cenário econômico, refletindo no baixo aumento da RCL em relação ao aumento da despesa com inativos e pensionistas.

Com o intuito de aclarar ainda mais o cenário acima exposto, é imprescindível demonstrar a evolução da RCL *versus* a evolução da despesa com inativos e pensionistas no ano de 2011 em relação a 2014 dos entes em estudo (Tabela 5).

Tabela 5. Evolução da Receita Corrente Líquida dos estados e das “despesas inativos e pensionistas” de 2011 e 2014. Valores em milhares de reais correntes

Estado	Classificação Negativa		Receita Corrente Líquida – RCL			Despesas Inativos e Pensionistas			Resultado Previdenciário (quando negativo = Aporte)		
	2014	2011	2014 (A)	2011 (B)	Varição Percentual (C) = (A/B)	2014 (D)	2011 (E)	Varição Percentual (F) = (D/E)	2014 (G)	2011 (H)	Varição Percentual (I) = (G/H)
Rio Grande do Sul	1º	1º	28.633.465	21.927.904	31%	11.019.935	7.639.448	44%	-7.254.773	-6.689.589	8%
Rio de Janeiro	2º	3º	46.045.517	39.268.345	17%	14.497.554	9.557.450	52%	-9.350.543	-6.819.951	37%
Minas Gerais	3º	2º	47.644.235	37.284.183	28%	14.718.000	9.937.821	48%	48.690	544.028	-91%
Sergipe	4º	5º	5.982.485	4.905.588	22%	1.478.130	998.169	48%	-2.797.594	-1.657.041	69%
Santa Catarina	5º	4º	17.835.511	13.791.477	29%	4.216.220	2.814.789	50%	-692.636	-301.410	130%
Paraná	6º	19º	28.336.698	19.713.388	44%	6.583.959	2.268.343	190%	-886.471	-513.091	73%
Rio Grande do Norte	7º	7º	7.386.145	5.614.680	32%	1.700.177	1.061.275	60%	-498.099	-141.350	252%
Alagoas	8º	11º	5.969.712	4.801.098	24%	1.370.486	865.361	58%	-751.799	-438.082	72%
Paraíba	9º	6º	7.399.789	5.752.072	29%	1.613.188	1.143.591	41%	-433.207	-404.973	7%
Mato Grosso do Sul	10º	8º	8.095.589	5.993.668	35%	1.684.642	1.126.554	50%	-66.347	-109.691	-40%
Pernambuco	11º	10º	18.475.020	14.553.205	27%	3.838.634	2.634.762	46%	-759.261	-463.231	64%
Piauí	12º	9º	6.201.506	5.050.100	23%	1.233.719	946.018	30%	-770.008	-1.031.064	-25%
Bahia	13º	12º	25.870.525	19.226.970	35%	4.972.291	3.287.660	51%	15.191	5.319	186%
São Paulo	14º	13º	135.630.164	108.053.551	26%	25.474.233	17.577.261	45%	-1.773.509	-635.183	179%
Espírito Santo	15º	15º	11.798.288	9.772.997	21%	2.163.211	1.508.084	43%	265.938	-829.708	N.A.
Mato Grosso	16º	16º	10.910.584	7.820.251	40%	1.932.999	1.179.357	64%	-594.825	-273.338	118%
Pará	17º	14º	15.092.463	10.426.349	45%	2.626.580	1.618.245	62%	-1.010.301	-867.869	16%
Ceará	18º	17º	14.394.882	10.966.435	31%	2.415.001	1.589.786	52%	-1.121.085	-996.400	13%
Goias	19º	18º	16.656.492	12.595.565	32%	2.733.378	1.760.386	55%	-460.751	573.843	N.A.
Maranhão	20º	22º	10.152.969	8.087.595	26%	1.390.317	772.166	80%	-213.586	-360.964	-41%
Acree	21º	23º	4.267.230	2.975.827	43%	470.781	226.850	108%	719.424	190.596	277%
Amazonas	22º	20º	11.039.956	8.515.351	30%	1.147.385	901.663	27%	92.572	-321.099	N.A.
DF	23º	21º	17.504.269	12.859.741	36%	1.647.877	1.345.473	22%	32.952	34.285	-4%
Tocantins	24º	25º	6.071.450	4.548.795	33%	389.091	189.840	105%	323.167	325.714	-1%
Rondonia	25º	24º	5.501.365	4.480.601	23%	335.062	204.389	64%	815.849	498.387	64%
Amapá	26º	26º	4.020.130	2.897.410	39%	42.633	20.848	104%	613.124	296.039	107%
Roraima	27º	27º	2.785.141	2.362.077	18%	17.085	8.623	98%	384.090	235.465	63%
<b>TOTAL</b>			<b>519.701.580</b>	<b>404.245.223</b>	<b>29%</b>	<b>111.712.568</b>	<b>73.184.212</b>	<b>53%</b>			

\* Foram considerados os valores nominais extraídos dos RREOs, portanto não foram aplicadas as correções monetárias.

N.A.: Não se aplica.

Fonte: elaboração dos autores com base no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) publicado nos sites das Secretarias dos Estados (Fazenda, Planejamento e Portais da Transparência) e do Distrito Federal

Das informações obtidas nos RREOs dos entes federativos em tela, de pronto se extrai:

- os estados que apresentaram maior evolução percentual da RCL no período de 2011 a 2014 foram: Pará (45%), Paraná (44%) e Mato Grosso (40%), que possuem em comum o agronegócio como uma das principais atividades econômicas;
- estados que apresentaram menor evolução percentual da RCL no período de 2011 a 2014 foram: Rio de Janeiro (17%), Roraima (18%) e Espírito Santo (21%), tendo o Rio de Janeiro e o Espírito Santo o petróleo na composição de suas receitas, portanto sendo fortemente afetados no período pela queda no preço *commodity* no mercado;
- as maiores evoluções no percentual das despesas de inativos e pensionistas no período de 2011 a 2014 foram Paraná (190%), Acre (108%) e Tocantins (105%);
- os estados que apresentaram menor evolução percentual das despesas de inativos e pensionistas no período de 2011 a 2014 foram: Distrito Federal (22%), Amazonas (27%) e Piauí (30%);
- em média a RCL dos estados e do Distrito Federal aumentou 29%, enquanto a despesa com inativos e pensionistas aumentou 53% no período analisado, o que levará os entes federativos em questão a adotarem medidas de forte ajuste fiscal no curto prazo;
- os Estados de Mato Grosso do Sul (-40%), Piauí (-25%), Espírito Santo (0%) e Amazonas estão destacados na coluna “VARIAÇÃO PERCENTUAL – Resultado Previdenciário”, pois reduziram o valor do déficit (necessidade de aporte) ou saíram da situação deficitária e ficaram superavitários;
- o Estado de Goiás também está destacado na coluna “VARIAÇÃO PERCENTUAL – Resultado Previdenciário” pelo fato de sair de um resultado superavitário em 2011 para deficitário em 2014.

Dos dados oficiais obtidos, resta patente a acelerada deterioração nas contas públicas dos estados e do Distrito Federal. Inerente a tal fato é que na medida em que estes entes aumentam o nível de comprometimento das suas RCLs, menor será sua capacidade de cumprir seu dever de assegurar direitos fundamentais que são garantidos a todos os cidadãos. Por essa razão, é evidente a prementória necessidade de os RPPSs dos estados e do Distrito Federal, que são os garantidores do pagamento de benefícios aos pensionistas e aos inativos segurados, terem por meta o alcance do equilíbrio financeiro e atuarial.

Esta é sim uma missão árdua, ainda mais quando considerado o relevante legado histórico: quando da constitucionalização do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, boa parte dos RPPSs já acumulavam relevante passivo atuarial a ser solucionado (NOGUEIRA, 2011).

Demonstrada está a urgência de mudanças estruturais nos RPPSs com o fim de se alcançar efetivamente o princípio constitucional acima citado. Se assim não for, cada vez mais os estados e o Distrito Federal serão compelidos a realizar escolhas difíceis na alocação de recursos públicos.

Mantidos inalterados os RPPSs, como se verifica acima, direitos sociais serão sacrificados para a garantia do pagamento de benefícios previdenciários. Em outros termos, toda a sociedade arcará com a garantia do direito de uma parcela dessa mesma sociedade.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

Como se pode depreender deste trabalho, não há a pretensão de alcançar uma solução definitiva para o déficit atuarial apresentado pelos RPPSs estaduais e do Distrito Federal.

No entanto, constata-se que o sistema previdenciário em sua gênese pretendeu, mediante a contribuição e a solidariedade entre servidores, inativos, pensionistas e o ente instituidor, alcançar o equilíbrio financeiro e atuarial visando à garantia do pagamento dos benefícios previdenciários.

É forçoso ressaltar que, embora os dados oficiais que embasariam este trabalho não estivessem com extrema precisão dispostos em seus repositórios, ainda assim foram suficientes para demonstrar o panorama dos RPPSs estaduais e distrital.

Desta feita, os dados do MPS, precisamente os DRAAs, demonstram um panorama não muito promissor.

Verifica-se um déficit atuarial em praticamente todos os RPPSs em estudo. As tabelas anexas a este estudo demonstram a exata dimensão da situação deficitária. Esse déficit, mantidas as atuais premissas atuariais, termina por impactar diretamente as finanças públicas, uma vez que o Tesouro dos entes instituidores arcará necessariamente com o pagamento dos benefícios previdenciários.

Como visto acima, os principais fatores que sinalizam o incremento do citado déficit é o fato de a maioria dos servidores serem do sexo feminino. As mulheres possuem acesso antecipado à inativação, contribuindo por menor tempo para o RPPS embora dele se beneficiem normalmente por mais tempo. Somado a isso, boa parte delas são ocupantes de cargos de professoras de ensino fundamental e médio, o que antecipa ainda mais o acesso à aposentadoria.

Do mesmo modo, a apuração do grau de comprometimento da RCL com o pagamento de benefícios para inativos e pensionistas é precisa ao demonstrar o relevante impacto que o desequilíbrio financeiro e atuarial nos RPPSs dos estados e do Distrito Federal causa nas finanças públicas.

As informações obtidas demonstram categoricamente a necessidade de alterações estruturais nos RPPSs dos entes em estudo para se alcançar o princípio constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial.

A não adoção do princípio constitucional é diretamente ligada à falência do papel institucional dos estados e do Distrito Federal, que necessitarão destinar relevante parcela de montantes do Tesouro público para o adimplemento de benefícios previdenciários. O resultado disso é o sacrifício dos direitos fundamentais (saúde, educação, segurança, etc.) de toda a sociedade em prol da garantia do direito de uma parcela da sociedade, que são os servidores/aposentados e pensionistas.

Como forma de caminhar para a solução, é possível aventar a difusão da implementação do regime de previdência complementar público, o aumento da alíquota de contribuição previdenciária, o aumento do tempo de atividade até a aposentadoria, a eliminação da diferença por gêneros para o alcance de benefícios e o maior rigor nos critérios de concessão das pensões por morte. Afinal, os dados que embasam este trabalho indicam que são estes os fatores do incremento no déficit experimentado pelos RPPSs.

O problema da implementação dessas medidas é o fato de serem em maior ou menor medida impopulares e causadoras de desgastes aos responsáveis por elas, o que resulta no desinteresse pela tentativa de solução do déficit atuarial dos RPPSs no presente.

Afinal, enquanto o Tesouro estadual e distrital forem capazes de suportar o pagamento dos benefícios previdenciários, o impacto causado pelos RPPSs, embora relevante, termina por não ser considerado como deveria. Com isso, a urgente solução é deixada sempre para o futuro. O grande problema é que o déficit atuarial demonstrado nos tópicos anteriores dão conta de que este “futuro” se mostra cada vez mais perto do presente.



## REFERÊNCIAS

- BELTRÃO, Kaizô Iwakami et al. **Mulher e previdência social**: o Brasil e o mundo. Texto para discussão, n. 867. Rio de Janeiro, mar. 2002. Disponível em: < [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4420](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4420) > . Acesso em: 10/08/2015.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) > . Acesso em: 07/05/2015.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9717.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm) > . Acesso em: 07/05/2015.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 10.887, de 18 de junho de 2004. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm#Art3](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm#Art3) > . Acesso em: 07/05/2015.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm) > . Acesso em: 01/10/2015.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Previdência Social (MPS). Portaria n. 403, de 10 de dezembro de 2008. Publicada no **DOU**, 11 dez. 2008 e republicada no **DOU**, 12 dez. 2008. Disponível em: < [http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/1\\_130123-155051-623.pdf](http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/1_130123-155051-623.pdf) > . Acesso em: 07/05/2015.
- \_\_\_\_\_. Decreto n. 3.788, de 11 de abril de 2001. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/D3788.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3788.htm) > . Acesso em: 07/05/2015.
- \_\_\_\_\_. Agência Câmara Notícias. **Entenda o que é Receita Corrente Líquida**. 2004. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/53635.html> > . Acesso em: 22/09/2015.
- FERREIRA, Sergio Guimarães. Sistemas previdenciários no mundo: sem “almoço grátis”. In: GIAMBIAGI, Fabio; TAFNER, Paulo (Org.). **Previdência no Brasil**: debates, dilemas e escolhas. Rio de Janeiro: Ipea, 2007. p. 67.
- HECKSHER, Carolina Botelho Marinho da C. et al. Alternativas para capitalização dos regimes próprios de previdência social: um estudo de caso para o Rio Grande do Sul. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB**: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2012. p. 628-694.
- NOGUEIRA, Narlon Gutierre. O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de estado. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, out.-dez. 2011, v. 81, n. 4, ano XXIX, p. 75-91.
- SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. **Previdência dos servidores públicos**: reflexões em torno da proposta de instituição da previdência complementar. Texto para discussão, n. 1679. Rio de Janeiro, dez. 2011. Disponível em: < [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1679.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1679.pdf) > . Acesso em: 07/05/2015.

TAFNER, Paulo. Seguridade e previdência: conceitos fundamentais. In: GIAMBIAGI, Fabio; TAFNER, Paulo (Org.). **Previdência no Brasil**: debates, dilemas e escolhas. Rio de Janeiro: Ipea, 2007. p. 67.

VARSANO, Ricardo; MORA, Mônica. Financiamento do Regime Geral da Previdência Social. In: GIAMBIAGI, Fabio; TAFNER, Paulo (Org.). **Previdência no Brasil**: debates, dilemas e escolhas. Rio de Janeiro: Ipea, 2007. p. 321.

## ANEXOS

### Anexo A

Compilação dos autores com base nos *Demonstrativos de resultado dos fundos financeiros – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*

Estados	Segregação de Massa	Ano Corte	FUNDO FINANCEIRO										
			Ano criação	Saldo milhões	% Homens	% Mulheres	Total Ativos	Total Inativos e Pensionistas	% Ativos	% Inativos	% Pensionistas	Aliquota Patronal	Aliquota Servidor
AC	Não												
2014			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
AL	Sim	2006	2007										
2014			- 44.110,22	31,00	69,00	25.640	25.538	52,00	35,00	13,00	22,00	11,00	
AM	Sim	2004	2004										
2014			- 71.945,11	36,00	64,00	36.270	27.349	57,00	34,00	9,00	13,00	11,00	
AP	Sim	2009	2005										
2014			- 17.735,57	45,00	55,00	14.401	1.031	93,00	2,00	5,00	12,00	11,00	
BA	Sim	2004	2004										
2014			- 121.292,49	39,00	61,00	119.527	216.658	52,00	39,00	9,00	24,00	12,00	
CE	Sim	2014	2014										
2014			- 108.535,99	29,00	71,00	45.061	68.421	40,00	46,00	14,00	71,53	11,00	
DF	Sim	2007	2007										
2014			- 237.999,51	32,00	68,00	63.422	101.790	55,00	37,00	8,00	22,00	11,00	
ES	Sim	2005	2005										
2014			-	36,00	64,00	25.255	31.650	44,00	46,00	10,00	22,00	11,00	
GO	Sim	2006	2006										
2014			- 147.433,12	34,00	66,00	73.949	55.360	57,00	35,00	8,00	26,50	13,25	
MA	Sim	2009	2009										
2014			- 6.828,56	25,00	75,00	-	10.478	-	58,00	42,00	15,00	11,00	
MG	Sim	2013	2013										
2014			- 369.408,26	22,00	78,00	259.964	220.800	54,00	37,00	9,00	22,00	11,00	
MS	Sim	2012	2012										
2014			- 51.405,05	42,00	58,00	39.442	24.147	62,00	31,00	7,00	36,16	11,00	
MT	Não												
2014			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PA	Sim	2004	2004										
2014			- 95.216,81	39,00	61,00	42.489	42.605	50,00	40,00	10,00	18,00	11,00	
PB	Sim	2014	2013										
2014			-	42,00	58,00	50.544	42.671	54,00	34,00	12,00	111,62	11,00	
PE	Não												
2014			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PI	Sim	2013	2003										
2014			- 61.371,72	37,00	63,00	50.479	37.787	57,00	33,00	10,00	56,04	12,00	
PR	Sim	2003	2002										
2014			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RO	Sim	2009	2009										
2014			- 42.209,62	45,00	55,00	38.464	4.751	89,00	10,00	1,00	11,50	11,00	
RJ	Não												
2014			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
RN	Sim	2007	2007										
2014			- 102.826,58	35,00	65,00	46.510	41.552	53,00	36,00	11,00	22,00	11,00	
RR	Sim	2005	2005										
2014			- 4.467,11	41,00	59,00	8.135	207	97,50	1,30	1,20	16,58	11,00	
RS	Sim	2006	2006										
2014			- 320.852,10	29,00	71,00	116.332	191.077	38,00	46,00	16,00	26,50	13,25	
SC	Sim	2011	2011										
2014			- 153.981,20	40,00	60,00	55.100	58.575	48,00	42,00	10,00	22,00	11,00	
SE	Sim	2008	2008										
2014			- 61.370,02	42,00	58,00	29.127	15.060	66,00	34,00	-	53,54	13,00	
SP	Não												
2014			-	38,00	62,00	527.393	434.578	55,00	32,00	13,00	74,00	11,00	
TO	Sim	2013	2013										
2014			- 14.776,31	38,00	62,00	35.060	7.373	83,00	13,00	4,00	18,38	11,00	

Fonte: elaboração dos autores com base no *Demonstrativo de resultado – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*

## Anexo B

Compilação dos autores com base nos *Demonstrativos de resultado dos fundos previdenciários – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*

Estados	Segregação de Massa	Ano Corte	FUNDO PREVIDENCIÁRIO											
			Ano criação	Saldo milhões	% Homens	% Mulheres	Total Ativos	Total Inativos e Pensionistas	% Ativo	% Inativo	% Pensionistas	Alíquota Patronal	Alíquota Servidor	
AC	Não													
2014				- 8.605,72	42,00	58,00	27.755	9.428	75,00	18,00	7,00	18,33	11,00	
AL	Sim	2006	2007	71,80	45,00	55,00	2.234	52	98,00	-	2,00	11,00	11,00	
AM	Sim	2004	2004	254,17	49,00	51,00	27.092	215	99,20	0,30	0,50	13,00	11,00	
AP	Sim	2009	2005	119,63	43,00	57,00	10.991	41	99,99	-	0,01	12,00	11,00	
BA	Sim	2004	2004	347,66	39,00	61,00	15.434	21	99,90	-	0,10	15,00	12,00	
CE	Sim	2014	2014	666,17	-	-	-	-	-	-	-	22,00	11,00	
DF	Sim	2007	2007	2.900,03	35,00	65,00	27.290	24	99,90	0,07	0,03	22,00	11,00	
ES	Sim	2005	2005	336,56	60,00	40,00	11.350	49	99,60	0,10	0,30	22,00	11,00	
GO	Sim	2006	2006	22,98	68,00	32,00	337	-	100,00	-	-	13,25	13,25	
MA	Sim	2009	2009	- 16.035,25	40,00	60,00	66.483	24.881	73,00	22,00	5,00	17,99	11,00	
MG	Sim	2013	2013	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
MS	Sim	2012	2012	42,08	42,00	58,00	1.506	-	100,00	-	-	22,00	11,00	
MT	Não													
2014				310,39	42,00	58,00	50.096	28.447	64,00	29,00	7,00	22,00	11,00	
PA	Sim	2004	2004	75,94	48,00	52,00	47.483	269	99,40	0,10	0,50	11,00	11,00	
PB	Sim	2014	2013	- 26,36	57,00	43,00	5.121	-	100,00	-	-	22,00	11,00	
PE	Não													
2014				- 40.899,99	42,00	58,00	110.104	83.921	57,00	31,00	12,00	84,50	13,50	
PI	Sim	2013	2003	1,33	49,00	51,00	1.085	-	100,00	-	-	9,77	12,00	
PR	Sim	2003	2002	238,15	30,00	70,00	77.281	13.763	85,00	12,00	3,00	20,60	11,00	
RO	Sim	2009	2009	112,99	51,00	49,00	17.339	124	99,90	-	0,10	11,25	11,00	
RJ	Não													
2014				- 66.840,62	39,00	61,00	223.486	215.448	51,00	33,00	16,00	11,98	11,00	
RN	Sim	2007	2007	4.913,23	57,00	43,00	15.249	33	99,80	0,05	0,15	22,00	11,00	
RR	Sim	2005	2005	225,90	43,00	57,00	5.321	32	99,40	0,20	0,40	16,58	11,00	
RS	Sim	2006	2006	- 5.428,89	52,00	48,00	9.354	-	100,00	-	-	14,17	13,25	
SC	Sim	2011	2011	235,26	45,00	55,00	12.677	6	100,00	-	-	11,00	11,00	
SE	Sim	2008	2008	10,84	57,00	42,00	6	1	86,00	14,00	-	11,36	13,00	
SP	Não													
2014				-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
TO	Sim	2013	2013	19,70	49,00	51,00	3.046	-	100,00	-	-	18,38	11,00	

Fonte: elaboração dos autores com base no *Demonstrativo de resultado – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*

## Anexo C

Compilação dos autores com base nos *Demonstrativos de resultado dos fundos militares – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*

Estados	Segregação de Massa	Ano Corte	FUNDOMILITAR											
			Ano criação	Saldo milhões	% Homens	% Mulheres	Total Ativos	Total Inativos e Pensionistas	% Ativo	% Inativo	% Pensionistas	Alíquota Patronal	Alíquota Servidor	
AL	Sim	2006												
2014			2007	- 23.349,50	83,00	17,00	9.285	4.976	65,00	26,00	9,00	22,00	11,00	
CE	Sim	2014												
2014			2014	- 45.964,80	95,00	5,00	16.526	6.536	72,00	24,00	4,00	41,18	11,00	

Fonte: elaboração dos autores com base no *Demonstrativo de resultado – avaliação atuarial dos estados e do Distrito Federal (MPS)*



**PENSÃO POR MORTE NO ÂMBITO DOS REGIMES  
PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL:  
ESTUDOS SOBRE AS INOVAÇÕES INTRODUZIDAS  
PELA LEI N. 13.135, DE 17 DE JUNHO DE 2015,  
E A POSSIBILIDADE DE ESTADOS E MUNICÍPIOS  
PROMOVEREM ALTERAÇÕES EM SUAS LEGISLAÇÕES**

**Clarice Taffarel**

Sefaz/SC

**Bruna Castilho Balbino Bezerra**

Sefaz/AL

**Maria de Lourdes Pinheiro da Silva**

Sefaz/SC

**Coordenador/orientador:**

**Marcelo Abi-Ramia Caetano**

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

[mcaetano70@yahoo.com.br](mailto:mcaetano70@yahoo.com.br)





## RESUMO

---

Este trabalho realiza estudos acerca das pensões por morte no âmbito dos Regimes Próprios de Previdência Social, à luz das inovações promovidas pela Medida Provisória n. 664, de 30 de dezembro de 2014, convertida na Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015. Inicia-se com um histórico sobre as emendas constitucionais reformadoras e, na sequência, mostra as justificativas que levaram o governo federal a apresentar a novel reforma legislativa, fazendo um paralelo da MP até sua conversão em lei. Destarte, sob o argumento de suprir lacunas nas legislações previdenciárias e em face do processo de envelhecimento populacional, da queda de fecundidade, do aumento da expectativa de sobrevida e das fraudes ao sistema mostrou-se que a lei havia apresentado avanços, ao estabelecer período contributivo mínimo e tempo mínimo de casamento e união estável para concessão da pensão; durabilidade do benefício segundo a expectativa de sobrevida do pensionista; perda do benefício por simulação ou fraude e na hipótese de prática de crime doloso contra o segurado. Demonstrou-se também a possibilidade de os estados e os municípios editarem leis com os mesmos parâmetros previstos na Lei n. 13.135/2015, diante da competência concorrente para legislar sobre previdência social se assim o desejarem. Registra-se ainda a experiência adotada pelo Estado do Rio Grande do Sul pertinente a sua legislação e os embates jurídicos que vem enfrentando nos tribunais sobre a dependência econômica como critério de elegibilidade à pensão.

**Palavras-chave:** Pensão por morte. RPPS. Servidor público. MP n. 664/2014. Lei n. 13.135/2015. Dependência econômica. Rio Grande do Sul.

## ABSTRACT

---

This work conducts studies on pensions by death under the Special Social Security, the light of the innovations introduced by Provisional Measure n. 664, of December 30, 2014, converted into Law n. 13135 of 17 June 2015. Starts with a history of Constitutional Amendments reforming and as a result, it presents the reasons that led the Federal Government to provide a novel legislative reform, paralleling the provisional measure until its conversion into law. Therefore, on the grounds fill gaps in social security legislation and in the face of population aging, the fertility decline and increased survival rate, associated with fraud to the system, it was shown that the law presented advances by establishing minimum contribution period and minimum marriage time and stable relationship for Award pension; durability of the benefit according to expectation boarder survival; loss of the benefit by simulation or fraud, and in the case of practice of intentional crime against the insured. It has been shown, also, the possibility of states and municipalities, edit laws with the same parameters defined in Law n. 13.135/2015, due to the concurrent jurisdiction to legislate on Social Security, if they wish. Join also the experience adopted by the state of Rio Grande do Sul, it's relevant legislation and legal struggles that has faced the courts on economic dependency as a criterion for eligibility for pension.

**Keywords:** Pension by death. RPPS. Public servant. MP n. 664/2014. Law n. 13,135/2015. Economic dependence. Rio Grande do Sul.

## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 445
- 2 DA PENSÃO POR MORTE E AS JUSTIFICATIVAS DAS REFORMAS PREVIDENCIÁRIAS, 447
  - 2.1 Das reformas previdenciárias constitucionais nos RPPSs, 447
  - 2.2 Pensão por morte – motivos que justificaram a edição da MP n. 664/2014 e sua conversão na Lei n. 13.135/2015, 449
  - 2.3 Principais pontos contemplados na MP n. 664/2014 e seu efetivo resultado após a aprovação da Lei n. 13.135/2015, 452
    - 2.3.1 Período de carência contributiva para a concessão da pensão por morte dos cônjuges e dos companheiros, 452
    - 2.3.2 Delimitação de tempo mínimo de casamento e união estável para concessão do benefício, 454
    - 2.3.3 Durabilidade do benefício de acordo com a expectativa de sobrevivência do pensionista, 455
    - 2.3.4 Da perda do benefício por prática de crime doloso contra o segurado, 458
    - 2.3.5 Da perda do direito por simulação ou fraude, 459
  - 2.4 Paralelo entre a MP n. 664/2014 e a Lei n. 13.135/2015, 460
  - 2.5 Da aplicabilidade da Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015, aos regimes próprios de estados e municípios, 462
- 3 DA EXPERIÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 464
- 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 472
- REFERÊNCIAS, 473
- ANEXO, 478

## LISTA DE QUADROS

- Quadro 1. Demonstrativo da relação ativo/beneficiário dos RPPSs, 451
- Quadro 2. Duração do benefício de pensão por morte em relação à expectativa de sobrevida do dependente no momento do óbito do instituidor segurado, 456
- Quadro 3. Duração do benefício de pensão por morte em relação à idade do pensionista, 456
- Quadro 4. Duração do benefício de pensão por morte em relação à expectativa de sobrevida e à idade do pensionista, 457

## LISTA DE SIGLAS

AC	Apelação Civil
AEPS	Anuário Estatístico da Previdência Social
AI	Agravo de Instrumento
AL	Estado de Alagoas
Conaprev	Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EC	Emenda Constitucional
EMI	Exposição de Motivos Interministerial
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
Ipergs	Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul
MP	Medida Provisória
PIB	Produto Interno Bruto
RE	Recurso Extraordinário
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RS	Estado do Rio Grande do Sul
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TJRS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

## 1 INTRODUÇÃO

Com a onda das reformas constitucionais acerca de benefícios previdenciários, que se iniciaram por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 20/1998<sup>1</sup> e continuaram com as Emendas de ns. 41/2003,<sup>2</sup> 47/2005<sup>3</sup> e 70/2012,<sup>4</sup> as aposentadorias e as pensões dos servidores públicos, positivadas no art. 40,<sup>5</sup> passaram a ter o caráter contributivo e solidário, exigindo a contribuição de ativos, inativos e pensionistas dos segurados dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPSs) dos entes federados como solução para dar sustentabilidade aos sistemas de previdência que, na sua maioria, já estavam bem deficitários.

Cabe destacar que todas as reformas supramencionadas inovaram no cenário previdenciário, sem contanto resolverem os problemas de caixa dos institutos de previdência, pois seus efeitos ocorrem somente no médio e no longo prazos.

Paralelamente às reformas constitucionais, algumas leis foram editadas, em atendimento ao disposto no artigo 249 da Constituição Federal (CF/1988),<sup>6</sup> o qual foi incluído na Constituição por meio da EC n. 20/1998, possibilitando a aplicação do instrumento de segregação de massas e capitalização de fundos vinculados aos RPPSs dos entes federados, vislumbrando ser uma solução para estancar a sangria dos cofres públicos, que acabam sendo os responsáveis pelo pagamento da parte deficitária do custeio dos benefícios, porém os problemas persistem e se agravam até os dias atuais.

- 1 A inovação substancial da EC n. 20 foi a contributividade e o estabelecimento de idades mínimas como condições à inativação.
- 2 Por meio da EC n. 41 foi extinta a paridade e a integralidade para os servidores civis, preservando-lhes, entretanto, o direito adquirido. Também passou-se a exigir contribuição dos inativos e pensionistas.
- 3 A principal mudança da EC n. 47 foi a mitigação da exclusão da paridade, excepcionando a regra para introduzir a paridade/integralidade na fórmula 85/95, números esses que representam a soma da idade com o tempo de contribuição, sendo “85” para as mulheres e “95” para os homens.
- 4 A EC n. 70 visou, precipuamente, corrigir a base de cálculo das aposentadorias por invalidez.
- 5 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.
- 6 Art. 249. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadoria e pensões concedidas aos respectivos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos Tesouros, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão constituir fundos integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e a administração desses fundos.

Em de 30 de dezembro de 2014 foi publicada a Medida Provisória (MP) n. 664, convertida na Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015, introduzindo alterações em diversos benefícios previdenciários, dentre eles a pensão por morte a ser aplicada no âmbito da União, para seus servidores públicos, e também para os beneficiários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que abrange, além de outros, todos os empregados da iniciativa privada, sob o argumento de que tais medidas eram necessárias em face do processo de envelhecimento populacional, da queda de fecundidade e do aumento da expectativa de vida do brasileiro, e, como objetivo secundário, coibir fraudes.

Desse modo, a pesquisa enfatizará as alterações promovidas pela MP n. 664/2014 e sua conversão na Lei n. 13.135/2015, modelando-a para sua aplicação aos RPPSs de estados e municípios e agregando experiências adotadas pelo Estado do Rio Grande do Sul, no que diz respeito às inovações de sua legislação previdenciária, quanto às regras sobre dependência econômica como alternativa para amenizar os déficits previdenciários.

A pesquisa possui natureza exploratória, descritiva e empírica e tem por objetivo geral demonstrar juridicamente a possibilidade de estados e municípios alterarem suas regras de pensões por morte à luz da experiência da Lei n. 13.135/2015, e por objetivos específicos, os seguintes:

- a) analisar quais os principais aspectos modificados pela MP n. 664/2014 (redação anterior e nova);
- b) acompanhar a tramitação da MP n. 664/2014 até sua conversão ou não em lei e o conteúdo do texto final;
- c) analisar a possibilidade jurídica de estados e municípios alterarem suas regras de pensões por morte à luz da experiência da Lei n. 13.135/2015 e de outros estados;
- d) analisar o conteúdo da Nota Explicativa n. 04/2015/CGNAL/DRPSP/SPPS/MPS, que versa sobre a abrangência da aplicação da MP n. 664/2014;
- e) demonstrar quais as principais lacunas ou falhas da legislação que mais oneravam o sistema previdenciário;
- f) conhecer as mudanças já feitas pelo Estado do Rio Grande do Sul (RS) sobre as inovações de sua legislação previdenciária quanto às regras sobre dependência econômica, verificando eventual aplicabilidade para outros estados;
- g) pesquisar o que versa a doutrina e a jurisprudência acerca da matéria “pensão por morte”;

- h) demonstrar que as alterações da Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, não se estendem de forma automática aos demais RPPS;
- i) destacar a possibilidade de os estados e municípios corrigirem distorções que favorecem comportamentos oportunistas que resultam em ônus excessivo para o conjunto da sociedade.

Com efeito, a pesquisa está estruturada da seguinte forma. Após esta introdução, a seção 2 trata de questões relacionadas com pensão por morte do servidor público, amparado por RPPS; a seção 3 relata a experiência adotada pelo Estado do RS sobre dependência econômica; e a seção 4 apresenta as considerações finais do trabalho.

## 2 DA PENSÃO POR MORTE E AS JUSTIFICATIVAS DAS REFORMAS PREVIDENCIÁRIAS

### 2.1 Das reformas previdenciárias constitucionais nos RPPSs

Contextualizando as alterações advindas das reformas previdenciárias, insta registrar que somente com o advento da EC n. 20/1998 houve a efetiva preocupação com o custeio, ansiando viabilizar o adimplemento dos benefícios previdenciários e financiar os RPPSs.

Antes da EC n. 20/1998, pensar em direito previdenciário era ter em mente que as contribuições<sup>7</sup> vertidas ao regime assegurariam uma pensão. Portanto, o caráter previdenciário estava intimamente ligado à pensão, uma vez que as aposentadorias eram custeadas pelo Tesouro e, portanto, tinham cunho administrativo.

Nesse norte, a partir da citada emenda a contribuição previdenciária passou a ter natureza jurídica de tributo e a ser um critério de elegibilidade à aposentadoria. Destarte, é apropriado dizer que houve uma cisão na forma de ver a previdência especificamente. Houve uma delimitação do que seria previdência e o que seria saúde, por exemplo.

Dessa forma, depois de muitos anos, as contribuições previdenciárias passaram a ser vertidas para custear unicamente os benefícios de aposentadoria e pensão, e não mais os benefícios assistenciais.

7 É importante não confundir a natureza jurídica das contribuições: antes da EC n. 20/1998 tinha-se natureza meramente assistencialista, visando a garantir no futuro as pensões pelo falecimento dos servidores públicos, vinculados a RPPSs; após a emenda, as contribuições passaram a ter natureza jurídica de tributo, garantindo a aposentadoria do servidor assim como as futuras pensões.

Nesse contexto, fazendo-se um estudo matemático simples, tomando-se como ponto de partida a primeira Constituição, que garantiu aposentadoria sem a respectiva fonte de custeio (1891), até a vigência da EC n. 20/1998, que inseriu a contribuição previdenciária como requisito à inativação do servidor, evidencia-se que houve um longo tempo sem haver a preocupação com a sustentabilidade do Regime e, no dizer de Barroso (2012, p. 172), o seguinte:

Portanto, durante aproximadamente 107 anos a aposentadoria foi concedida aos servidores federais sem fonte de custeio específica. Os municípios e os estados-membros, bem como o Distrito Federal, seguiam as regras constitucionais que não se aplicavam só ao âmbito federal, pois consistiam em norma geral aplicável a todos os servidores públicos independentemente da unidade federativa à qual se vinculavam.

Com efeito, é pertinente lembrar que o modelo adotado antes da reforma previdenciária em referência fora constituído sem o adequado estudo demográfico da população brasileira. Segundo a Exposição de Motivos da EC n. 20/1998, entre 1960 e 1990, a população brasileira cresceu 109%, enquanto o número de beneficiários da Previdência Social, no mesmo período, se multiplicou mais de 12 vezes, aumentando em 1.140% (BRASIL, 1996).

Para tanto, associado ao fato da ausência de contributividade dos segurados filiados ao regime com a perspectiva demográfica desfavorável à sustentabilidade dos RPPSs, com a nova redação conferida pela EC n. 20/1998, ficou estabelecido “um regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”.

Além dos fatores supramencionados, outros mecanismos foram adotados pela EC n. 20/1998 como forma de custear o regime, tais como: a) extinção da contagem de qualquer tempo fictício; b) delimitação de um teto e um subteto para os servidores públicos; c) cargo comissionado vinculado ao RGPS; d) RPPS observando, no que couber, adoção de requisitos e critérios fixados para o RGPS; e) possibilidade de criação de previdência complementar.

As inovações previdenciárias trazidas pela EC n. 20/1998, todavia, não foram suficientes para dar sustentabilidade ao regime, razão pela qual, após cinco anos de sua vigência, adveio a EC n. 41/2003, que trouxe novas regras para aposentadoria e pensão.

Conjuntamente aos ideais de custeio e cuidado com o perfil demográfico e o crescente aumento dos aposentados em relação à massa ativa, procurou-se, com as novas



metodologias adotadas, avançar no sentido da convergência das regras entre os regimes de previdências existentes.

Extinguiu-se a paridade<sup>8</sup> para os servidores inativos para aqueles que ingressaram após a promulgação desta emenda, porém os aposentados passaram a contribuir também para a previdência nas parcelas que superem o teto do RGPS.

As demais reformas previdenciárias, advindas das Emendas ns. 47/2005 e EC 70/2011, vieram para compatibilizar os anseios sociais às necessidades do regime sob o aspecto financeiro e atuarial.

Desta feita, haja vista que as reformadoras emendas constitucionais não se mostraram satisfatórias para harmonizar o impacto financeiro causado pela despreocupação com a concessão dos benefícios vindouros pelos RPPSs, principalmente quanto àqueles concernentes às aposentadorias, o governo federal apresentou a MP n. 664/2014, convertida na Lei n. 13.135/2015, para tentar corrigir as distorções encontradas quanto aos critérios de acesso à pensão previdenciária.

## 2.2 Pensão por morte – motivos que justificaram a edição da MP n. 664/2014 e sua conversão na Lei n. 13.135/2015

Em razão da necessidade de se fazer um ajuste fiscal nas contas públicas, foi editada a MP n. 664/2014, que introduziu alterações em auxílio-doença e pensão por morte. Essa MP foi convertida na Lei n. 13.135/2015.

As modificações nas regras de pensão por morte tiveram motivações em fatores como envelhecimento populacional, queda da fecundidade, aumento na expectativa de vida e outros, que foram delineados na Exposição de Motivos Interministerial (EMI) n. 00023/2014 MPS MF MP,<sup>9</sup> conforme pode ser observado na redação que ora se transcreve:

[...] as regras de acesso a tal benefício têm permitido distorções que necessitam de ajuste, tendo em vista estarem desalinhadas com os padrões internacionais e com as boas práticas previdenciárias, possibilitando a concessão a pessoas que pouco contribuíram para o regime ou, o que é pior, até mesmo com apenas uma contribuição. Entre os principais desalinhamentos merecem destaque: **a) ausência de carência para pensão por**

8 Mesmo ajuste vencimental aplicado aos ativos aplicar-se-á aos inativos.

9 Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Mpv/mpv664.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Mpv/mpv664.htm) > . Acesso em: 16/06/2015.

**morte previdenciária – direito conferido pela qualidade de segurado; b) ausência de tempo mínimo de casamento ou união estável; c) benefício vitalício para cônjuges, companheiros ou companheiras independentemente da idade.** A maioria dos países exige carência, tempo mínimo de casamento e tem tratamento diferenciado dependendo da idade do cônjuge [grifo nosso].

A referida MP abordou, portanto, formas de inovação na legislação previdenciária vigente (do RGPS e da União) com o objetivo de suprir lacunas e adequá-la à realidade demográfica brasileira, buscando a sustentabilidade do sistema previdenciário.

De acordo com os dados da mencionada EMI n. 23/2014/MPS/MF/MP, evidencia-se que é o “paulatino processo de envelhecimento populacional”, como já dito, que informa que “a participação dos idosos na população total deverá crescer de 11,3% em 2014 para 33,7% em 2060, segundo projeções do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Os gastos do RGPS em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) devem crescer dos atuais 7% para 13%, em 2050”.

Ademais, pelo fato de não existir carência, bastava que o beneficiário estivesse vinculado a um regime de previdência, mesmo que ainda não tivesse vertido sequer uma contribuição, e já era o suficiente para ser gerada uma pensão por morte.

Essa brecha existente na legislação não era compatível com o princípio da solidariedade entre gerações, que preconiza que os servidores da ativa contribuam para custear a inatividade de outros servidores, como as próprias pensões. Diante da não contributividade para os regimes previdenciários, o equilíbrio financeiro ficava prejudicado ao longo do tempo, gerando déficit.

Filippo (2007)<sup>10</sup> discorre sobre a solidariedade por meio do financiamento de gerações:

Na Previdência Social, por ser um sistema que exige a contribuição direta do segurado para a obtenção de um benefício futuro, a solidariedade se manifestará de forma diferente. Aqui a solidariedade se caracteriza através do financiamento de gerações. Uma geração ativa ao contribuir para a previdência social está custeando as gerações passadas, que estão inativas. Futuramente esta geração terá os seus benefícios garantidos pelas novas gerações que virão, e assim sucessivamente.

<sup>10</sup> Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2012](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2012) > . Acesso em: 24/09/2015.

Veja-se, a título de exemplo, o quadro demonstrativo da relação ativo/beneficiário, em dezembro de 2013,<sup>11</sup> dos entes federativos:

Quadro 1. Demonstrativo da relação ativo/beneficiário dos RPPSs

Servidores públicos civis e militares				
Entes federativos	Ativos	Inativos e pensionistas	Total	Relação ativo/beneficiário
União	1.055.417	939.275	1.994.692	1,12
Estados	2.667.714	1.809.718	4.477.432	1,47
Municípios	2.594.299	636.990	3.231.289	4,07
<b>Total</b>	<b>6.317.430</b>	<b>3.385.983</b>	<b>9.703.413</b>	<b>1,86</b>

Fonte: ANUÁRIO ESTATÍSTICO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (AEPS) (2013)

Da leitura das informações dispostas no Quadro 1 evidencia-se uma situação bastante preocupante para os regimes previdenciários, tendo em vista que a relação ativo/beneficiário é muito baixa, o que reflete um estrangulamento na sustentabilidade dos regimes.

Sob esse prisma, a brandura dos critérios de elegibilidade na concessão da pensão e a realidade demográfica contemporânea levaram à imperiosa necessidade de se alocar nas legislações previdenciárias novos requisitos que se compatibilizassem com o equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes.

Nesse viés, assim como a inserção do critério da carência à concessão do benefício, foi importante também a introdução da temporalidade da pensão pela expectativa de sobrevivência do dependente, assim como a exigência de tempo mínimo de vida em comum para os casamentos e as uniões estáveis com o fito de harmonizar as premissas que servem de alicerce para a normatização da matéria.

Nessa linha de pensamento, é possível dizer que os mesmos fundamentos que justificaram a alteração da legislação previdenciária do RGPS e da União servem para corroborar também as necessidades vivenciadas pelos RPPSs de estados e municípios.

<sup>11</sup> Disponível em: < <http://www.previdencia.gov.br/dados-abertos/aeaps-2013-anuario-estatistico-da-previdencia-social-2013/aeaps-2013-secao-xiv-previdencia-do-servidor-publico/aeaps-2013-secao-xiv-previdencia-do-servidor-publico-tabelas/> > . Acesso em: 23/09/2015.

## **2.3 Principais pontos contemplados na MP n. 664/2014 e seu efetivo resultado após a aprovação da Lei n. 13.135/2015**

Como dito nos tópicos precedentes, o intuito do legislador infraconstitucional, ao editar a MP n. 664/2014, era introduzir no cenário jurídico uma regulação normativa que viesse efetivamente a suprir lacunas de custeio previdenciário e a coibir fraudes na concessão das pensões por morte, alterando critérios de elegibilidade e valor a ser concedido (fórmula de cálculo e tempo de duração). Segundo Rodriguez (2015):<sup>12</sup>

A MP 664 cria novas condicionantes para percepção dos benefícios e limita os valores e o tempo de duração do benefício de pensão por morte. Portanto, endurece as regras de percepção dos benefícios previdenciários, buscando a contenção futura desses gastos de custeio obrigatório.

Considerando-se a análise de especialistas do tema, se a MP tivesse sido aprovada pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal nos moldes em que foi publicada haveria uma considerável redução de despesas, no curto e no médio prazos, que impactaria positivamente nos cofres da previdência e ter-se-ia um sistema previdenciário alinhado aos padrões internacionais e com as boas práticas previdenciárias (CAETANO et al., 2015).

Ocorre que quando da apreciação da supracitada MP, em 13 de maio de 2015, pela Câmara dos Deputados algumas alterações foram feitas ao seu texto já vigente, esvaziando em parte o conteúdo idealizado e diminuindo a pressão de despesa até então pensada como solução para amenizar os déficits.

Desse modo, nos subitens seguintes será apresentado um estudo mais pormenorizado de regras previstas na MP n. 664/2014 e aprovadas pelo texto da Lei n. 13.135/2015 em face da importância de seus enunciados.

### **2.3.1 Período de carência contributiva para a concessão da pensão por morte dos cônjuges e dos companheiros**

A exigência da carência estampada na MP n. 664/2014 e aprovada pela Lei n. 13.135/2015 encontrou guarida por ser incontroversa a necessidade de custeio prévio para a concessão do benefício de pensão por morte, como é exigido para os demais benefícios. Ademais, a contribuição vertida é extremamente importante para a viabilidade

<sup>12</sup> Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=160638&tp=1>>. Acesso em: 25/07/2015.

e a sustentabilidade financeira dos sistemas previdenciários. Conforme ensinamentos de Castro e Lazzari (2015, p. 541):

Durante o período de carência, o beneficiário ainda não tem direito à prestação previdenciária. Como se cogita de Previdência, isto é, cobertura de danos futuros e incertos, e não de seguridade, que seria a atividade de amparo a qualquer manifestação de necessidade decorrente de risco social, a presença do dano no próprio momento da vinculação distorceria a finalidade do sistema e levaria a Previdência Social a tornar-se uma instituição de caráter assistencial.

Impende destacar, nesse ponto, que o tempo de carência fixado pela MP<sup>13</sup> foi mitigado pela lei para, no mínimo, 18 contribuições mensais com o fito de se ter o direito à pensão. Caso o número de contribuições seja inferior, fará jus o dependente a apenas quatro meses de benefício.

Registre-se que a carência supracitada se aplica apenas aos dependentes na qualidade de cônjuge, companheiro, cônjuge divorciado ou separado judicialmente ou que, de fato, recebia pensão alimentícia, não atingindo os demais dependentes, diferentemente da abordagem trazida na redação original da MP n. 664/2014, que estendia a carência a todo e qualquer dependente, senão vejamos:

Art. 1º – A Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 25 – A concessão das prestações pecuniárias do Regime Geral de Previdência Social **depende dos seguintes períodos de carência**, ressalvado o disposto no art. 26:

[...]

IV – Pensão por morte: 24 contribuições mensais, salvo nos casos em que os segurados estejam em gozo de auxílio-doença ou aposentadoria por invalidez [grifo nosso].

Em que pese a MP e a lei em referência terem excepcionado algumas hipóteses de concessão do benefício de pensão por morte, não exigindo o cumprimento de carência, como nos casos do segurado que falece em gozo de auxílio-doença ou de aposentadoria por invalidez ou, ainda, nos casos de morte por acidente do trabalho ou doença profissional ou do trabalho,<sup>14</sup> mesmo assim a medida adotada tem efeito positivo, pois no médio e no longo prazos contribuirá para reduzir o déficit da previdência.

13 Apesar da carência descrita na Lei n. 13.135/2015 ter estabelecido o critério de 18 contribuições mensais, na redação original da MP n. 664/2014 estava previsto um prazo de 24 contribuições mensais.

14 Arts. 1o e 3o da Lei n. 13.135/2015.

### **2.3.2 Delimitação de tempo mínimo de casamento e união estável para concessão do benefício**

Outro ponto de impacto da MP n. 664/2014 aprovada pela Lei n. 13.135/2015, em prol do custeio dos sistemas de previdência, é o que se refere à exigência de tempo mínimo de casamento ou união estável de dois anos. Tal providência legislativa vem ao encontro da necessidade de mecanismos para inibir as fraudes comumente verificadas quando do pedido ou na concessão do benefício da pensão por morte, haja vista que pessoas muito idosas ou gravemente enfermas se casam com jovens para deixar uma pensão vitalícia ou comprovam união estável com base em documentos pouco confiáveis.

Saliente-se, por oportuno, que a dificuldade operacional das entidades de previdência na realização de uma investigação social, processo a processo, é uma realidade. Essas entidades também enfrentam dificuldades para contestar documentos públicos ou decisões judiciais, amparadas em “situações fáticas de difícil contestação”, mas que evidenciam fraudes.

Agregue-se que o relatado no parágrafo precedente ocasiona prejuízos aos institutos de previdência de todas as esferas de governo e deixa os segurados numa situação desconfortável e insegura, na medida em que, ao longo do tempo, provoca a insustentabilidade dos sistemas para os quais contribuem.

À guisa de exemplo, foram colacionados casos reais apresentados no 52º encontro do Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social (Conaprev), realizado na cidade de Brasília, nos dias 5 e 6 de março de 2015,<sup>15</sup> demonstrando a preocupação com a situação vigente e a necessidade de aprovação da MP n. 664/2014, que se encontrava em processo de apreciação pela Câmara dos Deputados naquele momento. A apresentação teve por objetivo evidenciar situações nas quais a duração do benefício e a diferença de idade entre instituidor de pensão ou servidor falecido e cônjuge gera um desequilíbrio financeiro e evidencia, em muitas situações, atos fraudulentos.

**Caso 1** – Homem nascido em 1920 que se aposentou em 1969. Em 1999 passou a acumular pensão. Faleceu em 2014 com 94 anos e deixou pensão para mulher de 29 anos (única dependente) no “teto” do RGPS (R\$ 4.390,00), que tem uma expectativa de sobrevivência de 51 anos – seria cessada em 2065. Considerando-se aposentadoria e pensão, o benefício deve durar cerca de 96 anos – o pagamento de benefício no teto por esse período gera um

15 Conaprev. Medida Provisória n. 664/2014. Alterações nas regras de pensões por morte. Apresentado por Narlon Gutierrez Nogueira na 52ª Reunião Ordinária. Brasília, março/2015 (mimeografado).

fluxo de benefícios de cerca de R\$ 5,5 milhões (sem considerar o acúmulo com pensão de 1999 a 2014) e um fluxo nominal de contribuição estimada em R\$ 619 mil (fluxo nominal estimado – não foi feito cálculo no valor presente).

**Caso 2** – Homem nascido em 1928 que se aposentou em 1991. Faleceu em 2014 com 85 anos e deixou pensão para mulher de 21 anos (única dependente), que tem uma expectativa de sobrevida de 59 anos – seria cessada em 2073. Considerando-se aposentadoria e pensão, o benefício deve durar cerca de 82 anos.

Como se depreende da leitura dos casos expostos, nota-se que o custo de um pensionista com uma expectativa de sobrevida longa onera vultosamente o sistema, uma vez que o montante das contribuições vertidas pelo servidor é insignificante diante do custo do pensionista, ou seja, não há equilíbrio entre contribuições recolhidas e benefícios a serem pagos. Martinez (2001, p. 53) assim aborda o tema:

No momento da contribuição é a sociedade quem contribui. No instante da percepção da prestação é o ser humano a usufruir. Embora no ato da contribuição seja possível individualizar o contribuinte, não é possível vincular cada uma das contribuições a cada um dos percipientes, pois há um fundo anônimo de recursos e um número determinável de beneficiários.

A previsão de tempo mínimo de dois anos de casamento ou união estável, com as exceções previstas, somadas à pensão com duração variável conforme expectativa de sobrevida para cônjuges jovens vem amenizar a situação deficitária dos RPPSs.

No dizer de Castro e Lazzari (2015, p. 832), “essa medida, segundo o governo, tem o intuito de estimular que o dependente jovem busque seu ingresso no mercado de trabalho, evitando o aumento de despesa nas contas da previdência para pessoas em plena capacidade produtiva”.

É importante destacar que a regra também trouxe exceção para os casos em que o segurado já esteja em gozo de auxílio-doença ou de aposentadoria por invalidez, de forma que para esses segurados não vai haver a carência em foco.

### ***2.3.3 Durabilidade do benefício de acordo com a expectativa de sobrevida do pensionista***

Na redação original da MP n. 664/2014 (arts. 1º e 3º), o tempo de duração da pensão passou a ser condicionado à expectativa de sobrevida do pensionista (cônjuge, companheiro/companheira), podendo ser verificado na forma demonstrada no Quadro 2:

Quadro 2. Duração do benefício de pensão por morte em relação à expectativa de sobrevivência do dependente no momento do óbito do instituidor segurado

Expectativa de sobrevivência $x$ a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos ( $E(x)$ )	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)
$55 < E(x)$	3
$50 < E(x) \leq 55$	6
$45 < E(x) \leq 50$	9
$40 < E(x) \leq 45$	12
$35 < E(x) \leq 40$	15
$E(x) \leq 35$	Vitalícia

Fonte: MEDIDA PROVISÓRIA N. 664, de 30 de dezembro de 2014

Ao longo do processo de tramitação da MP n. 664/2014 e sua transformação na Lei n. 13.135/2015 passou-se a estabelecer a duração do benefício em função da idade do pensionista, e não mais da sua expectativa de sobrevivência na data do óbito do cônjuge.

Quadro 3. Duração do benefício de pensão por morte em relação à idade do pensionista

Idade do pensionista na data do óbito do servidor	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)
Menos de 21 anos	03
Entre 21 anos e 26 anos	06
Entre 27 anos e 29 anos	10
Entre 30 anos e 40 anos	15
Entre 41 anos e 43 anos	20
44 anos ou mais	Vitalícia

Fonte: LEI N. 13.135, de 17 de junho de 2015

Nessa senda, com o escopo de dar maior clareza acerca das informações apresentadas nos Quadros 2 e 3, referentes à MP n. 664/2014 e à Lei n. 13.135/2015, colaciona-se ao Quadro 4 uma compilação de ambas, fazendo-se um paralelo entre a duração do benefício, a expectativa de sobrevivência e a idade do pensionista.



Quadro 4. Duração do benefício de pensão por morte em relação à expectativa de sobrevida e à idade do pensionista

Idade do pensionista na data do óbito do servidor	Expectativa de sobrevida (em anos)	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)
Menos de 21 anos	> 55,8	03
Entre 21 anos e 26 anos	Entre 51,3 e 55,8	06
Entre 27 anos e 29 anos	Entre 48,5 e 50,4	10
Entre 30 anos e 40 anos	Entre 38, 5 e 47,6	15
Entre 41 anos e 43 anos	Entre 35,8 e 37, 6	20
44 anos ou mais	Até 35	Vitalícia

Fonte: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE) – Tábua de Mortalidade

Diante desse novo viés de parametrização do benefício, as pensões dos cônjuges sobreviventes deixaram de ser vitalícias, como regra, e passaram a ser temporárias. Tal regramento, de fato, veio a favorecer a perspectiva do cenário previdenciário. Somente os pensionistas com 44 anos ou mais de idade terão o benefício vitaliciamente.

Esclareça-se que a Lei n. 13.135/2015 permite a revisão dos tempos de duração das pensões por morte após o transcurso de pelo menos três anos caso a expectativa de vida ao nascer tenha crescido pelo menos um ano. Desse modo, a temporalidade do benefício não está vinculada à idade do pensionista, mas à sua expectativa de sobrevida, que será regulamentada por meio de ato do ministro de Estado da Previdência Social, conforme se evidencia no art. 1º da Lei n. 13.135/2015, que acrescentou o § 2º-B ao art. 77 da Lei n. 8.213/1991 e ao art. 222, VII, § 3º da Lei n. 8.112/1990.

É imperioso ressaltar, nesse ponto, que o referido critério de elegibilidade não alterou a questão da dependência econômica presumida para os cônjuges e para os companheiros/companheiras, uma vez que o dispositivo da Lei n. 8.213/1991 não foi modificado, permanecendo com sua redação original, senão veja-se:

Art. 16. São beneficiários do Regime Geral de Previdência Social, na condição de dependentes do segurado:

I – o **cônjuge, a companheira, o companheiro** e o filho não emancipado, de qualquer condição, menor de 21 (vinte e um) anos ou inválido ou que tenha deficiência intelectual ou mental que o torne absoluta ou relativamente incapaz, assim declarado judicialmente (redação dada pela Lei n. 12.470, de 2011) (*vide* Lei n. 13.146, de 2015) (vigência).

[...]

**§ 4º A dependência econômica das pessoas indicadas no inciso I é presumida, e a das demais deve ser comprovada [grifo nosso].**

A perspectiva predominante no momento da concepção do benefício ora em comento foi imbuída numa realidade social que não se afigura mais no mercado de trabalho contemporâneo. À época tinha-se o intuito de proteção dos direitos das mulheres, uma vez que, em sua grande maioria, estas não trabalhavam fora de casa. Além do que, a maior parte dos benefícios, a título de pensão, era concedido a elas. Na mesma linha de pensamento posicionam-se Calazans e Souza (2012, p. 183):

A exigência de comprovação da necessidade de percepção da pensão por morte do segurado para fins de sobrevivência do convivente (dito de outra forma: a extinção da dependência econômica presumida desses dependentes) é medida de justiça social que ora se impõe, já que, nos dias atuais, homens e mulheres promovem a geração de renda através do trabalho assalariado, diferente da realidade do século passado.

De qualquer sorte, essa nova concepção adotada já pode ser levada a termo como a tendência que a previdência brasileira está mostrando, a de rever seus conceitos para modernizar suas acepções à realidade moderna e aos anseios econômicos, adequando-se aos critérios que preservam o equilíbrio financeiro e atuarial.

### ***2.3.4 Da perda do benefício por prática de crime doloso contra o segurado***

É possível inferir que a inserção do dispositivo sobre a perda da pensão por morte por prática de crime doloso contra o segurado, tal como descrito no art. 1º da Lei n. 13.135/2015, que acrescentou o § 1º ao art. 74 da Lei n. 8.213/1991 e o art. 3º, que alterou o art. 220, I, da Lei n. 8.112/1990, alinhou-se aos mandamentos descritos no Código Civil Brasileiro na parte que trata da legitimidade sucessória ao direito de herança.

Nesse ponto, é importante dizer que a nova legislação previdenciária, sob análise, retira a qualidade de dependente preenchida pela prática de crime doloso contra o segurado. São os dizeres da professora Diniz (2010, p. 45) sobre o tema:

Uma pessoa pode ser incapaz para praticar atos da vida civil, como ocorre com o indigno de suceder, que não sofre nenhuma diminuição na sua capacidade para os atos da vida civil, mas não a tem para herdar da pessoa em relação à qual é considerado indigno, pelo que não tem eficácia jurídica a declaração que, porventura, tenha feito de aceitar a herança.

Sem querer mesclar Direito Civil e Previdenciário, não seria impróprio dizer que essa perda do direito à pensão se dá por indignidade do dependente. Assim, busca-se reprimir quaisquer possibilidades de o indigno previdenciário conseguir auferir o benefício na hipótese de prática de ato doloso contra a vida de quem originaria a pensão pretendida.

Atente-se também para o fato de que essa perda do direito só se concretiza após o trânsito em julgado de sentença penal condenatória de crime de que tenha dolosamente resultado a morte do segurado. Para tanto, pode perfeitamente acontecer do suposto indigno perceber a pensão previdenciária até que seja condenado judicialmente.

Tal situação se justifica pelo fato de que o pretense dependente poderia ter suspenso seu benefício, que tem caráter alimentar, e, ao final do processo judicial, com o trânsito em julgado, ficar constatada sua inocência. Com isso quis o legislador infraconstitucional garantir os princípios basilares da Constituição, que são o contraditório e a ampla defesa, exigindo o trânsito em julgado como condição para a perda do benefício.

Nesse contexto, mesmo que alguns entes federativos e a própria União já tivessem previsto em suas legislações previdenciárias a normatização acerca da impossibilidade de concessão do benefício à dependente que houvesse praticado o delito em estudo, na Lei n. 8.213/1991, que trata dos beneficiários do RGPS, não havia o regramento. Portanto, a positivação da matéria na Lei n. 13.135/2015 veio a preencher a lacuna existente, dando clareza e uniformizando a aplicabilidade sobre a matéria.

### **2.3.5 Da perda do direito por simulação ou fraude**

Para melhor compreensão do tema, é pertinente trazer à baila, *in verbis*, o que vaticina o respectivo dispositivo legal que o regulamenta, previsto na Lei n. 8.213/1991 com redação dada pela Lei n. 13.135/2015:

Art. 74 [...]

[...]

§ 2º – Perde o direito à pensão por morte o cônjuge, o companheiro ou a companheira se comprovada, a qualquer tempo, simulação ou fraude no casamento ou na união estável, ou a formalização desses com o fim exclusivo de constituir benefício previdenciário, apuradas em processo judicial no qual será assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa. (NR)

Na esteira de pensamento de toda a política norteadora da reforma previdenciária em debate, uma das mais contundentes é a tentativa de se evitar fraudes para promover a sustentabilidade da previdência como um todo. É nesse sentido que a condicionante imposta à pensão ficou arraigada.

Por óbvio, como no caso dos dependentes indignos, a simulação ou fraude no casamento ou na união estável ou sua formalização com o fim exclusivo de constituir benefício previdenciário por si só pode vir a gerar impedimento à pensão na hipótese de se configurar estelionato previdenciário.

Porém, e também sob o mesmo argumento do item anterior, a clareza sempre é a melhor opção, facilita a implementação de direitos, afasta as dúvidas e minimiza a possibilidade de litigância administrativa ou judicial.

Oportunamente, é importante que se retrate a importância que o legislador infraconstitucional deu ao princípio da igualdade ao evidenciar claramente a isonomia entre os sexos, deixando expressamente normatizado que a perda do direito se dará ao cônjuge, que pode ser homem ou mulher, e ao companheiro ou companheira, conferindo, portanto, o mesmo tratamento de gênero.

## **2.4 Paralelo entre a MP n. 664/2014 e a Lei n. 13.135/2015**

Numa concisa análise do conteúdo da MP n. 664/2014, publicada em 30 de dezembro de 2014, até sua votação final em que foi editada a Lei n. 13.135/2015, com publicação em 18 de junho de 2015, vê-se que houve um esvaziamento muito significativo do seu objeto principal, que era, a princípio, reduzir despesa para diminuir no curto e no médio prazos o déficit previdenciário.

Assim, com o fito de melhor visualizar as alterações trazidas ao esteio da conversão de medida provisória em lei, no Anexo deste estudo apresenta-se quadro sinótico delimitando as modificações desde a redação que as antecederam.

Nesse contexto, infere-se que o ponto mais importante que daria um impacto financeiro positivo para os cofres dos institutos de previdência seria a redução da pensão por morte em 50% do valor da aposentadoria que o segurado receberia ou daquela a que teria direito se estivesse aposentado por invalidez na data de seu falecimento. Porém, essa proposta foi derrubada na apreciação e na votação da Câmara dos Deputados em 13 de maio de 2015, permanecendo o texto do art. 75 da Lei

n. 8.213/1991<sup>16</sup> sem a alteração pretendida, ou seja, a base de cálculo da pensão continuou em 100%.

Outro ponto importante é o que tange à carência para a concessão do benefício. Na proposta da MP n. 664/2014, aquele que não tivesse efetuado, no mínimo, 24 meses de contribuição não poderia vislumbrar pensão para quaisquer dependentes. Porém, esse dispositivo foi mitigado pela Lei n. 13.135/2015, que excluiu a carência e estipulou um período contributivo mínimo, no caso, 18 meses, sem o qual o pretense beneficiário terá direito a apenas quatro meses de benefício.

Vê-se, portanto, com o abrandamento dessa parte dispositiva uma relevante redução no impacto sobre a despesa, indo de encontro à perspectiva de solvência do regime ou diminuição do déficit previdenciário.

Noutra banda, a comprovação de tempo mínimo de dois anos de casamento ou união estável, estabelecida pela MP n. 664/2014 e mantida na conversão na Lei n. 13.135/2015, é um ponto muito importante, não só pelo fator tempo de contribuição como também para coibir fraudes na concessão do benefício de pensão por morte. Como já mencionado neste estudo, havia a possibilidade de servidores com idades avançadas ou gravemente acometidos de enfermidades casarem-se à beira da morte para deixar uma pensão vitalícia para um jovem pensionista. A comprovação desse tempo mínimo de convivência vai dificultar ou inibir situações como essas.

Registre-se que o tempo de duração da pensão condicionada à expectativa de sobrevida é um aspecto bastante respeitável e inovador na seara jurídica e também para os institutos de previdência. Nessa senda é possível vislumbrar que também houve, nesse caso, um abrandamento da regra quando da conversão em lei, condicionando a idade do pensionista na data do óbito do segurado à duração do benefício entre três e vinte anos, ao passo que na redação anterior era de três a 15 anos.

Portanto, a partir do momento em que se aumenta a duração do benefício em mais cinco anos, é ilação autorizada que essa mitigação gera redução inferior na despesa previdenciária àquela proposta pela MP e, portanto, provoca mais dificuldade no alcance da solvência dos regimes, destoando da necessidade de alcançar o equilíbrio financeiro e atuarial proposto pela Constituição Federal. De qualquer sorte, ante a inovação trazida, vê-se que a medida provocará impacto positivo.

---

16 Art. 75. O valor mensal da pensão por morte será de 100% do valor da aposentadoria que o segurado recebia ou daquela a que teria direito se estivesse aposentado por invalidez na data de seu falecimento, observado o disposto no art. 33 desta lei. (Redação dada pela Lei n. 9.528/1997.)

## 2.5 Da aplicabilidade da Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015, aos regimes próprios de estados e municípios

A administração pública é regida pelo princípio da legalidade, de sorte que ao administrador somente é permitida a prática de atos em consonância aos preceitos legais. No dizer de Meirelles (2001, p. 82), “a eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei e do direito”. Nesse sentir, a Lei n. 13.135/2015 veio, principalmente, trazer ao ordenamento jurídico pátrio novas regras de parametrização acerca do benefício de pensão previdenciária.

Com efeito, em obediência ao sobredito princípio constitucional, já é possível a aplicação dos novéis critérios de elegibilidade à pensão. Todavia, é importante destacar que a lei em questão regulamenta, além da comentada Lei n. 8.213/1991, também as Leis Federais n. 10.876, de 2 de junho de 2004,<sup>17</sup> n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990,<sup>18</sup> e n. 10.666, de 8 de maio de 2003.<sup>19</sup>

Isso quer dizer que a aplicabilidade da norma está reservada aos servidores públicos federais e aos segurados do RGPS, e não aos estaduais e municipais, de forma que os entes federativos, diante de sua realidade econômica e administrativa, caso queiram usufruir dos limites estabelecidos pela Lei n. 13.135/2015, terão de editar lei local que estipule os referidos critérios.

Frisa-se que a União possui competência privativa para legislar sobre a seguridade social, consoante se verifica no art. 22, XXIII, do texto constitucional. Nesse viés, segundo o jurista Silva (2007, p. 271), “a competência da União para legislar sobre seguridade social significa competência igualmente para legislar sobre saúde, **previdência social** e assistência social” [grifo nosso].

Porém, ainda que privativa a competência, mais adiante, a Constituição Federal, em seu art. 24, XII, estende concorrentemente a competência de legislar sobre a previdência social junto aos estados e ao Distrito Federal. Nesse ponto, o mencionado jurista Silva (2001) esclarece também que, apesar de parecer incoerente, na verdade não é; apenas o legislador constituinte tornou redundante a menção nos dois dispositivos.

17 Cria a carreira de perícia médica da previdência social, dispõe sobre a remuneração da carreira de supervisor médico pericial do quadro de pessoal do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e dá outras providências.

18 Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

19 Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências.

Quanto aos municípios, infere-se possibilidade de também legislarem sobre o tema, com base no art. 30, incisos I e II da CF/1988, que lhes autoriza essa competência sobre assuntos de interesse local e suplementar à legislação federal e estadual no que couber. Ademais, a possibilidade de os municípios legislarem sobre previdência social fica reforçada no art. 40, §§ 14 e 15 do texto constitucional.<sup>20</sup>

Nesse sentido, tanto podem legislar sobre previdência a União, os estados e o Distrito Federal como os municípios. Acrescente-se que o § 1º do art. 24 delimitou a extensão da competência, mostrando que no âmbito da legislação concorrente a União apenas estabelecerá normas de caráter geral. Moreira Neto apud Novelino (2011, p. 601) define normas gerais como:

Declarações principiológicas que cabe à União editar, no uso de sua competência concorrente limitada, restrita ao estabelecimento de diretrizes nacionais sobre certos assuntos, que deverão ser respeitadas pelos Estados-membros na feitura das suas legislações, através de normas específicas, direta e imediatamente, às relações e situações concretas que se destinam, em seus respectivos âmbitos políticos.

Desse modo, impende destacar que a Lei n. 13.135/2015 não é uma norma geral, é apenas uma lei específica que altera dispositivos de leis federais, não tendo o condão de alterar as legislações próprias dos entes federativos. A Nota Explicativa n. 04/2015 CGNAL/DRPSP/SPPS/MPS,<sup>21</sup> relativa à MP n. 664/14, esclarece a temática delineando a questão da seguinte maneira:

As regras gerais para a **organização e o funcionamento** dos RPPS estão estabelecidas na Lei n. 9.717, de 1998, que foi editada pela União com fundamento no art. 24, XII da Constituição Federal. A Lei n. 10.887, de 18 de junho de 2004, também contém regras de

20 Art. 40 [...]

[...]

§ 14. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, desde que instituíam regime de previdência complementar para 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. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 15/12/1998).

§ 15. O regime de previdência complementar de que trata o § 14 será instituído por lei de iniciativa do respectivo Poder Executivo, observado o disposto no art. 202 e seus parágrafos, no que couber, por intermédio de entidades fechadas de previdência complementar, de natureza pública, que oferecerão aos respectivos participantes planos de benefícios somente na modalidade de contribuição definida.

21 Disponível em: < <http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/NOTA-EXPLICATIVA-CGNAL-n%C2%BA-04-2015-Abrang%C3%Aancia-da-MP-n%C2%BA-664-2014.pdf> > . Acesso em: 29/07/2015.

natureza geral, pois disciplina, nos art. 1º e 2º, **o cálculo de aposentadorias e pensões** previstos no art. 40 da Constituição. Os benefícios dos segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), administrado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), são regidos pela Lei n. 8.213, de 1991, que sofreu modificações pela Medida Provisória n. 664, de 2014. Também alterada pela Medida Provisória, a Lei n. 8.112, de 1990, disciplina o regime jurídico dos servidores públicos federais, estabelecendo tanto regras estatutárias funcionais quanto previdenciárias [grifo nosso].

Ainda, a despeito da possibilidade de os municípios legislarem sobre previdência social, registra-se que a Lei n. 9.717/1998 também a eles se aplica, afastando quaisquer eventuais dúvidas acerca dessa competência.

Por oportuno, a Súmula n. 340 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) disciplina que “a lei aplicável à concessão de pensão previdenciária por morte é aquela vigente na data do óbito do segurado”.

Portanto, aos segurados dos RPPSs dos entes federativos serão aplicadas as leis das respectivas regências, e não a Lei n. 13.135/2015, uma vez que sua aplicação somente é cabível, e imediatamente, aos servidores públicos federais e aos segurados do RGPS.

Como dito, cada ente federativo que possua seu Regime Próprio de Previdência, caso entenda pertinente aos seus anseios, poderá editar lei própria com os mesmos fundamentos daqueles previstos na Lei n. 13.135/2015, que incidirá sobre os servidores das respectivas jurisdições.

### 3 DA EXPERIÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

---

A demonstração nesta pesquisa das inovações feitas pelo Estado do Rio Grande do Sul (RS) na legislação de seu RPPS deve-se ao fato de ter aquele estado instituído regras de acesso às pensões condicionadas à comprovação de dependência econômica dos possíveis dependentes de seus segurados.

A lei de regência do Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (Ipergs) é a de n. 7.672, de 18 de junho de 1982, e seu aspecto polêmico, que levou à judicialização da matéria, é o fato de essa lei exigir duplo requisito ao cônjuge varão que pleiteia a pensão por morte em decorrência do falecimento de sua esposa, quais sejam, a invalidez e a dependência econômica, dispensando-os quando quem pleiteia a pensão



por morte é a mulher. Para melhor compreensão, transcrevem-se os dispositivos do art. 9º da mencionada lei, diretamente relacionados com a questão sob exame:

Art. 9º – Para os efeitos desta lei, são dependentes do segurado:

I – a esposa; a ex-esposa divorciada; o marido inválido; os filhos de qualquer condição enquanto solteiros e menores de 18 anos, ou inválidos, se do sexo masculino, e enquanto solteiros e menores de 21 anos, ou inválidos, se do sexo feminino (redação dada pelo art. 1º da Lei n. 7.716/82 – DOE de 26/10/1982);

II – a companheira, mantida como se esposa fosse há mais de cinco anos, desde que se trate de solteira, viúva, desquitada, separada judicialmente ou divorciada, e solteiro, viúvo, desquitado, separado judicialmente ou divorciado seja o segurado;

III – o tutelado e o menor posto sob guarda do segurado por determinação judicial, desde que não possuam bens para seu sustento e educação;

IV – a mãe, desde que não tenha meios próprios de subsistência e dependa economicamente do segurado;

VI – **o marido ou o companheiro de servidora pública** e o companheiro ou a companheira de pessoa do mesmo sexo que seja segurada, uma vez comprovada a dependência na forma desta lei (inciso VI incluído pelo art. 1º da Lei n. 13.889, de 30 de dezembro de 2011 – DOE de 02/01/2012).<sup>22</sup>

§ 5º – Os dependentes enumerados no item I deste artigo, **salvo o marido inválido**, são preferenciais, e a seu favor se presume a dependência econômica; **os demais comprová-la-ão na forma desta lei** (redação dada pelo art. 1º da Lei n. 7.716/1982 – DOE de 26/10/1982) [grifo nosso].

De acordo com as ressalvas do § 5º retrotranscrito, aos dependentes arrolados no inciso I do mesmo artigo a dependência econômica é presumida, com exceção do marido inválido, que a deverá comprovar na forma da mesma lei, ou seja, possuir renda de até um salário mínimo regional (art. 13 da mesma lei).

Diante da previsão legal ora demonstrada, potenciais pensionistas masculinos de servidoras do Estado do RS, inconformados com a exigência do duplo requisito da invalidez e da dependência econômica, passaram a discutir na Justiça a possibilidade de lhes ser concedida pensão por morte sem que estivessem comprovados esses dois requisitos.

<sup>22</sup> Art. 13. Considera-se dependente econômico, para os efeitos desta lei, a pessoa que perceba, mensalmente, renda inferior a um salário mínimo regional, a qualquer título.

Num dos processos, no caso o Agravo de Instrumento (AI) n. 846.973, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da matéria,<sup>23</sup> convertendo-o no Recurso Extraordinário (RE) n. 659.424.<sup>24</sup> São os termos da Ementa do AI n. 846.973:

RECURSO. Agravo de instrumento convertido em Extraordinário. Pensão por morte. Concessão. Requisitos legais diferenciados. Cônjuges do sexo masculino e feminino. Relevância do tema. Repercussão geral reconhecida. Apresenta repercussão geral recurso extraordinário que verse sobre a possibilidade de se conceder pensão por morte a marido de ex-servidora pública sem a comprovação dos requisitos da Lei Estadual n. 7.672/1982 exigidos, exclusivamente, para cônjuges do sexo masculino. (Relator: Min. MINISTRO PRESIDENTE. Julgamento: 05/08/2011.)

O AI n. 846.973 foi interposto pelo Ipergs em face da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS), que indeferiu o processamento de recurso extraordinário contra a Apelação Civil (AC) n. 70032285439/2009, proposta pela parte autora, assim ementada:

APELAÇÃO CÍVEL. PREVIDÊNCIA PÚBLICA. IPERGS. PENSÃO. I. INCLUSÃO DE CÔNJUGE VARÃO COMO DEPENDENTE, INDEPENDENTEMENTE DE COMPROVAÇÃO DA INVALIDEZ E DEPENDÊNCIA ECONÔMICA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. ART. 5º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DIREITO À PENSÃO RECONHECIDO. PEDIDO PROCEDENTE. II. AUTARQUIA CONDENADA AO PAGAMENTO DAS PRESTAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS VENCIDAS E VINCENDAS EM VALORES CORRESPONDENTES À INTEGRALIDADE DOS VENCIMENTOS DA SERVIDORA, INCLUINDO VANTAGENS PESSOAIS. EFICÁCIA CONTIDA DA NORMA INSCULPIDA NO § 7º DO ART. 40, C/C O INCISO XI DO ART. 37 DA MAGNA CARTA (EC N. 19/98) [...]. (Relatora: Desa. Sandra Brisolará Medeiros. Julgamento: 09/06/2010.)

23 **Descrição do verbete:** A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional n. 45, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de Repercussão Geral, o STF analisa o mérito da questão, e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores em casos idênticos. A preliminar de Repercussão Geral é analisada pelo Plenário do STF através de um sistema informatizado, com votação eletrônica, ou seja, sem necessidade de reunião física dos membros do Tribunal. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos oito votos, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm vinte dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de Repercussão Geral na matéria (STF, Glossário Jurídico).

24 Não julgado até a data do fechamento deste trabalho (14/10/2015).

Na Decisão da AC n. 70032285439/2009, o TJRS considerou tratar-se de flagrante afronta ao mandamento constitucional que estabelece que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações” (art. 5º, *caput*, e inc. I), e também diante do fato de a servidora/segurada (mulher) ter contribuído para a previdência com o mesmo percentual pago pelo servidor (homem), isto é, obrigações iguais. A partir do momento em que houve o pagamento da contribuição para o Ipergs, segurado e segurada cumpriram com a obrigação previdenciária.

Seguindo a linha de raciocínio demonstrada no parágrafo precedente, o TJRS reconheceu o direito de pensão a viúvo de segurada do Ipergs, independentemente do preenchimento de qualquer requisito, tal qual se aplica às viúvas de servidores públicos.

Inconformado, o Ipergs interpôs mencionado AI n. 846.973, sob o argumento de que a igualdade entre homens e mulheres não é inovação da Constituição de 1988, mas que já se encontrava expressa na Constituição anterior, ou seja, não caberia agora entendimento diverso, de que o novo texto constitucional (1988) teria derogado o regramento em discussão, criado ainda em 1982, quando da edição da Lei n. 7.672. O Ipergs também sustentou violação aos artigos 195, parágrafo 5º,<sup>25</sup> e 201, inciso V,<sup>26</sup> da Constituição Federal.

O STF, por seu turno, na análise do AI n. 846.973, ao reconhecer a repercussão geral sobre a matéria, fez remissão à decisão semelhante, no caso ao RE 385.397 AgR/MG, que apresenta a seguinte ementa:

---

25 Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

26 Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

[...]

V – pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º.

[...]

§ 2º Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.

[...]

II – Pensão por morte de servidora pública estadual, ocorrida antes da EC 20/1998: cônjuge varão: exigência de requisito de invalidez que afronta o princípio da isonomia. 1. Considerada a redação do artigo 40 da Constituição Federal antes da EC 20/1998, em vigor na data do falecimento da servidora, que não faz remissão ao Regime Geral da Previdência Social, impossível a invocação tanto do texto do artigo 195, § 5º – exigência de fonte de custeio para a instituição de benefício –, quanto o do art. 201, V – inclusão automática do cônjuge, seja homem ou mulher, como beneficiário de pensão por morte. 2. No texto anterior à EC 20/1998, a Constituição se preocupou apenas em definir a correspondência entre o valor da pensão e a totalidade dos vencimentos ou proventos do servidor falecido, sem qualquer referência a outras questões, como, por exemplo os possíveis beneficiários da pensão por morte (Precedente: MS 21.540, Gallotti, RTJ 159/787). 3. No entanto, a lei estadual mineira, violando o princípio da igualdade do artigo 5º, I, da Constituição, exige do marido, para que perceba a pensão por morte da mulher, um requisito – o da invalidez –, que não se presume em relação à viúva e que não foi objeto do acórdão do RE 204.193, 30/05/2001, Carlos Velloso, *DJ* 31/10/2002. 4. Nesse precedente, ficou evidenciado que o dado sociológico que se presume em favor da mulher é o da dependência econômica, e não o da invalidez, razão pela qual também não pode ela ser exigida do marido. Se a condição de invalidez revela, de modo inequívoco, a dependência econômica, a recíproca não é verdadeira; a condição de dependência econômica não implica declaração de invalidez. (Min. Rel. Sepúlveda Pertence, *DJe* de 06/09/2007.)

Da decisão ora mencionada (RE 385.397 AgR/MG), colhe-se que a Corte gaúcha, na AC n. 70032285439 (2009), manteve entendimento uniforme com o precedente do STF. Isso também mostra que o STF vem mantendo seu posicionamento sobre o tema (AI n. 846.973 e RE 385.397 AgR/MG), faltando se conhecer qual será sua decisão em sede de repercussão geral.

Agregue-se que, para o STF, o direito à pensão segue os parâmetros do texto constitucional, respeitando-se os mesmos critérios para a conquista do benefício principal, no caso, a aposentadoria, e, reflexivamente, sobre as respectivas pensões.

Nessa senda, o duplo requisito da invalidez e da dependência econômica e apenas para o homem, contida na legislação do Estado do RS, não tem merecido êxito nos tribunais. Nos julgados mencionados neste estudo, a discussão maior foi pautada na igualdade entre homens e mulheres, e o Judiciário tem entendido que o duplo requisito da invalidez e da dependência econômica para o homem não pode ser exigido, em razão da prevalência das regras constitucionais.

A despeito de o benefício de pensão seguir o regramento do texto constitucional, e conforme já abordado no item 2.4 deste trabalho, a Súmula n. 340 do STF estabelece que “a lei aplicável à concessão de pensão previdenciária por morte é aquela vigente na data do óbito do segurado”.

Ademais, os dispositivos invocados pelo Ipergs, a serem enfrentados pelo STF, de que teria havido violação aos artigos 195, parágrafo 5º, e 201, inciso V, da Constituição Federal não reforçam seus argumentos, senão vejamos:

- **Quanto ao art. 195, § 5º** – que estabelece que *nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total* – a LC n. 13.758, de 15 de julho de 2011, com as alterações da LC n. 14.016, de 21 de junho de 2012, prevê a incidência da contribuição previdenciária na folha de pagamento dos segurados civis ativos, inativos e pensionistas, no percentual de 13,25% (treze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento).<sup>27</sup> Isto é, a fonte de custeio existe, não sendo procedente, portanto, a alegação de violação a esse dispositivo.
- **Quanto ao art. 201, inciso V** – esse dispositivo assegura que os benefícios previdenciários não sejam inferiores a um salário mínimo. Ou seja, ele não guarda relação com o objeto discutido nos autos, que versa sobre a exigência por parte do Ipergs do duplo requisito do homem varão, invalidez e dependência econômica.

Pois bem, conhecidas as inovações da legislação previdenciária do Estado do Rio Grande do Sul no RPPS de seus servidores e apresentada uma síntese de seus desdobramentos na esfera judicial, infere-se que, não obstante a possibilidade de os entes (estados, Distrito Federal e municípios) alterarem suas legislações previdenciárias, destaca-se a importância de se observar os limites constitucionais estabelecidos para que os aperfeiçoamentos buscados na legislação produzam efeitos concretos e minimizem a judicialização da matéria.

No item 2.5 deste estudo, ficou demonstrado que as mudanças promovidas pelo governo federal, por meio da Lei n. 13.135/2015, que incide sobre os servidores da União e aos regidos pelo RGPS, são um referencial para que os entes subnacionais também

27 Art. 10-A. A contribuição previdenciária mensal descontada dos segurados civis ativos, inativos e pensionistas do Estado do Rio Grande do Sul, contribuintes do Regime Financeiro de Repartição Simples, é fixada em 13,25% (treze inteiros e vinte e cinco centésimos por cento).

(Incluído pela Lei Complementar n. 14.016/12)

Parágrafo único. Aplica-se a alíquota prevista neste artigo aos inativos e aos pensionistas na forma dos §§ 18 e 21 do art. 40 da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar n. 14.016/12)

promovam adequações em suas legislações com os mesmos propósitos. Porém, na proposição de novos normativos há de se primar por uma rigorosa cautela no sentido de a legislação infraconstitucional não colidir com direitos e princípios constitucionais tanto do ponto de vista do servidor quanto do ente público. A propósito, no regramento da Lei n. 13.135/2015, o princípio da igualdade ficou bem estampado na definição de direitos e obrigações, segundo ficou demonstrado no item 2.3.5 deste estudo.

Nesse sentido, a despeito das inovações da legislação do Estado do RS, no RE 206.570/RS o STF firmou-se pela autoaplicabilidade do art. 40, §§ 4º e 5º, CF,<sup>28</sup> nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. AUTOAPLICABILIDADE DO ART. 40, §§ 4º E 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PENSIONISTA. TOTALIDADE DOS VENCIMENTOS OU PROVENTOS DO SERVIDOR FALECIDO. EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. As normas contidas nos parágrafos 4º e 5º do art. 40 da Constituição Federal são autoaplicáveis. A revisão dos proventos da aposentadoria e a extensão aos inativos de quaisquer benefícios e vantagens pressupõem, tão somente, a existência de lei prevendo-os em relação aos servidores em atividade. 2. A pensão por morte corresponderá à totalidade dos vencimentos ou proventos do servidor falecido, sendo que este *quantum* deverá corresponder ao valor da respectiva remuneração ou provento, observado o teto inscrito no art. 37, XI, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Da decisão ora comentada, pode-se evidenciar que a legislação previdenciária infraconstitucional deve ser harmônica com o texto constitucional e que as exceções são aquelas previstas em seu art. 40, §§ 4º e 5º, que dispõem sobre as aposentadorias especiais dos servidores públicos regidos por RPPSs. Esse posicionamento reforça, consoante mencionado anteriormente, o cuidado que os entes devem dispensar no momento

---

28 Art. 40. [...]

[...]

§ 4º – É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos abrangidos pelo regime de que trata este artigo, ressalvados, nos termos definidos em leis complementares, os casos de servidores:

I – portadores de deficiência;

II – que exerçam atividades de risco;

III – cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 5º – Os requisitos de idade e de tempo de contribuição serão reduzidos em cinco anos em relação ao disposto no § 1º, III, “a”, para o professor que comprove exclusivamente tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio.

da elaboração de suas legislações, pois os critérios de elegibilidade dos benefícios previdenciários devem ser compatíveis com os preceitos constitucionais.

Castro e Lazzari (2006, p. 213) se posicionam contrariamente ao argumento de Novaes Martinez e afirmam:<sup>29</sup> “Dependente é pessoa economicamente subordinada a segurado”, pois entendem que, sendo vários os critérios para fixação do quadro de dependentes, dentre eles o da dependência econômica, o principal critério norteador da fixação da dependência no campo previdenciário são os vínculos familiares. Ilustram ser comum que mesmo que ambos os cônjuges exerçam atividade remunerada, um ser considerado dependente do outro para fins previdenciários, com direito à pensão, mesmo que possua renda própria.

Castro e Lazzari (2006, p. 214) também demonstram que, com a nova Constituição de 1988, “não mais existe distinção entre marido e mulher para fins de dependência”, razão da não recepção desse aspecto previsto na legislação anterior à Lei n. 8.213/1991.

Conforme visto no item 2.3.3 deste estudo, a Lei n. 13.135/2015 não enfrentou a questão da dependência econômica. Porém, também ficou demonstrado no mesmo item que a citada lei amenizou o impacto negativo nos sistemas de previdência que abrange, ao prever a durabilidade da pensão previdenciária de acordo com a idade e a expectativa de sobrevida do pensionista.

Além do que, considerando a igualdade de direitos entre homens e mulheres e o princípio da vedação do retrocesso social<sup>30</sup> – que consiste na impossibilidade de redução das implementações de direitos fundamentais já realizados –, o aspecto a se perquirir, quiçá, é se não caberia a conjugação dessas garantias constitucionais com a realidade que se apresenta aos modelos previdenciários vigentes, na sua maioria deficitários, ou seja, o aumento de vida da população, o que impõe a necessidade de estudos e reflexões sobre os caminhos a serem trilhados em termos de gestão previdenciária.

Nesse sentir, agregue-se que a previsão constitucional, definindo dependência econômica, poderia ser uma forte tendência para regulamentação futura, como alternativa para amenizar os déficits previdenciários, a exemplo das reformas promovidas pelas ECs ns.-20, 41, 47 e 70.

<sup>29</sup> Apud Castro e Lazzari (2006, p. 213).

<sup>30</sup> Trata-se de um dos Princípios Gerais de Direito Previdenciário apontado pelos autores Castro e Lazzari (2006, p. 108).

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

O estudo apresentou as inovações promovidas pelo governo federal no cenário jurídico atual no que se refere à pensão por morte dos beneficiários de servidores públicos da União e dos segurados do RGPS, em virtude da edição da MP n. 664/2014, convertida na Lei n. 13.135/2015, ao passo que também retratou a possibilidade de sua aplicação no âmbito dos RPPSs estaduais e municipais.

Diante da situação política e econômica em que foi editada a MP n. 664/2014, num momento em que se buscava ajustar as contas públicas e reduzir as despesas previdenciárias, em face do alto déficit apresentado nos balanços de quase todos os entes da Federação, vislumbra-se que os ideais previstos no seu texto original foram um tanto esvaziados até sua conversão na Lei n. 13.135/2015.

Todavia, apesar do tímido avanço, as alterações nas regras de acesso à pensão previdenciária são consideradas importantes. A legislação passou a exigir um número mínimo de contribuições para ser possível sua concessão, que durará de acordo com a idade do pensionista, e o benefício deixou de ser vitalício, ressalvado ao cônjuge ou companheiro que, na data do óbito, contar com, no mínimo, 44 anos de idade.

Trouxe ainda ao ordenamento jurídico previdenciário a expressa previsão da perda do direito à pensão pelo cometimento de simulação ou fraude ou perda do direito pela prática de crime doloso contra a vida do segurado instituidor do benefício, desde que transitada em julgado a respectiva sentença penal condenatória, preenchendo lacunas existentes, que faziam com que o aplicador da lei se utilizasse de empréstimos legais ao invocar analogamente institutos cíveis e penais. Portanto, o novel critério veio para dirimir possíveis dúvidas e diminuir, via de consequência, a litigância administrativa ou judicial.

A pesquisa também mostrou que em face da competência concorrente aos estados e ao Distrito Federal para legislar sobre previdência social (art. 24, XII) essa legislação passa a ser um referencial para que os entes federados promovam adequações em suas legislações com os mesmos fundamentos.

A possibilidade de os municípios legislarem sobre o tema encontra guarida no art. 30, incisos I e II da CF/1988, no que diz respeito aos assuntos de interesse local e suplementar à legislação federal e estadual no que couber. Essa previsão também está estampada no art. 40, §§ 14 e 15, do texto constitucional, e na Lei n. 9.717/1998.



Além do mais, o ajuste na legislação por parte dos entes federados revela-se imperativo, pois que padecem das mesmas fraquezas daquelas combatidas pela Lei n. 13.135/2005. Porém, na proposição de novas regras há de se primar por uma rigorosa cautela, no sentido de a legislação infraconstitucional não colidir com direitos e princípios constitucionais tanto do ponto de vista do servidor quanto do ente público.

Nessa seara, o Estado do Rio Grande do Sul, por seu Ipergs, vem enfrentando um forte embate jurídico sob o argumento de que a lei local teria violado o art. 5º, *caput*, e inc. I, do texto constitucional, que estabelece que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”. No RE n. 659.424, não julgado até a conclusão desta pesquisa, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria.

Ademais, o aperfeiçoamento da legislação em debate visou a corrigir suas lacunas que ensejam práticas oportunistas ou fraudes e se coadunam com os paradigmas contemporâneos da previdência brasileira. Além disso, a nova legislação reduz o déficit atuarial de seus regimes, ainda que os resultados venham a ocorrer somente no médio e no longo prazos.

Outro aspecto a destacar é que o esforço do governo em ajustar as regras que primem pelos ideais de custeio, assim como o cuidado com o perfil demográfico de acentuado envelhecimento e o crescente aumento dos aposentados em relação à massa ativa revelam, cada vez mais, convergência das regras entre os regimes (RGPS e RPPS).

Destarte, é possível dizer que essas alterações podem ser vistas como a etapa inicial de outras tantas que devem vir a ocorrer no mesmo sentido, tudo com o objetivo maior de tornar o sistema previdenciário equacionável. Indica também a tendência da previdência brasileira de rever seus conceitos para modernizar suas acepções à realidade contemporânea e aos anseios econômicos, adequando-se aos critérios que preservam o equilíbrio financeiro e atuarial.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. **Diário do Senado Federal**, de 19 de julho de 1996, p. 12463.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositiva da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 47, de 5 de julho de 2005. Altera os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 70, de 29 de março de 2012. Acrescenta o art. 6<sup>a</sup>-A à Emenda Constitucional n. 41, de 2003, para estabelecer critérios para o cálculo e a correção dos proventos da aposentadoria por invalidez dos servidores públicos que ingressaram no serviço público até a data da publicação daquela emenda constitucional. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Exposição de Motivos Interministerial (EMI) n. 00023/2014 MPS MF MP. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/quadro/\\_quadro%20geral.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/quadro/_quadro%20geral.htm) > . Acesso em: 16/06/2015.

\_\_\_\_\_. IBGE. **Tábua completa de mortalidade – ambos os sexos – 2013**. Disponível em: < [ftp://ftp.ibge.gov.br/Tabuas\\_Completas\\_de\\_Mortalidade/Tabuas\\_Completas\\_de\\_Mortalidade\\_2013/pdf/ambos\\_pdf.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Tabuas_Completas_de_Mortalidade/Tabuas_Completas_de_Mortalidade_2013/pdf/ambos_pdf.pdf) > . Acesso em: 24/09/2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015. Altera as Leis n. 8.213, de 24 de julho de 1991, n. 10.876, de 2 de junho de 2004, n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e n. 10.666, de 8 de maio de 2003, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os planos de benefícios da previdência social e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.666, de 8 de maio de 2003. Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.876, de 2 de junho de 2004. Cria a carreira de perícia médica da previdência social, dispõe sobre a remuneração da carreira de supervisor médico pericial do quadro de pessoal do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Medida Provisória n. 664, de 30 de dezembro de 2014. Altera as Leis n. 8.213, de 24 de julho de 1991, n. 10.876, de 2 de junho de 2004, n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e a Lei n. 10.666, de 8 de maio de 2003. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

\_\_\_\_\_. Ministério Planejamento, Orçamento e Gestão. **Boletim estatístico de pessoal**. Disponível em: < <http://www.planejamento.gov.br> > . Acesso em: 22/09/2015.

\_\_\_\_\_. Ministério da Previdência Social. **Anuário estatístico da previdência social**, 2013.

\_\_\_\_\_. Nota Explicativa n. 04/2015 CGNAL/DRPSP/SPPS/MPS, de 3 de fevereiro de 2015. Da abrangência da aplicação da Medida Provisória n. 664, de 2014. Disponível em: < <http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/NOTA-EXPLICATIVA-CGNAL-n%20%BA-04-2015-Abrang%20%AAncia-da-MP-n%20%BA-664-2014.pdf> > . Acesso em: 29/07/2015.

\_\_\_\_\_. Nota Técnica de Adequação Orçamentária e Financeira n. 2/2015, de 30 de janeiro de 2015. Subsídios para análise da adequação orçamentária e financeira da Medida Provisória n. 664, de 30 de dezembro de 2014, que “altera as Leis n. 8.213, de 24 de julho de 1991, n. 10.876, de 2 junho de 2004, n. 8.112, de 11 de dezembro de 1991, e a Lei n. 10.666, de 8 de maio de 2003. Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=160638&tp=1> > . Acesso em: 25/07/2015.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle. Nota Técnica de Adequação Orçamentária e Financeira n. 02/2015, de 30 de janeiro de 2015. Disponível em: < <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=160638&tp=1> > . Acesso em: 25/07/2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – Agravo de Instrumento (AI) 846973. Ementa: RECURSO. Agravo de instrumento convertido em Extraordinário. Pensão por morte. Concessão. Requisitos legais diferenciados. Cônjuges do sexo masculino e feminino. Relevância do tema. Repercussão geral reconhecida. Apresenta repercussão geral recurso extraordinário que verse sobre a possibilidade de se conceder pensão por morte a marido de ex-servidora pública sem a comprovação dos requisitos da Lei Estadual n. 7.672/1982 exigidos, exclusivamente, para cônjuges do sexo masculino. (Relator: Min. MINISTRO PRESIDENTE. Julgamento: 05/08/2011.) Disponível em: < <http://www.stf.gov.br/pesquisa processo> > .

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário (RE) 385397/AgR/MG. Ementa: [...] II. Pensão por morte de servidora pública estadual, ocorrida antes da EC 20/1998: cônjuge varão: exigência de requisito de invalidez que afronta o princípio da isonomia. 1. Considerada a redação do artigo 40 da Constituição Federal antes da EC 20/1998, em vigor na data do falecimento da servidora, que não faz remissão ao regime geral da previdência social, impossível a invocação tanto do texto do artigo 195, § 5º – exigência de fonte de custeio para a instituição de benefício –, quanto o do art. 201, V – inclusão automática do cônjuge, seja homem ou mulher, como beneficiário de pensão por morte. 2. No texto anterior à EC 20/1998, a Constituição se preocupou apenas em definir a correspondência entre o valor da pensão e a totalidade dos vencimentos ou proventos do servidor falecido, sem qualquer referência a outras questões, como, por exemplo, os possíveis beneficiários da pensão por morte (Precedente: MS 21.540, Gallotti, RTJ 159/787). 3. No entanto, a lei estadual mineira, violando o princípio da igualdade do artigo 5º, I, da Constituição, exige do marido, para que perceba a pensão por morte da mulher, um requisito – o da invalidez –, que não se presume em relação à viúva e que não foi objeto do acórdão do RE 204.193, 30.5.2001, Carlos Velloso, DJ 31.10.2002. 4. Nesse precedente, ficou evidenciado que o dado sociológico que se presume em favor da mulher é o da dependência econômica, e não a invalidez, razão pela qual também não pode ela ser exigida do marido. Se a condição de invalidez revela, de modo inequívoco, a dependência econômica, a recíproca não é verdadeira; a condição de dependência econômica não implica declaração de invalidez. (Min. Rel. Sepúlveda Pertence, DJe de 06/09/2007.) Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/pesquisa processo> > .

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário (RE) 206570. Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. AUTOAPLICABILIDADE DO ART. 40, §§ 4º E 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PENSIONISTA. TOTALIDADE DOS VENCIMENTOS OU PROVENTOS DO SERVIDOR FALECIDO. EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/pesquisa processo> > .

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário (RE) 385.397. Ementa: [...].  
II. Pensão por morte de servidora pública estadual ocorrida antes da EC 20/1998: cônjuge varão: exigência de requisito de invalidez que afronta o princípio da isonomia. 1. Considerada a redação do artigo 40 da Constituição Federal antes da EC 20/1998, em vigor na data do falecimento da servidora, que não faz remissão ao Regime Geral da Previdência Social, impossível a invocação tanto do texto do artigo 195, § 5º – exigência de fonte de custeio para a instituição de benefício –, quanto o do art. 201, V – inclusão automática do cônjuge, seja homem ou mulher, como beneficiário de pensão por morte. 2. No texto anterior à EC 20/1998, a Constituição se preocupou apenas em definir a correspondência entre o valor da pensão e a totalidade dos vencimentos ou proventos do servidor falecido, sem qualquer referência a outras questões, como, por exemplo, os possíveis beneficiários da pensão por morte (Precedente: MS 21.540, Gallotti, RTJ 159/787). 3. No entanto, a lei estadual mineira, violando o princípio da igualdade do artigo 5º, I, da Constituição, exige do marido, para que perceba a pensão por morte da mulher, um requisito – o da invalidez –, que não se presume em relação à viúva e que não foi objeto do acórdão do RE 204.193, 30.5.2001, Carlos Velloso, DJ 31.10.2002. 4. Nesse precedente, ficou evidenciado que o dado sociológico que se presume em favor da mulher é o da dependência econômica, e não a invalidez, razão pela qual também não pode ela ser exigida do marido. Se a condição de invalidez revela, de modo inequívoco, a dependência econômica, a recíproca não é verdadeira; a condição de dependência econômica não implica declaração de invalidez. (Min. Rel. Sepúlveda Pertence, DJe de 06/09/2007.) Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/pesquisa processo> > .

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário (RE) 659424. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/pesquisa processo> > .

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal de Justiça – Súmula 340. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/pesquisa processo> > .

CAETANO, M. A. et al.. **Os reflexos das Medidas Provisórias ns. 664 e 665 sobre as pensões, o abono salarial e o seguro-desemprego em suas modalidades defeso e formal.** Texto para discussão. Ipea, 2067. Brasília, 2015. Disponível em: < [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2067.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2067.pdf) > Acesso em: 22/09/2015.

CALAZANS, Fernando Ferreira; SOUZA, Marcus Vinicius. **Medidas jurídicas para redução do déficit dos regimes de previdência dos funcionários públicos:** o caso das pensões. Regimes Próprios: Aspectos Relevantes. v. 6. São Paulo, 2012, p. 183.

CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. **Direitos previdenciários expectados:** a segurança na relação jurídica previdenciária dos servidores públicos. Curitiba: Juruá, 2012.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário:** revista conforme as emendas constitucionais e a legislação em vigor até 10.1.2006. 7. ed. São Paulo: LTR, 2006. 823 p.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Previdenciário.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. 832 p.

CONAPREV. Medida Provisória n. 664/2014. Alterações nas regras de pensões por morte. Apresentado por Narlton Gutierrez Nogueira na 52ª Reunião Ordinária. Brasília, março/2015 (mimeografado).

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 45.

FILIPPO, Filipe. **Os princípios e objetivos da seguridade social à luz da Constituição Federal**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, v. X, n. 43, jul. 2007. Disponível em: < [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2012](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2012) > . Acesso em: 12/07/2015.

MARTINEZ, Waldir Novaes. **Princípios de Direito Previdenciário**. 4. ed. São Paulo: LTR, 2001. p. 53.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 82.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Método, 2011. p. 601.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Lei n. 7.672, de 18 de junho de 1982. Dispõe sobre o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul.

\_\_\_\_\_. Poder Judiciário – Tribunal de Justiça. Apelação Civil (AC) 70032285439/2009. Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. PREVIDÊNCIA PÚBLICA. IPERGS. PENSÃO. I. INCLUSÃO DE CÔNJUGE VARÃO COMO DEPENDENTE, INDEPENDENTEMENTE DE COMPROVAÇÃO DA INVALIDEZ E DEPENDÊNCIA ECONÔMICA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. ART. 5º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DIREITO À PENSÃO RECONHECIDO. PEDIDO PROCEDENTE. II. AUTARQUIA CONDENADA AO PAGAMENTO DAS PRESTAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS VENCIDAS E VINCENDAS EM VALORES CORRESPONDENTES À INTEGRALIDADE DOS VENCIMENTOS DA SERVIDORA, INCLUINDO VANTAGENS PESSOAIS. EFICÁCIA CONTIDA DA NORMA INSCULPIDA NO § 7º DO ART. 40, C/C O INCISO XI DO ART. 37 DA MAGNA CARTA (EC N. 19/98) [...]. (Relatora: Desa. Sandra Brisolara Medeiros. Julgamento: 09/06/2010.)

RODRIGUEZ, Eduardo. Nota Técnica de Adequação Orçamentário e Financeira 2/2015. Senado Federal, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 271.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 505.

## ANEXO

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015
<b>LEI N. 8.213/1991</b>		
<b>1 – Inexistência de carência para quaisquer dependentes.</b>	<b>1 – Carência de 24 contribuições</b> mensais para concessão do benefício <b>para quaisquer dependentes.</b> <b>1.2 –</b> Exceções para os casos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• em que o segurado esteja em gozo de auxílio-doença ou de aposentadoria por invalidez;</li> <li>• em que o óbito seja decorrente de acidente do trabalho e doença profissional ou do trabalho.</li> </ul>	<b>1 – Carência estipulada para determina- da categoria de dependente e não para todos os tipos de dependentes.</b> <b>1.1 – O não cumprimento de carência mínima não acarreta perda do benefício.</b>
<b>Art. 25.</b> A concessão das presta- ções pecuniárias do Regime Ge- ral de Previdência Social <b>depende dos seguintes períodos de carência</b> , ressalvado o disposto no art. 26: <b><u>Não existia o inciso IV.</u></b>	<b>Art. 25.</b> A concessão das prestações pecuniárias do Regime Geral de Previdência Social <b>depende dos seguintes períodos de carência</b> , ressalvado o disposto no art. 26: <b><u>IV – pensão por morte: 24 contribuições mensais</u></b> , salvo nos casos em que o segurado esteja em gozo de auxílio-doença ou de aposentadoria por invalidez. <b>Art. 26.</b> Independe de carência a concessão das seguintes prestações: <b><u>VII – pensão por morte nos casos de acidente do trabalho e doença profissional ou do traba- lho.</u></b> (NR)	<b><u>Não foi aprovado o inciso IV.</u></b>

continua...

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015
<b>LEI N. 8.213/1991</b>		
<b>2 – Inexistência de carência para casamento ou união estável ou tempo mínimo contributivo.</b>	<p><b>2 – Carência de dois anos</b> de casamento ou de união estável.</p> <p>2.1 – Exceção para os casos em que o óbito seja decorrente de acidente posterior ao casamento ou início da união estável <b>ou</b> se o cônjuge ou o companheiro/companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta subsistência ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito.</p>	<p><b>2 – Mantida a exigência de dois anos</b> de casamento ou de união estável, porém de forma mitigada, já que <b>não há perda da pensão pelo não adimplemento do requisito. Nesse caso o tempo do benefício será de apenas quatro meses.</b> Acrescentou o <b>tempo mínimo de 18 contribuições mensais</b> para a concessão do benefício, caso seja inferior, o benefício cessará em quatro meses.</p> <p>2.1 – Exceção para o caso de o segurado falecer em decorrência de acidente de qualquer natureza ou de doença profissional ou do trabalho.</p>
<p><b>Art. 74.</b> A pensão por morte será devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não, a contar da data:</p> <p><b>Não existia o § 2º.</b></p> <p><b>Art. 77.</b> A pensão por morte, havendo mais de um pensionista, será rateada entre todos em partes iguais.</p> <p><b>§ 2º</b> A parte individual da pensão extingue-se:</p>	<p><b>Art. 74.</b> A pensão por morte será devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não, a contar da data:</p> <p><b>§ 2º</b> O cônjuge, companheiro ou companheira não terá direito ao benefício da pensão por morte se o casamento ou o início da união estável tiver ocorrido <b>há menos de dois anos da data do óbito do instituidor do benefício</b>, salvo nos casos em que:</p> <p>I – o óbito do segurado seja decorrente de acidente posterior ao casamento ou ao início da união estável; ou</p> <p>II – o cônjuge, o companheiro ou a companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta subsistência, mediante exame médico pericial a cargo do INSS, por doença ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito.</p> <p><b>Art. 77.</b> A pensão por morte, havendo mais de um pensionista, será rateada entre todos em partes iguais.</p> <p><b>§ 2º</b> O cônjuge, companheiro ou companheira <b>não terá direito</b> ao benefício da pensão por morte se o casamento <b>ou o início da união estável tiver ocorrido há menos de dois anos da data do óbito do instituidor do benefício</b>, salvo nos casos em que:</p> <p>I – o <b>óbito do segurado seja decorrente de acidente posterior ao casamento ou ao início da união estável</b>; ou</p> <p>II – <b>o cônjuge, o companheiro ou a companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação</b> para o exercício de <b>atividade remunerada que lhe garanta subsistência</b>, mediante exame médico pericial a cargo do INSS, <b>por doença ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito.</b> (NR)</p>	<p><b>Art. 74.</b> A pensão por morte será devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não, a contar da data:</p> <p><b>Não foi aprovado nos termos da MP.</b></p> <p><b>Art. 77.</b> A pensão por morte, havendo mais de um pensionista, será rateada entre todos em partes iguais.</p> <p><b>§ 2º O direito</b> à percepção de cada cota individual <b>cessará:</b></p> <p><b>V – para cônjuge ou companheiro:</b></p> <p>b) em <b>quatro meses</b>, se o óbito ocorrer sem que o segurado tenha <b>vertido 18 contribuições mensais</b> ou se o casamento ou a união estável <b>tiverem sido iniciados em menos de dois anos antes do óbito do segurado;</b></p> <p><b>§ 2º-A.</b> Serão aplicados, conforme o caso, a regra contida na alínea “a” ou os prazos previstos na alínea “c”, ambas do inciso V do § 2º, <b>se o óbito do segurado decorrer de acidente de qualquer natureza ou de doença profissional ou do trabalho, independentemente do recolhimento de 18 contribuições mensais ou da comprovação de dois anos de casamento ou de união estável.</b></p>

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015														
<b>LEI N. 8.213/1991</b>																
<p><b>3 – Pensão</b> para os cônjuges e companheiros/companheiras <b>vitalícia</b>.</p> <p><b>Art. 77.</b> A pensão por morte, havendo mais de um pensionista, será rateada entre todos em partes iguais.</p> <p>§ 1º Reverterá em favor dos demais a parte daquele cujo direto à pensão cessar.</p> <p>§ 2º A parte individual da pensão extingue-se:</p> <p>I – pela morte do pensionista;</p> <p>II – para o filho, a pessoa a ele equiparada ou o irmão, de ambos os sexos, pela emancipação ou ao completar 21 anos de idade, salvo se for inválido;</p> <p>III – para o pensionista inválido, pela cessação da invalidez.</p> <p><b>Não existem os §§ 5º, 6º e 7º</b></p>	<p><b>3 – Duração da pensão condicionada à expectativa de sobrevida</b> do cônjuge, companheiro ou companheira.</p> <p><b>Art. 77.</b> A pensão por morte, havendo mais de um pensionista, será rateada entre todos em partes iguais.</p> <p>§ 5º O tempo de duração da pensão por morte devida ao cônjuge, companheiro ou companheira, inclusive na hipótese de que trata o § 2º do art. 76, será calculado de acordo com sua expectativa de sobrevida no momento do óbito do instituidor segurado, conforme tabela abaixo:</p> <table border="1" data-bbox="336 621 719 986"> <thead> <tr> <th>Expectativa de sobrevida x a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos (E(x))</th> <th>Duração do benefício de pensão por morte (em anos)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>55 &lt; E(x)</td> <td>3</td> </tr> <tr> <td>50 &lt; E(x) ≤ 55</td> <td>6</td> </tr> <tr> <td>45 &lt; E(x) ≤ 50</td> <td>9</td> </tr> <tr> <td>40 &lt; E(x) ≤ 45</td> <td>12</td> </tr> <tr> <td>35 &lt; E(x) ≤ 40</td> <td>15</td> </tr> <tr> <td>E(x) ≤ 35</td> <td>Vitalícia</td> </tr> </tbody> </table> <p>§ 6º Para efeito do disposto no § 5º, a <b>expectativa de sobrevida será obtida tomando por base a Tábua completa de mortalidade – ambos os sexos</b> – construída pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), vigente no momento do óbito do segurado instituidor.</p> <p>§ 7º O cônjuge, o companheiro ou a companheira considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta subsistência, mediante exame médico pericial a cargo do INSS, por acidente ou doença ocorrido entre o casamento ou o início da união estável e a cessação do pagamento do benefício, terá direito à pensão por morte vitalícia, observado o disposto no art. 101. (NR)</p>	Expectativa de sobrevida x a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos (E(x))	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)	55 < E(x)	3	50 < E(x) ≤ 55	6	45 < E(x) ≤ 50	9	40 < E(x) ≤ 45	12	35 < E(x) ≤ 40	15	E(x) ≤ 35	Vitalícia	<p><b>3 – Duração da pensão condicionada à idade do dependente</b> (fundamento na expectativa de sobrevida).</p> <p><b>Art. 77.</b> A pensão por morte, havendo mais de um pensionista, será rateada entre todos em partes iguais.</p> <p>§ 2º O direito à percepção de cada cota individual cessará:</p> <p>V – para cônjuge ou companheiro;</p> <p>c) <b>transcorridos os seguintes períodos, estabelecidos de acordo com a idade do beneficiário</b> na data de óbito do segurado, se o óbito ocorrer depois de vertidas 18 contribuições mensais e pelo menos dois anos após o início do casamento ou da união estável:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) três anos, com menos de 21 anos de idade;</li> <li>2) seis anos, entre 21 e 26 anos de idade;</li> <li>3) dez anos, entre 27 e 29 anos de idade;</li> <li>4) 15 anos, entre 30 e 40 anos de idade;</li> <li>5) vinte anos, entre 41 e 43 anos de idade;</li> <li>6) vitalícia, com 44 ou mais anos de idade.</li> </ol> <p>§ 2º-A. Serão aplicados, conforme o caso, a regra contida na alínea “a” ou os prazos previstos na alínea “c”, ambas do inciso V do § 2º, se o óbito do segurado decorrer de acidente de qualquer natureza ou de doença profissional ou do trabalho, independentemente do recolhimento de 18 contribuições mensais ou da comprovação de dois anos de casamento ou de união estável.</p> <p>§ 2º-B. Após o transcurso de pelo menos três anos e desde que nesse período se verifique o incremento mínimo de um ano inteiro na média nacional única, para ambos os sexos, <b>correspondente à expectativa de sobrevida</b> da população brasileira ao nascer, poderão ser fixadas, em números inteiros, novas idades para os fins previstos na alínea “c” do inciso V do § 2º, <b>em ato do Ministro de Estado da Previdência Social</b>, limitado o acréscimo na comparação com as idades anteriores ao referido incremento.</p>
Expectativa de sobrevida x a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos (E(x))	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)															
55 < E(x)	3															
50 < E(x) ≤ 55	6															
45 < E(x) ≤ 50	9															
40 < E(x) ≤ 45	12															
35 < E(x) ≤ 40	15															
E(x) ≤ 35	Vitalícia															

continua...



continuação

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015
<b>LEI N. 8.213/1991</b>		
4 – Não existia previsão legal para a perda do direito à pensão pela condenação em <b>prática de crime doloso</b> contra a vida do segurado.	4 – Acrescentou dispositivo acerca da <b>perda do direito à pensão por morte do condenado pela prática de crime doloso</b> de que tenha resultado morte do segurado	4 – <b>Manteve o dispositivo</b> acerca da perda do direito à pensão por morte do condenado pela prática de crime doloso de que tenha resultado morte do segurado, <b>condicionando que dá condenação haja o trânsito em julgado.</b>
<b>Sem previsão</b> (Ainda que existisse o §1º no art. 74, na redação original tinha outro sentido; com as alterações ele foi todo reformulado.)	<b>Art. 74.</b> A pensão por morte será devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não, a contar da data: <b>§ 1º.</b> Não terá direito à pensão por morte o condenado pela prática de crime doloso de que tenha resultado a morte do segurado.	<b>Art. 74.</b> A pensão por morte será devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não, a contar da data: <b>§ 1º.</b> Perde o direito à pensão por morte, <b>após o trânsito em julgado</b> , o condenado pela prática de crime de que tenha dolosamente resultado a morte do segurado.
5 – Não existia a perda do direito à pensão por morte para o cônjuge ou companheiro/companheira pela prática de <b>simulação ou fraude no casamento</b> ou na união estável.	5 – Não existia a perda do direito à pensão por morte para o cônjuge ou companheiro/companheira pela prática de <b>simulação ou fraude no casamento</b> ou na união estável.	5 – <b>Acrescentou a lei a perda do direito à pensão por morte</b> para o cônjuge ou companheiro/companheira pela prática de <b>simulação ou fraude no casamento</b> ou na união estável.
<b>Sem previsão.</b> (Ainda que existisse o §2º no art. 74, na redação original tinha outro sentido; com as alterações ele foi todo reformulado.)	<b>Sem previsão.</b>	<b>Art. 74.</b> A pensão por morte será devida ao conjunto dos dependentes do segurado que falecer, aposentado ou não, a contar da data: <b>§ 2º.</b> Perde o direito à pensão por morte o cônjuge, o companheiro ou a companheira se comprovada, a qualquer tempo, simulação ou fraude no casamento ou na união estável, ou a formalização desses com o fim exclusivo de constituir benefício previdenciário, apuradas em processo judicial no qual será assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa. (NR)

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015
<b>Lei N. 8.112/1990</b>		
<p><b>1 – Inexistência de carência para quaisquer dependentes.</b></p>	<p><b>1 – Carência de 24 contribuições</b> mensais para concessão do benefício <b>para quaisquer dependentes.</b></p> <p><b>1.2 –</b> Exceções para os casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• quando a morte do segurado for por acidente do trabalho, doença profissional ou do trabalho;</li> <li>• quando o cônjuge, o companheiro/companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta a subsistência, por doença ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito.</li> </ul>	<p><b>1 – Carência estipulada para determinada categoria de dependentes e não para todos os tipos de dependentes.</b></p> <p><b>1.1 O não cumprimento de carência mínima não acarreta perda do benefício.</b></p>
<p>Art. 215. Por morte do servidor, os dependentes fazem jus a uma pensão mensal de valor correspondente ao da respectiva remuneração ou provento a partir da data do óbito, observado o limite estabelecido no art. 42.</p>	<p><b>Art. 215.</b> Por morte do servidor, os dependentes, nas hipóteses legais, fazem jus à pensão a partir da data do óbito, observado o limite estabelecido no inciso XI do caput art. 37 da Constituição e no art. 2º da Lei n. 10.887, de 18 de junho de 2004.</p> <p><b>Parágrafo único.</b> A concessão do benefício de que trata o caput estará sujeita à <b>carência de 24 contribuições mensais</b>, ressalvada a morte por acidente do trabalho, doença profissional ou do trabalho.</p> <p><b>Art. 217.</b> São beneficiários das pensões:</p> <p>I – o cônjuge;</p> <p>II – o cônjuge divorciado, separado judicialmente ou de fato, com percepção de pensão alimentícia estabelecida judicialmente;</p> <p>III – o companheiro ou companheira que comprove união estável como entidade familiar;</p> <p>§ 3º Nas hipóteses dos incisos I a III.</p> <p>II – o cônjuge, companheiro ou companheira não terá direito ao benefício da pensão por morte se o casamento ou o início da união estável tiver ocorrido há menos de dois anos da data do óbito do instituidor do benefício, salvo nos casos em que:</p> <p>a) o <b>óbito do segurado seja decorrente de acidente posterior ao casamento ou início da união estável</b>; ou</p> <p>b) <b>o cônjuge, o companheiro ou a companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta subsistência, mediante exame médico pericial, por doença ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito, observado o disposto no parágrafo único do art. 222.</b></p>	<p><b>Art. 215.</b> Por morte do servidor, os dependentes, nas hipóteses legais, fazem jus à pensão a partir da data do óbito, observado o limite estabelecido no inciso XI do caput do art. 37 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei n. 10.887, de 18 de junho de 2004. (NR)</p> <p><b>Não foi aprovado o Parágrafo Único.</b></p>

continua...

continuação

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015
Lei N. 8.112/1990		
<b>2 – Inexistência de carência para casamento ou união estável ou tempo mínimo contributivo.</b>	<b>2 – Carência de dois anos</b> de casamento ou de união estável. 2.1 – Exceção para os casos em que o óbito seja decorrente de acidente posterior ao casamento ou início da união estável ou se o cônjuge ou companheiro/companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta subsistência ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito.	<b>2 – Mantida a exigência de dois anos</b> de casamento ou de união estável, porém de forma mitigada, já que <b>não há perda da pensão pelo não adimplemento do requisito. Nesse caso o tempo do benefício será de apenas quatro meses.</b> Acrescentou o <b>tempo mínimo de 18 contribuições mensais</b> para a concessão do benefício, caso seja inferior, o benefício cessará em quatro meses. 2.1 – Exceção para o caso de o segurado falecer em decorrência de acidente de qualquer natureza ou de doença profissional ou do trabalho.
<b>Art. 217.</b> São beneficiários das pensões: I – vitalícia: a) <b>o cônjuge;</b> b) a pessoa desquitada, separada judicialmente ou divorciada, com percepção de pensão alimentícia; c) <b>o companheiro ou companheira designado que comprove união estável como entidade familiar;</b> d) a mãe e o pai que comprovem dependência econômica do servidor; e) a pessoa designada maior de 60 anos e a pessoa portadora de deficiência que vivam sob a dependência econômica do servidor.	<b>Art. 217.</b> São beneficiários das pensões: I – o cônjuge; II – o cônjuge divorciado, separado judicialmente ou de fato, com percepção de pensão alimentícia estabelecida judicialmente; III – o companheiro ou companheira que comprove união estável como entidade familiar; § 3º Nas hipóteses dos incisos I a III.  II – <b>o cônjuge, companheiro ou companheira não terá direito ao benefício da pensão por morte se o casamento ou o início da união estável tiver ocorrido há menos de dois anos da data do óbito do instituidor do benefício, salvo nos casos em que:</b> a) o óbito do segurado seja decorrente de acidente posterior ao casamento ou início da união estável; ou b) o cônjuge, o companheiro ou a companheira for considerado incapaz e insuscetível de reabilitação para o exercício de atividade remunerada que lhe garanta subsistência, mediante exame médico pericial, por doença ou acidente ocorrido após o casamento ou início da união estável e anterior ao óbito, observado o disposto no parágrafo único do art. 222.	<b>Art. 217.</b> São beneficiários das pensões: I – o cônjuge; II – o cônjuge divorciado ou separado judicialmente ou de fato, com percepção de pensão alimentícia estabelecida judicialmente; III – o companheiro ou companheira que comprove união estável como entidade familiar; <b>Não foi mantida a redação do § 3º, incisos e alíneas.</b> Art. 222. Acarreta perda da qualidade de beneficiário: VII – em relação aos beneficiários de que tratam os incisos I a III do caput do art. 217: a) o decurso de quatro meses, se <b>o óbito ocorrer sem que o servidor tenha vertido 18 contribuições mensais ou se o casamento ou a união estável tiverem sido iniciados em menos de dois anos antes do óbito</b> do servidor; b) o decurso dos seguintes períodos, estabelecidos de acordo com a idade do pensionista na data de óbito do servidor, depois de vertidas 18 contribuições mensais e pelo menos dois anos após o início do casamento ou da união estável: § 2º Serão aplicados, conforme o caso, a regra contida no inciso III ou os prazos previstos na alínea “b” do inciso VII, ambos do caput, se <b>o óbito do servidor decorrer de acidente de qualquer natureza ou de doença profissional ou do trabalho</b> , independentemente do recolhimento de 18 contribuições mensais ou da comprovação de dois anos de casamento ou de união estável.

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015														
<b>Lei N. 8.112/1990</b>																
<p><b>3 – Pensão</b> para os cônjuges e companheiros/companheiras <b>vitalícia</b>.</p> <p><b>Art. 217.</b> São beneficiários das pensões:                      I – vitalícia:                      a) <b>o cônjuge</b>;                      b) a pessoa desquitada, separada judicialmente ou divorciada, com percepção de pensão alimentícia;                      c) <b>o companheiro ou companheira designado que comprove união estável como entidade familiar</b>;                      d) a mãe e o pai que comprovem dependência econômica do servidor;                      e) a pessoa designada maior de 60 anos e a pessoa portadora de deficiência, que vivam sob a dependência econômica do servidor.</p>	<p><b>3 – Duração da pensão condicionada à expectativa de sobrevivida</b> do cônjuge, companheiro ou companheira.</p> <p><b>Art. 217.</b> São beneficiários das pensões:                      § 3º Nas hipóteses dos incisos I a III.                      I – o tempo de duração da pensão por morte <b>será calculado de acordo com a expectativa de sobrevivida</b> do beneficiário na data do óbito do servidor ou aposentado, conforme tabela abaixo:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <thead> <tr> <th>Expectativa de sobrevivida x a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos (E(x))</th> <th>Duração do benefício de pensão por morte (em anos)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><math>55 &lt; E(x)</math></td> <td>3</td> </tr> <tr> <td><math>50 &lt; E(x) \leq 55</math></td> <td>6</td> </tr> <tr> <td><math>45 &lt; E(x) \leq 50</math></td> <td>9</td> </tr> <tr> <td><math>40 &lt; E(x) \leq 45</math></td> <td>12</td> </tr> <tr> <td><math>35 &lt; E(x) \leq 40</math></td> <td>15</td> </tr> <tr> <td><math>E(x) \leq 35</math></td> <td>Vitalícia</td> </tr> </tbody> </table>	Expectativa de sobrevivida x a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos (E(x))	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)	$55 < E(x)$	3	$50 < E(x) \leq 55$	6	$45 < E(x) \leq 50$	9	$40 < E(x) \leq 45$	12	$35 < E(x) \leq 40$	15	$E(x) \leq 35$	Vitalícia	<p><b>3 – Duração da pensão condicionada à idade do dependente</b> (fundamento na expectativa de sobrevivida).</p> <p><b>Art. 222.</b> Acarreta perda da qualidade de beneficiário:                      b) o decurso dos seguintes períodos, estabelecidos de acordo com a idade do pensionista na data de óbito do servidor, depois de vertidas 18 contribuições mensais e pelo menos dois anos após o início do casamento ou da união estável:                      1) três anos, com menos de 21 anos de idade;                      2) seis anos, entre 21 e 26 anos de idade;                      3) dez anos, entre 27 e 29 anos de idade;                      4) 15 anos, entre 30 e 40 anos de idade;                      5) vinte anos, entre 41 e 43 anos de idade;                      6) vitalícia, com 44 ou mais anos de idade.                      § 2º Serão aplicados, conforme o caso, a regra contida no inciso III ou os prazos previstos na alínea “b” do inciso VII, ambos do <b>caput</b>, <b>se o óbito do servidor decorrer de acidente de qualquer natureza ou de doença profissional ou do trabalho</b>, independentemente do recolhimento de 18 contribuições mensais ou da comprovação de dois anos de casamento ou de união estável.</p>
Expectativa de sobrevivida x a idade do cônjuge, companheiro ou companheira, em anos (E(x))	Duração do benefício de pensão por morte (em anos)															
$55 < E(x)$	3															
$50 < E(x) \leq 55$	6															
$45 < E(x) \leq 50$	9															
$40 < E(x) \leq 45$	12															
$35 < E(x) \leq 40$	15															
$E(x) \leq 35$	Vitalícia															
<p><b>4 – Já era prevista a perda do direito à pensão pela condenação em <u>prática de crime doloso</u> contra a vida do segurado.</b></p>	<p><b>4 – Não houve alteração nesse dispositivo.</b></p>	<p><b>4 – Manteve o dispositivo</b> acerca da perda do direito à pensão por morte o condenado pela prática de crime doloso de que tenha resultado morte do segurado, <b>condicionando que da condenação haja o trânsito em julgado.</b></p>														
<p><b>Art. 220. Não faz jus à pensão o beneficiário condenado pela prática de crime doloso de que tenha resultado a morte do servidor.</b></p>	<p><b>Sem previsão normativa.</b></p>	<p><b>“Art. 220.</b> Perde o direito à pensão por morte:                      I – <b>após o trânsito em julgado</b>, o beneficiário condenado pela prática de crime de que tenha dolosamente resultado a morte do servidor;</p>														

continua...

continuação

REDAÇÃO ORIGINAL	MP N. 664/2014	LEI N. 13.135/2015
<b>Lei N. 8.112/1990</b>		
<p><b>5 – Não existia a perda do direito à pensão</b> por morte para o cônjuge ou companheiro/companheira pela prática de <b>simulação ou fraude no casamento</b> ou na união estável.</p>	<p><b>5 – Não existia a perda do direito à pensão</b> por morte para o cônjuge ou companheiro/companheira pela prática de <b>simulação ou fraude no casamento</b> ou na união estável.</p>	<p><b>5 – Acrescentou a lei a perda do direito à pensão</b> por morte para o cônjuge ou companheiro/companheira pela prática de <b>simulação ou fraude no casamento</b> ou na união estável.</p>
<p><u>Sem previsão.</u>                      (Ainda que existisse o art. 220, na redação original não tinha o inciso II.)</p>	<p><u>Sem previsão.</u></p>	<p><b>“Art. 220.</b> Perde o direito à pensão por morte: II – <b>o cônjuge, o companheiro ou a companheira se comprovada, a qualquer tempo, simulação ou fraude no casamento ou na união estável,</b> ou a formalização desses com o fim exclusivo de constituir benefício previdenciário, apuradas em processo judicial no qual será assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa. (NR)</p>



**APLICAÇÃO DA METODOLOGIA DO PREÇO  
DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES PÚBLICAS  
COM BASE NA NOTA FISCAL ELETRÔNICA**

**Carlos Meirelles dos Santos**

Sefaz/PR

**Greice Caroline Guerreiro**

Sefaz/MT

**José Paulo Leal**

Sefaz/RS

**Lucídio Beserra Primo**

Sefaz/PI

**Maria do Socorro Cardoso Silva**

Seplan/PA

**Miriam Borges dos Santos**

Sefaz/ES

**Coordenador/orientador:**

**Vinícius Teixeira Sucena**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Mestre em Economia – Universidade de Brasília

[vinicius.sucena@uol.com.br](mailto:vinicius.sucena@uol.com.br)





## RESUMO

---

As compras públicas são regulamentadas pela Lei de Licitações n. 8.666/1993, na qual estão estabelecidos os princípios e os mecanismos de administração pública que devem nortear o processo licitatório, visando à escolha das propostas mais vantajosas para o organismo estatal. É certo afirmar que a qualidade do gasto público depende muito do processo de decisão e aquisição dos bens e materiais necessários ao atendimento das demandas da coletividade. Embora todo o ordenamento jurídico instituído para as aquisições públicas seja rigoroso, é certo que existem falhas e irregularidades nos processos licitatórios, possibilitando que a administração pública faça compras com preços abusivos. Por tais razões, este projeto propõe uma metodologia de precificação de referência para compras públicas com base no repositório de notas fiscais eletrônicas do Sistema NF-e e métodos estatísticos. A precificação de referência servirá de parâmetro para julgamento das propostas licitatórias, dando a certeza de que não serão aceitas propostas com sobrepreços. Por fim, é relatada a experiência do Rio Grande do Sul com a aplicação da metodologia na precificação de medicamentos.

**Palavras-chave:** Licitação no setor público. Nota Fiscal Eletrônica. *Global Trade Item Number* (GTIN). Metodologia de Preço de Referência.

## ABSTRACT

---

Public procurement is regulated by the Public Procurement Law n. 8.666/1993, which set out the principles and mechanisms that guide the bidding process in order to choose the most advantageous proposals to government agencies. On the other hand, it is right to say that the quality of public expenditure depends on the decision-making process and the purchase of goods to meet the demands of the community. Although the entire legal order established for procurement is strict, it is certain that there are flaws and irregularities in the bidding process, allowing government purchase with abusive prices. For these reasons, this project proposes a reference pricing methodology for public procurement, based on the database of the Electronic Invoices System and statistical methods. The reference pricing will serve as a parameter for judging the bidding proposals, avoiding overpricing. Finally, it is reported the experience of the State of Rio Grande do Sul with the application of the methodology in the pricing of medicines.

**Keywords:** Bidding in the public sector. Electronic invoice. Global Trade Item Number (GTIN). Methodology for pricing reference.

## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 493
- 2 OBJETIVOS DO PROJETO, 493
- 3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 494
- 4 LICITAÇÕES PARA COMPRAS PÚBLICAS, 498
- 5 ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA DAS COMPRAS PÚBLICAS, 501
- 6 PREÇOS DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES, 503
- 7 SOBREPREÇOS NAS LICITAÇÕES, 505
- 8 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E), 507
  - 8.1 Conceito de NF-e, 508
  - 8.2 Modelo operacional, 509
  - 8.3 Modelo do arquivo eletrônico, 509
- 9 SIGILO FISCAL DA NF-E, 510
- 10 PROJETO DE PREÇO DE REFERÊNCIA – NF-E, 513
- 11 COMPRAS PÚBLICAS PRECIFICÁVEIS COM A METODOLOGIA, 515
- 12 COMPRADORES PÚBLICOS E PRIVADOS, 516
- 13 EXPERIÊNCIA DO RIO GRANDE DO SUL, 520
- 14 ÓRGÃOS DE CONTROLE PÚBLICO, 522
- 15 PROCESSOS JUDICIAIS CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 523
- 16 ABRANGÊNCIA, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES DA METODOLOGIA, 525
- 17 *GLOBAL TRADE ITEM NUMBER* (GTIN), 528

18 CONCLUSÃO, 532

REFERÊNCIAS, 534

## ANEXOS

Anexo 1. Metodologia de Cálculo do Preço de Referência, 539

Anexo 2. Modelo de Portaria para Instituir o Preço de Referência de Medicamentos, 545

Anexo 3. Classificação de Natureza Jurídica, 555

## LISTA DE FIGURAS

---

Figura 1. Formas de identificação dos produtos, 531

Figura 2. Estrutura numérica do GTIN-13, 532

## 1 INTRODUÇÃO

---

Na edição de 2014 do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, foi apresentada uma proposta de metodologia para precificação de produtos adquiridos pela administração pública brasileira, tomando-se como base referencial os valores de mercado declarados no Sistema de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

Agora, em 2015, além de reafirmar os conceitos defendidos na edição de 2014, este estudo apresenta novas leituras sobre o tema da precificação. Cabe destacar que partes do texto de 2014 foram integralmente transcritas e outras foram revisadas e reescritas.

Nesta edição, foi dada ênfase à aplicabilidade da metodologia proposta, abordando quais gastos públicos podem ser precificados com base na NF-e. De outra perspectiva, o capítulo 12 examina a precificação sob a ótica dos compradores públicos, apresentando uma proposta de metodologia para identificar todos os tipos de compradores com base no CNPJ, podendo ser criada dessa forma uma rede nacional de preços de referência. Os capítulos 14 e 15 examinam a importância do projeto para as atividades de controle do gasto público, bem como para defesa de processos judiciais contra a administração pública.

Contudo, o principal objetivo desta edição é apresentar os resultados encontrados pelo Estado do Rio Grande do Sul com a aplicação da metodologia de precificação de medicamentos, abordando os aspectos práticos e teóricos e os valores apurados, conforme capítulo 13. E, por fim, o capítulo 16 apresenta considerações sobre a abrangência, as limitações de aplicação plena da metodologia, além de sugestões para ampliar o potencial de aproveitamento da base de dados da NF-e e, nesse sentido, atender plenamente ao disposto no § 3º, do art. 15, da Lei de Licitações, no qual está ordenado que deverá ser feita ampla pesquisa de preço de mercado dos produtos adquiridos pela administração pública.

## 2 OBJETIVOS DO PROJETO

---

Este projeto objetiva apresentar a experiência do Rio Grande do Sul com a aplicação da metodologia de cálculo do preço de referência de medicamentos, utilizando a base de dados do Sistema de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e).

A metodologia do preço de referência foi proposta no Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, em 2014, pelo Grupo de Pesquisa do Núcleo de Qualidade do Gasto Público e Transparência da Ação Governamental.

Entre os objetivos de 2015 estão a revisão e a ampliação de conceitos apresentados na edição de 2014, com releitura de aspectos fundamentais para a aplicação do método de precificação referencial, que objetiva subsidiar os instrumentos licitatórios, realizados em todas as esferas de governo, para eliminar totalmente qualquer tipo de sobrepreço das compras públicas.

### 3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

A Carta Magna estabelece as atribuições da administração pública, que deve zelar pelo cumprimento de suas funções, observando princípios próprios para todos os procedimentos de ação do Estado, os quais sempre devem estar voltados ao interesse público unicamente e à obrigatoriedade do desempenho da atividade pública.

Em sentido amplo, o regime jurídico-administrativo consagra fundamentalmente os princípios da indisponibilidade, pela administração, do interesse público e o da supremacia do interesse público sobre o privado.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello (1997):

O interesse público que à administração incumbe zelar encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas.

Nos termos da Constituição Federal de 1988, a administração pública é regida por princípios que devem nortear a ação do gestor público, de sorte que garanta a boa gestão em favor da sociedade. Dentre os princípios insculpidos na Carta Magna podem ser ressaltados, resumidamente, os assinalados no art. 3º da Lei de Licitações.

As compras públicas devem atender a princípios que regem a administração pública, estando em destaque, no art. 3º da Lei n. 8.666, os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa e da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e outros correlatos ao processo de escolha da proposta mais vantajosa ao erário.

O princípio da legalidade determina que a administração pública aja estritamente vinculada à lei, enquanto o princípio da impessoalidade ou isonomia define que o agente público deve tratar todos de forma igual. Por sua vez, os princípios da moralidade e da probidade administrativa regem que os agentes públicos atuem com ética, integridade e honestidade, enquanto o princípio da publicidade trata da divulgação dos atos administrativos, ou seja, as ações do Estado devem se tornar públicas.

O princípio da vinculação ao instrumento convocatório estabelece que todos os procedimentos licitatórios devem ser regidos pelas condições declaradas no edital de convocação do certame e, de outra parte, o julgamento objetivo é o princípio que rege a avaliação das propostas, ou seja, nenhum procedimento poderá ter caráter subjetivo ou se afastar do ato convocatório.

Embora não esteja no art. 3º, da Lei de Licitações, o princípio da eficiência, que ora se confunde com o princípio da economicidade, rege o espírito do conceito da qualidade do gasto público. O art. 15, inciso IV, da Lei n. 8.666, por sua vez, diz que o processo de compras públicas deve visar à economicidade, reiterando o que está previsto no art. 3º, da mesma lei, ou seja, a escolha deverá ser feita pela proposta mais vantajosa ao ente público.

Então, pelo princípio da eficiência, a administração pública obriga-se a atender à sociedade de maneira imparcial, eficaz, transparente, oferecendo serviços de qualidade, com o menor custo possível e utilizando-se da melhor combinação de recursos públicos para atingir esses objetivos. A conclusão, conforme Castro (2006, p. 9), é que:

[...] o Princípio da Eficiência ultrapassou os limites do debate acadêmico e se instalou definitivamente na vida pública nacional. A partir dele, sob o escopo legal, abriu-se a possibilidade de se praticar a administração pública com eficiência, eficácia e efetividade. Os pressupostos da moderna teoria gerencial podem ser adotados por qualquer governo, seja nos planos federal, estadual ou municipal. Ou seja, a introdução desse princípio no ordenamento jurídico é a autorização básica e necessária para introduzir a moderna teoria gerencial na administração pública brasileira.

O objetivo de valorizar estritamente a eficiência e a produtividade da gestão pública poderia fazer com que o modelo gerencial negligenciasse outros valores importantes na atuação daqueles que conduzem a máquina pública, a saber, a liberdade para decidir e para inovar. Por esse motivo, há, na visão de Abrucio (1997, p. 18), a necessidade de também dotar a administração pública de certa liberdade para adequar-se às demandas externas e internas:

Diante da atual realidade do Estado contemporâneo, pressionado pela globalização e pelas mudanças tecnológicas, com menos poder e recursos, de fato a eficiência adaptativa é um valor mais importante para a administração pública, capaz de dotá-la da flexibilidade necessária para responder melhor às demandas internas e externas. O aumento da “consciência de custos”, resultado da eficiência operacional, também é importante, porém limitado se for um objetivo em si mesmo.

Entenda-se eficiência operacional como sendo a eficiência vinculada “ao incremento da ‘consciência dos custos’ e portanto deve estar atrelada a uma rígida especificação de objetivos e controles” (ABRUCIO, 1997, p. 17). Por sua vez, a eficiência adaptativa “responde ao critério da flexibilidade, sendo útil a instituições que sofrem processos de mudança” (ABRUCIO, 1997, p. 18).

Ainda, repisa-se que o princípio da economicidade está previsto, de forma implícita no art. 3º,<sup>1</sup> *caput*, da Lei de Licitações, ao mencionar que o procedimento licitatório visa selecionar a proposta mais vantajosa. O art. 15, inciso IV, reitera que compras públicas devem visar à economicidade. Entretanto, na prática, porém, tal princípio é tido como letra morta nos certames licitatórios, principalmente quando o critério utilizado para seleção é o de “menor preço”, ou seja, atende-se ao princípio de menor preço, mas a qualidade pode não ser satisfatória.

Ressalte-se que para atender ao princípio da economicidade, além do preço certo, torna-se imprescindível a especificação correta dos produtos licitados, tema que será abordado no capítulo 5 deste estudo.

Não obstante as considerações sobre os princípios da administração pública bem como a aplicação destes no processo licitatório, é fundamental ressaltar os aspectos ligados ao processo de planejamento dos gastos governamentais, referindo-se em especial ao Plano Plurianual (PPA), à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA).

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 174,<sup>2</sup> priorizou um modelo gerencial de administração que estabelece o planejamento como uma das funções determinantes

---

1 “Art. 3º. A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhe são correlatos” (BRASIL, 2012, p. 14).

2 “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (BRASIL, 1988).



do Estado, em todos os níveis da organização político-administrativa. Ainda, em seu art. 165, a Constituição estabelece:

[...] as bases para o Poder Executivo instituir, em forma de lei, as ferramentas de planejamento do setor, quais sejam: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A partir daí, qualquer ação do governo somente poderá ser executada se ela estiver inserida no PPA, ou seja, governo federal, estadual, distrital e municipal devem estabelecer, antes da execução orçamentária, as diretrizes, os objetivos e as metas que seguirão ao longo de quatro anos.

A LDO é o elo entre o PPA e a LOA e tem por finalidade definir as metas e prioridades da administração pública, orientar a elaboração da LOA, dispor sobre as alterações na legislação tributária, dispor sobre políticas de pessoal e encargos sociais e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LOA prevê as receitas e fixa as despesas que potencialmente serão realizadas no período de um ano. É uma lei autorizativa e não impositiva, ou seja, o gestor tem a opção de realizar ou não as despesas contidas na LOA. Ela consolida os orçamentos fiscais, de investimento e de seguridade social que refletem os planos do governo. Vale ressaltar que o orçamento fiscal abrange todas as receitas e despesas projetadas para o exercício financeiro; o orçamento de investimento prevê as despesas e receitas provenientes do planejamento e execução de obras, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente; e o orçamento da seguridade social inclui as receitas e despesas de todos os órgãos, fundos, fundações e autarquias vinculados à saúde, à previdência e à assistência social.

O ciclo orçamentário é um processo dinâmico: começa antes do início do exercício financeiro, quando do envio do projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo, e termina após seu encerramento. O ciclo é composto de quatro etapas: 1) elaboração da proposta orçamentária; 2) discussão e aprovação da LOA; 3) execução; e 4) controle e avaliação.

Na elaboração da proposta orçamentária, a variável preço unitário de compras estimadas, para o período orçado, é fundamental para que as dotações sejam realistas e, com isso, minimizado o irrealismo do planejamento público. Com outras palavras, que o planejamento dos gastos públicos não fique distante da execução efetiva dos gastos sob pena de gerar distorções prejudiciais na alocação das verbas públicas.

Se considerarmos que a despesa pública é resultado do *preço unitário pela quantidade dos insumos* utilizados na execução dos programas de governo, a valoração correta das compras públicas, estimadas e efetivadas, é parte fundamental da consistência e da legalidade do gasto público.

## 4 LICITAÇÕES PARA COMPRAS PÚBLICAS

---

As compras realizadas pela administração pública brasileira devem observar as disposições da assim chamada Lei de Licitações, que é a Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, a qual regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, cuja redação é reproduzida a seguir:

Art. 37. [...]

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A Lei n. 8.666/1993 estabelece a necessidade de o poder público utilizar a licitação antes de qualquer celebração de contratos administrativos, em decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público, ressalvadas as situações de dispensa e inexigibilidade.

No art. 1º, a Lei n. 8.666/1993 estabelece:

[...] normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O alcance da referida norma estende-se, conforme parágrafo único do art. 1º, aos:

[...] órgãos da Administração direta, fundos especiais, autarquias, fundações e empresas públicas, sociedade de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pelos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No anseio de proporcionar a justa concorrência, a Lei n. 8.666/1993 dispõe sobre os atos vedados aos agentes públicos durante o processo licitatório e os critérios de desempate em caso de igualdade de condições entre os concorrentes. Também, em seu § 3º, preconiza: “A licitação não será sigilosa, sendo públicos e acessíveis ao público os atos de seu procedimento, salvo quanto ao conteúdo das propostas, até a respectiva abertura”.

Em seu art. 45, § 1º, estão previstos os tipos de licitação aplicáveis a todas as modalidades, exceto à modalidade concurso. São eles:

- a) a de menor preço, para contratação de obras, serviços, compras, locações e fornecimentos;
- b) a de melhor técnica, para serviços de natureza predominantemente intelectual;
- c) a de técnica e preço, para a contratação de bens e serviços de informática e também para serviços de natureza predominantemente intelectual;
- d) a de maior lance ou oferta.

As modalidades concorrência, tomada de preços e convite são dispostas hierarquicamente de acordo com a complexidade de seus procedimentos e no valor dos contratos a serem celebrados. Elas são aplicáveis, por excelência, aos contratos de execução de obras públicas, prestação de serviços à administração e compras de bens pela administração. Vale ainda assinalar que os contratos de concessão de serviços públicos sempre exigem licitação prévia na modalidade de concorrência. Entre as três modalidades citadas, a concorrência é a mais complexa e, utilizada para a celebração de contratos de qualquer valor, denota maior publicidade e competitividade.

A existência de hierarquia entre as referidas modalidades decorre do § 4º do art. 23 da Lei, que dispõe: “Nos casos em que couber convite, a Administração poderá utilizar a tomada de preços e, em qualquer caso, a concorrência”.

Além das cinco modalidades de licitação especificadas no art. 22 – concorrência, tomada de preços, convite, concursos e leilão –, foram reguladas outras duas: o pregão e a consulta.

Pregão é a modalidade de licitação destinada à aquisição de bens e serviços cujo padrão de desempenho possa ser definido por edital, por meio de especificações usuais de mercado, qualquer que seja o valor estimado para a contratação, em que ocorre, durante a sessão, oferecimento de proposta e lances em sessão pública. Essa modalidade foi instituída pela Lei n. 10.520/2002 e regulamentada, no âmbito federal, pelos Decretos n. 3.550/2000 e 5.450/2005.

De acordo com o art. 2º do Decreto n. 3.550/2000, pregão é a “modalidade de licitação em que a disputa pelo fornecimento de bens ou serviços comuns é feita em sessão pública por meio de propostas de preços escritas e lances verbais”. Para Meirelles (2006), pregão “é a modalidade de licitar para aquisição de bens e serviços, de menor preço”. Por sua vez, FERNANDES (2005, p. 123) define pregão como:

O procedimento administrativo por meio do qual a Administração Pública, garantindo a isonomia, seleciona fornecedor ou prestador de serviço, visando à execução de objeto comum no mercado, permitindo aos licitantes, em sessão pública, reduzir o valor da proposta por meio de lances verbais e sucessivos.

No pregão, o pregoeiro é quem conduz a licitação, é ele o responsável pelo recebimento do envelope com as propostas de preços, abertura e classificação, os lances, a análise de sua aceitabilidade e a classificação final, bem como pela adjudicação do objeto do certame ao vencedor. Vale destacar que o pregão poderá ser utilizado nas hipóteses em que seria cabível concorrência, tomada de preço ou convite.

Características do pregão: realizado em sessão pública; utilizado para contratação de bens e serviços comuns; celeridade; apresentação de propostas escritas e lances verbais; admite apenas o tipo “menor preço”; figura do pregoeiro e equipe de apoio.

O pregão eletrônico é uma modalidade de licitação destinada à aquisição de bens e serviços comuns por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, ou seja, o acesso aos atos convocatório, ao registro de propostas, aos lances e aos recursos administrativos se processa exclusivamente por meio eletrônico com a utilização da internet. De acordo com Meirelles (1998, p. 24), “pregão eletrônico é aquele efetuado por meio de utilização de recursos de tecnologia da informação, ou seja, por meio de comunicação pela internet”.

A modalidade de licitação denominada consulta, surgida no ordenamento jurídico por meio da Lei Geral de Telecomunicações, Lei n. 9.472/1997 (que criou a Anatel), é prevista somente para as agências reguladoras e não consta na Lei n. 8.666/1993.

De acordo com o *Manual de licitações e contratos do Tribunal de Contas da União* (BRASIL, 2010), o ato convocatório da licitação deve disciplinar a forma de apresentação dos preços, que podem ser assim discriminados: por item/unidade, por total do item, pelo preço global ou por lote/grupo. Estabelece ainda que todos os valores, preços e custos utilizados nos processos licitatórios tenham a moeda corrente nacional como expressão monetária, ou seja, o Real (R\$), ressalvadas as concorrências ocorridas em âmbito

internacional. O Manual do TCU também ressalta a importância do modo de apresentação dos preços, ou seja, se os preços devem, por exemplo, apresentar-se por item: global, lote, fixos ou reajustáveis. Caso os preços sejam reajustáveis, o ato convocatório deve informar o índice a ser aplicado e a periodicidade.

É evidente que todo ordenamento jurídico das licitações tem como objetivo central garantir que as aquisições efetuadas pela administração pública, em todos os seus níveis, sejam efetuadas de forma mais vantajosa ao poder público e que a igualdade de competição entre os participantes do certame seja preservada.

## 5 ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA DAS COMPRAS PÚBLICAS

---

A precificação correta de qualquer tipo de compra pública depende da especificação adequada do objeto licitado e, nesse sentido, a Lei de Licitações também apresenta a preocupação do legislador quando estabelece que:

Art. 14. Nenhuma compra será feita sem a adequada caracterização de seu objeto e indicação dos recursos orçamentários para seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe tiver dado causa.

Art. 15. As compras, sempre que possível, deverão:

I – atender ao princípio da padronização, que imponha compatibilidade de especificações técnicas e de desempenho, observadas, quando for o caso, as condições de manutenção, assistência técnica e garantias oferecidas [...].

Art. 40. O edital [...] indicará, obrigatoriamente, o seguinte:

I – objeto da licitação, em descrição sucinta e clara [...].

Os trechos acima, extraídos da Lei n. 8.666/1993, são dignos de nota pelo fato de que a especificação dos itens tem relação direta com a formação do preço de referência. E, de outra parte, o gestor público deverá adquirir apenas e somente os bens e os materiais que atendam efetivamente as demandas da coletividade, evitando qualquer desperdício por compras indevidas seja em qualidade seja em quantidade, especificidade, durabilidade ou preços abusivos.

Para exemplificar a importância dessa questão da especificação técnica correta das compras públicas, ao reportar-se à experiência do Estado da Bahia, Gomes assinala que muitos dos problemas enfrentados pela administração pública na área de compras

se deveram em grande medida a imprecisões nas especificações dos materiais (GOMES, s. d.). Percebeu-se que a correta e clara descrição do objeto no momento de compor a relação de materiais solicitados poderia ter evitado dificuldades de interpretação por parte das comissões de licitação e dos fornecedores, impedindo compras duplicadas e limitando ou obstruindo impugnações que solicitavam esclarecimentos.

Em síntese, o grande desafio no processo de especificação do objeto reside em equilibrar dois extremos: não generalizar a descrição do objeto a ponto de dificultar sua identificação, nem especificar demais a ponto de direcionar a licitação ou contrato a uma marca, empresa ou serviço. Além disso, a correta descrição dos objetos deve seguir paralelamente à padronização do catálogo de materiais e serviços, que é instrumento fundamental para que ordenadores e fornecedores tenham facilidade nas consultas e agilidade nos processos de compras, bem como exatidão aos almoxarifados quando do recebimento, conferência, distribuição e fiscalização dos materiais adquiridos.

A especificação apropriada do objeto também pode elevar a qualidade das aquisições públicas, possibilitando eficiência no gasto público. Motta (2010) assinala que o modelo brasileiro de aquisição governamental é resultado da preocupação primordial com o combate à corrupção, aliada ao cumprimento restrito ao rito legal, fato que inviabiliza qualquer outra dimensão que busque a melhoria da qualidade dos produtos e dos resultados obtidos.

A menção à ideia de eficiência como princípio no processo de licitação, por exemplo, foi introduzida somente em 1998, por meio da Emenda Constitucional n. 19. Antes disso, o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, preocupava-se sobretudo em estabelecer a garantia de igualdade de condições entre os concorrentes e assegurar o pagamento ao vencedor. Motta propõe em sua dissertação um modelo baseado na experiência norte-americana, que buscou inspiração nas práticas adotadas pelo setor privado, no qual a prioridade é realizar boas compras e obter resultados adequados. Para que isso ocorra, o setor de compras públicas é visto como estratégico e a atividade de aquisição é normatizada, porém há flexibilidade para inovações.

Para os fins deste projeto, a pesquisa de valores na base de dados da NF-e pode ser feita pela especificação técnica do produto ou pelo código de barras, que é examinado no capítulo 17. Todavia, ambas as chaves apresentam limitações que são analisadas no capítulo 16.

## 6 PREÇOS DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES

Espelhado no princípio licitatório, que trata da escolha da proposta mais vantajosa para a administração pública nas compras governamentais, o legislador estabeleceu, na Lei de Licitações, mecanismos para fixação de preços de referência das aquisições públicas.

Neste sentido, o art. 15, inciso V, da Lei de Licitações, estabelece que, sempre que possível, as compras públicas devem ser balizadas “pelos preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública”. Ainda, no inciso II, prevê-se que as compras públicas devem ser processadas por meio de sistema de registro de preços.

O § 1º, do art. 15, da Lei de Licitações, disciplina que “o registro de preço será precedido de ampla pesquisa de mercado” e o § 3º, *caput* e inciso I, assinala que o registro de preço deverá ser regulamentado por decreto e suportado por licitação prévia na modalidade de concorrência. Cabe registrar que há outros mandamentos sobre o tema registro de preços que poderão ser examinados, com profundidade, em outro momento.

Segue deliberação importante do TCU a respeito dos preços:

*Acórdão 2406/2006 Plenário:*

Informe aos potenciais fornecedores, ao realizar pesquisas de preços, sobre as isenções de impostos existentes, as exigências e vedações previstas para o edital da licitação, a fim de evitar uso de cotação de preços com dados distorcidos.

Faça, nas pesquisas de preço para subsidiar procedimentos licitatórios, cotação abrangente das opções de mercado, inclusive considerando preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública, conforme o disposto no art. 15, inciso V, da Lei n. 8.666/1993 (BRASIL, 2010, p. 479).

Segundo Tarsitano, a administração pública federal criou sistemas de referências de preços para facilitar o julgamento de propostas apresentadas em certames licitatórios e, também, para servir de base para ajustes contratuais efetivados na execução dos contratos. Além disso, o sistema de referências de preços serve para a fiscalização, por órgãos de controle, dos atos licitatórios e contratuais.

Para Tarsitano (2012, p. 31), “os preços desses sistemas referenciais são obtidos por meio de sistema de coleta junto a fornecedores de materiais, equipamentos e mão de obra nos locais representativos das diversas regiões brasileiras”. Assim, os preços contratados

não podem ser superiores aos valores médios do banco de preços. Comenta a autora que os dois principais sistemas de referência de preços utilizados pelo governo federal são o Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil (Sinapi) e o Sistema de Custos Rodoviários (Sicro), ambos alimentados com base em pesquisa de preços coletados com os potenciais fornecedores.

Há outros sistemas de preços referenciais que adotam a mesma prática de coleta de valores teóricos, não representando necessariamente os preços praticados no mercado de produtos, assim não estariam atendendo aos dispositivos da Lei de Licitações.

Tridapalli e Borinelli (2012) concluíram que entre outras medidas para evitar o sobrepreço é fundamental a formação de banco de preços de referência.

A modalidade de licitação pregão, nos termos do inciso III do artigo 3º da Lei n. 10.520/2002, determina que na fase preparatória do pregão deve ser apresentado o orçamento com preços de mercado, o qual servirá de base para a alocação dos recursos orçamentários, bem como para a fixação do preço nos procedimentos conduzidos pelo pregoeiro. Vejamos o que estabelece o referido inciso.

III – dos autos do procedimento constarão a justificativa das definições referidas no inciso I deste artigo e os indispensáveis elementos técnicos sobre os quais estiverem apoiados, bem como o orçamento, elaborado pelo órgão ou entidade promotora da licitação, dos bens ou serviços a serem licitados.

O entendimento é que o orçamento a que a lei se refere pode ser efetivamente elaborado com a utilização dos preços praticados pelos pretendentes vendedores a preços de mercado, denominado aqui de preço de referência.

Sobre o mencionado registro de preço, referido *en passant* no preâmbulo deste capítulo, com o objetivo de dar mais celeridade aos procedimentos de licitação, a Lei n. 8.666/1993, em seu art. 15, prevê o Sistema de Registro de Preço (SRP) para as compras públicas, e o art. 1º, do Decreto n.º 3.931/2001, define o SRP como um “conjunto de procedimentos para registro formal de preços relativos à prestação de serviços e aquisição de bens, para contratações futuras”.

Conforme Fernandes (2005), o procedimento de licitação denominado SRP concretiza-se por meio da modalidade concorrência ou pregão, em que é selecionada, para contratação da administração pública, a proposta mais vantajosa, observando o princípio da isonomia. Esse sistema é visto como um avanço para a administração pública,



uma vez que, ao invés de o órgão ter de passar por todos os procedimentos formais de cada etapa de licitação, este pode, sem ferir a letra da lei, fazer uma espécie de cadastro no SRP para contratações futuras. O sistema ainda permite a adesão de outros órgãos à mesma ata de registro de preços, tendo participado ou não do processo de licitação. Tais condições proporcionam melhor planejamento por parte da administração pública, pois permite a seleção de proposta mais vantajosa para as várias aquisições dentro de determinado período.

Pelo sistema de registro de preços, não há a formulação de propostas para o fornecimento de uma quantidade específica de bens. A proposta define a qualidade e o preço unitário do produto, e a quantidade a ser fornecida depende da conveniência ou da necessidade da administração. O SRP deve ser utilizado preferencialmente quando houver: necessidade de aquisições frequentes, aquisição com previsão de entregas parceladas, contratação para atender a mais de um órgão e dificuldade em definir previamente as quantidades a serem contratadas.

O sistema de registro de preços deve ser precedido por processo de licitação nas modalidades de concorrência ou pregão. Em relação às demais modalidades de licitação, o entendimento é que no caso de tomada de preço e convite a proposta de preços deve ser apresentada de acordo com os preços efetivamente praticados no mercado.

Finalizando, no capítulo 10 são analisadas as limitações dos atuais sistemas de pesquisa e de registro de preço, bem como as soluções propostas por este projeto de precificação de referência, com base na NF-e, para as compras públicas.

## 7 SOBREPREGOS NAS LICITAÇÕES

---

Não obstante a Lei de Licitações estabelecer procedimentos essenciais para que as compras públicas sejam efetivadas com base na proposta mais vantajosa ao erário, há situações de abuso de preços, conforme se relata neste capítulo.

Preliminarmente, cabe destacar que para o ministro Ubiratan Aguiar, do Tribunal de Contas da União (TCU), quando examinou a denúncia do Ministério Público do Estado de Minas Gerais sobre possíveis irregularidades pela prática de sobrepreços em contratos da Petrobras, proferiu em seu relatório, Acórdão n. 310, de 15/03/2006, que: “O sobrepreço ocorre quando uma cotação de um bem ou serviço é superior ao valor praticado pelo mercado”.

No acórdão de 2006, o ministro relator apontava diversos contratos com sobrepreços. Hoje, 2016, os noticiários nacionais informam sobre inúmeras denúncias de sobrepreços em contratos firmados pela Petrobras, gerando extraordinário número de ações judiciais, em andamento, com a prisão de muitos envolvidos em vários crimes contra os cofres públicos, sem falar de outros crimes.

Em dissertação de mestrado, Tarsitano (2012, p. 40) analisou as estratégias de captura de renda por sobrepreços e medidas corretivas tomadas pelo TCU, apresentando diversas considerações acerca da prática de sobrepreços no Brasil. A autora examinou as resoluções de 76 acórdãos do TCU, exarados no período de 2000 a 2011, tendo constatado que:

A irregularidade de sobrepreço corresponde a uma das práticas de captura de renda mais encontradas pelo Tribunal de Contas da União, no momento em que desempenha o seu papel fiscalizador nas obras públicas federais sujeitas ao processo de licitação.

Diz a autora que o “sobrepreço consiste na contratação de preços superiores aos preços praticados no mercado para itens unitários [...]”. Reafirma ainda que o sobrepreço existe sempre que a cotação de um bem ou serviço é superior ao valor praticado no mercado, provocando diferenças entre os preços contratados e os preços utilizados como de referência (TARSITANO, 2012, p. 40).

Dos 76 acórdãos do TCU examinados pela mestrandia, foram identificadas denúncias de sobrepreços em 72 processos, ou seja, 95,0% do total de expedientes denunciados tinham indicação de preço abusivo. Conforme Tarsitano (2012, p. 48-50), há diferentes estratégias para a prática da diferença de preço em desfavor dos cofres públicos.

Também no artigo apresentado no XXXVI Encontro da Anpad, ocorrido em setembro de 2012, sob o título Compras Públicas: Divergências de Preços Praticados entre os Níveis de Governo e o Mercado Privado no Estado do Amazonas, Tridapalli e Borinelli destacam que, apesar de constantes denúncias de superfaturamento no serviço público brasileiro, não foi encontrado nenhum estudo sistemático que dimensione os verdadeiros desvios de preços.

De outra parte, os autores informam que foram pesquisados preços de aquisição de 150 produtos com maior volume de compras nas três esferas de governo do Estado do Amazonas: unidades do governo federal, estado e municípios. A base principal dos preços de referência foi a Nota Fiscal Eletrônica, com 47 milhões de notas e um volume de compras das três esferas com um total de R\$ 1,2 bilhão no período de janeiro a outubro de 2011.

Os autores concluíram que os “preços de compra do setor público são praticados acima do setor privado”. Sustentam essa afirmação com a seguinte avaliação de resultado do estudo:

[...] as unidades do governo federal que operam no âmbito territorial do Estado do Amazonas praticam preços em média 16% acima dos praticados no setor privado. Quando as compras foram realizadas pelo governo estadual a lacuna média de preços identificada foi de 27,4% e nos municípios do Amazonas 42,5% (TRIDAPALLI; BORINELLI, 2012, p. 2-3).

Concluindo este ponto, repisa-se que, embora existam diversos mecanismos para evitar que as compras públicas sejam realizadas com preço certo, existe a prática de sobrepreços em licitações públicas brasileiras. Assim, o propósito principal deste projeto é oferecer metodologia de precificação de referência com base no Sistema de Notas Fiscais (NF-e), cujo repositório de dados indica os valores de mercado dos produtos, conforme será analisado na seção a seguir.

## 8 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E)

---

O Sistema de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), que é a base dos valores de mercado dos produtos comercializados no país, será usado para pesquisa de preços que resultará no cálculo do preço de referência, conforme metodologia proposta neste projeto. Neste capítulo, serão apresentados, resumidamente, histórico, conceitos e estrutura do Sistema NF-e.

Na última década, sistemas informatizados passaram a ser cada vez mais utilizados pelos órgãos públicos. As áreas de fiscalização e arrecadação de tributos foram as que mais avançaram na automação de seus serviços e processos, com realização de investimentos maciços em tecnologia de informação, entre os quais se destaca a informatização do processo de emissão da nota fiscal.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) surgiu a partir de um trabalho desenvolvido de forma integrada pelas secretarias estaduais da fazenda e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O projeto NF-e teve como foco substituir o processo de emissão de documento fiscal em papel por um sistema de emissão eletrônica, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente. O objetivo foi a substituição dos documentos em papel, simplificação de obrigações acessórias dos contribuintes e maior poder de fiscalização para o Fisco.

Atribuiu-se a responsabilidade pela coordenação, pelo desenvolvimento e pela implantação do Projeto NF-e ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat) por meio do Protocolo Encat n. 03/2005.

Até o momento, a base de dados da Receita Federal, órgão responsável por centralizar todas as notas emitidas no país, possui mais de 12,0 bilhões de notas fiscais eletrônicas autorizadas e mais de 1,2 milhão de contribuintes emissores. Além do benefício de maior controle na fiscalização de tributos, essa imensa base de dados apresenta grandes potencialidades para que a administração pública tenha mais economia em suas compras públicas. Isso decorre do fato de a NF-e possuir informações que poderão auxiliar tanto os gestores públicos em suas compras quanto os órgãos de controle nas auditorias sobre aquisições públicas e licitações.

## 8.1 Conceito de NF-e

A NF-e é um documento emitido e armazenado eletronicamente com a finalidade de documentar operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente, e a autorização de uso é fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte.

As legislações que normatizam a matéria já foram aprovadas. São elas:

- a) o Ajuste Sinief n. 07/2005, que instituiu nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (Danfe);
- b) o Ato Cotepe/ICMS n. 03/2009, da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que dispõe sobre as especificações técnicas da NF-e, do Danfe e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta a Cadastro, via *WebServices*, conforme disposto no Ajuste Sinief n. 07/2005;
- c) o Protocolo ICMS n. 10/2007, que dispõe sobre a obrigatoriedade de emissão de NF-e para setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos;
- d) o Protocolo ICMS n. 42/2009, que estabelece a obrigatoriedade da utilização da NF-e em substituição à nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica.

## 8.2 Modelo operacional

A empresa emissora de NF-e gera um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial. Esse arquivo é assinado digitalmente para garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. A seguir, o arquivo é transmitido via internet para a secretaria de fazenda estadual de jurisdição do emitente. Se o arquivo estiver dentro dos padrões formais exigidos pelo Fisco, a empresa recebe um protocolo denominado “Autorização de Uso”. Esse documento permite a circulação da mercadoria e transforma o arquivo eletrônico na NF-e. O documento fiscal pode ser consultado na internet pelo destinatário e outros legítimos interessados que conheçam a chave de acesso. Esse mesmo arquivo da NF-e será ainda transmitido para:

- a) a Receita Federal, que será repositório nacional de todas as NF-e emitidas;
- b) a secretaria de fazenda estadual de destino da operação, no caso de uma operação interestadual;
- c) os órgãos e entidades da administração pública federal direta e indireta, quando aplicável, que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização, tais como a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), por exemplo.

## 8.3 Modelo do arquivo eletrônico

A NF-e utiliza o padrão de documento XML. O arquivo é extenso (possui mais de quatrocentos campos) e possui diversas regras para preenchimento dos dados.

São apresentados a seguir os campos (e seus respectivos códigos) cujas informações precisariam ser buscadas e filtradas para atingir os objetivos desse projeto de preço de referência:

- a) descrição da natureza da operação (natOp): campo que informa a natureza da operação de que decorrer a saída ou a entrada, tais como: venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa (para fins de demonstração ou outra), conforme previsto na alínea “i” do inciso I do art. 19 do Convênio S/N., de 15 de dezembro de 1970;
- b) indicador da forma de pagamento (indPag):
  - 0 – pagamento à vista;
  - 1 – pagamento a prazo;
  - 2 – outros;

- c) data de emissão da nota fiscal (dEmi);
- d) CNPJ do destinatário (destCNPJ);
- e) Unidade da Federação do destinatário (UFDestinatário);
- f) tipo de emissão da NF-e (tpEmis): informa se é uma emissão de NF-e normal, em contingência, etc.;
- g) código GTIN do produto (cEAN);
- h) GTIN da unidade tributável (cEANtrib);
- i) descrição do produto (xProd);
- j) valor total bruto dos produtos ou serviços (vProd);
- k) Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP);
- l) unidade tributável (uTrib);
- m) quantidade tributável (qTrib);
- n) quantidade comercial (qCom);
- o) unidade comercial (uCom);
- p) valor unitário de tributação (vUnTrib);
- q) valor do desconto (vDesc).

O modelo de portaria, Anexo 2, e o Anexo 1, que trata da metodologia, apresentam regramentos propostos para a pesquisa e o tratamento dos dados constantes da base NF-e, objetivando o cálculo do preço de referência.

## 9 SIGILO FISCAL DA NF-E

---

A obrigatoriedade de manutenção do sigilo das informações por parte da administração nada mais é do que um desdobramento das proteções à intimidade e à vida privada, consagradas no art. 5º, inciso X, da Constituição Federal. Segue dispositivo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação [...].

Também são invioláveis as correspondências e as comunicações telegráficas, conforme o inciso XII do mesmo art. 5º, transcrito a seguir:

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal [...].

A preocupação do legislador em proteger os dados dos cidadãos foi matéria anteriormente tratada no Código Tributário Nacional (CTN) e recepcionada pela atual Constituição Federal. No Código encontram-se mandamentos específicos e direcionados às relações fiscais. O art. 198 do CTN assim especifica:

Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (redação dada pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001).

Parte da doutrina entende que o dever de que trata o dispositivo não é somente fiscal, mas também funcional, ou seja, os servidores devem proteger as informações que obtiveram para apuração das obrigações tributárias, não do tributo em si. O doutrinador Leandro Paulsen (2011, p. 45) ratifica o entendimento:

[...] embora muitas vezes utilizados no mesmo sentido, o sigilo de que trata o dispositivo é funcional e não fiscal, ou seja, o agente deve manter sigilo sobre as informações que obteve para atingir seu fim (que é apurar o tributo devido), e não manter sigilo sobre o próprio tributo apurado.

Sendo assim, com exceção dos casos de que trata o parágrafo primeiro do próprio artigo, qualquer divulgação sobre situação econômica ou financeira do sujeito passivo por parte da fazenda pública é ilegal. Concorde-se que a manutenção do sigilo cria um terreno estável e um ambiente de segurança no qual o contribuinte não se torne refém das informações que presta à administração no momento em que cumpre suas obrigações fiscais. No entanto, mesmo que seja utilizado o banco das notas fiscais eletrônicas

para a aplicação da metodologia de precificação, seu acesso em nada agride os direitos anteriormente explanados, isso por diversas razões.

Em primeiro lugar, porque, para se chegar aos resultados do trabalho de precificações, não é utilizado o nome do emitente da nota fiscal, pois não há necessidade nem haveria razão para expô-lo a público. O mesmo vale para o valor das transações, data, produto vendido ou adquirido, ou informações que possam favorecer algum setor econômico. Divulgar-se-á apenas o resultado do trabalho estatístico aplicado sobre os valores das notas fiscais, correlacionados com seus respectivos produtos de varejo. Destarte, fica afastada qualquer possibilidade de descumprimento dos preceitos legais e constitucionais, restando o sigilo fiscal plenamente intacto.

Em segundo lugar, a Instrução Normativa SRF n. 19, de 17 de fevereiro de 1998,<sup>3</sup> estabelece a possibilidade de a RFB fornecer dados econômico-fiscais às entidades que não detenham a competência para cobrar e fiscalizar tributos, desde que seja de forma agregada e não possibilite a identificação de contribuintes, conforme o art. 10: “Art. 10. O disposto nesta Instrução Normativa se aplica, também, ao fornecimento de dados econômico-fiscais, que devem ser apresentados de forma agregada, vedada a possibilidade de identificação de contribuintes”.

Além disso, ao serem fornecidos os dados econômico-fiscais de forma agregada, para que não haja possibilidade de identificação de contribuintes, a RFB entende que as informações devem se referir, no mínimo, a quatro sujeitos passivos, a exemplo do que orienta o § 3º do art. 2º da Portaria SRF n. 306, de 22 de março de 2007, que dispõe sobre a divulgação de dados estatísticos de importações:

Não serão divulgadas informações cujos códigos na NCM selecionados sejam derivados de operações promovidas por menos de quatro importadores no período considerado, ressalvada a divulgação da informação quando houver zero de importação.

Com a finalidade de atender aos dispositivos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da Instrução Normativa n. 19 da SRF, a metodologia desenvolvida neste trabalho irá fornecer aos responsáveis por compras e aquisições públicas apenas a informação consolidada sobre preços praticados no mercado (preço de referência), sem identificação de contribuintes. Além disso, serão aplicados diversos filtros à base de dados, como, por exemplo, a necessidade de, no mínimo, quatro fornecedores.

---

3 Acessar essa lei em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/1998/in01998.htm> > .



Vale destacar que essas restrições não serão utilizadas quando forem analisadas notas fiscais cujo destinatário/comprador seja o setor público, dado que, nessas situações, não há de se falar em sigilo fiscal.

## 10 PROJETO DE PREÇO DE REFERÊNCIA – NF-E

---

A análise dos capítulos precedentes, especialmente o capítulo 6, que trata dos preços de referência para licitações, deixa claramente evidenciado que a Lei de Licitações regulamenta, com vários dispositivos, a matéria sobre preço das compras públicas com o objetivo central de colher a melhor proposta para a administração pública, procurando de todas as formas evitar contratações com preços abusivos.

Nesse sentido, conforme o inciso I, do art. 15, as compras públicas devem, sempre que possível, ser balizadas pelos preços praticados no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública, e o § 1º do mesmo artigo determina que o registro de preços seja precedido de ampla pesquisa de mercado.

Então, a metodologia proposta neste projeto para precificação de produtos comprados pela administração pública visa sobretudo atender aos anseios do legislador das licitações, conforme mencionado no capítulo 16.

Explicando a metodologia proposta, o preço de referência será calculado com técnicas estatísticas aplicadas sobre os valores efetivamente praticados no mercado. Os dados serão extraídos do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), detalhado no capítulo 8. O capítulo 13 apresenta um resumo dos testes feitos pela Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul com a precificação de medicamentos.

A metodologia estatística está detalhada no Anexo 1, e o Anexo 2 apresenta o modelo de portaria adotado no Rio Grande do Sul para instituir o preço de referência de medicamentos.

O preço de referência é um valor teórico que espelha os valores praticados no mercado, devendo ser usado com valor máximo recomendável para as aquisições públicas. A metodologia calcula o valor do preço de referência propriamente dito com fórmula específica e, também, a média aritmética, os quartis e a mediana dos valores extraídos da NF-e para cada produto precificado. Ainda, os valores calculados são validados por testes de consistência estatística, como será explicado nos próximos parágrafos.

No modelo da portaria estão todos os regramentos que compõem a metodologia de precificação, além das fórmulas de cálculo propriamente dito.

No Rio Grande do Sul, os dados são extraídos eletronicamente da NF-e e repassados ao sistema de precificação, em que são feitos todos os cálculos para apurar o preço de referência dos produtos, conforme disposto na Portaria n. 122/2014, do Secretário da Fazenda do RS, publicado no *Diário Oficial do Estado* em 27 de novembro de 2014.

A pesquisa de dados na NF-e é indexada pelo código de barras (GTIN), podendo ser usado também, com muitas limitações, o campo de descrição dos produtos (x-prod). O campo x-prod apresenta elevada variabilidade de grafia para os mesmos produtos, o que dificulta e até inviabiliza a tabulação dos dados primários.

A fórmula do preço de referência é:  $[1^{\circ} \text{ quartil} + (2 \times \text{mediana}) + 3^{\circ} \text{ quartil}] / 4$ , onde o 1º quartil representa o valor de mercado abaixo do qual estão 25% das transações; a mediana indica o valor que separa o conjunto de dados em duas partes, ou seja, 50% das transações estão abaixo da mediana e 50% acima; e o 3º quartil representa o valor de mercado, estando 75% das transações abaixo deste valor.

Para garantir a consistência do valor de referência, a metodologia prevê a utilização do coeficiente de variação e do coeficiente de representatividade. O coeficiente de variação será utilizado para medir o nível de variabilidade da base de dados, e o coeficiente de representatividade é calculado para apurar o número de transações que foram realizadas até o valor do preço de referência, inclusive.

De outra forma, se o coeficiente de variação for igual ou superior a 0,35, significa que a base apresenta alta variabilidade, prejudicando o cálculo do preço de referência. Se, por outro lado, o coeficiente de representatividade for igual ou inferior a 0,45, o preço de referência fica prejudicado por apresentar baixa representatividade no mercado.

A metodologia prevê o cálculo do preço de referência por grupos de compradores, segregando as compras entre integrantes do setor privado daqueles que fazem parte da administração pública. Isso possibilitará a avaliação mais apurada do preço de mercado dos produtos vendidos exclusivamente para os entes públicos.

No Anexo 2 estão apresentados outros detalhamentos que completam todo o contexto metodológico proposto, permitindo que seja adotado por qualquer ente da Federação imediatamente, posto que a base da NF-e tem padrão nacional e é de cunho obrigatório, assim como o é também o modelo de licitações públicas.

Nessa linha, o novo modelo de preço de referência deverá substituir, com grande vantagem, os sistemas atuais de preços referenciais, que consistem basicamente em consulta feita diretamente com os fornecedores, sem, necessariamente, considerar a realidade de mercado e a dinâmica de suas possibilidades de negociação.

Sem desprezitar outras iniciativas, a metodologia proposta é com certeza inédita com sua estrutura conceitual e os critérios estatísticos de precificação de referência com lastro na NF-e.

## 11 COMPRAS PÚBLICAS PRECIFICÁVEIS COM A METODOLOGIA

Conforme dados do Portal da NF-e, até julho de 2015, 44.849 produtos NCM<sup>4</sup> foram cadastrados na NF-e e utilizados 287 milhões de vezes, havendo para cada NCM um código GTIN correspondente. Sendo assim, *a priori*, a metodologia de precificação poderia ser aplicada em mais ou menos 45 mil produtos.

Em regra, os produtos adquiridos pela administração pública suscetíveis à aquisição via NF-e são aqueles cuja classificação contábil se encontra a seguir:

### **GRUPO DE DESPESA 3 – OUTRAS DESPESAS CORRENTES**

30 - MATERIAL DE CONSUMO

32 - MATERIAL, BEM OU SERVIÇO PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITA

### **GRUPO DE DESPESA 4 – INVESTIMENTOS**

52 - EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE

Por esse critério, conforme dados consolidados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de 2009 a 2012, em média, o volume de despesa liquidada no Brasil ultrapassou R\$ 47,1 bilhões, volume esse passível de precificação via metodologia ora apresentada.

No Estado do Espírito Santo, por exemplo, em 2014, considerando apenas os elementos citados, a soma foi R\$ 334,1 milhões, e no Rio Grande do Sul, R\$ 878,0 milhões. No Rio Grande do Sul, serão precificadas também despesas com o Plano de Saúde dos

4 A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), método internacional de classificação de mercadorias criado em 1988, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=090#Estrutura>>. Acesso em: 17 jul. 2015.

Servidores do Estado, que, por exemplo, em 2014, totalizaram R\$ 713,0 milhões. No Estado do Pará, a despesa com os elementos citados somou, em 2014, R\$ 473,0 milhões.

## 12 COMPRADORES PÚBLICOS E PRIVADOS

---

A Lei de Licitações, art. 15, inciso V, estabelece que as compras públicas devem ser balizadas pelos preços praticados no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública.

Sobre o conceito de administração pública, Di Pietro (2014, p. 58) nos ensina que, em sentido subjetivo, a administração pública é composta por todos os órgãos integrantes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Denominam-se órgãos da administração direta aqueles para os quais são atribuídas, pela lei, funções administrativas. São os próprios órgãos dirigentes, seus ministérios e secretarias.

Outrossim, pela lei pode ser conferida a execução de modo indireto da atividade administrativa às pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, compondo a chamada administração indireta. É formada pelas autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Tendo em vista os diferentes órgãos da administração pública, a extração das informações de compras na base da NF-e deve ser realizada por meio do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) dessas entidades, uma vez que todas as entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas por equiparação, estão obrigadas a inscrever no CNPJ todos os seus estabelecimentos localizados no território brasileiro ou no exterior antes do início de suas atividades.

De acordo com a Instrução Normativa RFB n. 1.470/2014, os estados, o Distrito Federal e os municípios devem possuir uma inscrição no CNPJ, na condição de estabelecimento matriz, identificando-os como pessoa jurídica de direito público, sem prejuízo das inscrições de seus órgãos públicos.

O art. 4º, I, da IN RFB n. 1.470/2014, dispõe que todos os órgãos públicos de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios são também obrigados a se inscrever no CNPJ, desde que se constituam em unidades gestoras do orçamento.

O código numérico do CNPJ possui 14 dígitos, cuja combinação traz informações de identificação da empresa ou órgão público, da área de atuação, permitindo, inclusive,

identificar matriz e filial. Desse modo, podem ser comparadas as compras feitas pelos diferentes órgãos das administrações públicas, possibilitando que haja intercâmbio de informações pelas entidades interessadas.

Exemplifica-se um número típico de CNPJ como: XX.XXX.XXX/WWWW-YY. Os oito primeiros números identificam a empresa/órgão. Sequencialmente, os quatro dígitos após a barra formam um sufixo identificador da unidade de atuação; e os dois últimos números são o dígito verificador, que resulta de uma equação com os 12 números anteriores. Os números do CNPJ da matriz e da filial são iguais até a barra separadora. Em seguida, faz-se a diferenciação entre os estabelecimentos: /0001 é sempre para a matriz; /0002 para a primeira filial; /0003 para a segunda filial e assim por diante.<sup>5</sup>

No esforço de titularização de inscrições do CNPJ relativos aos entes políticos subnacionais, regrado pela IN n. 1.257/2012, foi determinado pela Instrução Normativa Conjunta RFB/STN n. 1.287/2012 que, a partir de 1º de junho de 2013, a relação descritiva indicando o ente federativo e as inscrições no CNPJ que integram a estrutura de sua administração pública direta e indireta deve ser divulgada na internet<sup>6</sup> (IN RFB/STN, art. 1º, § 5º). A partir de então, começaram a ser publicadas as chamadas “Listas de Inscrições no CNPJ”.

Os dados tabulados dessa lista também se encontram publicados pela Receita Federal do Brasil<sup>7</sup> e podem servir de insumo ao Sistema de Preços de Referência no objetivo de segregação dos grupos de compradores. Conforme quadro a seguir, em julho de 2014 havia 92.344 CNPJs ativos de entidades públicas no Brasil.

<b>Entidades Públicas no Brasil</b>	
<b>CNPJ</b>	
Situação em Julho de 2014	
<b>Ente Principal</b>	<b>Ativos</b>
Não	86.764
Sim	5.580
<b>Total Geral</b>	<b>92.344</b>
Fonte: elaboração dos autores	

5 Disponível em: < [http://www.trt9.jus.br/internet\\_base/arquivo\\_download.do?evento=Baixar&idArquivoAnexadoPlc=2196304](http://www.trt9.jus.br/internet_base/arquivo_download.do?evento=Baixar&idArquivoAnexadoPlc=2196304) > .

6 Disponível em: < [http://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/transferencias\\_voluntarias/index.asp](http://consulta.tesouro.fazenda.gov.br/transferencias_voluntarias/index.asp) > .

7 Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atbhe/tus/Servico.aspx?id=575&idArea=2&idAssunto=37> > .

Para fins de seleção dos dados, a distinção entre os entes políticos, Poderes e órgãos das administrações direta e indireta deverá se basear no campo que discrimina a natureza jurídica, uma vez que esse código é que permite identificação pormenorizada do conjunto de CNPJs.

A Comissão Nacional de Classificação (Concla),<sup>8</sup> vinculada ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), organizou a primeira Tabela de Natureza Jurídica, oficializada por meio da Resolução n. 001, de 22/12/1995. A versão mais atual dessa tabela encontra-se na Resolução CONCLA n. 2, de 23/12/2013, conforme Anexo 3.

Para que se possa vincular a natureza jurídica ao ente federado correspondente, deverá ser selecionado o campo “ente federativo responsável”, que engloba as siglas dos estados e os códigos da “Tabela TOM” (Transparência Orçamentária Municipal) referente aos nomes de municípios, também chamada de “Código Siafi”, disponibilizada pela Receita Federal.<sup>9</sup> Assim, a junção dessas duas variáveis abarcará análise completa e comparativa das compras realizadas nos certames, conforme a visão analítica almejada.

Salienta-se que, conforme o art. 3º da IN RFB/STN n. 1.257/2012, todos os números de inscrição das unidades administrativas ou órgãos da administração pública direta que não possuem personalidade jurídica própria serão vinculados ao número de inscrição principal do respectivo ente da Federação no CNPJ. Essa regra exclui as inscrições correspondentes às pessoas jurídicas de direito público ou privado da administração pública indireta dos entes da Federação e os respectivos fundos públicos.

É possível visualizar essa distinção pelo campo “ente principal” da Lista de Inscrições no CNPJ. Caso seja de interesse na análise por grupo de compradores, pode-se agregar essa variável ao Sistema de Preços de Referência.

Especialmente no que tange ao setor privado, a Classificação Nacional das Atividades Econômicas (CNAE), que é o instrumento de padronização dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento em uso pelos diversos órgãos da administração tributária,<sup>10</sup> emerge como importante instrumento de avaliação comportamental dos preços de referência.

A CNAE, segundo a definição da Concla, é usada para classificar as unidades de produção, de acordo com a atividade que desenvolvem, em categorias definidas como

8 Disponível em: < <http://concla.ibge.gov.br/pt/> > .

9 Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/tom/TOM.txt> > .

10 Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/CNAEFiscal/txtcnae.htm> > .

segmentos homogêneos, principalmente quanto à similaridade de funções produtivas (insumos, tecnologia, processos) e, em alguns casos, quanto às características dos bens e serviços ou, ainda, à finalidade de uso dos bens e serviços (IBGE, 2007, p. 14). Em seu nível mais alto de agregação, também chamado nível de tabulação, a CNAE 2.0 está organizada em vinte e uma categorias, conforme quadro a seguir.

#### Seções da CNAE

Seção	Denominações
A	Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura
B	Indústrias extrativas
C	Indústrias de transformação
D	Eletricidade e gás
E	Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação
F	Construção
G	Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas
H	Transporte, armazenagem e correio
I	Alojamento e alimentação
J	Informação e comunicação
K	Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados
L	Atividades imobiliárias
M	Atividades profissionais, científicas e técnicas
N	Atividades administrativas e serviços complementares
O	Administração Pública, defesa e seguridade social
P	Educação
Q	Saúde humana e serviços sociais
R	Artes, cultura, esporte e recreação
S	Outras atividades de serviços
T	Serviços domésticos
U	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais

Fonte: elaboração dos autores

Vislumbra-se a possibilidade de aplicação da metodologia do preço de referência por agrupamentos de atividades econômicas, segundo a tabela CNAE, uma vez que perderíamos a capacidade de análise do comportamento do mercado caso aplicássemos um valor único de precificação. No entanto, esse nível analítico corresponderá à nova etapa de pesquisa e teste de aplicabilidade da metodologia proposta neste trabalho.

Concluindo esse ponto, cabe frisar que a metodologia do preço de referência com base na NF-e pode ser aplicada de forma segregada, por grupos de compradores, sub-dividindo-se as compras do setor público e do setor privado. Tal segregação permitirá a análise dos valores de compras de órgão específico, possibilitando, também, compará-los com os valores praticados por outros órgãos e/ou esferas de governo e, também, com compradores do setor privado.

### 13 EXPERIÊNCIA DO RIO GRANDE DO SUL

A Sefaz/RS, em agosto de 2015, elaborou a primeira tabela de medicamentos precificados, utilizando integralmente a metodologia proposta. Para a montagem da tabela de medicamentos precificados, foram pesquisados, na base NF-e, 10.350 medicamentos com código de barras, totalizando um volume de R\$ 3,74 bilhões em operações realizadas no período de abril de 2014 a março de 2015.

Conforme demonstrado na tabela a seguir, do total de R\$ 3,74 bilhões foram excluídos R\$ 0,92 bilhões de notas eletrônicas cuja unidade física dos produtos não foi possível identificar com segurança, restando para base de cálculo do PRM 2,82 bilhões. Entretanto, desse valor foram excluídos R\$ 0,90 bilhões referente às transações que não atenderam aos testes de consistência previstos na metodologia, assim restaram consistentes R\$ 1,92 bilhão.

Foram precificados medicamentos que totalizaram uma despesa de R\$ 144,0 milhões, conforme detalhado a seguir, portanto a base de dados (NF-e) utilizada na precificação corresponde a 13,3 vezes a base precificada.

<b>Resumo da Base de Dados da NF-e</b>	
Transações com Medicamentos	
Período de abril/2014 a março/2015	
<b>Evento</b>	<b>R\$ bilhões</b>
Base bruta NF-e	3,74
Exclusão de Notas	0,92
<b>Subtotal</b>	<b>2,82</b>
<b>Exclusões por Inconsistência</b>	
Coeficiente de Representatividade	0,68
Coeficiente de Variação	0,19
Outras	0,04
<b>Subtotal das inconsistências</b>	<b>0,90</b>
<b>Base Depurada para PRM</b>	<b>1,92</b>
Fonte: elaboração dos autores	



Para fins de comparação do preço de referência de medicamentos com os valores pagos pelo Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS, que é uma autarquia pública estadual e gestora única do plano de saúde dos servidores do governo do estado – IPE-Saúde, foram tabuladas, também, as despesas com medicamentos daquele instituto, devendo ser observado que:

- a) no período de abril de 2014 a março de 2015, o IPE-Saúde registrou uma despesa com medicamentos na ordem de R\$ 396,8 milhões, para um total de 12.300 apresentações que correspondem, na verdade, a 4.250 tipos diferentes de medicamentos;
- b) a diferença de 12.300 para 4.250 é explicada pelo fato de um mesmo medicamento ter diferentes apresentações em decorrência, por exemplo, da sua dosagem, ora com 100 mg, ora com 500 mg;
- c) após aplicados os testes de consistência na base de dados da despesa do IPE-Saúde, restaram consistentes, para cálculo do preço de referência, 1.749 apresentações, totalizando de despesa R\$ 144,0 milhões, ou seja, 36% da despesa total do IPE-Saúde com medicamentos no período de estudo;
- d) nos termos da regulamentação nacional sobre o preço de medicamentos, a Anvisa estabelece, entre outros, o Preço Fábrica dos Medicamentos (PF), que corresponde ao valor máximo de venda dos laboratórios, e o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), que corresponde ao valor limite de comercialização nas farmácias;
- e) No caso do IPE-Saúde e outros planos, os medicamentos são pagos aos prestadores com base no PMC. Todavia, há ajustes, entre operadoras de saúde e prestadores, para que os pagamentos sejam pelo preço fábrica mais taxa de logística, que somada ao preço fábrica, no caso IPE-Saúde pelo menos, corresponde ao valor do PMC.

Assim, comparando os valores do preço de referência com os valores pagos pelo IPERGS, a despesa de R\$ 144,0 milhões somaria apenas R\$ 76,8 milhões, ou seja, haveria uma economia potencial da ordem de 46,7% dos valores pagos, ou, em termos absolutos, R\$ 67,2 milhões. De outra forma, o preço de referência, em termos médios, é 53,3% dos valores pagos pelo IPERGS, se considerado o PMC.

Cabe esclarecer que o IPERGS está tabulando um processo de negociação com os credenciados para efetuar ajustes remuneratórios, posto que há componentes de custo assistencial cuja remuneração está defasada e, nesse caso, os ganhos com medicamentos

podem ser transferidos para corrigir as distorções de preços dos medicamentos e dos outros insumos.

Ainda, para ilustrar com outras comparações, a Tabela de Preços Comparados com o PRM demonstra que se o valor hipotético de R\$ 1,0 milhão, com base no PMC, fosse pago pelo PF seria de apenas R\$ 723,4 mil, ou 72,3% do PMC, e, se adotado o PRM, seria R\$ 533,3 mil, representando somente 53,3% do PMC.

Comparando os valores do PRM com o PF, observa-se que, mesmo o PF é superior ao PRM em 35,7%, ou, de outra forma, o PRM é 73,7% do PF, devendo ser ressaltado que o PRM não é o menor valor de mercado, logo há muitas transações com valores inferiores ao PRM, aumentando, assim, as diferenças referidas acima.

TABELA DE PREÇOS COMPARADOS COM PRM				
Preço	Custo R\$(1)	%PMC/PF e PRM	%PF e PRM/PMC	%PF/PRM
PMC	1.000.000,00	100,00%	100,00%	
PF	723.431,96	138,23%	72,34%	135,73%
PRM	533.000,00	187,62%	53,30%	
Nota 1: Custo hipotético				
Fonte: elaboração dos autores				

Considerando que os valores do PMC e do PF são controlados e divulgados pela Cemed, é necessária uma revisão urgente das tabelas de preços da Anvisa para adequar os valores tabelados aos preços efetivamente praticados no mercado, pois, em certos casos, o PRM é significativamente menor do que PMC e/ou PF.

Por fim, o relato da experiência do Rio Grande do Sul foi fundamental para avaliar as vantagens e as limitações na aplicação da metodologia de precificação. No capítulo 16 estão abordados esses aspectos.

## 14 ÓRGÃOS DE CONTROLE PÚBLICO

Compete aos órgãos de controle fiscalizar as compras públicas e, nos termos da Constituição Federal, no caso da União, conforme disposições do *caput* do art. 70, da Carta Magna vigente, a fiscalização:

[...] contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração, direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, **economicidade**...

será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (Grifo dos autores).

O art. 71 da CF diz que o controle externo será exercido pelo Tribunal de Contas da União, o qual, entre tantas competências, nos termos do inciso IV, deverá realizar:

[...] **por iniciativa própria**, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. (Grifo dos autores)

É certo que nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas dos Municípios há mandamentos que determinam a forma de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, ou seja, as competências dos órgãos de controle subnacionais se equivalem em respeito à Carta Magna, nos termos dos artigos 74 e 75. Destaque-se que o Controle Interno deverá agir, também, em auxílio aos Tribunais de Contas.

Assim, considerando que a legalidade e a economicidade da despesa pública são avaliadas, também e especialmente, pelo preço de compra, o projeto preço de referência pode oferecer base técnica de acompanhamento, senão de todos, ao menos da maioria dos processos licitatórios ou de qualquer outra forma de contratação. O exercício do controle pode ser prévio, quando da licitação, e *a posteriori* na liquidação das despesas.

## 15 PROCESSOS JUDICIAIS CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

É fato que existem ações judiciais que demandam o preço certo da coisa litigada, para sentenciar a indenização de valores, e, nesse caso, o Poder Judiciário também se ressentido de informações confiáveis. Restando, em determinados casos, o instituto da perícia especializada para subsidiar a decisão do juizado.

Por sua vez, o Poder público, em particular o Executivo, eventualmente sentenciado para cumprir determinada ação que envolva valores da coisa litigada, tem dificuldade de apresentação de defesa para impugnar valores que devam guardar relação com o mercado.

Na área da saúde, são bastante comuns decisões no sentido de fazer cumprir mandamentos constitucionais, como, por exemplo, a garantia à assistência à saúde em caráter integral e universal pelo Estado. Essa garantia decorre do fato de o direito à saúde ser tratado com *status* de direito social garantido a todos os cidadãos. O art. 198

da Constituição Federal estabeleceu que esse direito fosse garantido “mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para a sua promoção, proteção e recuperação”.

No que se refere à assistência farmacêutica, a alínea “a” do inciso I do art. 6º da Lei n. 8.080/1990 estabelece que dentre as ações e serviços de saúde prestados pelo SUS se encontra a assistência terapêutica integral, inclusive farmacêutica. Esta mesma lei, por meio de seu art. 7º, estabelece que a assistência terapêutica deve ser disponibilizada à população com observância ao princípio da integralidade, entendido como um “conjunto articulado e contínuo das ações e serviços preventivos e curativos, exigidos para cada caso em todos os níveis de complexidade do sistema”.

É comum ações judiciais impetradas contra o Executivo para fornecimento de medicamentos e procedimentos médicos não liberados pelas unidades de saúde à população. Nesse caso, o cumprimento da sentença judicial, por vezes, é de curtíssimo prazo, impossibilitando ao gestor público procedimento licitatório para atendimento da demanda judicial pelo menor valor.

Chieffi e Barata (2010, p. 93) destacam que essas demandas judiciais servem como estratégia da indústria farmacêutica para introdução de novos medicamentos, quase sempre a preços mais elevados do que os já existentes no mercado para a mesma finalidade. Os autores, citando Angell, afirmam que: “Em regra, esses produtos são de altíssimo custo, mas nem sempre são mais eficazes que outros de custo inferior, indicados para a mesma doença”.

O aumento do número de demanda judicial, além de onerar os cofres públicos, dificulta a implementação de políticas públicas voltadas para a coletividade, uma vez que os recursos passam a ser destinados ao atendimento de demandas individualizadas em detrimento das demandas coletivas. Chieffi e Barata (2010, p. 93), apoiando-se nos argumentos de Vieira, sustentam que:

Grande parte da demanda judicial solicita medicamentos não incorporados pelo SUS, isto é, que não têm sua distribuição prevista por algum dos programas de assistência farmacêutica. Entretanto, existem casos em que o tratamento da doença, para o qual o medicamento está sendo solicitado, está previsto e normatizado com a oferta de alternativas terapêuticas.

Em conclusão, é necessário conhecer o preço certo também para encaminhamentos de ações judiciais, seja na sentença seja na impugnação, e, nesse sentido, no capítulo 10 foi abordada a utilização do preço de referência para as demandas judiciais.

## 16 ABRANGÊNCIA, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES DA METODOLOGIA

---

Sob a ótica da abrangência, a metodologia de precificação de referência (NF-e) pode atender plenamente aos ditames da Lei de Licitações, além de apresentar importante contribuição ao gerenciamento dos órgãos públicos executivos, bem como para os órgãos de controle desempenharem suas atividades constitucionais.

Preliminarmente, é importante ressaltar que o Sistema de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) já armazena os dados de transações comerciais de cerca de 45 mil produtos com dados de 1,25 milhão de contribuintes e, além disso, é atualizado em tempo real. De outra parte, a metodologia proposta neste projeto também poderá ser padronizada por todas as Unidades da Federação, possibilitando dessa forma a troca de informações sobre preços das compras realizadas por todos os órgãos e entidades públicas, conforme está disciplinado no art. 15, inciso V, da Lei de Licitações.

Ainda, sobre a NF-e, pode ser reafirmado, de um lado, que as Unidades da Federação têm gerenciamento e controle próprio das transações, iniciadas e/ou concluídas, em suas respectivas jurisdições e, de outro, cabe reiterar que a metodologia de precificação proposta retrata os valores de mercado dos produtos transacionados em cada Unidade da Federação.

Sob o aspecto legal, o art. 3º da Lei de Licitações, referido no capítulo 3, apresenta os princípios que devem ser observados no processo licitatório, cabendo destacar o princípio da escolha da “proposta mais vantajosa para administração pública”. Continuando, a Lei n. 8.666/2003 reserva a seção V, artigos 14 a 16, para disciplinar a forma das compras públicas, enfatizando os aspectos relacionados à especificação técnica clara do objeto licitado e a formação do sistema de registro de preços, que deve ser feito por concorrência pública.

O § 1º, art. 15, diz textualmente que o “registro de preços será precedido de ampla pesquisa de mercado”. De outra parte, o § 3º, inciso I, estabelece que o registro de preços deve ser realizado mediante concorrência pública. No inciso V, do *caput* do art. 15, é expressamente ordenado que as compras públicas, sempre que possível,

devem “balizar-se pelos preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública”.

Observa-se que, apesar desses cuidados para evitar sobrepreços nas compras públicas, o modelo atual não garante que os fornecedores ofertem preços vantajosos para a administração pública, porque o julgamento será sempre restrito aos participantes e aos valores propostos no certame específico, ou, sob outro prisma, não há proteção contra preços combinados entre ofertantes.

Nesse caso, a metodologia proposta atende plenamente aos anseios do legislador, porquanto o preço de referência (NF-e) é o valor efetivamente praticado no mercado, sendo possível o cálculo a qualquer tempo e por qualquer comprador público. Inclusive, se padronizada a metodologia em nível nacional, será possível atender também ao que está expresso no inciso V, do art. 15, ou seja, trocar informações, entre os órgãos e as entidades da administração pública, relacionadas aos preços pagos nas compras governamentais. Talvez não fosse necessário dizer, mas na despesa pública não há o que se falar em “guerra fiscal”, posto que todos, certamente, querem realizar seus gastos atendendo a todos os preceitos legais e morais.

No campo gerencial, o preço de referência poderá assumir importante instrumento para o ciclo do planejamento público, passando pela elaboração do PPA, da LDO e da LOA, conforme previsto no art. 174. O preço de referência contribuirá para minimizar o irrealismo dos números e facilitará, inclusive, a avaliação da Casa Legislativa quando da votação das leis orçamentárias.

No enfoque do controle público, pode ser dito também que os valores do preço de referência poderão ser usados pelos órgãos de controle e fiscalização da gestão pública no desempenho de suas funções constitucionais previstas, na Carta Magna, no art. 70. Ainda, para o Poder Judiciário, o preço de referência potencialmente poderá subsidiar decisões e defesas de demandas contra a administração pública, conforme mencionado no capítulo 15.

Entretanto, a aplicação plena da metodologia de precificação apresenta limitações da seguinte ordem:

- a) a base de dados da NF-e não apresenta o GTIN de todos os produtos comercializados;
- b) o campo descrição dos produtos comercializados apresenta muitas diferenças de grafia, praticamente inviabilizando a pesquisa de preço;

- c) as unidades físicas dos produtos comercializados não são padronizadas na base NF-e, gerando dificuldades extraordinárias para tabular todas as transações do mesmo produto. Há produtos que aparecem na base NF-e com até dez unidades físicas diferentes para indicar, na verdade, a mesma quantificação física, o que, com certeza, inviabiliza o tratamento automatizado dos dados;
- d) as unidades físicas múltiplas, por exemplo, caixa com “X” unidades físicas de um produto “Y”, não são identificadas na base NF-e e isso, por óbvio, inviabiliza a precificação correta, porque não se consegue identificar o preço unitário dos produtos ou a quantidade de produtos na unidade física múltipla que possibilitaria o cálculo do preço unitário;
- e) as codificações e as especificações técnicas dos produtos adquiridos pela administração pública não são padronizadas em território nacional, ou seja, cada esfera adota seus próprios modelos, dificultando a troca de informações;
- f) o código de barras (GTIN) é pouco utilizado na administração pública, o que dificulta, atualmente, a pesquisa na base da NF-e.

Com base nos relatos das limitações da metodologia, é possível sugerir algumas providências que potencializarão o uso da base de dados da NF-e e, por consequência, ampliarão os resultados da metodologia de precificação de referência de compras públicas. Nesse diapasão, é sugerido que:

- a) seja exigida a inclusão do GTIN nas notas fiscais das compras públicas de todas as esferas de governo. Essa medida retroalimenta a base NF-e, ampliando sua capacidade de geração de dados para o preço de referência de compradores públicos;
- b) sejam feitos os ajustes necessários na NF-e para exigir a padronização das unidades físicas, observando regramentos técnicos do sistema universal de unidades de medidas. Essa ação aumentará consideravelmente a quantidade de transações que podem ser tabuladas, com mais precisão, para a precificação de referência;
- c) sejam criados na NF-e campos de identificação do valor unitário das transações feitas com unidades físicas múltiplas; por exemplo, no caso de caixa de vidro de xarope, é preciso separar o valor da caixa do valor do vidro unitário;
- d) todas as Unidades da Federação que adotarem a metodologia de precificação de referência deverão iniciar por medicamentos e outros produtos da área da saúde, porque esses produtos são regulamentados pelo governo federal e

representam parcela significativa das despesas públicas, além de oferecerem melhores condições de pesquisa na base NF-e;

- e) seja adotado por todos os órgãos e entidades da administração pública brasileira o código de barras (GTIN) em seus respectivos cadastros de bens e materiais;
- f) sejam feitas investigações para identificar situações em que os valores de mercado apresentem elevada variabilidade estatística;
- g) seja criada sistemática de cálculo da economia com aplicação da precificação;
- h) seja criada metodologia de acompanhamento do comportamento de mercado para avaliar movimentos que possam representar alguma anomalia que prejudique o cálculo do preço de referência;
- i) sejam feitos convênios entre estados para troca de informações sobre os preços de referência, atendendo, nesse caso, ao disposto no art. 15, inciso V, da Lei de Licitações.

## 17 GLOBAL TRADE ITEM NUMBER (GTIN)

---

A especificação técnica das compras públicas é matéria tratada na Lei de Licitações, artigo 14, seção V, conforme explicitado na seção 5 deste projeto. Todavia, não obstante as iniciativas dos órgãos de governo em criar um sistema de padronização técnica das compras públicas, sempre restam falhas e diferenças entre os diversos órgãos. Em razão disso, a utilização do código de barras dos produtos é procedimento apropriado para eliminar os problemas decorrentes da falta de padronização dos bens e materiais comprados pela administração pública.

Então, neste capítulo, para compreensão da formação do código de barras, são apresentados, resumidamente, os conceitos básicos do tema. Cabe, inicialmente, esclarecer que o chamado código de barras é na verdade o *Global Trade Item Number* (GTIN), ou Número Global de Item Comercial, que foi desenvolvido e é controlado pela GS1, antiga EAN/UCC (*European Article Numbering-Uniform Code Council*).

A evolução rápida de papéis na cadeia de valor, a criação de novos canais de distribuição, as mudanças nos padrões de demanda e o aumento das expectativas de serviços têm contribuído para elevar a importância da tecnologia da informação nos processos de negócio.



Muitas empresas estão expandindo seus canais de distribuição para novos mercados e clientes, em outros setores de atividade comercial, e estão sendo cada vez mais requisitadas ferramentas de rastreabilidade para seus produtos. Criar um método próprio de comunicação e rastreabilidade ou usar um método específico do nicho de atuação do empreendimento gera custos mais elevados. Logo, a organização GS1 – Organização Global de Informações – propôs a padronização dos sistemas a partir da criação de padrões e linguagens universais.

As normas e os padrões da GS1 vieram para facilitar a comunicação nacional e internacional entre todos os parceiros comerciais, incluindo fornecedores de matérias-primas, fabricantes, atacadistas, distribuidores, varejistas, hospitais e clientes finais ou consumidores.

Em seu *Global user manual* (p. 6), a GS1 explica:

Um negócio que escolhe um padrão específico do setor enfrentará custos potencialmente elevados de manutenção de vários sistemas se ele quiser vender seus produtos ou serviços, ou simplesmente relacionar-se fora do seu nicho. (Tradução dos autores.)

Nesse cenário, o sistema GS1 possibilita otimizar e tornar eficiente o fluxo de mercadorias e serviços nessas cadeias comerciais. Muitas dessas operações necessitam de procedimentos apurados de identificação e rastreabilidade, assim como velocidade nas trocas de dados, o que só será possível quando houver uma padronização na linguagem da informação.

É para sanar essas necessidades e reduzir custos que muitos colaboradores comerciais têm aderido ao sistema GS1, evitando perdas e sacrifícios financeiros durante sua atividade comercial.

O GTIN foi criado para a identificação dos produtos, o que pode ser feito por meio de um conjunto numérico expresso em forma de códigos de barras. Esses códigos correspondem a um agrupamento de determinadas informações, podendo variar conforme o sistema de códigos escolhido.

Usando o método GS1, pode-se identificar com exclusividade cada produto produzido dentro de uma companhia.

O Sistema GS1 é um conjunto de normas que permite a gestão eficiente de cadeias de abastecimento, multi-indústria global, identificando com exclusividade produtos, unidades de expedição, ativos, localizações e serviços. Facilita os processos de comércio ele-

trônico, incluindo o controle total e rastreabilidade (*Global user manual*, p. 6 – tradução dos autores).

Pelo GTIN, um fabricante pode codificar todos os seus produtos, um a um, conforme tipo, tamanho, quantidade, etc. Isso é possível porque é gerado um código diferente para cada produto ou variável deste. Nos casos de variáveis do mesmo produto, é atribuído um novo GTIN toda vez que houver uma variação significativa ou relevante para o processo de negociação.

Seguem as instruções do *Manual of allocation Rules* (*Manual de regras de alocação*, p. 5):

Um GTIN único e separado é necessário sempre que qualquer das características predefinidas de um item se diferencie de qualquer forma que seja relevante para o processo de negociação. O princípio orientador é: se o cliente distingue um novo item de comércio de um item de comércio antigo e o compre, então um novo GTIN deve ser atribuído. (Tradução dos autores.)

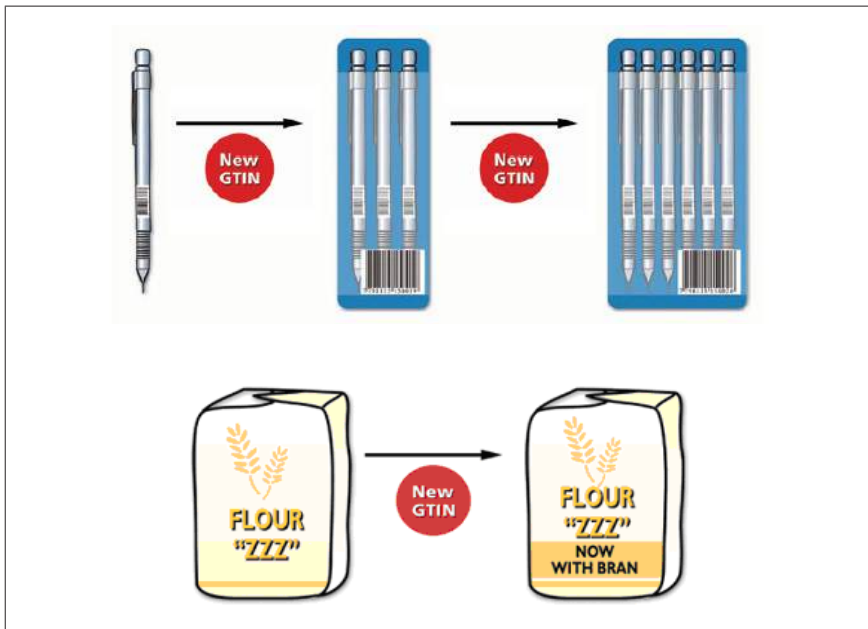
As variações podem ser das mais diversas, como, por exemplo, variação de tamanho e volume, quantidade de subitens, mudanças do idioma da embalagem, composição química, quantidade de calorias por porção, dentre muitas outras. Independentemente de sua natureza, quando uma mudança é significativa um novo GTIN deve ser aplicado.

O *Manual de regras de alocação* (p. 6) exemplifica:

A promoção é uma mudança temporária para um item de comércio, o que modifica a sua apresentação. O item promocional geralmente coexiste com o item comercial padrão. Para variantes promocionais de itens comerciais que afetam o peso líquido ou volume do item comercial, deve ser atribuído um único GTIN separado. Exemplos: Anexado item adicional livre, 10% extra grátis. (Tradução dos autores.)

Outras situações podem ser entendidas na Figura 1.

Figura 1. Formas de identificação dos produtos



Fonte: *Manual of allocation rules*, p. 14 e 23

Em determinadas situações a mudança ou grupamento do item comercial não gera mudanças de GTIN. Pode-se citar o agrupamento de várias caixas de leite em uma caixa maior. Outro exemplo é o agrupamento aleatório de pirulitos. Como as cores são escolhidas aleatoriamente, basta que os pacotes tenham pirulitos do mesmo tamanho para que obtenham o mesmo GTIN.

No que tange ao próprio código GTIN e às informações nele contidas, observa-se um método bem simples, mas eficaz para o propósito que foi criado. Nesse número de identificação podem constar o código da empresa e o código do produto, dentre outras informações. As variações das informações dependem do tipo de código identificador.

Existem quatro tipos de GTINs: GTIN-8, GTIN-12, GTIN-13 e GTIN-14. Pelas normas da GS1, o sequencial numérico usado para identificar produtos de varejo é o GTIN-13, sendo ele o sequencial de maior relevância para o trabalho. A Figura 2 descreve de forma didática o GTIN-13.

Figura 2. Estrutura numérica do GTIN-13



Fonte: GS1 Brasil, p. 3

Percebe-se desse modo que, se no código GTIN-13 há o número da empresa agrupado a um código dado pelo fabricante especificamente para aquele produto, então se tem o número de identidade do produto. Com esse código, o produto fica individualizado em meio a uma quantidade de produtos do mesmo segmento e especificações.

Na precificação, os produtos podem ser identificados pelo GTIN, porque nas notas fiscais eletrônicas há campo próprio para esse código dos produtos comercializados (caso a empresa seja conveniada e cadastrada no sistema GS1). Destarte, mediante uma análise no banco de dados das notas fiscais, é possível, pelo código GTIN, agrupar todas as notas fiscais e os valores de um determinado produto de interesse, assim como fazer análises estatísticas em seus preços de mercado.

Tendo uma lista dos GTINs, é possível agrupar produtos de maneira que se crie uma cesta de itens de características similares, e com essa cesta chegar ao valor médio de mercado para aquele nicho de objetos escolhidos. Por exemplo, pode ser montada uma lista de GTINs dos principais medicamentos vendidos no mercado. Ao serem agrupadas suas notas fiscais por meio de seus números de identificação, pode-se, estatisticamente, encontrar o preço médio de medicamentos praticado em determinada região de análise.

Desde 1º de julho de 2011, por meio do Ajuste Sinief 07/2005,<sup>11</sup> editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), a inserção do GTIN na NF-e passou a ser obrigatória. Contudo, o Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (Sinief) obriga seu uso apenas aos contribuintes que já possuem código implementado em seus sistemas. É dessa matéria que trata o § 6º da cláusula terceira do referido dispositivo.

11 Disponível em: <[http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2005/AJ\\_007\\_05.htm](http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2005/AJ_007_05.htm)> .

Nesse cenário, pode-se observar a real potencialidade do uso do GTIN presente em notas fiscais eletrônicas. Além da inclusão obrigatória para aqueles que já possuem o código, outro fator que corrobora para o uso do número de identificação no método é o fato de que ele torna mais célere a troca de informações.

O mercado globalizado e a necessidade de os países em desenvolvimento expandirem suas fronteiras comerciais forçam os produtores de alguma forma a aderir a esse sistema global de comunicação, pois, caso contrário, suas relações com setores estrangeiros ficariam prejudicadas. Sendo assim, nos próximos anos o uso do GTIN tende a se tornar mais comum e até mesmo uma regra, inclusive, para a administração pública, conforme é examinado no capítulo 16.

## 18 CONCLUSÃO

---

Ao lado das questões teóricas apresentadas neste projeto, tem-se o resultado efetivo de aplicação da metodologia proposta, com os dados demonstrados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

Os resultados encontrados são animadores para continuidade do projeto em nível nacional, trabalhando todos para uma padronização de metodologia e criando, assim, condições de comparabilidade de preços praticados em todos os estados.

Repisa-se a importância de todos os órgãos públicos, de todas as esferas, exigirem a indicação do GTIN nas notas fiscais de compras de produtos, criando dessa forma as condições de apuração do preço de referência do setor público brasileiro e, assim, possibilitando a comparabilidade de valores das licitações realizadas por qualquer organismo estatal.

Essa possibilidade real é, com certeza, uma iniciativa fundamental para minimizar as angústias do gestor público e da sociedade com as incontáveis denúncias de má gestão dos recursos, ou seja, com a prática criminosa de corrupção via precificação sobretaxada das compras públicas. O preço de referência, no modelo proposto, é transparente com todo tipo de consistência e refletirá os valores reais de mercado, sendo possível analisar todo tipo de comportamento que requeira avaliações especiais.

De outra parte, cabe reafirmar aos gestores públicos que regulamentam o Sistema NF-e que procedam aos ajustes aqui propostos nas condições que julgarem adequadas. Ou seja, exigirem o uso correto do GTIN e determinarem padronização das unidades

físicas dos produtos de sorte que seja possível calcular o preço unitário das notas fiscais declaradas pelos contribuintes.

Aos órgãos de controle interno e aos Tribunais de Contas também cabe reafirmar a sugestão de que exijam o cumprimento de normas a serem expedidas por eles, determinando que a liquidação da despesa somente se efetive se houver o GTIN no documento fiscal das compras públicas.

No caso dos medicamentos, apela-se para a Anvisa, via Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), que adote providências possíveis para usar o preço de referência de medicamentos, nos moldes deste projeto, com o fim de revisar os valores atuais dos preços autorizados, de sorte que estes sejam efetivamente alinhados com os valores de mercado.

O Poder Judiciário, em todas as esferas de governo, também poderá dar sua contribuição, fazendo constar dos expedientes judiciais, nos casos que sejam pertinentes, de um lado o código de barras e, de outro, que os valores de sentenças observem as tabelas de preços de referência (NF-e) expedidas pelo Poder Executivo.

Essa metodologia pode adquirir uma estrutura tal que represente condição para aperfeiçoar a memória de cálculo do orçamento público, dado que as unidades orçamentárias teriam uma base única e integrada de valores dos bens e materiais comprados pelo setor público. Além disso, poderá ser aplicada por todas as Unidades da Federação.

Os autores deste projeto acreditam firmemente que a aplicação do preço de referência, nos termos desta proposta, vai resultar em importante economia de recursos públicos, porque, certamente, eliminará sobrepreços nas compras públicas.

## REFERÊNCIAS

---

ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos Enap**, n. 10, Brasília, 1997. Disponível em: < <http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fAbrciocad%2010.pdf> > . Acesso em: 09/2014.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE AUTOMAÇÃO. **GS1**: global user manual, 2012, 67 p. Disponível em: < <http://www.gs1tw.org/twct/gsw/download/GlobalUserManualv13.pdf> > . Acesso em: 01/08/2014.

\_\_\_\_\_. **GTIN allocation rules**: made even easier – user guide, 2014, 41 p. Disponível em: < [http://www.gs1.org/docs/idkeys/GS1\\_GTIN\\_Allocation\\_Rules.pdf](http://www.gs1.org/docs/idkeys/GS1_GTIN_Allocation_Rules.pdf) > . Acesso em: 01/08/2014.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 3.550, de 27 de julho de 2000. Dá nova redação a dispositivos do Decreto n. 98.816, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins. Brasília, DF, 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei de licitações e contratos administrativos**: Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, com alterações posteriores. Organização, notas e revisão por Renato Geraldo Mendes e Fábila Mariela De Biasi. 28. ed. Ver. e atual. Curitiba: Zênite, 2012.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e o funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional n. 8, de 1995. Brasília, DF, 1997.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Brasília, DF, 2002.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Licitações e contratos**: orientações e jurisprudência do TCU/Tribunal de Contas da União. 4. ed. rev., atual. e ampl. Brasília: TCU, Secretaria Geral da Presidência: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010. 910 p.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão n. 310/2006. Plenário. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 15/03/2006. Disponível em: < [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br) > .

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Consolidação das contas públicas: despesa por função 2013. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/> > . Acesso em: 20/08/2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Consolidação das contas públicas: exercício de 2009 a 2012. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/> > . Acesso em: 20/08/2015.

CASTRO, Rodrigo Batista de. **Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública**.

Trabalho apresentado no XXX Encontro da ANPAD, Salvador, 2006. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf> > . Acesso em: 09/2014.

CHIEFFI, Ana Luiza; BARATA, Rita de Cássia Barradas. Ações judiciais: estratégia da indústria farmacêutica para introdução de novos medicamentos. **Revista Saúde Pública**, 2010. Disponível em: < [www.scielo.br/rsp](http://www.scielo.br/rsp) > . Acesso em: 07/2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DOMINGUES, Marco; DOMINGUES, Jeísa. **Estatística exploratória**. v. 1. Recife: UFRPE, 2010.

ENCAT. **Manual de orientação do contribuinte**: padrões técnicos de comunicação – versão 5.0. Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais, 2012. 216 p.

ESPÍRITO SANTO. Sistema Integrado da Gestão das Finanças Públicas do Espírito Santo (Sigefes). Relatórios gerenciais.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacob. **Sistema de registro de preços, pregão presencial e eletrônico**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

GOMES, Aristides Julio da Silva. Padronização das descrições de materiais (PDM). Trabalho apresentado no III Congresso Consad de Gestão Pública. [s. d.]. Disponível em: <[http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material\\_%20CONSAD/paineis\\_III\\_congresso\\_consad/painel\\_8/padronizacao\\_das\\_descricoes\\_de\\_materiais.pdf](http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material_%20CONSAD/paineis_III_congresso_consad/painel_8/padronizacao_das_descricoes_de_materiais.pdf)> . Acesso em: 07/2014.

GS1 Brasil. FAQ – Obrigatoriedade do GTIN. Disponível em: <<http://www.gs1br.org/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=480F89A831DEE9B90131E263A21864DE>> . Acesso em: 08/2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Classificação Nacional das Atividades Econômicas**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007.

LEAL, Aylton Dutra (Coord.). **Manual do sigilo fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. 1. ed. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. rev. e atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Ato Cotepe/ICMS n. 03, de 19 de março de 2009. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (Danfe) e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta a Cadastro, via *WebServices*, conforme disposto no Ajuste Sinief 07/2005. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 29, 24 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa n. 19, de 17 de fevereiro de 1998. Disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria da Receita Federal (SRF) a outras entidades. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 19, 18 fev. 1998.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa Conjunta RFB/STN n. 1.257, de 8 de março de 2012. Dispõe sobre o número de inscrição que representará os Estados, o Distrito Federal e os Municípios no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 17, 9 mar. 2012.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa Conjunta RFB/STN n. 1.287, de 17 de agosto de 2012. Altera a Instrução Normativa Conjunta RFB/STN n. 1.257, de 8 de março de 2012, que dispõe sobre o número de inscrição que representará os Estados, o Distrito Federal e os Municípios no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 21, 20 ago. 2012.



\_\_\_\_\_. Instrução Normativa n. 1.470, de 30 de maio de 2014. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) – SRF a outras entidades. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 23, 3 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Portaria n. 306, de 22 de março de 2007. Dispõe sobre a divulgação de dados estatísticos de importações. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 7, 26 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS 10/2007, de 18 de abril de 2007, pelo Despacho do secretário-executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) n. 28, de 24 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 39-40, 25 abr. 2007.

\_\_\_\_\_. Protocolo ICMS n. 42/2009, de 3 de julho de 2009, pelo Despacho do secretário-executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) n. 189, de 14 de julho de 2009. Estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 87, 15 jul. 2009.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG). Resolução Concla n. 02, de 23 de dezembro de 2013. Aprova e divulga a Tabela de Natureza Jurídica 2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, p. 90, 26 dez. 2013.

MOTTA, Alexandre Ribeiro. **O combate ao desperdício no gasto público: uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, público federal norte-americano e brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Instituto de Economia, Unicamp, Campinas, 2010.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Brazil**: Country Note. Results from Pisa 2012. 12 p. Disponível em: <[http://download.inep.gov.br/acoes\\_internacionais/pisa/resultados/2013/country\\_note\\_brazil\\_pisa\\_2012.pdf](http://download.inep.gov.br/acoes_internacionais/pisa/resultados/2013/country_note_brazil_pisa_2012.pdf)>. Acesso em: 02/10/2014.

PARANÁ. Lei n. 8.485, de 3 de junho de 1987. Dispõe sobre a reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado do Paraná. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, 8 jun. 1987.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 1. ed. Brasília: Prisma, 1997. 295 p.

SIDNEY, Christiane Faleiro. **Predição de desempenho para junções por similaridade baseadas em conjuntos**. Dissertação (Mestrado) – UFLA, Lavras, 2014.

TARSITANO, Fernanda Anselmo. **Estratégias de captura de renda por sobrepreços e medidas corretivas na consolidação do assunto pelo Tribunal de Contas da União Brasileiro**. 69 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Departamento de Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

TRIDAPALLI, Juarez Paulo; BORINELLI, Benilson. **Compras públicas**: divergências de preços praticados entre os níveis de governo e o mercado privado no Estado do Amazonas. Trabalho apresentado no XXXVI Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, 22 a 26 de setembro de 2012. Disponível em: < [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012\\_APB125.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_APB125.pdf) > . Acesso em: 11/2014.

## ANEXOS

### Anexo 1

#### Metodologia de Cálculo do Preço de Referência

##### Metodologia Estatística

Este anexo apresenta o detalhamento teórico das medidas estatísticas que são propostas para cálculo do preço de referência. No Anexo 2, todas as variáveis estão explicitadas para o cálculo do preço de referência de medicamentos e já estruturadas com formatação jurídica para a implantação da metodologia proposta neste projeto.

Os cálculos estatísticos são feitos com base no Preço Unitário de Mercado dos produtos que serão precificados. O Sistema NF-e é a base principal dos valores de mercado de todos os produtos. No Anexo 2 são apresentados outros elementos conceituais da metodologia de precificação.

A metodologia estatística, que fez parte do projeto de 2014, é composta das etapas e cálculos descritos a seguir.

##### Primeiro passo

Os preços de mercado são organizados em classes, observando-se que a quantidade de classes a serem consideradas para o agrupamento é dada pelas regras a seguir:

$$K = \sqrt[3]{n} \text{ se } n \text{ for menor ou igual a } 100.$$

Ou

$$K = 5 \times \log(n) \text{ se } n \text{ for maior do que } 100.$$

Onde:

- K: quantidade de classes a serem usadas para o agrupamento;
- n: quantidade de unidades compradas.

Após a identificação do número de classes, a etapa seguinte é o cálculo da amplitude total:

$$AT = X_{\max} - X_{\min}$$

Onde:

- AT: amplitude dos dados;
- Xmax: valor do maior preço observado, em R\$;
- Xmin: valor do menor preço observado, em R\$.

Em seguida, a amplitude das classes:

$$h = \frac{AT}{K}$$

Onde:

- h: amplitude de cada uma das classes usadas para o agrupamento;
- K: quantidade de classes a serem usadas para o agrupamento;
- AT: amplitude dos dados.

De posse dessas medidas, o passo seguinte é a organização dos dados em uma tabela de frequências, conforme ilustra o modelo a seguir:

Classes	Fi	Fi
Xmin  - a2	f1	f1
a2  - a3	f2	f1 + f2
⋮	⋮	⋮
am-1  - am	Fk	f1 + f2 +... + fk

Onde:

- fi: frequência absoluta simples da quantidade de unidades compradas relativa àquela classe do produto em questão. Nesse caso denomina-se cada uma das frequências por f1, f2... fk;
- Fi: frequência acumulada simples;
- “|-” : símbolo indicador de classe do tipo fechada no limite inferior e aberta no limite superior;
- “|-|” : símbolo indicador de classe do tipo fechada no limite inferior e fechada no limite superior;
- Xmin, a2... am: valores de preços unitários que limitam a classe.

## Segundo passo

Após a organização dos dados em classes, são calculadas as estatísticas descritivas para os dados agrupados.

Média aritmética simples:

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^K f_i \cdot X_i}{n}$$

Onde:

$\bar{X}$ : média aritmética simples dos valores unitários agrupados;

$f_i$ : frequência absoluta simples relativa àquela classe;

$X_i$ : ponto médio da classe;

$n$ : quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

**Mediana:**

$$\text{Med} = \text{LI} + h_i \cdot \left[ \frac{\frac{n}{2} - \text{Fant}}{f_{md}} \right]$$

Onde:

- Med: mediana dos valores unitários agrupados;
- LI: limite inferior da classe mediana. A classe mediana é aquela que contém o valor de frequência acumulada ( $F_i$ ) correspondente à metade das unidades compradas;
- Fant: frequência acumulada da classe anterior à classe mediana;
- $f_{md}$ : frequência absoluta simples da classe mediana;
- $h_i$ : amplitude da classe mediana;
- $n$ : quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

**1º quartil:**

$$1^\circ Q = \text{LIp} + \left[ \frac{\frac{1 * n}{4} - \text{Fant}}{f_{Q1}} \right]$$

Onde:

- 1ºQ: primeiro quartil;
- LIp: limite inferior da classe que contém o 1º quartil. Esta classe é aquela que contém o valor de frequência acumulada (Fi) correspondente a 1/4 das unidades compradas;
- Fant: frequência acumulada da classe anterior à classe que contém o 1º quartil;
- fQ1: frequência absoluta simples da classe que contém o 1º quartil;
- n: quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

**3ºquartil:**

$$3^{\circ}Q = LIp + \left[ \frac{3 \cdot n - Fant}{fQ3} \right]$$

Onde:

- 3ºQ: terceiro quartil;
- LIp: limite inferior da classe que contém o 3º quartil. Esta classe é aquela que contém o valor de frequência acumulada (Fi) correspondente a ¾ do total de unidades compradas;
- Fant: frequência acumulada da classe anterior à classe que contém o 3º quartil;
- fQ3: frequência absoluta simples da classe que contém o 3º quartil;
- n: quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

**Desvio-padrão:**

$$s = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n fi(Xi - \bar{X})^2}{n - 1}}$$

Onde:

**s** : desvio-padrão;

fi: frequência absoluta simples observada em cada classe;

Xi: ponto médio da classe;

$\bar{X}$ : média aritmética simples do produto em questão;

n: quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

**Coefficiente de variação:**

$$CV = \frac{s}{\bar{X}}$$

Onde:

▪ CV: coeficiente de variação;

s: desvio-padrão;

$\bar{X}$ : média aritmética simples

### **Terceiro Passo**

Este passo consiste no cálculo do preço de referência do medicamento (PRM):

$$PRM = [1^{\circ} \text{ Quartil} + (2 \times \text{Mediana}) + 3^{\circ} \text{ Quartil}] / 4$$

Onde:

- 1º quartil: valor do 1º quartil dos preços que constam da NF-e;
- 3º quartil: valor do 3º quartil dos preços que constam da NF-e;
- Mediana: valor da mediana dos preços que constam da NF-e.

### **Quarto passo**

Após o cálculo do Preço de Referência do Medicamento (PRM), é necessário verificar sua representatividade, que corresponde ao coeficiente da quantidade de medicamentos comercializados, com valores iguais ou inferiores ao PRM sobre o total de produtos da base utilizada para cálculo do próprio PRM.

### **Quinto passo**

A etapa seguinte após o cálculo das medidas descritivas é a verificação da qualidade dos parâmetros a serem informados, com base no coeficiente de variação e na representatividade do PRM.

Se o CV < 0,35 e Representatividade > 0,45, o PRM é considerado satisfatório. Caso não atenda a um dos critérios dispostos acima, são refeitos todos os cálculos após

a exclusão de valores discrepantes (*outliers*). Consideraram-se como *outliers* os valores da NF-e estatisticamente discrepantes, correspondentes aos valores fora do intervalo de confiança estabelecido com base no valor médio unitário de mercado mais ou menos três desvios-padrão da base de dados depurada.

Após o recálculo, conforme descrito no quinto passo, se os valores do coeficiente de variação e de representatividade não satisfizerem as condições estabelecidas, o valor do Preço de Referência só poderá ser usado com cautela, posto que o valor calculado tem pouca representatividade em relação aos valores de mercado.

Por fim, quando os cálculos apresentarem significativas discrepâncias das estatísticas, cabe um exame detalhado da base da NF-e, situação que pode gerar inclusive auditoria fiscal dos contribuintes que forneceram os elementos para a base de dados da NF-e.



## Anexo 2

### Modelo de Portaria para Instituir o Preço de Referência de Medicamentos

#### MINUTA DA PORTARIA XX/2014

*Define os critérios de cálculo do Preço de Referência de Medicamentos, nos termos do art. 10 do Decreto Estadual n. 51.200, de 07 de fevereiro de 2014.*

O **SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA**, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 10 do Decreto Estadual n. 51.200, de 07 de fevereiro de 2014, e:

Considerando a necessidade de qualificação permanente do processo de aquisição de produtos para garantir, além da melhor técnica, o melhor preço de compra, atendendo ao princípio da economicidade e da eficiência;

Considerando as disposições da Portaria 79/2013, de 18 de setembro de 2013, desta Secretaria;

Considerando o disposto no Termo de Cooperação Técnica 002/2013, de 07 de junho de 2013, celebrado com o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPERGS).

#### **DETERMINA:**

**Art. 1º** Fica instituída a Metodologia de Cálculo do Preço de Referência de Medicamentos (PRM), que será aplicada para subsidiar:

- I – os processos licitatórios de aquisições feitas pela administração pública estadual;
- II – a política remuneratória de prestadores de serviços de saúde credenciados no Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPE-Saúde);
- III – a Subsecretaria da Receita Estadual na avaliação de preços de mercado.

§ 1º O Preço de Referência de Medicamentos será calculado a partir dos dados extraídos do Sistema Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) da base Rio Grande do Sul.

§ 2º Independentemente da forma de divulgação do Preço de Referência de Medicamentos, as transações comerciais individualizadas que serviram de base para o seu cálculo não serão publicizadas, conforme o disposto no art. 11 do Decreto Estadual n. 51.200/2014.

§ 3º O Preço de Referência de Medicamentos somente será divulgado se a base de dados da NF-e dispuser, no mínimo, de três fornecedores e/ou cinquenta unidades comercializadas do produto pesquisado.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não se aplica se a base de dados da NF-e for obtida exclusivamente a partir de transações tendo como destinatários os órgãos e as entidades previstos nos incisos I e III do § 2º do art. 2º.

**Art. 2º** Para os fins desta Portaria, são adotados os seguintes conceitos:

I – Sistema da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e): é o sistema que controla a emissão de notas fiscais eletrônicas conforme os termos do Ajuste Sinief 07/2005 celebrado entre os estados, o Distrito Federal e o Ministério da Fazenda. A NF-e é um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, cuja validade jurídica é garantida por duas condições necessárias: assinatura digital do emitente e autorização de uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte (*Manual de orientação ao contribuinte da NF-e*, edição de 2012, versão 5.0). No Rio Grande do Sul, o Sistema da NF-e é gerenciado pela Subsecretaria da Receita Estadual;

II – base depurada: é a base de dados que será estruturada e utilizada para cálculo do preço de referência de medicamentos, sendo composta pelos dados extraídos da NF-e e outros complementares. Observados os critérios previstos no art. 3º, a base depurada será constituída com os dados de todas as transações dos medicamentos catalogados para precificação. A pesquisa na base NF-e será feita para todas as transações pelo GTIN (código de barras) do medicamento que consta do campo *Cean*;

III – tipo de destinatário: são grupos de compradores de medicamentos, identificados no Sistema da Nota Fiscal Eletrônica e classificados conforme parágrafo deste artigo;

IV – GTIN (*Global Trade Item Number*): é o código de barras do medicamento que consta do campo *Cean* da NF-e;

V – descrição do medicamento: é a descrição do medicamento que consta do campo *xProd* da NF-e;

VI – código Anvisa: é o número de registro, na Agência Nacional de Vigilância Sanitária, dos produtos da área da saúde, incluindo medicamentos;

VII – preço unitário de comercialização (*PrC*): é o preço de mercado da unidade física de comercialização do medicamento e será apurado, para cada transação, da seguinte forma:

a) se na NF-e houver desconto específico para o medicamento pesquisado, será utilizada a fórmula:

$PrC = (vProd - vDesc)/qCom$ , onde: *PrC* é preço unitário de comercialização; *vProd* é o preço total bruto dos medicamentos; *vDesc* é o valor do desconto concedido para o medicamento; e *qCom* é a quantidade comercial do medicamento;

b) se na NF-e o desconto for sobre o valor total dos itens, será calculado o valor do campo *vDesc* proporcional ao medicamento pesquisado, tomando-se como base o percentual do valor do desconto total da nota sobre o valor total bruto da nota e aplicado sobre o valor bruto do item pesquisado;

VIII – preço unitário mínimo de comercialização: é o menor preço calculado conforme o inciso VII deste artigo;

IX – preço unitário máximo de comercialização: é o maior preço calculado conforme o inciso VII deste artigo;

X – Preço de Referência de Medicamentos (PRM): é o valor que espelha o preço de mercado de medicamentos e será calculado com base no preço unitário de comercialização de todas as transações pesquisadas na base NF-e, para cada tipo de medicamento catalogado para precificação. Os valores de comercialização de todas as transações serão tratados estatisticamente, conforme critérios previstos no art. 4º, para apuração do Preço de Referência de Medicamentos;

XI – unidade física de comercialização do medicamento: é a unidade física de comercialização do medicamento informada pelos vendedores no *uCom* da NF-e;

XII – unidade física de apresentação do medicamento: é a forma de apresentação farmacêutica do medicamento, que pode ser igual ou diferente da unidade de comercialização;

XIII – unidade física do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento: é a unidade física do conteúdo da apresentação farmacêutica do medicamento;

XIV – especificação técnica dos medicamentos: é o conjunto de elementos utilizados para a caracterização dos produtos. Será feita com os seguintes dados:

- a) código de Barras (GTIN) do produto que corresponde ao campo *Cean* da NF-e;
- b) código Anvisa;
- c) código Celic do medicamento;

- d) código IPE do medicamento;
- e) descrição do medicamento;
- f) substância que corresponde ao princípio ativo do medicamento;
- g) unidade física de comercialização do medicamento;
- h) unidade física de apresentação do medicamento;
- i) quantidade de unidades físicas de apresentação do medicamento;
- j) unidade física do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento;
- k) quantidade de unidades físicas do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento (dose).

XV – média aritmética simples: é a soma dos preços unitários de comercialização de cada medicamento dividida pelo número de observações da amostra de preços. A média aritmética simples será utilizada para indicar o preço unitário médio de comercialização;

XVI – mediana: é a medida de localização do centro de distribuição dos dados e será utilizada para indicar o preço unitário de comercialização que divide o conjunto de preços unitários em duas partes iguais, sendo a primeira parte calculada a partir do preço unitário mínimo até a mediana, e a segunda parte indicando os valores acima da mediana até o preço unitário máximo;

XVII – Quartil: é a medida estatística que divide um conjunto de dados em quatro partes iguais, cada uma indicando 25% dos dados tabulados. Os dados são classificados em ordem crescente para ordenar os quartis;

XVIII – 1º quartil: indica o preço unitário de comercialização abaixo do qual estão situadas 25% (vinte e cinco por cento) das transações realizadas com preços unitários que variam entre o menor preço da base e o preço do primeiro quartil;

XIX – 3º quartil: indica o preço unitário de comercialização abaixo do qual estão situadas 75% (setenta e cinco por cento) das transações realizadas com preços unitários que variam entre o menor preço da base e o preço do terceiro quartil;

XX – desvio-padrão: é a medida de dispersão ou de variação dos preços unitários de comercialização em relação ao preço médio unitário de comercialização de cada medicamento;

XXI – coeficiente de variação: é o coeficiente que indicará a variabilidade relativa dos preços unitários de comercialização dos medicamentos em relação ao valor médio desses preços, sendo resultado da razão entre o desvio-padrão e a média dos preços unitários de comercialização. Para os fins desta Portaria, o Coeficiente de Variação será utilizado para avaliar a homogeneidade estatística do PRM em conjunto com o coeficiente de representatividade descrito no inciso XXII;

XXII – coeficiente de representatividade do preço de referência: é o coeficiente da quantidade de medicamentos com valores iguais ou inferiores ao PRM, em relação ao total de medicamentos utilizados no cálculo do PRM;

XXIII – valores discrepantes: serão considerados discrepantes os valores unitários de comercialização presentes na base depurada e que ficarem fora do intervalo de confiança estabelecido com base no valor médio unitário de mercado mais ou menos três desvios-padrão;

§ 1º As medidas estatísticas serão sempre ponderadas pelo valor unitário de comercialização dos medicamentos e respectiva quantidade comercial.

§ 2º Para os fins desta Portaria, os tipos de destinatários são os seguintes:

I – setor público, formado pelo conjunto de órgãos e entidades da administração pública compradores de medicamentos. Para a sua identificação, serão utilizados os respectivos números de inscrição no CNPJ;

II – setor privado, são todos os destinatários, exceto os identificados como setor público, nos termos do inciso anterior;

III – Secretaria da Saúde do Estado;

IV – credenciados do IPE-Saúde.

**Art. 3º** A base depurada de dados, prevista no inciso II do art. 2º, será estruturada com os critérios definidos neste artigo.

I – Na extração dos dados da NF-e, serão selecionadas somente as notas:

- a) do modelo 55;
- b) dos destinatários que tenham CNPJ;
- c) do tipo de operação (*tpNF*) 1 (um) que corresponde à saída de produtos, sendo excluídas as canceladas e denegadas;

- d) com transações de venda do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), conforme Instrução Normativa da Subsecretaria do Tesouro do Estado;
- e) do período escolhido para análise dos dados, adotada a data de emissão da NF-e para a seleção requerida;
- f) com transações do código de barras (campo *Cean-Comercial* da NF-e) dos medicamentos especificados e, não sendo possível pelo campo *Cean*, deverá ser utilizado o campo *Xprod* (descrição do produto ou serviço);
- g) com base no CNPJ dos vendedores ou dos compradores, em situações especiais;
- h) que não sejam de pessoas jurídicas com o mesmo CNPJ ou façam parte do mesmo grupo econômico.

II – para cada medicamento, serão extraídos os seguintes dados:

- a) *destCNPJ*: CNPJ do destinatário;
- b) *UF Destinatário*: Unidade da Federação do destinatário;
- c) *Cean-Comercial*: *Global Trade Item Number* (GTIN), corresponde ao código de barras dos medicamentos;
- d) *qCom*: quantidade comercial, que corresponde à quantidade de unidades comerciais do medicamento;
- e) *uCom*: unidade comercial, que corresponde à unidade física de comercialização do medicamento;
- f) *vDesc*: valor total do desconto, que corresponde ao desconto dado ao valor da unidade comercial;
- g) *vProd*: valor total bruto dos medicamentos;
- h) *xProd*: descrição do medicamento.

III – os dados extraídos da NF-e serão complementados com as seguintes informações:

- a) código Celic do medicamento;
- b) código Anvisa do medicamento;
- c) código IPE do medicamento;

- d) substância que corresponde ao princípio ativo;
- e) unidade física de comercialização do medicamento;
- f) unidade física de apresentação do medicamento;
- g) quantidade de unidades físicas de apresentação do medicamento;
- h) unidade física do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento;
- i) quantidade de unidades físicas do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento (dose);
- j) preço unitário de comercialização, calculado conforme disposto no inciso XII do art. 2º.

IV – a base depurada será atualizada quinzenalmente incluindo novos medicamentos para serem precificados;

V – a inclusão, na base depurada, de novos medicamentos para serem precificados deverá ser precedida de relatório eletrônico com os dados previstos no inciso XIV do art. 2º.

**Art. 4º** O PRM será calculado e divulgado utilizando os dados da base depurada.

§ 1º O cálculo do PRM observará os seguintes critérios:

I – será realizado em duas versões:

- a) a primeira versão com todos os dados da base depurada sem qualquer tratamento estatístico de valores discrepantes do preço unitário de comercialização;
- b) a segunda versão com exclusão dos valores discrepantes do preço unitário de comercialização mediante aplicação do critério previsto no inciso XXIII do art. 2º.

II – será aplicada a seguinte fórmula:

$$PRM = [1^{\circ} \text{ Quartil} + (2 \times \text{Mediana}) + 3^{\circ} \text{ Quartil}]/4$$

Onde:

1º quartil – valor do 1º quartil dos preços unitários de comercialização;

3º quartil – valor do 3º quartil dos preços unitários de comercialização;

Mediana – valor da mediana dos preços unitários de comercialização.

III – será apurada a variabilidade dos preços unitários de comercialização mediante cálculo do coeficiente de variação, conforme definido no inciso XXI do art. 2º, devendo-se observar o seguinte:

- a) se o coeficiente for inferior ou igual a 0,35 (trinta e cinco centésimos), os dados da base do PRM têm estatisticamente adequado nível de homogeneidade;
- b) se o coeficiente for superior a 0,35 (trinta e cinco centésimos), os dados da base do PRM têm estatisticamente baixo nível de homogeneidade e, conseqüentemente, fica prejudicada sua aplicação sem avaliação complementar;
- c) quanto menor o coeficiente, mais homogênea a base de dados do PRM; logo, o coeficiente igual a zero indica que todas as transações foram realizadas com preço único.

IV – será apurada a representatividade do PRM, conforme definido no inciso XXII do art. 2º, mediante cálculo do coeficiente de representatividade, devendo-se observar o seguinte:

- a) se o coeficiente for igual ou superior a 0,45 (quarenta e cinco centésimos), indica que o PRM tem significativa representatividade;
- b) se o coeficiente for inferior a 0,45 (quarenta e cinco centésimos), indica que o PRM tem baixa representatividade e, conseqüentemente, fica prejudicada sua aplicação sem avaliação complementar;
- c) quanto maior o coeficiente, maior será o número de transações praticadas até o valor do PRM; logo, o coeficiente de representatividade igual a 1,0 (um) indica que todas as transações foram realizadas com preço único.

V – será atualizado quinzenalmente ou sempre que houver demanda especial de cálculo.

§ 2º A divulgação do PRM será feita mediante publicação, na *intranet* desta Secretaria da Fazenda, do Relatório do Preço de Referência de Medicamentos.

I – O Relatório do Preço de Referência de Medicamentos apresentará as seguintes informações:

- a) o tipo de destinatário;
- b) o código de barras (GTIN) do produto que corresponde ao campo *Cean* da NF-e;



- c) o código Anvisa do medicamento;
- d) o período de competência dos dados;
- e) a quantidade de fornecedores;
- f) a quantidade de unidades comerciais do medicamento;
- g) o valor total das transações;
- h) o código Celic do medicamento;
- i) o código IPE do medicamento;
- j) a descrição do medicamento;
- k) a substância que corresponde ao princípio ativo;
- l) a unidade física de comercialização do medicamento;
- m) a unidade física de apresentação do medicamento;
- n) a quantidade de unidades físicas de apresentação do medicamento;
- o) a unidade física do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento;
- p) a quantidade de unidades físicas do conteúdo da unidade de apresentação do medicamento (dose);
- q) a mediana do valor unitário de comercialização;
- r) o 1º quartil do valor unitário de comercialização;
- s) o 3º quartil do valor unitário de comercialização;
- t) o Preço de Referência do Medicamento (PRM);
- u) o coeficiente de variação do valor unitário de comercialização;
- v) o coeficiente de representatividade do preço de referência;
- w) a indicação de versão, conforme previsto no inciso II do art. 4º;
- x) a tabela de frequência do preço unitário de comercialização.

II – em relação às informações referidas no inciso anterior, devem ser observados os seguintes critérios:

- a) o preço de referência deverá ser calculado e divulgado em todos os tipos de unidades de comercialização do mesmo medicamento;
- b) os dados devem ser apresentados por tipo de destinatário em linhas separadas, ou por filtro próprio para cada tipo de destinatário, conforme classificação apresentada no § 2º do art. 2º.

III – o Relatório do Preço de Referência de Medicamentos será atualizado e publicado quinzenalmente ou sempre que houver demanda especial de cálculo.

**Art. 5º** Compete à Subsecretaria da Receita Estadual, gestora do Sistema NF-e, disponibilizar os dados necessários ao cumprimento desta Portaria.

**Art. 6º** Compete à Subsecretaria do Tesouro do Estado:

I – implantar o Sistema de Preço de Referência de Medicamentos adquiridos pela administração pública estadual com base nos critérios definidos nesta Portaria;

II – processar o cálculo do PRM;

III – divulgar o Relatório do Preço de Referência de Medicamentos;

IV – expedir normas complementares para o cumprimento desta Portaria;

V – expedir normas para aplicação da metodologia de cálculo do Preço de Referência de Medicamentos para outros produtos;

VI – manter os arquivos eletrônicos com os dados utilizados para cálculo dos preços de referência.

**Art. 7º** Esta Portaria entra em vigor na data da sua publicação.

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA**, em Porto Alegre,.....

## Anexo 3

### Classificação de Natureza Jurídica

<b>1. Administração Pública</b>
101-5 – Órgão Público do Poder Executivo Federal
102-3 – Órgão Público do Poder Executivo Estadual ou do Distrito Federal
103-1 – Órgão Público do Poder Executivo Municipal
104-0 – Órgão Público do Poder Legislativo Federal
105-8 – Órgão Público do Poder Legislativo Estadual ou do Distrito Federal
106-6 – Órgão Público do Poder Legislativo Municipal
107-4 – Órgão Público do Poder Judiciário Federal
108-2 – Órgão Público do Poder Judiciário Estadual
110-4 – Autarquia Federal
111-2 – Autarquia Estadual ou do Distrito Federal
112-0 – Autarquia Municipal
113-9 – Fundação Pública de Direito Público Federal
114-7 – Fundação Pública de Direito Público Estadual ou do Distrito Federal
115-5 – Fundação Pública de Direito Público Municipal
116-3 – Órgão Público Autônomo Federal
117-1 – Órgão Público Autônomo Estadual ou do Distrito Federal
118-0 – Órgão Público Autônomo Municipal
119-8 – Comissão Polinacional
120-1 – Fundo Público
121-0 – Consórcio Público de Direito Público (Associação Pública)
122-8 – Consórcio Público de Direito Privado
123-6 – Estado ou Distrito Federal
124-4 – Município
125-2 – Fundação Pública de Direito Privado Federal
126-0 – Fundação Pública de Direito Privado Estadual ou do Distrito Federal
127-9 – Fundação Pública de Direito Privado Municipal

continua...

<b>2. Entidades Empresariais</b>
201-1- Empresa Pública
203-8 – Sociedade de Economia Mista
204-6 – Sociedade Anônima Aberta
205-4 – Sociedade Anônima Fechada
206-2 – Sociedade Empresária Limitada
207-0 – Sociedade Empresária em Nome Coletivo
208-9 – Sociedade Empresária em Comandita Simples
209-7 – Sociedade Empresária em Comandita por Ações
212- 7 – Sociedade em Conta de Participação
213-5 – Empresário (Individual)
214-3 – Cooperativa
215-1 – Consórcio de Sociedades
216-0 – Grupo de Sociedades
217-8 – Estabelecimento, no Brasil, de Sociedade Estrangeira
219-4 – Estabelecimento, no Brasil, de Empresa Binacional Argentino-Brasileira
221-6 – Empresa Domiciliada no Exterior
222-4 – Clube/Fundo de Investimento
223-2 – Sociedade Simples Pura
224-0 – Sociedade Simples Limitada
225-9 – Sociedade Simples em Nome Coletivo
226-7 – Sociedade Simples em Comandita Simples
227-5 – Empresa Binacional
228-3 – Consórcio de Empregadores
229-1 – Consórcio Simples
230-5 – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (de Natureza Empresária)
231-3 – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (de Natureza Simples)

continua...

continuação

<b>3. Entidades sem Fins Lucrativos</b>
303-4 – Serviço Notarial e Registral (Cartório)
306-9 – Fundação Privada
307-7 – Serviço Social Autônomo
308.5 – Condomínio Edifício
310-7 – Comissão de Conciliação Prévia
311-5 – Entidade de Mediação e Arbitragem
313-1 – Entidade Sindical
320-4 – Estabelecimento, no Brasil, de Fundação ou Associação Estrangeiras
321-2 – Fundação ou Associação Domiciliada no Exterior
322-0 – Organização Religiosa
323-9 – Comunidade Indígena
324-7 – Fundo Privado
325-5 – Órgão de Direção Nacional de Partido Político
326-3 – Órgão de Direção Regional de Partido Político
327-1 – Órgão de Direção Local de Partido Político
328-0 – Comitê Financeiro de Partido Político
329-8 – Frente Plebiscitária ou Referendária
330-1 – Organização Social (OS)
399-9 – Associação Privada

<b>4. Pessoas Físicas</b>
401-4 – Empresa Individual Imobiliária
402-2 – Segurado Especial
408-1 – Contribuinte Individual
409-0 – Candidato a Cargo Político Eletivo
411-1 – Leiloeiro
412-0 – Produtor Rural (Pessoa Física)

continua...

continuação

<b>5. Organizações Internacionais e Outras Instituições Extraterritoriais</b>
501-0 – Organização Internacional
502-9 – Representação Diplomática Estrangeira
503-7 – Outras Instituições Extraterritoriais

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS  
NÚCLEO 6 – QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO  
E TRANSPARÊNCIA DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

Escola de Administração Fazendária – Esaf

REPASSE AOS PODERES:  
ESTUDO DE CASO PARA OS ESTADOS DE ALAGOAS,  
GOIÁS, RIO DE JANEIRO, SANTA CATARINA E PARANÁ

**Benildo Gomes de Farias**  
Sefaz/AL

**Bruna Kowalski**  
Sefa/PR

**Guilherme Silva Andrada**  
Sefaz/RJ

**Herta Machado Capaverde**  
Sefaz/SC

**Isadora Castelli**  
Sefaz/SC

**Nylo Sérgio José Nogueira Júnior**  
Sefaz/GO

**Coordenador/orientador:**

**Vinícius Teixeira Sucena**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Mestre em Economia – Universidade de Brasília

[vinicius.sucena@uol.com.br](mailto:vinicius.sucena@uol.com.br)





## RESUMO

---

Este trabalho objetiva avaliar se o modelo do repasse de duodécimos para os Poderes e o Ministério Público em vigor na União, nos Estados de Alagoas, Goiás, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina é compatível com a norma constitucional, com os princípios orçamentários e com as normas de direito financeiro, especialmente o princípio da não vinculação da receita de impostos. O estudo também trata do ciclo orçamentário, da programação orçamentária e financeira, dos superávits financeiros no final do exercício e sua devolução ao Tesouro, assim como da evolução dos valores referentes às despesas efetivamente executadas pelos Poderes e pelo Ministério Público nas esferas a que pertencem. À exceção da União, o aumento na execução das despesas não foi liderado pelo Poder Executivo, o qual cedeu parte do aumento da receita arrecadada de 2010 a 2014 aos demais Poderes e ao Ministério Público. Houve superávit financeiro em todos os entes objeto do estudo, independentemente da forma de mensuração do repasse de duodécimo. O valor dos repasses aos Poderes e ao MP deve ser pautado pela LOA, com seus acréscimos ou supressões, a qual se submete aos limites impostos na LDO, à exceção dos Estados de Alagoas e Rio de Janeiro. O critério de análise referente à normatização e ao tratamento dado às sobras financeiras é determinante, devendo-se respeitar o princípio da conta única e considerar eventuais sobras como antecipações do duodécimo para o próximo ano.

**Palavras-chave:** Processo Orçamentário. Duodécimos. Poderes e Ministério Público. Despesa pública. Receitas de impostos. Não afetação.

## ABSTRACT

---

This study aims to assess if the models in use for funding the legislative and judicial branches and the Public Ministry in the federal government of Brazil, the States of Alagoas, Goiás, Paraná, Rio de Janeiro and Santa Catarina are compatible with the constitutional norm and ascertain compliance with the budgetary principles, especially the principle of non-binding of tax revenues. The study will also address the budget cycle, the budget and financial programming, the financial surpluses at year end and its return to the State Treasury, as well as the evolution of effectively transferred funds and its allocation by the legislative and judicial sector and the Public Ministry at their respective government levels. Except for the federal government, the expenses raise was not headed by the executive branch, which has devoted part of the increase in revenue collected in 2010 to 2014 to the other branches and the Public Ministry. There were financial surpluses in all of the states, regardless of the form of measuring the transfer funds. The standard of review regarding the regulation and treatment of financial surplus is crucial, and one should respect the principle of single account and consider any leftovers as anticipations of the twelfth for next year.

**Keywords:** Budget Process. Funding. Branches of government and Public Ministry. Public spending. Tax revenue. Non-allocation.

## SUMÁRIO

---

- 1 INTRODUÇÃO, 565
  - 1.1 OBJETIVOS, 566
  - 1.2 METODOLOGIA, 566
- 2 ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS ORÇAMENTÁRIAS, 567
  - 2.1 Plano Plurianual, 568
  - 2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias, 569
  - 2.3 Lei Orçamentária Anual, 571
  - 2.4 A vinculação de receitas de impostos, 573
  - 2.5 Execução orçamentária e financeira: programação financeira e cota financeira, legalidade da despesa pública e contingenciamento, 574
    - 2.5.1 Programação financeira e cota financeira, 574
    - 2.5.2 Despesa pública e contingenciamento, 576
  - 2.6 Superávits financeiros: os valores monetários não utilizados, uso e devolução, 577
- 3 ESTUDO DE CASO, 579
  - 3.1 Duodécimos, 579
    - 3.1.1 Duodécimo e princípio da unidade de tesouraria, 580
    - 3.1.2 Forma de mensuração, valor nominal ou percentual e cálculo, 581
    - 3.1.3 Forma de repasse e registro dos eventos contábeis, 589
  - 3.2 Execução Orçamentária e Financeira, 592
    - 3.2.1 Programação financeira para todos os Poderes, 592
    - 3.2.2 Contingenciamento, 594
    - 3.2.3 Valor das despesas executadas pelos Poderes e pelo MP, incluindo a aplicação das sobras (2010-2014), 598
    - 3.2.4 Superávit financeiro, sobras de exercício, devolução ao Poder Executivo e forma de operacionalização, 600
  - 3.3 Valores dos superávits financeiros, com a disponibilidade de recursos antes das inscrições em restos a pagar, 604

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 607

REFERÊNCIAS, 611

ANEXOS

Anexo 1. Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, 614

Anexo 2. Tabela da execução de despesas pelos Poderes na União, 615

Anexo 3. Tabela da execução de despesas pelos Poderes nos Estados, 618

## LISTA DE FIGURAS

---

Figura 1. Demonstrativo do cálculo da Receita Líquida Disponível, 588

## LISTA DE QUADROS

---

Quadro 1. Memória da receita para repasse aos Poderes, 589

Quadro 2. Classificação das contas contábeis por natureza da informação, 591

Quadro 3. Resumo, 606

## LISTA DE TABELAS

---

Tabela 1. Evolução da Receita Corrente Líquida da União e dos estados em estudo – 2010 a 2014, 599

Tabela 2. Despesas executadas em valores liquidados pelos Poderes na esfera federal – 2010-2014, 600

Tabela 3. Demonstrativo simplificado do Relatório de Gestão Fiscal – 2010 a 2014, 601

Tabela 4. Relatório de Gestão Fiscal, 603

Tabela 5. Valor de disponibilidade de caixa e de restos a pagar para os Poderes Judiciário e Legislativo e para o Ministério Público nos estados em estudo – 2010 a 2014, 604

## 1 INTRODUÇÃO

O conceito de orçamento está disperso no cotidiano das pessoas desde o momento em que uma determinada criança recebe mesada para adquirir um brinquedo, ou até mesmo no dia a dia de uma célula familiar que organiza suas despesas em face da remuneração total recebida. Analisar o que é orçamento de acordo com o senso comum consiste em fazer comparativo entre a previsão de receitas (salário do mês, por exemplo) e a efetivação das despesas (pagamento das dívidas mensais). Temos assim ideia do que está inserido no cotidiano em nossas vidas, fazendo com que sejamos obrigados a ter planejamento dos gastos sob pena de incidir em desincompatibilização econômica. Não muito diferente, tal estrutura lógica é encontrada no campo empresarial, visto que o bom planejamento orçamentário e a correta execução das despesas vêm influir na administração mais sólida e contínua.

No âmbito da esfera pública o entendimento não pode ser diferente, porém com acréscimo de maior número de variáveis atreladas a aspectos econômicos, sociais, políticos, jurídicos e éticos que tendem ao bem comum da população. O tratamento para com o bem público demanda estudo multidisciplinar, visto que envolve diversos setores da sociedade. Nesta conjuntura encontramos o Orçamento Público em todas as esferas (União, estados ou municípios).

Temos então a ideia do Orçamento Público, instrumento de gestão de grande relevância, inserido numa previsão temporal das despesas importantes ao funcionamento da administração (máquina pública), assim como no arcabouço arrecadatório, que tem a chancela normativa advinda do Poder Legislativo respectivo. A legalidade é característica basilar que acompanha o Orçamento Público, ou seja, todo o processo de execução orçamentária é perpassado por normatização obrigatória que dará legitimidade às ações do gestor público.

A Constituição Federal (artigo 165, I, II e III) prevê a existência de três tipos de leis orçamentárias que denominamos de Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Elas possuem especificidades temporais, cabendo ao chefe do Poder Executivo o encaminhamento dos projetos de lei para a devida deliberação do Poder Legislativo, visando sua tramitação e consequente aprovação.

As leis orçamentárias possuem caráter autorizativo, possuem o escopo de autorizar os programas governamentais nelas contidos e, ao mesmo tempo, proíbem todos os demais programas que não estejam contemplados nos respectivos diplomas legais.

Nesse sentido, este trabalho objetiva avaliar se o modelo do repasse de duodécimos para os Poderes e o Ministério Público em vigor na União Federal, nos Estados de Alagoas, Goiás, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina é compatível com a norma constitucional, com os princípios orçamentários e com as normas de direito financeiro além da ocorrência da vinculação ou da afetação da receita de impostos.

A análise levará em consideração o fato de ter-se observado que a capacidade de investimento do Poder Executivo nessas esferas, a quem cabe, precipuamente, implementar políticas públicas consagradoras dos direitos fundamentais – educação, saúde, moradia, segurança e outros – tem sofrido redução ano após ano, ainda que os valores da arrecadação de receitas estejam em constante crescimento.

O estudo também tratará do ciclo orçamentário, da programação orçamentária e financeira, dos superávits financeiros no final do exercício e de sua devolução ao Tesouro Estadual.

## 1.1 Objetivos

O objetivo deste estudo é demonstrar e analisar as consequências dos modelos adotados nas leis orçamentárias para o repasse de duodécimos aos Poderes e ao Ministério Público na União e nos Estados de Alagoas, Goiás, Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina. Analisar-se-á, também, a ocorrência da vinculação da receita de impostos, a programação orçamentária e financeira, a execução da despesa, os superávits financeiros no final do exercício e sua devolução ao Tesouro.

## 1.2 Metodologia

Pretende-se neste trabalho realizar uma pesquisa descritiva que observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los. A pesquisa bibliográfica e documental dar-se-á a partir do conjunto de conhecimentos reunidos em obras e artigos científicos, especialmente da seara jurídica e das finanças públicas, que tratam do processo orçamentário e da responsabilidade fiscal.

Com base no referencial teórico, proceder-se-á ao estudo de caso, oportunidade em que será examinada a execução orçamentária da União, dos Estados de Alagoas, Goiás, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina, com foco no repasse de duodécimos e nos superávits financeiros.

## 2 ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS ORÇAMENTÁRIAS

Para Castro (2010, p. 125), “o orçamento é de grande importância para o País, e se for mal planejado, ou mal executado, proporcionará graves prejuízos no desempenho da atividade estatal, com vistas ao cumprimento de sua missão”.

O valor do Orçamento Público foi muito bem expresso por Barbosa (1999, p. 253):

A obra com a mais importante providência, que uma sociedade política bem constituída pode exigir de seus representantes, é tornar o orçamento uma instituição inviolável e soberana, em sua missão de prover as necessidades públicas mediante o menor sacrifício dos contribuintes; é fazer dessa lei das leis uma força da nação, um sistema sábio, econômico, escudado contra todos os desvios, todas as vontades, todos os poderes que ousem perturbar-lhe o curso traçado. Nenhuma instituição é mais relevante, para o movimento regular do mecanismo administrativo e político de um povo, do que a lei orçamentária.

O art. 165, § 9º, da Constituição Federal determina que cabe à Lei Complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e o funcionamento de fundos.

A Constituição Federal adotou a sistemática de normas gerais para o direito financeiro. Na forma do art. 24 da Constituição Federal compete à União, aos estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito financeiro. Nessa sistemática, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

Segundo Ferraz Jr. (1994, p. 19):

[...] o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade [...] ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolvem tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral.

A Lei Federal n. 4.320/1964, de 17 de março de 1964, norma geral de direito financeiro, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, materialmente como norma

complementar, em todos os seus dispositivos por ela não modificados ou revogados. Convive com a Lei Complementar n. 101/2000, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), veiculando ambas as normas gerais de direito financeiro. As normas gerais, nas palavras de Conti et al. (2010, p. 30), “são normas que, devido à necessidade de uniformização, extravasam o âmbito de validade da União Federal, sendo cogentes a todos os membros da Federação”.

## 2.1 Plano Plurianual

A lei que institui o Plano Plurianual (PPA), de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo, de acordo com o art. 165, § 1º, CF/1988, tem o condão de estabelecer de forma regionalizada as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal (e também estadual, distrital e municipal) para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. O plano plurianual, de acordo com Weder de Oliveira (2013, p. 339), é uma inovação da Constituição Federal de 1988, mas “guarda origem no antigo orçamento plurianual de investimento”.

Em termos mais analíticos, a lei em questão deve ter em seu arcabouço os princípios e os critérios que devem orientar a execução dos programas de governo que venham a alcançar os resultados tão esperados, ligados às despesas executadas em mais de um exercício financeiro, que provoquem aumento no patrimônio público (FURTADO, 2014, p. 114).

Furtado (2014, p. 116), continuando sua explanação, diz que há dois tipos de programas do PPA:

- a) **programas finalísticos:** são aqueles que resultam em bens ou serviços que são ofertados diretamente à sociedade e que possuem resultados passíveis de mensuração;
- b) **programas de apoio às políticas públicas e áreas especiais:** são aqueles voltados aos serviços classificados como típicos de Estado, ao planejamento, à formulação de políticas setoriais, à coordenação, à avaliação ou ao controle dos programas finalísticos, que resultam em bens ou serviços ofertados ao próprio Estado, podendo ser compostos por despesas de natureza tipicamente administrativa.

É importante destacar que o PPA não pode ser considerado um orçamento plurianual, visto que não vem a consignar dotações e fixar limites orçamentários ou financeiros. Dito



isto, os planos e os programas nacionais previstos na Constituição devem estar compatíveis com o PPA (WEDER DE OLIVEIRA, 2013, p. 310).

Entende-se que o PPA funcione como orientador de dois outros instrumentos legais de suma importância: a LDO e a LOA, além de servir como meio de orientação ao Poder Público no que tange a escolhas de investimentos que sejam importantes para determinada região.

A sistemática de elaboração do plano plurianual, de acordo com o art. 165, § 9º, da Constituição Federal, será disciplinada por meio de lei complementar. Inexistindo tal lei complementar, segue-se obediência ao artigo 35, § 2º, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que preleciona a vigência do plano plurianual até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente. E por simetria, devem os estados e os municípios estabelecer dispositivos equivalentes em seus normativos de competência (constituições estaduais ou leis orgânicas). Em suma, o plano plurianual possui uma duração de quatro anos, com início no segundo ano do exercício financeiro de um mandato do chefe do Executivo e finalização no primeiro ano do mandato eletivo posterior.

## 2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, na forma prescrita no § 2º do art. 165 da Constituição Federal, compreenderá as metas e as prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras de fomento.

De iniciativa do Poder Executivo, nas palavras de Petter (2011, p. 52), trata-se de lei formal, ânua, na qual ficam estabelecidas as orientações para a confecção do orçamento. Por estar restrita a um determinado exercício financeiro, tem natureza essencialmente transitória e eficácia temporal limitada.

Nessa acepção, deve ser elaborada no primeiro semestre, conforme o art. 35, § 2º, II, do ADCT, da Constituição Federal, e, na lição de Petter (2011, p. 52), “não cria direitos subjetivos para terceiros, nem tem eficácia fora da relação entre os Poderes do Estado, caracterizando-se mais como um plano prévio, fundado em considerações sociais e econômicas”.

Com o objetivo de garantir a autonomia funcional, administrativa e financeira dos Poderes e do Ministério Público, estes devem elaborar suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, em nível tático, fixa limites para a elaboração das propostas orçamentárias, conforme o disposto no art. 99 da Constituição Federal:

Art. 99. Ao Poder Judiciário é assegurada autonomia administrativa e financeira.

§ 1º Os tribunais elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 1988).

Não se trata, portanto, de repartição da receita tributária, que, nas palavras de Petter (2011), se encontra prevista nos arts. 157 a 162 da Constituição da República e tem por objetivo assegurar a autonomia política e financeira dos entes (estados, Distrito Federal e municípios) da Federação brasileira.

Assim, a LDO é o instrumento norteador da elaboração da LOA na medida em que dispõe, para cada exercício financeiro, sobre: as prioridades e as metas da administração pública federal; a estrutura e a organização dos orçamentos; as diretrizes para a elaboração e a execução dos orçamentos da União e suas alterações; a dívida pública federal; as despesas da União com pessoal e encargos sociais; a política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento; as alterações na legislação tributária da União; e a fiscalização pelo Poder Legislativo sobre as obras e os serviços com indícios de irregularidades graves.

Como visto, é na Lei de Diretrizes Orçamentárias que são estipulados os limites para a elaboração da proposta orçamentária de cada poder ou órgão. Esses limites, por conseguinte, precisam ser conhecidos e devem ser anteriores ao período que antecede a elaboração da proposta da Lei Orçamentária Anual.

Segundo Petter (2011, p. 57):

O Poder Judiciário e o Ministério Público, por possuírem autonomia orçamentário-financeira, elaborarão suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (CF, artigos 99, § 1º e 127, § 3º) e as enviarão ao Executivo para unificação e posterior envio ao Legislativo.

[...]

De outra parte, o § 3º do art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/2000) determina ao Poder Executivo de cada ente que coloque à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, para conhecimento, todos os estudos, memórias de cálculos e estimativas das receitas para o exercício subsequente, antes do encaminhamento da Lei Orçamentária para votação.

O art. 166, § 6º, da CF/1988, estabelece que, até a lei complementar definir os prazos para o encaminhamento das propostas das leis orçamentárias, deve ser observado o previsto no art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com efeito, os prazos de envio e de sanção das leis orçamentárias foram estipulados considerando a necessidade de a Lei de Diretrizes Orçamentárias estar de acordo com o Plano Plurianual, assim como a Lei Orçamentária Anual compatível com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com o Plano Plurianual.

O Supremo Tribunal Federal, nesse sentido, em decisão prolatada em sede de ADI, reforça que a LDO tem por objetivo orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias possui destinação constitucional específica e veicula conteúdo material próprio, que, definido pelo art. 165, § 2º, da Carta Federal, compreende as metas e prioridades da Administração Pública, inclusive as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Mais do que isso, esse ato estatal tem por objetivo orientar a elaboração da lei orçamentária anual e dispor sobre as alterações na legislação tributária, além de estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1964).

Dispõe, no mesmo sentido, o art. 5º da Lei Federal n. 4.320/1964, que contém vedação às dotações globais, as quais são destinadas a atender diferentes tipos de despesa. Conti et al. (2010, p. 44) assim se posiciona:

Esta vedação exterioriza princípio jurídico-financeiro da discriminação da despesa pública, o qual determina que as despesas públicas devem ser descritas no orçamento detalhadamente, ou seja, classificadas de acordo com a sua função/destinação.

## 2.3 Lei Orçamentária Anual

Conforme a Constituição Federal, art. 165, a Lei Orçamentária Anual compreende o orçamento fiscal de todos os Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da

administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. O § 8º do mesmo artigo dispõe que a Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito.

Ainda, o art. 165, § 5º, I, da CF/1988, consagra o princípio da universalidade, significando a inclusão de todas as receitas e despesas, de todas as entidades, no orçamento geral anual.

No âmbito da União, de acordo com o Manual Técnico do Orçamento, para nortear o desenvolvimento do seu processo de trabalho, a Secretaria de Orçamento Federal utiliza as seguintes premissas:

- orçamento visto como instrumento de viabilização do planejamento do Governo;
- ênfase na análise da finalidade do gasto da Administração Pública, transformando o orçamento em instrumento efetivo de programação, de modo a possibilitar a implantação da avaliação das ações;
- acompanhamento das despesas que constituem obrigações constitucionais e legais da União, nos termos do art. 9º, § 2º, da LRF;
- ciclo orçamentário desenvolvido como processo contínuo de análise e decisão ao longo de todo o exercício;
- avaliação da execução orçamentária com o objetivo de subsidiar a elaboração da proposta orçamentária, com base em relatórios gerenciais, conferindo racionalidade ao processo;
- atualização das projeções de receita e de execução das despesas e de elaboração da proposta orçamentária, com o intuito de se atingir as metas fiscais fixadas na LDO; e
- elaboração do projeto e execução da LOA, realizadas de modo a evidenciar a transparência da gestão fiscal, permitindo o amplo acesso da sociedade (BRASIL, 2015, p. 74).

Nessa perspectiva, a realização de toda a despesa ou a assunção de qualquer obrigação por agentes públicos, em nome do Estado-administração, devem estar previstas nas leis orçamentárias, sob pena de serem consideradas – a despesa realizada e a obrigação assumida – não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público.

Harada (2012), ao tratar da execução orçamentária, destaca que, sob o prisma da legalidade, impõe-se a verificação dos requisitos necessários à realização da despesa, isto é, ao gastar o dinheiro público o administrador deve observar rigorosamente as autorizações e as limitações da lei orçamentária sob execução, sob pena de caracterização

de crime de responsabilidade (CF, art. 85, VI; Lei n. 1.079/1950, art. 4º, VI; Decreto-Lei n. 201/1967, art. 1º) e ato de improbidade administrativa (Lei n. 8.429/1992, art. 10, IX).

## 2.4 A vinculação de receitas de impostos

Dentre os princípios orçamentários previstos na Constituição Federal, encontra-se o princípio da não vinculação ou da não afetação da receita de impostos, espécie de tributo. As outras espécies são as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais ou especiais.

Na dicção do art. 167, inc. IV, são vedadas as vinculações de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e os serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Conforme esse dispositivo, é vedada a vinculação da receita de imposto a órgão, fundo ou despesa. Essa proibição constitucional guarda perfeita harmonia com a natureza do imposto, que é um tributo desvinculado de qualquer atuação específica do Estado, de acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Com efeito, a Constituição Federal, no art. 167, inc. IV, abre estritas exceções a esse princípio. Uma delas, a repartição da receita tributária, encontra-se prevista nos arts. 157 a 162 da Constituição da República e tem por objetivo assegurar a autonomia política e financeira dos entes (estados, Distrito Federal e municípios) da Federação brasileira. Ocorre somente no sentido dos entes estatais “maiores” para os “menores”. Não se aplica aos Poderes e aos órgãos que fazem parte do ente da Federação.

Em relação aos Poderes e ao Ministério Público, a Constituição, no art. 165, estabelece, para o Poder Executivo, a iniciativa da proposta orçamentária, e, no § 5º, que a lei orçamentária anual compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Sobre a vedação à vinculação de receitas ao Ministério Público e ao Poder Judiciário na Lei de Diretrizes Orçamentárias, assim decidiu o Supremo Tribunal Federal:

Vedação à vinculação de receitas ao Ministério Público e ao Poder Judiciário na Lei de Diretrizes Orçamentárias: STF – Por aparente ofensa ao princípio constitucional que veda a vinculação da receita a órgão, fundo ou despesa (CF, art. 167, IV), o Tribunal deferiu, em parte, medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Governo do Estado de Pernambuco para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 27, da Lei 11.660/99, na redação pela Lei 11.666/99, do mesmo Estado, que, ao estabelecer as diretrizes orçamentárias do Estado de Pernambuco para o exercício do ano de 2.000, fixou duodécimos do Poder Judiciário, do Ministério Público, do Tribunal de Contas e da Assembleia Legislativa Estadual em percentual da receita gerada por impostos (BRASIL, 1999).

O cálculo da Receita Líquida Disponível (RLD), considerando a receita de impostos, ofende o princípio da legalidade, que orienta a atuação da administração pública; o da não afetação, previsto na Constituição Estadual e na Constituição Federal; assim como a ressalva existente no art. 27 da Lei Estadual n. 16.445/2014.

## **2.5 Execução orçamentária e financeira: programação financeira e cota financeira, legalidade da despesa pública e contingenciamento**

As execuções orçamentária e financeira das despesas ocorrem concomitantemente, após a publicação da lei do orçamento.

A execução orçamentária, nos dizeres de Crepaldi e Crepaldi (2009, p. 202), é a utilização dos créditos consignados no orçamento geral em todas as esferas de governo. Por sua vez, a execução financeira representa a utilização dos recursos financeiros, visando atender à realização dos projetos e das atividades atribuídas às unidades orçamentárias.

### **2.5.1 Programação financeira e cota financeira**

Após a aprovação do orçamento, torna-se necessário o estabelecimento de um cronograma que considere a data efetiva em que os recursos previstos, ao longo do exercício, estarão disponíveis, a fim de racionalizar sua aplicação na consecução das despesas públicas. O art. 47 da Lei Federal n. 4.320/1964 prevê a aprovação de um quadro de cotas, e o art. 48, o atendimento de seus objetivos.

As finalidades da programação financeira nas palavras de Crepaldi e Crepaldi (2009, p. 202) são:

Assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma dos recursos necessários às suas realizações; permitir que o gestor dos recursos possa se organizar previamente, priorizando a execução dos programas; disciplinar os pedidos de liberação de recursos por parte das entidades executoras dos programas; manter o controle sobre os gastos das entidades, a fim de se evitar o desequilíbrio financeiro do ente estatal.

Conti et al. (2010, p. 182) elencam outros objetivos com base na Lei de Responsabilidade Fiscal:

- a prevenção de déficits futuros, por meio da adoção de medidas que combatam o acúmulo de restos a pagar e o ajuste de compromissos que venham a comprometer receitas futuras. Assim, a preocupação com o equilíbrio entre receitas e despesas se dá não apenas durante o exercício presente, mas também em suas projeções para o futuro;
- a elaboração dos cronogramas de desembolso;
- o estabelecimento do fluxo de caixa e o ajuste de execução do orçamento ao fluxo provável de recursos;
- a fixação de limites de saques periódicos contra conta única do Tesouro.

A importância da programação financeira também é ressaltada por Conti et al. (2010, p. 182):

[...] reside principalmente nas despesas que são variáveis ao longo do exercício, na medida em que as despesas fixas, como as despesas com pessoal, com contratos não reajustáveis e mesmo com precatórios, podem ser facilmente divisíveis em parcelas iguais, ao passo que as despesas variáveis devem ser programadas de forma compatível às oscilações orçamentárias observadas ao longo do exercício.

Além do cronograma mensal de desembolso, a programação financeira contém dados relacionados aos limites de valores disponíveis para a realização de empenho por órgão ou unidade orçamentária; os valores autorizados para pagamento dos restos a pagar processados e não processados; a previsão de arrecadação de receitas; os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias, na forma do art. 49 da Lei Federal n. 4.320/1964 (BRASIL, 1964).

Sobre a programação financeira e a autonomia dos Poderes no âmbito federal, as Leis de Diretrizes Orçamentárias têm reconhecido a competência daqueles para a realização de suas próprias programações financeiras, consoante o art. 69 da Lei Federal n. 12.017/2009:

Art. 69. Os Poderes e o Ministério Público da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2010, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar n. 101, de 2000, com vistas ao cumprimento da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei (BRASIL, 2009).

## **2.5.2 Despesa pública e contingenciamento**

Para Petter (2011, p. 151), o regime jurídico da despesa pública implica aplicação da regra fundamental de que a realização de despesa depende de previsão na lei orçamentária. E continua:

Logo, nenhuma despesa pode ser levada a efeito sem lei que a autorize e que determine seu montante máximo. Por outro lado, a autorização de despesa não significa o dever de o administrador levá-la a efeito. Os atos praticados em desacordo com as leis orçamentárias poderão importar em crime de responsabilidade (Lei n. 1.079/1950 e Decreto-Lei n. 201/1967 – ver alterações procedidas pela Lei n. 10.028/2000), sanção política consistente na desqualificação do agente. Além disso, permitir e/ou ordenar a realização de despesas não autorizadas em lei orçamentária ou regulamento constitui ato de improbidade administrativa na dicção do art. 10, inciso IX, da Lei n. 8.429/1992.

Regis Fernandes de Oliveira (2013, p. 478) aponta:

O governo de qualquer esfera tem, em princípio, o dever de aplicar os recursos realizados durante a gestão orçamentário-financeira. Se a despesa vem prevista no orçamento e a receita existe faticamente, não há qualquer motivo para que não seja realizada e executada.

O problema ocorre quando não se realiza a receita, resultando na possibilidade legal de ocorrer o contingenciamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 9º, estabelece que “os Poderes e o Ministério Público promoverão por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias”. Não poderão, no entanto, ser “objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”.



## 2.6 Superávits financeiros: os valores monetários não utilizados, uso e devolução

É importante trazer à colação, inicialmente, o conceito de exercício financeiro. O exercício financeiro coincide com o ano civil, art. 34 da Lei Federal n. 4.320/1964, e integram-no as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas, art. 35. Os restos a pagar são as despesas empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro de cada ano, conforme Regis Fernandes de Oliveira (2013, p. 479-480).

Nessa perspectiva, o art. 43, § 2º, da Lei Federal n. 4.320/1964, define superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior como “a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas” (BRASIL, 1964).

Essas definições são importantes para o entendimento e a identificação dos superávits financeiros nas contas dos Poderes e do Ministério Público para verificar, nos demonstrativos dos relatórios de gestão fiscal ou balanços financeiros, as sobras monetárias do exercício.

Sobre a obrigatoriedade da devolução da integralidade dos valores monetários não utilizados até o final do exercício, são amplas as decisões dos Tribunais de Contas, assim como as notícias na mídia acerca das restituições das câmaras de vereadores ao Poder Executivo no âmbito municipal.

Nessa senda, o exemplo da Resolução n. 306/2012, Pleno, do Tribunal de Contas do Estado de Tocantins:

Quanto à devolução anual do excedente do duodécimo da Câmara Municipal, não só tem respaldo nas diretrizes traçadas pela Lei Complementar n. 101/2000 como o gestor tem o dever moral de devolver aos cofres públicos o valor que ultrapassa as necessidades do Poder Legislativo.

[...]

As Câmaras Municipais não são entes arrecadadores de receita pública, assim, tendo em vista o disposto no artigo 29-A da Constituição Federal, a receita proveniente da devolução de valores eventualmente pagos a maior a vereadores constitui um saldo duodecimal positivo que deve ser restituído ao Tesouro Municipal.

Dessa forma, essa devolução aponta para uma falha no planejamento, devendo o gestor proceder à devida adequação orçamentária, alterando o orçamento da Câmara para menos.

No que se refere à vinculação desses recursos é incabível, pois assim que o duodécimo for devolvido deixa de fazer parte do orçamento da Câmara Municipal e passa a integrar o caixa único do município, sob a gestão e responsabilidade do Chefe do Poder Executivo (TOCANTINS, 2012).

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, no Processo n. CON-09/00559500, em observância aos princípios constitucionais da unidade e da universalidade do orçamento previstos no art. 165 da Constituição Federal de 1988, decidiu que assim como compete ao Poder Executivo repassar recursos financeiros, cabe a esses órgãos proceder à devolução dos valores não utilizados, até o final do exercício, ao Tesouro Estadual.

Segue transcrição de parte dessa decisão para melhor entendimento:

Em observância aos princípios constitucionais da unidade e da universalidade do orçamento (art. 165 da Constituição Federal), cabe ao Poder Executivo repassar recursos financeiros (duodécimo) ao Poder Legislativo Municipal, contabilizados segundo o Plano de Contas Único instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN –, de adoção obrigatória com vistas à consolidação das contas nacionais, sob a forma de “transferências financeiras”, de natureza extraorçamentária, competindo ao Legislativo proceder à devolução ao Tesouro Municipal até o final do exercício, mediante registro contábil de “transferência financeira concedida”, dos valores monetários não utilizados, apurados em caixa no encerramento do exercício, bem como inventariar os bens e outros valores que se encontrem em sua posse (SANTA CATARINA, 2009).

É importante observar que, quando o Tribunal de Contas do Estado responde a uma consulta, define tese que passa a possuir força normativa, ou seja, a decisão tomada, em sede de consulta, tem força normativa, constituindo prejulgamento de tese que vincula a apreciação dos demais feitos acerca da temática. A Lei Complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000, estabelece:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição do Estado e na forma estabelecida nesta Lei:

[...]

§ 3º As decisões do Tribunal de Contas em processo de consulta, tomadas por no mínimo dois terços dos Conselheiros que o compõem, têm caráter normativo e constituem prejulgamento da tese (SANTA CATARINA, 2000).

Deflui-se da análise da legislação, da doutrina e da jurisprudência que devem ser excluídos da devolução apenas os valores referentes a restos a pagar e aqueles vinculados

a alguma destinação específica, como, por exemplo, os fundos. Sobre o tema, convém lembrar que a Lei Complementar n. 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, preceitua que é vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada, art. 5º, § 5º, e, além da especificação qualitativa – em que, como e onde gastar –, as autorizações de despesas devem estar identificadas quantitativamente – quanto gastar.

## 3 ESTUDO DE CASO

---

### 3.1 Duodécimos

O art. 168 da CF dispõe:

Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º (BRASIL, 1988).

Para Regis Fernandes de Oliveira (2013, p. 446), a LC n. 101/2000 disciplinou o assunto:

Obriga, todavia, o Executivo a repassar as verbas orçamentárias de cada órgão de Poder até o dia 20 de cada mês. A não liberação constitui exercício irregular de poder e, pois, habilita o órgão preterido a ingressar em juízo para obter os recursos. No caso, o Executivo funciona apenas como órgão de arrecadação. A verba é do Judiciário, do Legislativo, do Ministério Público e da Defensoria Pública, sendo vedado ao Poder Executivo retê-la, seja a que título for.

De acordo com o Manual Técnico do Orçamento, o repasse do duodécimo é realizado conforme as despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual e, após a aprovação da Lei Orçamentária, cada Poder e órgão constitucional encaminha ao Poder Executivo sua programação financeira para o ano corrente (BRASIL, 2015, p. 84).

### **3.1.1 Duodécimo e princípio da unidade de tesouraria**

O art. 56 da Lei n. 4.320/1964 assim dispõe: “O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais” (BRASIL, 1964).

O significado desse princípio é que o recolhimento da receita deve ser feito pelo sistema de caixa único, e tal regra visa “racionalizar a gestão financeira, obtendo ganhos operacionais e viabilizando, particularmente, a execução da programação de desembolsos” (GIACOMONI, 2010, p. 278).

A única exceção a essa regra foi criada pela Lei de Responsabilidade Fiscal em relação à disponibilidade de caixa da previdência, que será separada do sistema de caixa único.

No sistema de caixa único, cada unidade gestora do orçamento tem um limite de saque na mencionada conta. No exemplo da União Federal, a unidade, possuindo limite de saque na conta única em conta contábil específica, poderá emitir no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) documentos usados para a realização dos pagamentos, que são as denominadas ordens bancárias.

Observa-se que os valores não utilizados até o final de cada mês e, consequentemente, também o final do exercício retornam ao Tesouro Nacional, ou seja, há um valor previamente estabelecido para pagamento das despesas. Ao final de cada mês os valores das sobras desses recursos retornam ao Tesouro Nacional para nova programação.

Os Poderes e o Ministério Público também se submetem ao processo de programação financeira, que consiste na sistemática de liberação de recursos financeiros para as unidades gestoras que integram obrigatoriamente o Siafi, por meio da concessão de limite de saque à Conta Única do Tesouro Nacional. Esse processo cumpre o princípio da unidade de tesouraria constante da Lei n. 4.320/1964, art. 56, e do Decreto n. 93.872/1986, art. 1º.

No entanto, caso o Legislativo, o Judiciário ou o Ministério Público não utilizem uma parte do repasse efetuado pelo Tesouro Nacional, essa parcela será considerada como antecipação da cota financeira do exercício seguinte, diminuindo, portanto, o repasse que a Secretaria do Tesouro Nacional fará no próximo ano.

### **3.1.2 Forma de mensuração, valor nominal ou percentual e cálculo**

#### **União**

O modelo da União estabelece como parâmetro para os limites à elaboração da Lei Orçamentária Anual o conjunto das dotações fixadas na Lei Orçamentária do ano anterior, com as alterações decorrentes dos créditos suplementares e especiais, excetos os abertos à conta de superávit financeiro, aprovados até maio do ano de execução.

#### **Alagoas**

Não existe parâmetro expresso nas leis orçamentárias quanto à mensuração do repasse individual de duodécimo aos Poderes, ao Ministério Público e à Defensoria Pública do Estado. Apesar de terem existido tentativas de parametrização expressa quanto ao repasse nos projetos da LDO dos anos anteriores, não houve êxito para tal.

O projeto da LDO de 2016, publicado no sítio da Secretaria de Estado do Planejamento, Gestão e Patrimônio, continha em seus §§ 1º e 2º do art. 15 o seguinte conteúdo:

§ 1º Os Poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública, compreendendo seus órgãos, fundos e entidades, para elaboração de suas respectivas propostas orçamentárias para o exercício de 2016, terão como parâmetro, para a fixação das despesas a serem financiadas com recursos ordinários do Tesouro Estadual, a despesa liquidada acumulada do período de junho/2014 a maio/2015, tendo como referência o conjunto das dotações de pessoal e encargos sociais e outras despesas relacionadas às atividades de manutenção, projetos e ações finalísticas, excluídas aquelas destinadas a sentenças judiciais, indenizações, restituições, inclusive trabalhistas, atualizado pela inflação média apurada do mesmo período, medida pelo IPCA/IBGE.

§ 2º Ao valor resultante do disposto no § 1º poderão ser adicionados recursos orçamentários necessários para atender aos respectivos pagamentos de sentenças transitadas em julgado constantes de precatórios judiciais, inclusive as consideradas de pequeno valor, e indenizações gerais e trabalhistas, pertinentes ao exercício de 2016, além de outras despesas de caráter não continuado.

A Lei n. 7.728, de 10 de setembro de 2015, denominada LDO 2016, não abarcou o conteúdo dos parágrafos acima citados; estabeleceu, entretanto, a observância do comportamento das despesas em anos anteriores:

Art. 17. A estimativa de receita será feita com a observância estrita nas normas técnicas legais e considerando os efeitos das alterações da legislação, da variação dos índices de

preço, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante.

Art. 18. As estimativas das despesas, além dos aspectos considerados no artigo anterior, deverão adotar metodologia compatível com a legislação aplicável, o comportamento das despesas em anos anteriores e os efeitos decorrentes das decisões judiciais.

## **Goiás**

Conforme o art. 32 da Lei n. 18.634, de 21 de julho de 2014, os limites para outras despesas correntes e de capital são estabelecidos em valores nominais:

Art. 32. Os órgãos do Poder Legislativo e do Ministério Público terão como limites de outras despesas correntes e de capital em 2015 os seguintes valores:

I – Assembleia Legislativa: em relação às outras despesas correntes R\$ 127.220.000,00 (cento e vinte e sete milhões e duzentos e vinte mil reais); e em relação aos investimentos R\$ 100.970.000,00 (cem milhões e novecentos e setenta mil reais);

II – Tribunal de Contas do Estado: R\$ 34.328.000,00 (trinta e quatro milhões e trezentos e vinte e oito mil reais);

III – Tribunal de Contas dos Municípios: R\$ 6.682.000,00 (seis milhões e seiscentos e oitenta e dois mil reais);

IV – Ministério Público: em relação às outras despesas correntes R\$ 39.137.000,00 (trinta e nove milhões e cento e trinta e sete mil reais), e em relação aos investimentos R\$ 11.807.000,00 (onze milhões e oitocentos e sete mil reais);

§ 1º Os valores acima fixados, somados aos destinados às dotações para custeio de pessoal e encargos sociais nos limites previstos na Lei Complementar federal n. 101/2000 e constantes do art. 53 desta Lei, constituirão os orçamentos setoriais de cada órgão mencionado nos incisos do caput deste artigo, para efeito dos duodécimos mensais a que se refere o art. 110 da Constituição Estadual.

§ 2º Os limites constantes dos incisos do *caput* deste artigo deverão ser alterados, por meio de redistribuição proporcional e cada ente indicado, caso haja excesso de arrecadação das receitas estaduais.

## **Paraná**

Conforme o art. 7º da Lei n. 18.178, de 5 de agosto de 2014:

Art. 7º A elaboração das propostas orçamentárias dos Poderes Legislativo, Judiciário e do Ministério Público obedecerá aos seguintes limites percentuais da Receita Geral do Tesouro Estadual disponível para a fixação da despesa, depois de excluídas as parcelas de

transferências constitucionais aos municípios, as operações de crédito, as participações nas transferências da União e as receitas vinculadas, exceto à Cota-Parte do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE.

I – Poder Legislativo..... 5,0%

II – Poder Judiciário..... 9,5%

III – Ministério Público..... 4,1%

**Parágrafo único.** Do percentual de 5,0% (cinco por cento) destinado ao Poder Legislativo, caberá ao Tribunal de Contas o percentual de 1,9% (um vírgula nove por cento).

### **Rio de Janeiro**

O Estado do Rio de Janeiro não estabelece critério em valores ou em percentuais de receita, seguindo os valores gastos nos anos anteriores, conforme as estimativas de receitas:

Art. 6º As propostas orçamentárias dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo, do Tribunal de Contas e do Ministério Público deverão ser elaboradas de acordo com o estabelecido nesta Lei, na forma e conteúdo, e em consonância com as disposições sobre a matéria contidas na Constituição Federal, na Constituição Estadual e nas normas complementares emanadas pelo Poder Executivo.

Art. 7º O Poder Executivo colocará à disposição dos demais Poderes, inclusive do Tribunal de Contas e do Ministério Público, as estimativas de receitas para o exercício de 2015, nos termos do disposto no § 3º do art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar Federal n. 101/2000.

### **Santa Catarina**

Conforme art. 26 da Lei nº 16.445/2014, os valores serão estabelecidos em percentuais de Receita Líquida Disponível (RLD):

Art. 26. Na elaboração dos orçamentos da ALESC, do TCE/SC, do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC), do MPSC e da UDESC, serão observados os seguintes limites percentuais de despesas em relação à Receita Líquida Disponível (RLD):

I – ALESC: 4,51% (quatro inteiros e cinquenta e um centésimos por cento);

II – TCE/SC: 1,66% (um inteiro e sessenta e seis centésimos por cento);

III – TJSC: 9,31% (nove inteiros e trinta e um centésimos por cento), acrescidos dos recursos destinados ao pagamento de precatórios judiciais e da folha de pagamento dos servidores inativos e pensionistas pertencentes às categorias funcionais de Serventuários

de Justiça, Auxiliares e Juízes de Paz transferidos ao Poder Judiciário por meio da Lei Complementar n. 127, de 12 de agosto de 1994;

IV – MPSC: 3,91% (três inteiros e noventa e um centésimos por cento); e

V – UDESC: 2,49% (dois inteiros e quarenta e nove centésimos por cento).

[...]

§ 2º Para efeito do cálculo dos percentuais contidos nos incisos do *caput* deste artigo, será levada em conta a RLD do mês imediatamente anterior àquele do repasse.

### ***Análise***

Como visto, o § 2º do art. 165 da Constituição Federal estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias orientará a elaboração da LOA, e com o objetivo de garantir a autonomia funcional, administrativa e financeira dos Poderes e do Ministério Público, estes devem elaborar suas propostas orçamentárias dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na LDO.<sup>1</sup>

No entanto, em relação ao estabelecimento dos limites, não há uniformidade, uma vez que cada ente federativo adota modelo ou critério diferenciado, senão vejamos: para efeitos de elaboração da Lei Orçamentária dos Poderes e do Ministério Público, no âmbito da União, não há vinculação de percentuais, baseando-se na execução orçamentária do ano anterior; os Estados de Alagoas e Rio de Janeiro são silentes quanto aos critérios, não indexando a valores ou percentuais prévios; o Estado de Goiás, por sua vez, estabelece na LDO os limites fixados em valores; e os Estados do Paraná e de Santa Catarina fixam os limites em percentuais de receita.

Pelas peculiaridades dos modelos adotados pelo Estado do Paraná e pelo Estado de Santa Catarina, entende-se, merecem estudo especial.

Em Santa Catarina, de acordo com o *caput* do art. 26, da Lei Estadual n. 16.445/2014, os limites percentuais servem para que cada Poder ou órgão constitucional elaborem sua proposta orçamentária, fixando suas despesas conforme o regime jurídico da despesa pública, ou seja, a realização da despesa depende de previsão em lei orçamentária e nenhuma despesa pode ser levada a efeito sem lei que a autorize e que determine seu montante máximo (SANTA CATARINA, 2014).

Entretanto, os repasses de duodécimo não consideram os valores constantes da Lei Orçamentária Anual e eventuais créditos adicionais, mas sim os percentuais da

---

1 As leis orçamentárias utilizadas nesta análise encontram-se no Anexo 1.



Receita Líquida Disponível para cada Poder ou órgão constitucional, constantes da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O repasse observa o disposto no § 2º, do art. 26, da Lei Estadual n. 16.445/2014, que tem se repetido na LDO ao longo dos anos: “Para efeito do cálculo dos percentuais contidos nos incisos do *caput* deste artigo, será levada em conta a RLD do mês imediatamente anterior àquele do repasse” (SANTA CATARINA, 2014).

Verifica-se, então, que o duodécimo é calculado com base no valor da Receita Líquida Disponível do mês anterior ao repasse, desvinculado dos valores constantes da Lei Orçamentária Anual ou Créditos Adicionais, que veicularam as autorizações para realização das despesas, ou ainda a programação financeira do órgão ou Poder.

No Estado do Paraná, conforme mencionado, a elaboração das propostas orçamentárias dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público obedece a limites percentuais da Receita Geral do Tesouro Estadual, ou seja, também é fixada em percentuais. Os repasses de recursos, de acordo com o art. 19 da Lei n. 18.178 de 2014, ocorrerão mensalmente, nos percentuais estabelecidos pela Lei, calculados sobre a previsão mensal de realização da receita e não com relação ao duodécimo dos valores orçados, compensando no mês seguinte o montante de repasse para mais ou para menos de acordo com a efetiva arrecadação do mês.

Em análise mais detalhada, nos estados mencionados pode-se verificar que os percentuais estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias servem para elaboração dos orçamentos da Assembleia Legislativa, do Tribunal de Contas, do Tribunal de Justiça e do Ministério Público. São os limites para a elaboração da proposta orçamentária, Lei Orçamentária Anual, de cada Poder e do Ministério Público. Da mesma forma, são utilizados para cálculo e repasse do duodécimo, no próprio exercício, desatrelados da despesa autorizada na Lei Orçamentária Anual.

Lei de Diretrizes Orçamentárias – Santa Catarina:

Art. 26. Na elaboração dos orçamentos da ALESC, do TCE/SC, do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC), do MPSC e da UDESC, serão observados os seguintes limites percentuais de despesas em relação à Receita Líquida Disponível (RLD):

[...]

§ 1º Os recursos discriminados no *caput* deste artigo, acrescidos dos créditos adicionais, serão entregues em conformidade com o art. 124 da Constituição do Estado.

§ 2º Para efeito do cálculo dos percentuais contidos nos incisos do *caput* deste artigo, será levada em conta a RLD do mês imediatamente anterior àquele do repasse (SANTA CATARINA, 2014).

Lei de Diretrizes Orçamentárias – Paraná:

Art. 19. Os repasses de recursos aos outros Poderes e ao Ministério Público ocorrerão mensalmente, nos percentuais estabelecidos por esta Lei, calculados sobre a previsão mensal de realização da receita e não com relação ao duodécimo dos valores orçados, compensando no mês seguinte o montante de repasse para mais ou para menos de acordo com a efetiva arrecadação do mês.

Como visto, se o valor permanecer o mesmo na elaboração da proposta e na época do repasse, o valor do duodécimo será igual ao valor das despesas autorizadas na Lei Orçamentária Anual, se utilizado o limite máximo previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

No entanto, como os percentuais fixados para cada Poder e Ministério Público são aplicados sobre a base de cálculo da receita, em momentos distintos (apenas para exemplificar), se no momento de elaboração do orçamento a receita for de R\$ 1 milhão e o Poder tiver direito a um repasse de 5%, poderá elaborar sua proposta orçamentária anual com R\$ 50 mil. Mas, se num segundo momento, a receita do mês anterior ao repasse for acrescida de 12% devido ao aumento da arrecadação, o valor será de R\$ 1,12 milhão e o duodécimo R\$ 56 mil. Nessa simulação haverá uma diferença a maior de R\$ 6 mil, que será repassada a título de duodécimo, cuja despesa não foi autorizada na Lei Orçamentária Anual.

Em Santa Catarina, o Relatório do Relator e Projeto de Parecer Prévio – Contas do Governo do Estado – Exercício 2014, processo PCG-15/00169800 (p. 58-59), confirma que os repasses foram superiores ao montante fixado na Lei Orçamentária Anual:

Para a execução do orçamento da Assembleia Legislativa no exercício de 2014, o Poder Executivo promoveu repasses de recursos do tesouro do Estado no valor de R\$ 544,59 milhões, valor superior ao montante fixado na LOA (R\$ 488,34 milhões).

[...]

Para a execução do orçamento do Tribunal de Contas do Estado em 2014, o Poder Executivo promoveu repasses de recursos do tesouro do Estado no valor de R\$ 98,38 milhões, com base na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.

O valor repassado pelo tesouro do Estado a título de participação na Receita Líquida Disponível – RLD – (1,66%), de R\$ 200,45 milhões, foi superior ao montante fixado na LOA (R\$ 185,86 milhões), na quantia de R\$ 56,25 milhões (SANTA CATARINA, 2015b).

Desse modo, como visto, tanto no Estado do Paraná quanto no Estado de Santa Catarina, podem ser repassados valores, para os Poderes e os órgãos constitucionais, que não estão autorizados nas despesas discriminadas na Lei Orçamentária Anual.

*Vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa*

Em referência aos Estados do Paraná e de Santa Catarina, como consequência do modelo adotado, é possível que não esteja sendo observado o princípio da não afetação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Em Santa Catarina, a Lei Estadual n. 16.445/2014, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2015, no art. 27, cujo teor tem se repetido ao longo dos anos, fixa a abrangência do conceito de Receita Líquida Disponível (RLD):

Art. 27. Para fins de atendimento ao disposto no art. 26 desta Lei, considera-se RLD, observado o disposto no inciso V do art. 123 da Constituição do Estado, o total das Receitas Correntes do Tesouro do Estado, deduzidos [...] (SANTA CATARINA, 2014).

Como se pode observar, a Lei Estadual n. 16.445/2014, ao definir Receita Líquida Disponível (RLD), ressaltou o princípio da não vinculação ou da não afetação da receita de impostos, que veda a vinculação da receita de imposto a órgão, fundo ou despesa estabelecido no art. 167, IV, da Constituição Federal.

O Inciso V do art. 123 da Constituição Estadual, ao qual o art. 27 da Lei Estadual n. 16.445/2014 se refere, assim estabelece:

Art. 123. É vedado:

[...]

v – vincular receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as parcelas pertencentes aos Municípios, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e o desenvolvimento do ensino como determinado pelos arts. 155, § 2º, e 167, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita (SANTA CATARINA, 1989).

Deflui-se da interpretação literal que o cálculo da RLD, nos termos do art. 27 da Lei n. 16.445/2014, não inclui receitas de arrecadação de impostos, como, por exemplo, o ICMS, tributo da espécie imposto, em razão do princípio da não vinculação da receita de impostos, previsto na Constituição Federal e na Constituição Estadual.

No entanto, no estudo de caso que ora se analisa, pode-se verificar que na elaboração das Leis Orçamentárias Anuais, em relação aos demais Poderes e ao Ministério Público, não tem sido observada a ressalva da observância do princípio da não vinculação, constante das Leis de Diretrizes Orçamentárias, sendo consideradas:

- a) a arrecadação prevista para o exercício, incluindo o crescimento a ser verificado em relação ao exercício anterior;
- b) a incidência do percentual sobre os impostos e as demais receitas que compõem o conceito de Receita Líquida Disponível.

A Lei Orçamentária Anual de 2015, Lei n. 16.530, de 23 de dezembro de 2014, a partir da página 187, contém demonstrativo dos elementos que compõem a base de cálculo da Receita Líquida Disponível, em que estão inclusas as receitas de impostos, em desacordo, portanto, ao que dispõe o art. 27 da Lei n. 16.445, de 2014, Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O relatório demonstrativo do exercício de 2015 (Figura 1) bem caracteriza a utilização das receitas de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITMCD) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para o cálculo da Receita Líquida Disponível.

Figura 1. Demonstrativo do cálculo da Receita Líquida Disponível

ESTADO DE SANTA CATARINA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DIRETORIA DE CONTABILIDADE GERAL - DCOG GERENCIA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS - GENIC							
RECEITA LÍQUIDA DISPONÍVEL EXERCÍCIO DE 2015							
Item	Títulos	Previsão	Janeiro	Fevereiro	Março	Total Arrecadado	
*100000000	Receitas Correntes	16.662.232.463,00	1.361.893.800,33	1.249.803.463,10	1.248.016.014,37	3.859.713.277,80	
*110000000	Receitas Tributárias	15.005.590.836,00	1.224.121.331,12	1.120.975.462,52	1.144.839.292,50	3.489.936.086,14	
*111000000	Impostos	15.001.942.055,00	1.223.912.316,69	1.120.753.708,50	1.144.564.778,49	3.489.230.803,68	
*111204000	IRRF - Imposto s/ Renda e Proventos de Qualquer Natureza	919.609.391,00	90.728.123,46	88.180.743,62	97.710.380,91	276.619.247,99	
*111205010	IPVA - Estadual	774.237.108,00	36.173.485,11	46.899.027,57	70.130.805,73	153.203.318,41	
*111207000	ITMCD - Imposto s/ Transmissão Causa Mortis	151.506.605,00	11.811.592,54	13.820.025,96	13.529.298,06	39.160.916,56	
*111208010	ITBI - Estadual	399,00	-	592,17	-	592,17	
*111302010	ICMS - Estadual	13.156.588.552,00	1.085.199.115,58	971.853.319,18	963.194.293,79	3.020.246.728,55	

Fonte: SANTA CATARINA, 2015a

No Estado do Paraná, segundo o que define o art. 7º da Lei n. 18.178, de 5 de agosto de 2014, obedecerá aos limites percentuais da Receita Geral do Tesouro Estadual disponível para a fixação da despesa, depois de excluídas as parcelas de transferências constitucionais aos municípios, as operações de crédito, as participações nas transferências da União e as receitas vinculadas, exceto a cota-parte do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE).

Quadro 1. Memória da receita para repasse aos Poderes

Total da receita fonte 100
(-) Transferências constitucionais a municípios
(-) Operações de crédito
(-) Transferências da União
(-) Outras receitas vinculadas

Fonte: Divisão de Controle da Receita e da Dívida Pública (Dired)/Sefa PR

Assim como no Estado de Santa Catarina, a Constituição Estadual do Paraná, no art. 135, inciso IV, veta a vinculação de receita de impostos, e como demonstrado na Figura 1, fazem parte da receita total o ICMS e os demais impostos.

Art. 135. São vedados:

[...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo artigo 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no artigo 165, § 8º, bem assim como o disposto no § 4º do art. 167, todos da Constituição Federal (redação dada pela Emenda Constitucional 7 de 24/04/2000). (PARANÁ, 1989).

### 3.1.3 Forma de repasse e registro dos eventos contábeis

#### União

A sistemática de repasse no âmbito da União é executada dentro do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi). No que pertine ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), dentro da sistemática da liberação de recursos financeiros, através da execução de transações específicas no Siafi, destaca-se o registro de duas contas patrimoniais nas unidades gestoras dos Poderes: débito na conta 1.1.1.1.2.20.01 (LIMITE DE SAQUE) e crédito na conta 4.5.1.1.2.01.00 (COTA RECEBIDA).

#### Alagoas

A forma do repasse é realizada por meio de ordens bancárias, emitidas através do Sistema Integrado de Administração Financeira dos Estados e Municípios (Siafem), pela

fonte 0100 (Recursos do Tesouro), sendo registrada nos Poderes, a partir do exercício de 2015, tendo em vista o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), uma conta contábil de Variação Patrimonial Aumentativa (451120109 – duodécimo recebido) e tendo como contrapartida uma Variação Patrimonial Diminutiva (351120109 – duodécimo concedido) nos registros contábeis do Tesouro Estadual.

### **Goiás**

Conforme a Lei n. 18.634, de 2014:

Art. 47. Os recursos para a execução orçamentária e financeira dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público serão repassados através dos módulos de programação do Sistema Informatizado de Programação e Execução Orçamentária e Financeira – Siofi-Net e liberados na forma de duodécimos até o dia 20 (vinte) de cada mês.

### **Paraná**

A forma de repasse para os Poderes é realizada por transferência bancária e registrada por um ofício (Ordem de Pagamento Especial de Repasse), e a execução financeira, tanto da receita quanto da despesa, é efetivada dentro do órgão com a fonte do Tesouro (100).

### **Rio de Janeiro**

O Tesouro (UG 999900) faz uma Nota de Lançamento (NL) com o evento 70.0.901, que transfere o recurso para a conta transitória do MP. Com isso, o MP faz uma NL com os eventos 55.0.505 entrando em banco e 56.0.617 baixando a conta transitória.

### **Santa Catarina**

Os valores são repassados mensalmente pela Diretoria do Tesouro da SEF/SC à Alesc, TCE/SC, TJSC, MPSC e Udesc e registrados da seguinte forma:

- Conta contábil 4.5.1.1.2.01.03.01 – cota recebida;
- Conta contábil 3.5.1.1.2.01.03.01 – cota paga.

### **Análise**

A forma de repasse da parcela duodecimal aos Poderes, tendo em vista a diferenciação dos sistemas financeiros utilizados tanto nos estados quanto na União, pode demandar diferentes procedimentos técnicos.

Seja a União (via Siafi), que utiliza o denominado limite de saque na conta única, sejam os estados, que usam documentos intitulados Nota de Lançamento (NL) ou Ordem Bancária (OB), por exemplo, para o registro contábil dos repasses respectivos, o fato é que todos estão atrelados a uma normatização contábil unificada que demanda o registro de contas contábeis em determinadas classes.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), as contas contábeis são divididas em oito classes, conforme Quadro 2.

Quadro 2. Classificação das contas contábeis por natureza da informação

Natureza da informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações patrimoniais diminutivas	4. Variações patrimoniais aumentativas
Orçamentária	5. Controles de aprovação do planejamento e do orçamento	6. Controles da execução do planejamento e do orçamento
Controle	7. Controles devedores	8. Controles credores

Fonte: BRASIL, 2014, p. 291

Assim, o repasse do duodécimo em qualquer ente deve perpassar pelas mesmas classes de contas contábeis, dentre as quais destacamos nos exemplos práticos as classes 1, 3 e 4. Seja por uma ordem bancária diretamente emitida no sistema, seja por uma autorização via ofício que demande a transferência de valores duodecimais, tudo deve ser enquadrado contabilmente nas respectivas classes de contas.

Da mesma forma que observamos uma disparidade de entendimento quanto à forma de se compor o valor do repasse duodecimal em alguns entes da Federação, de maneira semelhante é dado o processo de repasse, tendo em vista cada ente possuir uma cultura normativa e/ou financeira específica. Temos o exemplo da União, com o sistema do caixa único entre todos os Poderes e o MP, fazendo com que o controle dos repasses tenha um potencial de ser mais efetivo no que diz respeito à possibilidade de devolução e redimensionamento do montante duodecimal não utilizado.

Por sua vez, podemos ver estados que repassam o duodécimo aos Poderes para domicílios bancários específicos, saindo da seara da conta única, somando-se ao aspecto de não existir a cultura da devolução do não efetivamente utilizado (incluímos aqui o Estado de Alagoas).

A existência de uma parametrização contábil que possui em sua concretização a emissão de relatórios de ordem financeira, orçamentária e patrimonial, exigidos por lei

(vide Lei n. 4.320/1964 e Lei Complementar n. 101/2000), reforça a necessidade de se chegar a uma padronização também no campo do gasto público, mais especificamente no tratamento do repasse do duodécimo aos Poderes e ao MP (mensuração e devolução de eventuais sobras).

## 3.2 Execução Orçamentária e Financeira

### 3.2.1 Programação financeira para todos os Poderes

#### União

A Lei n. 13.080, de 2015, art. 51, estabelece a competência dos Poderes e do Ministério Público para a realização de suas próprias programações financeiras:

Art. 51. Os Poderes, o Ministério Público da União e a Defensoria Pública da União deverão elaborar e publicar por ato próprio, até trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária de 2015, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, com vistas ao cumprimento da meta de superávit primário estabelecida nesta Lei.

De acordo com o § 2º do art. 51 da Lei n. 13.080/2015 (LDO), “[...] os cronogramas anuais de desembolso mensal dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União terão como referencial o repasse previsto no art. 168 da Constituição Federal, na forma de duodécimos”.

#### Alagoas

Com relação à programação financeira de desembolso, o Poder Executivo tem a responsabilidade de estabelecer uma sistemática de liberação no que pertine à Administração Direta e Indireta. São publicados decretos trimestrais que determinam a programação financeira dos órgãos do Executivo. De acordo com a LOA 2015, temos o seguinte:

Art. 8º Para ajustar o ritmo da execução orçamentária ao provável fluxo de recursos, o Poder Executivo estabelecerá a Programação Financeira de Desembolso dos diversos órgãos de modo a assegurar a liberação automática e oportuna dos recursos necessários à execução orçamentária e financeira anual, de acordo com o artigo 51 da Lei Estadual n. 7.654, de 2014.



Parágrafo único. Os compromissos financeiros só poderão ser assumidos pelos órgãos orçamentários dentro dos limites da Programação Financeira de Desembolso.

Ocorre que a sistemática de liberação estabelecida no artigo em comento não se faz presente para os receptores das parcelas duodecimais. Neste caso, o Tesouro Estadual registra no Siafem, nas unidades gestoras de cada Poder, em conta contábil de controle denominada “Limite a programar por destinação de recursos”, todo o montante do orçamento liberado para cada Poder. Dessa forma, os Poderes detêm a prerrogativa de exercer sua execução orçamentária e financeira dentro daquilo que planejaram, efetuando os pagamentos de acordo com as parcelas duodecimais recebidas.

Com relação ao repasse financeiro duodecimal, tem-se a lógica da liberação de parcelas fixas, com base no valor total acordado entre os Poderes e o governo do estado. Observando a LDO, Lei n. 7.654/2014, observa-se a seguinte especificação:

Art. 60. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Judiciário e Legislativo, do Ministério Público e da Defensoria Pública Geral do Estado, ser-lhes-ão entregues até o vigésimo dia de cada mês, nos termos previstos no art. 168 da Constituição Federal.

### **Goiás**

Na forma da Lei n. 18.634, de 2014, os Poderes e o Ministério Público deverão elaborar e publicar o cronograma de desembolso mensal:

Art. 46. Os Poderes do Estado e o Ministério Público deverão elaborar e publicar, até 30 (trinta) dias após a vigência da Lei Orçamentária de 2015, cronograma anual de desembolso mensal, por órgão, nos termos do art. 8º da Lei Complementar federal n. 101/2000, observando, em relação às despesas constantes desse cronograma, a abrangência necessária à obtenção da meta de resultado primário estabelecida nesta Lei.

§ 1º Os atos de que trata o *caput* deste artigo conterão cronogramas de pagamentos mensais à conta do Tesouro Estadual, por órgão e/ou entidade.

[...]

§ 3º Excetuadas as despesas com pessoal e encargos sociais, os cronogramas anuais dos Poderes Legislativo, Judiciário e do Ministério Público terão como referencial o repasse previsto no art. 168 da Constituição Federal, na forma de duodécimo, considerando-se como limite máximo ao Judiciário o montante dos recursos diretamente arrecadados, nos termos do art. 32 desta Lei.

## **Paraná**

A lei estabelece os percentuais de repasse, o qual ocorre até o dia 20 de cada mês, utilizando a receita realizada até o mês e a receita prevista do mês corrente.

Conforme o art. 19 da Lei n. 18.178/2014:

Art. 19. Os repasses de recursos aos outros Poderes e ao Ministério Público ocorrerão mensalmente, nos percentuais estabelecidos por esta Lei, calculados sobre a previsão mensal de realização da receita e não com relação ao duodécimo dos valores orçados, compensando no mês seguinte o montante de repasse para mais ou para menos de acordo com a efetiva arrecadação do mês.

Quanto à programação financeira e ao cronograma de desembolso, a Lei de Diretrizes Orçamentárias contém previsão apenas para o Poder Executivo: “Art. 33. O Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de desembolso, por órgão, agrupando-se as fontes vinculadas e não vinculadas, após a publicação da Lei Orçamentária Anual”.

## **Santa Catarina**

No Estado de Santa Catarina, a Lei de Diretrizes Orçamentárias n. 16.445/2014 restringe-se a mencionar, apenas para o Poder Executivo, o estabelecimento, para cada unidade orçamentária, da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso até 30 (trinta) dias após a publicação da Lei Orçamentária do exercício financeiro do ano de 2015. O cronograma de desembolso mensal para os Poderes e o Ministério Público não é citado.

## ***Análise***

De acordo com as informações acima relacionadas, apenas a União, o Estado de Goiás e o do Rio de Janeiro preveem a publicação da programação financeira para os demais Poderes e o Ministério Público. Nos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina, tal previsão existe somente para o Poder Executivo.

### **3.2.2 Contingenciamento**

#### **União**

A Lei n. 13.080, de 2014, possui disposições acerca de eventual necessidade de contingenciamento:

Art. 52. Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre, observado o disposto no § 4º.

[...]

§ 3º Os Poderes, o Ministério Público da União e a Defensoria Pública da União, com base na informação a que se refere o *caput*, editarão ato, até o trigésimo dia subsequente ao encerramento do respectivo bimestre, que evidencie a limitação de empenho e movimentação financeira.

### **Alagoas**

Com relação ao contingenciamento, tem-se o que preceitua a LDO de 2015, Lei n. 7.654, de 2014:

Art. 52. Durante a execução da Lei Orçamentária de 2015, caso venha a ser necessária a limitação do empenho das dotações orçamentárias e da movimentação financeira em cumprimento ao disposto nos artigos 9º e 31, § 1º, inciso II, da Lei Complementar Federal n. 101, de 4 de maio de 2000, esta será efetuada de forma proporcional aos montantes globais dos recursos alocados para o atendimento de outras despesas correntes, investimento e inversões financeiras no âmbito de cada Poder e do Ministério Público Estadual, excluídas:

I – as obrigações constitucionais e legais nos termos de que dispõe o § 2º do art. 9º da Lei Complementar Federal n. 101, de 4 de maio de 2000;

II – as despesas com Pessoal e Encargos Sociais;

III – os serviços da Dívida Pública; e,

IV – as dotações referentes a projetos estruturadores financiados por organismos internacionais, operações de crédito e convênios.

§ 1º Na hipótese da ocorrência do disposto no *caput* deste artigo, constitui responsabilidade do Chefe do Poder Executivo a divulgação e a comunicação aos demais Poderes e ao Ministério Público do percentual de limitação de empenho e movimentação financeira a ser aplicado.

§ 2º Os Poderes e o Ministério Público Estadual, com base na comunicação de que trata o § 1º, publicarão ato, até o final do mês subsequente ao encerramento do respectivo bimestre, estabelecendo os montantes disponíveis para empenho e movimentação financeira em cada um dos conjuntos de despesas mencionados no *caput* deste artigo.

## Goiás

A limitação de empenho está disposta no art. 65 da Lei n. 18.634, de 2014:

Art. 65. Caso seja necessária a limitação do empenho das dotações orçamentárias e da movimentação financeira para atingir a meta de resultado primário prevista no Anexo II – Metas Fiscais – desta Lei, nos termos do art. 9º da Lei Complementar federal n. 101/2000, essa será feita por iniciativa de cada Poder e pelo Ministério Público, de forma proporcional à respectiva participação no montante dos recursos alocados para o atendimento de “outras despesas correntes”, “investimentos” e “inversões financeiras”, excetuadas as vinculações constitucionais, notadamente as despesas relativas com folha de pagamento, vedada ao Poder Executivo a retenção de tais valores.

§ 1º Na hipótese da ocorrência do disposto no *caput* deste artigo, o Chefe do Poder Executivo, mediante solicitação da Junta de Programação Orçamentária e Financeira – JUPOF:

I – comunicará aos demais Poderes e ao Ministério Público Estadual o montante que caberá a cada um tornar indisponível para empenho e movimentação financeira;

II – VETADO.

III – VETADO.

§ 2º O Chefe de cada Poder e do Ministério Público, com base na comunicação de que trata o § 1º, publicará ato estabelecendo os montantes que cada qual terá como limite de movimentação e empenho.

§ 3º Se verificado, ao final de cada bimestre, que a realização da receita não comporta o cumprimento do resultado primário ou nominal, a Secretaria da Fazenda fará nova projeção de receita para o exercício, e caso seja menor à necessária para o alcance dessas metas, a Junta de Programação Orçamentária e Financeira – JUPOF– promoverá, no âmbito do Executivo, a limitação de empenho e movimentação financeira, obedecidos os requisitos do § 1º deste mesmo artigo.

## Paraná

Conforme o art. 20 da Lei n. 18.178, de 2014:

Art. 20. Se verificado, ao final de um bimestre, que a execução das despesas foi superior à realização das receitas, os outros Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira.

§ 1º Essa limitação será feita de forma proporcional ao montante dos recursos alocados para o atendimento de outras despesas correntes e despesas de capital de cada Poder e do Ministério Público.

§ 2º Na hipótese da ocorrência do disposto no *caput* deste artigo, o Poder Executivo comunicará aos demais Poderes e ao Ministério Público o montante que caberá a cada um tornar indisponível para empenho e movimentação financeira.

## **Rio de Janeiro**

Na dicção da Lei n. 6.861, de 2014, art. 41, a previsão da limitação de empenho é assim definida:

Art. 41. Se, ao final de cada bimestre, a realização da receita demonstrar que não comporta o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no anexo de metas fiscais, os Poderes, inclusive o Tribunal de Contas e o Ministério Público, promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, excluídos os recursos destinados às despesas que se constituem em obrigações constitucionais ou legais de execução, de acordo com os seguintes procedimentos abaixo:

I – o Poder Executivo demonstrará aos demais Poderes, inclusive ao Tribunal de Contas do Estado e ao Ministério Público, acompanhado das devidas justificativas, metodologia e memória de cálculo, o montante que caberá a cada um na limitação de empenho e de movimentação financeira;

II – a distribuição a ser calculada pelo Poder Executivo deverá levar em consideração o percentual de participação no Orçamento Estadual de cada Poder, do Tribunal de Contas, bem como do Ministério Público, excluindo-se, para fins de cálculo, os valores das dotações orçamentárias da despesa com precatórios judiciais;

III – os Poderes, o Tribunal de Contas do Estado e o Ministério Público, com base na demonstração de que trata o inciso I, publicarão ato estabelecendo os montantes que, calculados na forma deste artigo, caberão aos respectivos órgãos na limitação de empenho e de movimentação financeira, discriminados, separadamente, pelo conjunto de projetos e atividades.

§ 1º Ocorrendo o restabelecimento da receita prevista, a recomposição far-se-á obedecendo ao estabelecido no § 1º, do art. 9º, da Lei Complementar n. 101/2000.

§ 2º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública conjunta com a Comissão de Orçamento, Finanças, Fiscalização Financeira e Controle e a

Comissão de Tributação, Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais, da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

## **Santa Catarina**

Para o Estado de Santa Catarina, a Lei Estadual n. 16.445, de 2014, no art. 21, dispôs sobre contingenciamento de despesas:

Art. 21. A limitação de empenho e a movimentação financeira de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 4º da Lei Complementar federal n. 101, de 2000, para atingir as metas de resultado primário ou nominal previstas no Anexo de Metas Fiscais, deverão ser compatíveis com os ajustes na programação financeira e no cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Na hipótese da ocorrência do disposto no *caput* deste artigo, o Poder Executivo comunicará aos demais Poderes e ao Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) o montante de recursos indisponíveis para empenho e movimentação financeira.

### ***Análise***

Todos os entes federados analisados possuem previsão de limitação de empenho e movimentação financeira, no modelo determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal e demais normas gerais, com algumas peculiaridades para garantir que atividades essenciais não restem comprometidas pelo contingenciamento.

### **3.2.3 Valor das despesas executadas pelos Poderes e pelo MP, incluindo a aplicação das sobras (2010-2014)**

Como parâmetro, utiliza-se a Receita Corrente Líquida (RCL) arrecadada pela União e pelos Estados de Santa Catarina, Paraná, Rio de Janeiro, Alagoas e Goiás nos últimos cinco exercícios findos (2010-2014).

Nesse período, todos os entes públicos analisados apresentaram crescimento na RCL arrecadada, mas em ritmo bastante variado. À frente, a RCL arrecadada no Paraná aumentou 67% de 2010 a 2014, seguido de Goiás (58%), Santa Catarina (50%), Rio de Janeiro (33%) e Alagoas (12%). Em relação à União, houve queda na RCL arrecadada entre 2013 e 2014, mas um aumento de 28% de 2010 a 2014.

**Com exceção de Alagoas, todos os Estados em análise e a União registraram aumento da Receita Corrente Líquida superior à correção de valores pelo IGP-DI, que entre 12/2010 a 12/2014 foi de 24,80%.**

Tabela 1. Evolução da Receita Corrente Líquida da União e dos estados em estudo – 2010 a 2014

Entes	Receita Corrente Líquida (R\$ mil)					Variação (%)
	2010	2011	2012	2013	2014	2014-2010
União	499.866.613	558.706.387	616.933.349	656.094.218	641.578.197	28
Alagoas	5.342.489	5.726.611	5.693.339	5.815.449	5.969.713	12
Goiás	10.530.493	12.639.405	14.102.432	15.269.901	16.656.492	58
Paraná	16.963.003	19.713.389	21.849.073	25.397.666	28.336.699	67
Rio de Janeiro	34.534.906	39.268.345	40.613.415	47.064.198	46.045.518	33
Santa Catarina	11.857.684	13.791.475	14.535.174	15.892.968	17.835.511	50

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

No Paraná, o valor total das despesas executadas aumentou 55% de 2010 a 2014, mas houve grandes variações entre os Poderes. Verifica-se um aumento de 88% para o Judiciário, de 74% para o Ministério Público e de 68% para o TCE. Somente a Assembleia Legislativa (13%) e o Poder Executivo (54%) apresentaram aumento abaixo da variação da RCL.

Em Santa Catarina, os maiores aumentos na execução da despesa ocorreram no Poder Judiciário (77%) e no Executivo (61%), seguidos pelo MP (46%) e pelo Legislativo (41%) ao longo do mesmo período de 2010 a 2014.

Em Goiás, o valor total das despesas executadas aumentou 46% no período de 2010-2014, registrando-se as maiores variações no Judiciário (63%), no Ministério Público (55%), no Executivo (45%) e no Legislativo (36%).

As despesas executadas em Alagoas aumentaram 50% no período analisado, mas com grandes variações entre os Poderes. Os valores executados pelo Judiciário aumentaram em 62%, 51% para o MP, 50% para o Executivo, 39% para a Assembleia Legislativa e 28% para o TCE.

No Rio de Janeiro, que em valores absolutos apresenta o maior orçamento entre os estados analisados, o aumento das despesas executadas entre 2010 e 2014 foi mais uniforme, mas com uma vantagem para o Poder Legislativo, com um aumento de 63%, seguido pelo MP (52%), pelo Poder Executivo (50%) e pelo Judiciário (42%).

Na União, os Poderes Legislativo, Judiciário, TCU e MPU registraram queda na liquidação de suas despesas em 2011, mas acumularam um aumento entre 2010 e 2014 de 27% para o Legislativo e o Judiciário, 23% para o TCU e 51% para o MPU.

O Poder Executivo federal manteve um crescimento estável na execução de despesas ao longo dos últimos cinco anos, acumulando um aumento nos valores liquidados de 53% nesse período, ultrapassando a barreira de R\$ 2,1 trilhões em despesas executadas em 2014.

Tabela 2. Despesas executadas em valores liquidados pelos Poderes na esfera federal – 2010-2014

						R\$ mil
Poder	2010	2011	2012	2013	2014	Varição (%) 2010-2014
Legislativo	6.548.496	6.171.188	7.495.064	8.081.249	8.296.349	27
TCU	1.325.829	1.164.794	1.364.102	1.507.595	1.628.232	23
Judiciário	27.250.806	22.434.905	29.896.441	31.651.545	34.659.290	27
MPU	3.325.217	2.898.804	3.934.626	4.578.348	5.035.626	51
Executivo	1.378.862.525	1.541.722.562	1.669.640.067	1.735.167.273	2.110.140.905	53

Fonte: Portal da Transparência da União

Assim, à exceção da União, o aumento da execução das despesas não foi liderado pelo Poder Executivo nos estados, o qual cedeu parte do aumento da receita arrecadada de 2010 a 2014 aos demais Poderes, ao Ministério Público e aos Tribunais de Contas.

Por fim, relembra-se que a análise da evolução da execução das despesas em valores não permite a aferição da efetividade dos gastos realizados por cada um dos Poderes e em cada uma das esferas a que pertencem.

### **3.2.4 Superávit financeiro, sobras de exercício, devolução ao Poder Executivo e forma de operacionalização**

#### **União**

De acordo com os Relatórios de Gestão Fiscal, Anexo VII, os valores de disponibilidade de caixa e dos restos a pagar, no período de 2010 a 2014, apresentam-se conforme Tabela 3. A diferença da disponibilidade de caixa com os restos a pagar é um indicativo do montante das sobras dos Poderes.



Tabela 3. Demonstrativo simplificado do Relatório de Gestão Fiscal – 2010 a 2014

Poder	Órgão	2014* (R\$ mil)		2013* (R\$ mil)		2012* (R\$ mil)		2011* (R\$ mil)		2010* (R\$ mil)	
		Disponibilidade de caixa	Restos a pagar (total)	Disponibilidade de caixa	Restos a pagar (total)	Disponibilidade de caixa	Restos a pagar (total)	Disponibilidade de caixa	Restos a pagar (total)	Disponibilidade de caixa	Restos a pagar (total)
Judiciário	STF	32.142,53	139.090,50	30.788,13	126.305,53	110.190,54	30.196,07	116.980,51	43.443,37	113.131,90	49.970,04
	Justiça Federal	926.530,46	7.027,08	1.133.987,00	14.122,00	811.452,00	15.059,00	1.170.518,67	4.704,26	818.253,00	571.637,00
	STJ	139.090,50	80.447,15	123.718,76	74.476,43	117.539,00	41.415,00	119.224,00	85.215,00	62.978,29	47.860,42
	Justiça Militar	25.951,10	16.446,00	21.157,21	16.907,70	12.361,62	20.364,90	26.855,50	13.735,68	17.268,00	9.150,87
	Tribunal Superior Eleitoral	442.508,70	182.842,42	261.163,39	58.594,99	394.005,24	145.008,98	390.253,43	193.483,71	468.483,23	314.742,41
	Tribunal Superior do Trabalho	252.991,41	49.937,64	160.881,89	28.351,01	141.017,11	78.606,44	78.606,44	41.691,00	165.654,36	78.450,10
	Justiça do DF e dos Territórios	155.939,49	67.827,30	183.245,36	68.514,23	156.616,93	126.413,82	98.491,53	97.797,88	62.259,83	60.201,78
	Conselho da Justiça Federal	926.530,46	7.027,08	1.133.919,06	14.121,70	1.809.771,65	15.059,23	571.636,51	76,72	1.487.249,00	571.636,51
	Conselho Nacional de Justiça	68.294,32	49.759,57	87.146,80	73.322,43	61.462,23	54.550,04	78.084,64	69.134,72	83.507,80	77.047,56
	MP	Ministério Público	402.807,40	369.751,38	392.080,00	360.640,00	337.327,00	280.205,00	539.724,00	367.776,00	350.713,00
Legislativo	Câmara dos Deputados	1.036.841,63	200.744,62	1.062.386,57	298.045,99	490.790,67	129.025,98	668.381,12	336.458,56	548.708,59	260.942,52
	Senado Federal	409.552,95	100.300,22	59.405,17	351.037,11	332.766,19	62.135,58	321.276,14	60.743,33	311.963,71	68.029,93
	Tribunal de Contas	201.511,68	69.172,89	222.430,23	99.914,75	174.248,54	51.143,66	154.531,70	66.032,05	121.459,00	77.944,00

\* Posição em 31 de dezembro

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do RGF

## **Alagoas**

Não existe no Estado de Alagoas a prática de devolução de sobras de duodécimo no âmbito dos Poderes, objeto deste estudo. O saldo que seja porventura superavitário comumente é transferido para o exercício financeiro posterior, sendo utilizado pelo orçamento seguinte a título de crédito adicional.

## **Goiás**

Há transferência de valores somente para o Ministério Público. Assim, não há retorno de “sobras” de valores monetários dos demais Poderes. Do período de 2010 a 2014, apenas em 2014 houve superávit financeiro, na ordem de R\$ 6.092.649,00. É do Ministério Público o critério de sua utilização.

## **Paraná**

Em 2013 a Assembleia Legislativa do Estado do Paraná devolveu ao Tesouro o montante de R\$ 170 milhões e, em 2014, R\$ 230 milhões.

Em 2015, com as medidas de ajuste fiscal, o Tribunal de Contas do Estado devolveu 82 milhões e abriu mão do repasse de janeiro, que foi equivalente a R\$ 32 milhões, aproximadamente.

## **Rio de Janeiro**

As devoluções que eventualmente venham a ocorrer são compensadas no repasse do mês de dezembro. Em 2013, a Alerj recebeu R\$ 9 milhões a menos em dezembro referente ao valor do duodécimo e, em 2014, abriu mão do repasse de dezembro, que era de R\$ 13.240.325,00.

O TCE-RJ, em 2014, também não recebeu o repasse de dezembro, que era de R\$ 8.560.918,00.

Além da Alerj e do TCE-RJ, o Ministério Público do Estado, em 2014, recebeu do Tesouro R\$ 15 milhões a menos do valor do duodécimo.

## **Santa Catarina**

De acordo com os Relatórios de Gestão Fiscal, Anexo VII, os superávits financeiros do ano de 2014 apresentam-se conforme Tabela 4.

Tabela 4. Relatório de Gestão Fiscal

Poder	Órgão	Disponibilidade de caixa em 31/12/2014	Restos a pagar (total)
Judiciário	Tribunal de Justiça	65.112.561,28	12.124.755,80
MPE-SC	MPE-SC	57.697.438,74	10.924.056,20
Legislativo	Assembleia Legislativa	76.556.137,21	8.691.180,00
	TCE-SC	54.684.551,51	1.537.188,36

Fonte: adaptado pela autora de Santa Catarina (2015a)

Como visto, ao final do exercício há superávits financeiros, valores monetários não utilizados, além dos valores comprometidos com restos a pagar e aqueles vinculados a alguma destinação específica, como, por exemplo, os fundos.

No Balanço Geral do Estado de Santa Catarina (2015, p. 85), em seu relatório técnico sobre a prestação de contas, consta que até o encerramento do balanço de 2014, do total repassado de R\$ 2.737 milhões aos Poderes e ao Ministério Público, apenas “a Assembleia Legislativa e o Tribunal de Contas restituíram ao Estado, respectivamente, R\$ 30 milhões e 50 milhões”. Não houve, portanto, restituição de superávits financeiros por parte do Poder Judiciário e do Ministério Público.

Como se pode inferir, em alguns estados as devoluções não ocorrem e, em outros, apenas alguns Poderes e Ministério Público restituem, ou ainda a reposição não é realizada de forma integral.

A obrigatoriedade da devolução dos valores dos superávits financeiros ao Poder Executivo, descontados os restos a pagar, como visto neste trabalho, já foi objeto de inúmeras decisões dos Tribunais de Contas, algumas com força normativa, notadamente quando se refere ao âmbito municipal.

Referida restituição tem amparo nos princípios constitucionais da unidade e da universalidade do orçamento previstos no art. 165 da Constituição Federal, assim como nas diretrizes traçadas pela Lei Complementar n. 101/2000, sem olvidar do dever moral de devolver aos cofres públicos o valor que ultrapassa as necessidades dos demais Poderes e do Ministério Público.

Ademais, a ocorrência de sobras monetárias ao final do exercício demonstra que houve falha no planejamento, cabendo a revisão do orçamento para menos, com a consequente redução do valor de repasse.

A inexistência de regra cogente acerca da obrigatoriedade da restituição dos valores de superávits gera situações teratológicas, como a ocorrida no Estado de Santa Catarina, em que o chefe do Poder Executivo pediu “bom senso” aos Poderes na devolução das sobras do duodécimo (CEOLLA, 2014).

Outro exemplo, também do Estado de Santa Catarina, refere-se a eventuais destinações de valores dos superávits financeiros, pois algumas são amplamente questionadas em sede de controle social – que é a participação do cidadão na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da administração pública – como as que concederam, no mês de dezembro de 2014, parcela adicional do auxílio-alimentação, no valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), a todos os integrantes ativos e inativos do corpo funcional do Ministério Público, do Poder Judiciário, do Tribunal de Contas do Estado e da Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina.

### 3.3 Valores dos superávits financeiros, com a disponibilidade de recursos antes das inscrições em restos a pagar

De acordo com os Relatórios de Gestão Fiscal, Anexo VII, os valores de disponibilidade de caixa e dos restos a pagar, no período de 2010 a 2014, apresentam-se conforme Tabela 5. A diferença da disponibilidade de caixa com os restos a pagar é um indicativo do montante das sobras dos Poderes.

Tabela 5. Valor de disponibilidade de caixa e de restos a pagar para os Poderes Judiciário e Legislativo e para o Ministério Público nos estados em estudo – 2010 a 2014\*

R\$ mil						
Ano	Descrição	Poder Judiciário	Poder Legislativo			Ministério Público
			TCE	ALE	Outros*	
<b>Alagoas</b>						
2010	Disponibilidade de caixa	16.595	7.427	- 6.967,28	1.417	1.809
	Restos a pagar	7.241	244	-	235	388
2011	Disponibilidade de caixa	23.237	11.731	- 6.712,32	4.778	2.423
	Restos a pagar	3.034	304	-	323	948
2012	Disponibilidade de caixa	31.554	22.916	- 7.855,64	2.319	3.268
	Restos a pagar	11.178	638	-	284	1.241
2013	Disponibilidade de caixa	60.272	23.925	- 7.819,59	3.837	2.239
	Restos a pagar	2.940	3.280	-	1.260	4.893
2014	Disponibilidade de caixa	79.977	21.490	8.890	9.860	4.310
	Restos a pagar	5.276	4	-	4	1.070
<b>Goiás</b>						
2010	Disponibilidade de caixa	787.734	459.686	297.247	-	6.092,65
	Restos a pagar	7	4	3	-	9.610,83

continua...

continuação

Ano	Descrição	Poder Judiciário	Poder Legislativo			Ministério Público
			TCE	ALE	Outros*	
			R\$ mil			
2011	Disponibilidade de caixa	747.926	487.629	343.411	-	(843,59)
	Restos a pagar	6	4	3	-	10.377,48
2012	Disponibilidade de caixa	867.734	583.092	389.105	-	(4.221,17)
	Restos a pagar	6	4	3	-	14.715,86
2013	Disponibilidade de caixa	1.161.216	615.824	432.611	-	(4.945,99)
	Restos a pagar	8	4	3	-	16.548,65
2014	Disponibilidade de caixa	1.287.171	626.427	460.986	-	(22.537,59)
	Restos a pagar	8	4	3	-	32.632,89
<b>Paraná</b>						
2010	Disponibilidade de caixa	6.790	67.620	33.524	-	20.517
	Restos a pagar	5.532	5.207	8.016	-	15.025
2011	Disponibilidade de caixa	393	60.761	27.167	-	24.852
	Restos a pagar	81.806	38.643	14.571	-	21.912
2012	Disponibilidade de caixa	25.600	54.799	61.048	-	32.807
	Restos a pagar	25.599	6.897	17.736	-	29.006
2013	Disponibilidade de caixa	103.829	117.562	25.439	-	65.216
	Restos a pagar	103.223	3.544	6.468	-	45.749
2014	Disponibilidade de caixa	61.098	171.171	15.063	-	148.465
	Restos a pagar	61.098	155.915	3.572	-	127.360
<b>Rio de Janeiro</b>						
2010	Disponibilidade de caixa	358.439	67.258	(18.953)	-	28.741
	Restos a pagar	132.718	7.683	896	-	15.179
2011	Disponibilidade de caixa	557.035	110.778	34.105	-	40.592
	Restos a pagar	58.064	15.380	6.361	-	31.498
2012	Disponibilidade de caixa	745.561	106.927	140.644	-	50.884
	Restos a pagar	113.107	16.914	2.617	-	48.235
2013	Disponibilidade de caixa	912.524	151.968	177.860	-	61.755
	Restos a pagar	120.889	31.755	1.288	-	44.227
2014	Disponibilidade de caixa	-	162.379	177.860	-	95.956
	Restos a pagar	-	21.146	35.348	-	46.310
<b>Santa Catarina</b>						
2010	Disponibilidade de caixa	4.396	21.294	-	-	93.961,72
	Restos a pagar	9.008	3.858	-	-	4.790,96
2011	Disponibilidade de caixa	33.317	43.270	-	-	75.926,67
	Restos a pagar	359	5.440	-	-	4.414,96
2012	Disponibilidade de caixa	44.809	55.895	-	-	81.446,70
	Restos a pagar	480	3.023	-	-	10.867,14
2013	Disponibilidade de caixa	45.708	97.540	-	-	74.835,59
	Restos a pagar	6.579	2.369	-	-	15.084,47
2014	Disponibilidade de caixa	65.113	54.685	76.556	-	123.740,77
	Restos a pagar	12.125	1.537	8.691	-	13.129,95

\* Posição em 31 de dezembro.

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Anexo VII – demonstrativo simplificado do RGF

Para fins de consolidação dos valores dos superávits financeiros dos Poderes e do Ministério Público, optou-se por analisar os Relatórios de Gestão Fiscal, obrigatórios devido à imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal, por se tratar de dados padronizados, Anexo VII, que teoricamente deveriam estar disponíveis nos Portais de Transparência. Contudo, alguns dados não foram divulgados ou não foram encontrados nos referidos Portais.

Ao aferir os dados, é possível concluir que os superávits financeiros, oriundos das transferências de recursos do Tesouro, por meio de duodécimo, na maioria dos anos e dos Poderes e do Ministério Público, são superiores às obrigações constantes dos restos a pagar.

Quadro 3. Resumo

R\$ mil

Ente	Forma de mensuração do repasse de duodécimo	Valores executados (var. % 2010-2014)	Superávit financeiro 2014 (DC - RP)	Devolução
<b>Alagoas</b>	Não define limites para a elaboração da LOA na LDO	Judiciário – 62% MP – 51% Executivo – 50% ALE – 39% TCE – 28%	Judiciário – 74.700 TCE – 21.486 ALE – 8.890 Defensoria – 9.856 MPU – 3.240	Não há devolução.
<b>Goiás</b>	Valores nominais definidos na LDO para outras despesas correntes e despesas de capital	Judiciário – 63% MP – 55% Executivo – 45% Legislativo – 36%	MP – 55.171	Não há devolução. Para o MP as sobras são consideradas antecipações do próximo ano.
<b>Rio de Janeiro</b>	Não define em LDO	Legislativo – 63% MP – 52% Executivo – 50% Judiciário – 42%	TCE – 141.233 ALE – 142.512 MP – 49.646	As sobras são compensadas no repasse do mês de dezembro.
<b>Paraná</b>	Limites estabelecidos na LDO em percentuais da receita geral do Tesouro	Judiciário – 88% MP – 74% TCE – 68% Executivo – 54% Alep – 13%	Judiciário – 0 TCE – 15.256 ALE – 11.491 MP – 21.105	Em 2013 somente a Alep devolveu, e em 2014, Alep e TCE devolveram.
<b>Santa Catarina</b>	Limites estabelecidos na LDO em percentuais da Receita Líquida Disponível	Judiciário – 77% Executivo – 61% MP – 46% Legislativo – 41%	Judiciário – 52.988 TCE – 53.148 ALE – 67.865 MP – 110.611	Em 2014 Alep e TCE devolveram parte dos valores repassados.
<b>União</b>	Valores com base nas despesas autorizadas na Lei Orçamentária do ano anterior	Executivo – 53% MPU – 51% Legislativo e Judiciário – 27% TCU – 23%	Judiciário – 2.369.574 MP – 33.056 Legislativo – 1.277.689	Conta Única: as sobras são consideradas antecipações do duodécimo para o próximo ano.

Fonte: elaboração dos autores

Como visto, à exceção da União, o aumento da execução das despesas não foi liderado pelo Poder Executivo, o qual cedeu parte do aumento da receita arrecadada de 2010 a 2014 aos demais Poderes e ao Ministério Público.

Em 2014, verifica-se que houve superávit financeiro em todos os entes objeto do estudo, independentemente da forma de mensuração do repasse de duodécimo.

De todo modo, importa ressaltar que o valor dos repasses aos Poderes e ao MP deve ser sempre pautado pela LOA, com seus acréscimos ou supressões, e que a lei orçamentária se submete, por sua vez, aos *limites* impostos na LDO, à exceção dos Estados de Alagoas e do Rio de Janeiro, que não regem a matéria na lei de diretrizes orçamentárias.

O critério de análise referente à normatização e ao tratamento dado às sobras financeiras é determinante, devendo-se respeitar o princípio da *conta única* e considerar *eventuais sobras como antecipações do duodécimo* para o próximo ano, como já é previsto e operacionalizado na União e no Estado de Goiás.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

---

Este trabalho teve por objeto o estudo dos modelos de repasse de duodécimos para os Poderes e o Ministério Público em vigor na União, nos Estados de Alagoas, Goiás, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina. Neste estudo buscou-se avaliar a compatibilidade do repasse de duodécimos com a norma constitucional, com os princípios orçamentários e com as normas de direito financeiro, a ocorrência da vinculação ou da afetação da receita de impostos. O estudo também tratou do ciclo orçamentário, da programação orçamentária e financeira, da execução da despesa, dos superávits financeiros no final do exercício e de sua devolução ao Tesouro Estadual.

Com base na revisão bibliográfica e nos dados pesquisados e analisados, foi observado que existe uma diversidade nos modelos de fixação de limites nas Leis de Diretrizes Orçamentárias.

Os Estados de Alagoas e do Rio de Janeiro, ao não fixarem limites para a elaboração das propostas orçamentárias na Lei de Diretrizes Orçamentárias, muito embora no Estado de Alagoas a Lei remeta à consideração do comportamento das despesas dos anos anteriores e aos efeitos das decisões judiciais, os citados estados atuam em desacordo com a norma constitucional, conforme o artigo 99 c/c com o 165 da Constituição Federal.

O Estado de Goiás fixa os limites de acordo com as normas de direito financeiro, estabelecendo valores nominais como limites para as despesas de capital e outras despesas correntes para cada Poder e Ministério Público, que somados aos destinados às dotações para custeio de pessoal e encargos sociais constituirão os orçamentos setoriais de cada órgão. Entretanto, a previsão de redistribuição proporcional, caso haja excesso de arrecadação, pode ocasionar a realização de despesa sem autorização na Lei Orçamentária Anual.

Em princípio, não se vê ilegalidade ou inconstitucionalidade na fixação dos limites para elaboração da LOA em percentuais da receita, como ocorre nos Estados do Paraná e de Santa Catarina. No entanto, o fato de o cálculo do duodécimo considerar percentuais da receita definidos na LDO, em vez dos valores constantes da LOA e eventuais créditos adicionais, está em desacordo com o art. 168 da CF e com as normas de direito financeiro. Isso porque os percentuais previstos na LDO são apenas *limites* para a elaboração da LOA, e o que deve ser efetivamente considerado no cálculo do repasse são os *valores constantes da LOA*.

Com efeito, na forma estabelecida pelas normas gerais de direito financeiro, o repasse de duodécimos deve ocorrer sempre de acordo com as dotações orçamentárias, que são as verbas previstas como despesas autorizadas na LOA, em conformidade com a programação financeira preestabelecida.

Outra consequência, decorrente de o cálculo do duodécimo considerar a receita arrecadada do mês anterior ao repasse, é que apesar de a Constituição Federal fixar o princípio da não afetação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, na prática, conforme se demonstrou, os Poderes Executivos dos citados estados têm abrangido as receitas de impostos para efeito do cálculo referido.

Desse modo, as receitas de impostos de ICMS, IPVA e ITMCD são carreadas para os Poderes e para o Ministério Público, em desacordo com o princípio constitucional da não afetação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, reduzindo a disponibilidade de recursos para a implementação de políticas públicas consagradoras dos direitos fundamentais, tais como educação, saúde, moradia e segurança, além de outras.

Quanto ao modelo da União, que estabelece como parâmetro dos limites para a elaboração da LOA o conjunto das dotações fixadas na Lei Orçamentária do ano anterior, com as alterações decorrentes dos créditos suplementares e especiais, exceto os abertos à conta de superávit financeiro, aprovados até maio do ano de execução, consiste em prática consentânea com as normas de direito financeiro e com os princípios de responsabilidade fiscal.



Dentre outros aspectos, os limites fixados em valores nominais, com os parâmetros vinculados às dotações fixadas na Lei Orçamentária do ano anterior, tornam a atividade de elaboração da Lei Orçamentária Anual mais consistente e a alocação de recursos próxima da necessidade de cada Poder ou órgão, bem como facilitam a identificação da expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado e o cumprimento das metas de resultados fiscais.

A publicação da programação financeira está prescrita para todos os Poderes, entretanto apenas a União e os Estados de Goiás e do Rio de Janeiro a preveem para os demais Poderes e para o Ministério Público. Nos Estados de Alagoas, do Paraná e de Santa Catarina, tal previsão existe somente para o Poder Executivo.

Quanto à previsão de contingenciamento, todos os entes federados analisados possuem previsão de limitação de empenho e movimentação financeira no modelo determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal e demais normas gerais, com algumas peculiaridades para garantir que atividades essenciais não restem comprometidas pelo contingenciamento.

Em relação aos valores repassados pelo Poder Executivo a título de duodécimo, utilizou-se como parâmetro para análise a Receita Corrente Líquida (RCL). Verifica-se de início que, à exceção de Alagoas, todos os estados sob estudo (Alagoas, Paraná, Rio de Janeiro e Santa Catarina) e a União registraram aumento da RCL superior à correção de valores pelo IGP-DI nos últimos cinco exercícios findos (2010-2014), mas em ritmo bastante variado.

Entre os estados estudados, verifica-se que todos apresentaram aumento no valor dos repasses aos Poderes e ao Ministério Público superior ao aumento da Receita Corrente Líquida e também acima da variação do IGP-DI no período.

Proporcionalmente à RCL de cada estado, os Poderes Judiciário, Legislativo, TCE e Ministério Público de Santa Catarina são os que detêm o maior percentual sobre a RCL.

Quanto aos valores executados pelos Poderes e pelo Ministério Público, à exceção da União, o aumento da execução das despesas não foi liderado pelo Poder Executivo nos estados, o qual cedeu parte do aumento da receita arrecadada de 2010 a 2014 aos demais Poderes e ao Ministério Público.

Em especial, o Poder Judiciário no Paraná e em Santa Catarina registrou o maior aumento na execução de despesas entre 2010 e 2014, o que decorre também da vinculação dos valores repassados à receita arrecadada nesses estados.

A obrigatoriedade da devolução ao Poder Executivo, no final do exercício, dos superávits financeiros existentes tem amparo nos princípios constitucionais da unidade e da universalidade do orçamento previstos no art. 165 da Constituição Federal, assim como nas diretrizes traçadas pela Lei Complementar n. 101/2000, sem olvidar do dever moral de devolver aos cofres públicos o valor que ultrapassa as necessidades dos demais Poderes e do Ministério Público.

Ademais, decisões dos Tribunais de Contas do Estado, que possuem força normativa, não deixam dúvidas. Logicamente, os recursos legalmente vinculados à finalidade específica devem ser utilizados exclusivamente no atendimento do objeto de sua vinculação.

A adoção do princípio da unidade de tesouraria, previsto no art. 56 da Lei n. 4.320, de 1964, de caráter obrigatório, permite a racionalização da gestão financeira, além da obtenção de ganhos operacionais.

Por derradeiro, o aperfeiçoamento de um sistema visando ao atendimento das necessidades sociais deve ser realizado observando-se os preceitos constitucionais e a legislação federal de regência. Somente assim se pode legitimar e contribuir para a convivência harmônica dos Poderes e dos órgãos. O bem maior de proteção constitucional a ser garantido é o atendimento das necessidades públicas, de modo que os direitos se realizem, sejam eles de competência do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Poder Executivo ou do Ministério Público.

É com esse pensar que, a partir dos estudos realizados, ousa-se apresentar algumas sugestões:

- a) supressão da fixação de duodécimo em percentuais da receita, em vista de sua inconstitucionalidade;
- b) repasse de duodécimo de acordo com as despesas autorizadas na Lei Orçamentária Anual;
- c) adoção de conta única conforme princípio da unidade de tesouraria, art. 56 da Lei n. 4.320, de 1964;
- d) edição de regra cogente, em Lei Federal, acerca da obrigatoriedade da restituição dos valores de superávits financeiros.

## REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Rui. Exposição de Motivos de Rui Barbosa sobre a criação do TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 30, n. 82, p. 253, out./dez. 1999.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 6. ed. Brasília: MF/STN, 2014. Disponível em: < [http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU\\_MCASP\\_6\\_Edicao/46029517-5546-49ae-b4e2-308c0c7fa1e8](http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_MCASP_6_Edicao/46029517-5546-49ae-b4e2-308c0c7fa1e8) > . Acesso em: 01/10/2015.
- \_\_\_\_\_. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm) > . Acesso em: 24/07/2015.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) > . Acesso em: 24/07/2015.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 12.017, de 12 de agosto de 2009. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm) > . Acesso em: 24/07/2015.
- \_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual técnico de orçamento – MTO**. Brasília: Secretaria do Orçamento Federal, 2015. Disponível em: < [http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto\\_2015\\_1\\_edicao\\_-21-05-14.pdf/](http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2015_1_edicao_-21-05-14.pdf/) > . Acesso em: 24/07/2015.
- \_\_\_\_\_. **Sistema de Coletas de Dados Contábeis – Caixa**. Disponível em: < <https://www.contaspublicas.caixa.gov.br> > . Acesso em: 19/09/2015.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Vinculação – receita de impostos. ADI 2.108/PE – Medida Cautelar. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 17 dez. 1999. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14695831/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2108-pe> > . Acesso em: 24/07/2015.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 612-6/RJ – Questão de Ordem. Relator: Min. Celso de Mello. DJ, 17 dez. 1999. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=927> > . Acesso em: 24/07/2015.
- CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (Coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal**: ensaios em comemoração aos 10 anos da Lei Complementar n. 101/2000. Belo Horizonte: Fórum, 2010. 467 p.
- CEOLLA, Stefani. Governador pede bom senso na devolução das sobras do duodécimo: Poderes receberam R\$ 2,6 bilhões em 2014; Alesc teve sobra de R\$ 119 milhões, mas devolveu R\$ 70 milhões. **Notícias do Dia**, Florianópolis, 29 jan. 2014. Disponível em: < <http://ndonline.com.br/florianopolis/noticias/230325-governador-pede-bom-senso-na-devolucao-das-sobras-do-duodecimo.html> > . Acesso em: 12/07/2015.

CONTI, José Maurício et al. **Orçamentos públicos**: a Lei n. 4.320/1964 comentada. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. 416 p.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Direito financeiro**: teoria prática. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 400 p.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Normas gerais e competência concorrente**: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 19.

FURTADO, J. R. Caldas. **Direito financeiro**. 4. ed. rev. ampl. e atual. 1ª reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. ampl. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal**: direito, orçamento e finanças públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

PARANÁ. **Constituição (1989)**. Constituição do Estado do Paraná de 1989 Disponível em: < <http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.orgaoUnidade=1100&retiraLista=true&site=1> > . Acesso em: 24/07/2015.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência do Estado do Paraná. Disponível em: < <http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br> > . Acesso em: 14/09/2015.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Disponível em: < <http://www.alep.pr.gov.br/transparencia> > . Acesso em: 19/09/2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Disponível em: < <http://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/relatorios-de-gestao-fiscal> > . Acesso em: 14/09/2015.

PETTER, Lafayete Josué. **Direito financeiro**. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011. 584 p.

SANTA CATARINA. **Constituição (1989)**. Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989. Disponível em: < [http://www.camara.gov.br/internet/interacao/constituicoes/constituicao\\_sc.pdf](http://www.camara.gov.br/internet/interacao/constituicoes/constituicao_sc.pdf) > . Acesso em: 24/07/2015.

\_\_\_\_\_. Lei n. 16.445, de 5 de agosto de 2014. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro do ano de 2015 e estabelece outras providências. Disponível em: < [http://www.alesc.sc.gov.br/portal\\_alesc/sites/default/files/arquivos\\_orcamento/Lei%2016.445%20de%2005.08.2014.pdf](http://www.alesc.sc.gov.br/portal_alesc/sites/default/files/arquivos_orcamento/Lei%2016.445%20de%2005.08.2014.pdf) > . Acesso em: 24/07/2015.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência do Poder Executivo de Santa Catarina. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br/transparencia> > . Acesso em: 24/07/2015.

\_\_\_\_\_. Relatório técnico sobre a prestação de contas. Balanço geral 2014, Estado de Santa Catarina.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Estado da Fazenda. Lei Orçamentária Anual. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br/servicos-orientacoes/dior/lei-or%C3%A7ament%C3%A1ria-anual-loa> > . Acesso em: 22/06/2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Parecer prévio contas do governo/2014. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/acom-intranet-ouvidoria/noticia/23812/tcesc-emite-parecer-pr%C3%A9vio-pela-aprova%C3%A7%C3%A3o-das-contas2014-do>> . Acesso em: 12/07/2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Câmara de Vereadores. Devolução de recursos financeiros ao Executivo ao final do exercício. Parecer n. 654/2009. Consultor: Marcelo Brognoli da Costa, 15 out. 2009. Disponível em: <<http://consulta.tce.sc.gov.br/RelatoriosDecisao/RelatorioTecnico/3245966.HTML>> . Acesso em: 24/07/2015.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.alesc.sc.gov.br>> . Acesso em: 24/07/2015.

TOCANTINS. Tribunal de Contas do Estado. Processo 09/00559500. Disponível em: <[http://www.tce.to.gov.br/sitephp/aplic/consultasaoTCE/docs/2012/Resolucao\\_N\\_306\\_2012.pdf](http://www.tce.to.gov.br/sitephp/aplic/consultasaoTCE/docs/2012/Resolucao_N_306_2012.pdf)> . Acesso em: 12/07/2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Relatório do relator e projeto de parecer prévio – contas do governo do estado – exercício 2014. Processo n. 15/00169800. Disponível em: <<http://www.tce.to.gov.br/sitephp/aplic/consultasaoTCE>> . Acesso em: 24/07/2015.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Consulta acerca da possibilidade da Câmara Municipal utilizar a receita oriunda da devolução de valores pagos a maior aos vereadores. Resolução n. 306, de 16 de maio de 2012. Disponível em: <[http://www.tce.to.gov.br/sitephp/aplic/consultasaoTCE/docs/2012/Resolucao\\_N\\_306\\_2012.pdf](http://www.tce.to.gov.br/sitephp/aplic/consultasaoTCE/docs/2012/Resolucao_N_306_2012.pdf)> . Acesso em: 12/07/2015.

## ANEXOS

### Anexo 1. Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual

#### União

Ano	Lei Orçamentária Anual	Lei de Diretrizes Orçamentárias
2010	Lei n. 12.214, de 26 de janeiro de 2010	Lei n. 12.017, de 12 de agosto de 2009
2011	Lei n. 12.381, de 9 de fevereiro de 2011	Lei n. 12.309, de 9 de agosto de 2010
2012	Lei n. 12.595, de 19 de janeiro de 2012	Lei n. 12.465, de 12 de agosto de 2011
2013	Lei n. 12.798, de 4 de abril de 2013	Lei n. 12.708, de 17 de agosto de 2012
2014	Lei n. 12.952, de 20 de janeiro de 2014	Lei n. 12.919, de 24 de dezembro de 2013
2015	Lei n. 13.115, de 20 de abril de 2015	Lei n. 13.080, de 2 de janeiro de 2015

#### Estado de Alagoas

Ano	Lei Orçamentária Anual	Lei de Diretrizes Orçamentárias
2010	Lei n. 7.146, de 5 de março de 2010	Lei n. 7.087, de 31 de julho de 2009
2011	Lei n. 7.234, de 4 de março de 2011	Lei n. 7.198, de 28 de julho de 2010
2012	Lei n. 7.317, de 28 de dezembro de 2011	Lei n. 7.264, de 22 de julho de 2011
2013	Lei n. 7.446, de 10 de janeiro de 2013	Lei n. 7.405, de 23 de agosto de 2012
2014	Lei n. 7.579, de 27 de janeiro de 2014	Lei n. 7.529, de 8 de agosto de 2013
2015	Lei n. 7.691, de 6 de abril de 2015	Lei n. 7.654, de 3 de setembro de 2014

#### Estado de Goiás

Ano	Lei Orçamentária Anual	Lei de Diretrizes Orçamentárias
2010	Lei n. 16.860, de 29 de dezembro de 2009	Lei n. 16.676, de 30 de julho de 2009
2011	Lei n. 17.266, de 26 de janeiro de 2011	Lei n. 17.126, de 12 de agosto de 2010
2012	Lei n. 17.544, de 11 de janeiro de 2012	Lei n. 17.393, de 1º de agosto de 2011
2013	Lei n. 17.967, de 17 de janeiro de 2013	Lei n. 17.675, de 3 de agosto de 2012
2014	Lei n. 18.366, de 10 de janeiro de 2014	Lei n. 18.110, de 25 de julho de 2013

#### Estado do Paraná

Ano	Lei Orçamentária Anual	Lei de Diretrizes Orçamentárias
2010	Lei n. 16.369, de 29 de dezembro de 2009	Lei n. 16.193, de 30 de julho de 2009
2011	Lei n. 16.739, de 29 de dezembro de 2010	Lei n. 16.561, de 16 de agosto de 2010
2012	Lei n. 17.012, de 14 de dezembro de 2011	Lei n. 16.889, de 2 de agosto de 2011
2013	Lei n. 17.398, de 18 de dezembro de 2012	Lei n. 17.219, de 9 de julho de 2012
2014	Lei n. 17.886, de 20 de dezembro de 2013	Lei n. 17.631, de 22 de julho de 2013
2015	Lei n. 18.409, de 29 de dezembro de 2014	Lei n. 18.178, de 5 de agosto de 2014

continua...

continuação

**Estado do Rio de Janeiro**

Ano	Lei Orçamentária Anual	Lei de Diretrizes Orçamentárias
2010	Lei n. 5.632, de 4 de janeiro de 2010	
2011	Lei n. 5.858, de 3 de janeiro de 2011	Lei n. 5.783, de 15 de julho de 2010
2012	Lei n. 6.125, de 28 de janeiro de 2011	Lei n. 6.010, de 18 de julho de 2011
2013	Lei n. 6.380, de 9 de janeiro de 2013	Lei n. 6.292, de 9 de julho de 2012
2014	Lei n. 6.668, de 13 de janeiro de 2014	Lei n. 6.485, de 9 de julho de 2013
2015	Lei n. 6.955, de 13 de janeiro de 2015	Lei n. 6.861, de 15 de julho de 2014

**Estado de Santa Catarina**

Ano	Lei Orçamentária Anual	Lei de Diretrizes Orçamentárias
2010	Lei Ordinária n. 15.032, de 30 de dezembro de 2009	Lei n. 14.831, de 11 de agosto de 2009
2011	Lei Ordinária n. 15.433, de 28 de dezembro de 2010	Lei n. 15.297, de 3 de setembro de 2010
2012	Lei Ordinária n. 15.723, de 22 de novembro de 2011	Lei n. 15.530, de 8 de agosto de 2011
2013	Lei Ordinária n. 15.944, de 21 de dezembro de 2012	Lei n. 15.857, de 2 de agosto de 2012
2014	Lei Ordinária n. 16.287, de 20 de dezembro de 2013	Lei n. 16.083, de 6 de agosto de 2013
2015	Lei Ordinária n. 16.530, de 23 de dezembro de 2014	Lei n. 16.445, de 5 de agosto de 2014

## Anexo 2. Tabela da execução de despesas pelos Poderes na União

R\$ mil

Poder	Órgão	Despesa executada 2010		
		Despesa empenhada	Despesa liquidada	Despesa paga
Legislativo	Câmara dos Deputados	3.536.957	3.536.957	3.275.866
	Senado Federal	3.011.539	3.011.539	2.879.847
	Tribunal de Contas da União	1.325.829	1.325.829	1.246.355
Judiciário MPU	Supremo Tribunal Federal	477.360	477.360	427.637
	Superior Tribunal de Justiça	879.070	879.070	834.755
	Justiça Federal	6.731.699	6.731.699	6.331.174
	Justiça Militar	341.010	341.010	332.100
	Justiça Eleitoral	5.067.058	5.067.058	4.478.781
	Justiça do Trabalho	12.027.313	12.027.313	11.675.372
	Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	1.578.783	1.578.783	1.512.341
	Conselho Nacional de Justiça	148.513	148.513	70.615
	Ministério Público da União	3.544.296	3.544.296	3.303.126
	Conselho Nacional do Ministério Público	28.498	28.498	22.091

continua...

continuação

R\$ mil

Poder	Órgão	Despesa executada 2011		
		Despesa empenhada	Despesa liquidada	Despesa paga
Legislativo	Câmara dos Deputados	3.343.641	3.343.641	3.152.818
	Senado Federal	2.827.547	2.827.547	2.827.234
	Tribunal de Contas da União	1.164.794	1.164.794	1.143.702
Judiciário MPU	Supremo Tribunal Federal	293.680	293.680	285.517
	Superior Tribunal de Justiça	717.461	717.461	704.592
	Justiça Federal	5.538.298	5.538.298	5.525.479
	Justiça Militar	302.611	302.611	302.611
	Justiça Eleitoral	3.095.667	3.095.667	3.059.789
	Justiça do Trabalho	11.060.168	11.060.168	11.013.853
	Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	1.407.498	1.407.498	1.395.740
	Conselho Nacional de Justiça	19.522	19.522	18.691
	Ministério Público da União	2.878.566	2.878.566	2.870.909
	Conselho Nacional do Ministério Público	20.238	20.238	16.695

R\$ mil

Poder	Órgão	Despesa executada 2012		
		Despesa empenhada	Despesa liquidada	Despesa paga
Legislativo	Câmara dos Deputados	4.111.884	4.111.884	3.981.099
	Senado Federal	3.383.180	3.383.180	3.319.992
	Tribunal de Contas da União	1.364.102	1.364.102	1.312.878
Judiciário MPU	Supremo Tribunal Federal	448.283	448.283	417.846
	Superior Tribunal de Justiça	932.673	932.673	891.107
	Justiça Federal	7.327.685	7.327.538	6.937.192
	Justiça Militar	399.836	399.836	387.242
	Justiça Eleitoral	5.311.815	5.311.815	4.792.754
	Justiça do Trabalho	13.554.746	13.554.746	13.000.612
	Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	1.787.416	1.787.416	1.652.150
	Conselho Nacional de Justiça	134.134	134.134	78.685
	Ministério Público da União	3.874.923	3.874.923	3.590.864
	Conselho Nacional do Ministério Público	59.703	59.703	44.320

continua...



continuação

R\$ mil

Poder	Órgão	Despesa executada 2013		
		Despesa empenhada	Despesa liquidada	Despesa paga
Legislativo	Câmara dos Deputados	4.695.465	4.695.465	4.370.300
	Senado Federal	3.385.784	3.385.784	3.318.715
	Tribunal de Contas da União	1.507.595	1.507.595	1.407.598
Judiciário MPU	Supremo Tribunal Federal	483.432	483.432	452.316
	Superior Tribunal de Justiça	1.040.129	1.040.129	964.941
	Justiça Federal	8.037.852	8.037.852	7.632.212
	Justiça Militar	438.509	438.509	421.336
	Justiça Eleitoral	4.840.494	4.840.494	4.491.775
	Justiça do Trabalho	14.820.435	14.820.435	13.932.044
	Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	1.842.096	1.842.096	1.762.413
	Conselho Nacional de Justiça	148.598	148.598	74.631
	Ministério Público da União	4.515.721	4.515.721	4.150.981
	Conselho Nacional do Ministério Público	62.627	62.627	55.217

R\$ mil

Poder	Órgão	Despesa executada 2014		
		Despesa empenhada	Despesa liquidada	Despesa paga
Legislativo	Câmara dos Deputados	4.748.742	4.748.742	4.543.400
	Senado Federal	3.547.607	3.547.607	3.446.455
	Tribunal de Contas da União	1.628.232	1.628.232	1.558.864
Judiciário MPU	Supremo Tribunal Federal	523.395	523.395	491.541
	Superior Tribunal de Justiça	1.138.673	1.138.673	1.057.288
	Justiça Federal	9.028.747	9.028.747	8.476.828
	Justiça Militar	432.475	432.475	413.666
	Justiça Eleitoral	6.015.660	6.015.660	5.500.908
	Justiça do Trabalho	15.324.820	15.324.820	14.695.343
	Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	2.051.110	2.051.110	1.983.282
	Conselho Nacional de Justiça	144.410	144.410	94.369
	Defensoria Pública da União	364.447	364.447	335.390
	Ministério Público da União	4.966.563	4.966.563	4.592.764
	Conselho Nacional do Ministério Público	69.063	69.063	56.490

### Anexo 3. Tabela da execução de despesas pelos Poderes nos Estados

R\$ mil

VALORES EXECUTADOS – RIO DE JANEIRO				
ANO	PODER	EMPENHADO	LIQUIDADO	PAGO
2010	<b>Total</b>	<b>51.002.386,30</b>	<b>50.647.770,87</b>	<b>48.377.591,77</b>
	Poder Executivo	46.320.935,23	46.122.796,37	44.067.491,80
	Poder Legislativo	884.240,27	875.661,02	826.853,48
	Poder Judiciário	3.058.000,51	2.925.282,35	2.766.930,52
	Ministério Público	739.210,29	724.031,13	716.315,97
2011	<b>Total</b>	<b>56.553.049,86</b>	<b>56.289.600,53</b>	<b>54.232.718,82</b>
	Poder Executivo	51.695.720,24	51.543.573,46	49.598.022,39
	Poder Legislativo	986.196,44	964.455,72	943.960,46
	Poder Judiciário	3.029.084,13	2.971.020,38	2.896.636,52
	Ministério Público	842.049,05	810.550,97	794.099,45
2012	<b>Total</b>	<b>63.819.246,97</b>	<b>63.455.517,92</b>	<b>61.197.658,75</b>
	Poder Executivo	58.235.566,76	58.052.710,73	56.013.948,34
	Poder Legislativo	1.113.317,55	1.093.786,41	1.081.438,94
	Poder Judiciário	3.524.082,68	3.410.975,71	3.225.293,42
	Ministério Público	946.279,98	898.045,06	876.978,05
2013	<b>Total</b>	<b>71.663.151,03</b>	<b>71.051.454,70</b>	<b>67.332.636,92</b>
	Poder Executivo	65.767.662,39	65.354.123,97	61.799.154,24
	Poder Legislativo	1.203.086,10	1.170.043,66	1.130.940,51
	Poder Judiciário	3.640.112,27	3.519.223,61	3.419.008,43
	Ministério Público	1.052.290,27	1.008.063,46	983.533,74
2014	<b>Total</b>	<b>75.704.374,42</b>	<b>75.330.211,02</b>	<b>72.399.937,77</b>
	Poder Executivo	68.883.150,74	68.707.675,21	66.024.777,53
	Poder Legislativo	1.395.315,12	1.369.272,76	1.346.762,87
	Poder Judiciário	4.272.523,17	4.146.187,55	3.940.960,71
	Ministério Público	1.153.385,39	1.107.075,50	1.087.436,66

continua...

continuação

R\$ mil

VALORES EXECUTADOS – PARANÁ				
ANO	PODER	EMPENHADO	LIQUIDADADO	PAGO
2010	<b>Total</b>	<b>22.177.333,29</b>	<b>21.265.785,52</b>	<b>21.003.019,59</b>
	Poder Executivo	20.494.201,85	19.616.513,78	19.353.913,81
	Poder Judiciário	851.200,99	845.668,89	845.502,92
	Poder Legislativo – Alep	293.446,17	285.350,51	285.350,51
	Poder Legislativo – TCE	169.521,42	164.314,65	164.314,65
	Ministério Público	368.962,86	353.937,70	353.937,70
2011	<b>Total</b>	<b>24.597.278,59</b>	<b>23.497.252,67</b>	<b>23.216.534,26</b>
	Poder Executivo	22.380.572,58	21.431.017,49	21.150.534,91
	Poder Judiciário	1.170.669,43	1.089.372,89	1.089.372,89
	Poder Legislativo – Alep	296.991,77	288.137,01	288.137,01
	Poder Legislativo – TCE	261.536,95	223.129,70	222.893,87
	Ministério Público	487.507,87	465.595,57	465.595,57
2012	<b>Total</b>	<b>28.490.682,39</b>	<b>26.971.383,30</b>	<b>26.659.903,91</b>
	Poder Executivo	26.002.251,03	24.541.360,42	24.230.039,74
	Poder Judiciário	1.336.823,17	1.311.224,47	1.311.224,10
	Poder Legislativo – Alep	349.794,61	341.962,61	341.962,61
	Poder Legislativo – TCE	246.084,08	239.186,78	239.028,43
	Ministério Público	555.729,51	537.649,02	537.649,02
2013	<b>Total</b>	<b>32.047.015,54</b>	<b>30.386.328,65</b>	<b>29.395.328,65</b>
	Poder Executivo	29.340.721,96	28.184.407,41	27.193.659,90
	Poder Judiciário	1.515.554,74	1.412.331,45	1.412.331,26
	Poder Legislativo – Alep	340.515,82	334.875,06	334.875,06
	Poder Legislativo – TCE	230.901,37	227.357,37	227.231,21
	Ministério Público	619.321,66	227.357,37	227.231,21
2014	<b>Total</b>	<b>34.907.736,25</b>	<b>33.563.702,69</b>	<b>32.558.951,67</b>
	Poder Executivo	31.780.637,21	30.761.297,36	29.756.553,51
	Poder Judiciário	1.648.957,25	1.587.859,22	1.587.859,22
	Poder Legislativo – Alep	329.312,38	322.956,53	322.956,53
	Poder Legislativo – TCE	431.409,12	275.493,85	275.486,68
	Ministério Público	717.420,30	616.095,73	616.095,73

continua...

continuação

R\$ mil

VALORES EXECUTADOS – SANTA CATARINA				
ANO	PODER	EMPENHADO	LIQUIDADO	PAGO
2010	<b>Total</b>	<b>13.166.963,57</b>	<b>12.904.440,54</b>	<b>12.858.679,14</b>
	Poder Executivo	11.287.027,38	11.082.034,50	11.040.855,85
	Poder Legislativo	517.408,15	510.654,59	507.656,89
	Poder Judiciário	1.004.065,02	958.079,39	956.494,33
	Ministério Público	358.463,02	353.672,06	353.672,06
2011	<b>Total</b>	<b>14.951.779,85</b>	<b>14.569.365,97</b>	<b>14.522.996,98</b>
	Poder Executivo	12.721.316,88	12.384.939,88	12.339.659,18
	Poder Legislativo	563.155,10	549.923,38	548.859,79
	Poder Judiciário	1.219.708,64	1.191.318,43	1.191.293,75
	Ministério Público	447.599,23	443.184,26	443.184,26
2012	<b>Total</b>	<b>18.088.824,53</b>	<b>17.742.646,77</b>	<b>17.695.609,07</b>
	Poder Executivo	15.739.932,14	15.438.179,81	15.400.790,89
	Poder Legislativo	604.010,72	593.289,48	592.776,01
	Poder Judiciário	1.288.244,03	1.265.141,97	1.256.006,68
	Ministério Público	456.637,64	446.035,50	446.035,50
2013	<b>Total</b>	<b>19.254.339,86</b>	<b>18.678.621,96</b>	<b>18.579.200,89</b>
	Poder Executivo	16.517.158,26	16.018.407,52	15.920.141,85
	Poder Legislativo	646.561,57	631.962,84	630.807,44
	Poder Judiciário	1.558.721,31	1.509.537,86	1.509.537,86
	Ministério Público	531.898,72	518.713,73	518.713,73
2014	<b>Total</b>	<b>21.230.113,75</b>	<b>20.792.365,25</b>	<b>20.735.132,35</b>
	Poder Executivo	18.226.518,12	17.868.422,80	17.811.943,22
	Poder Legislativo	727.531,55	717.303,18	716.549,86
	Poder Judiciário	1.746.369,14	1.689.914,29	1.689.914,29
	Ministério Público	529.694,94	516.724,98	516.724,98

continua...

continuação

R\$ mil

VALORES EXECUTADOS – ALAGOAS				
ANO	PODER	EMPENHADO	LIQUIDADADO	PAGO
2010	<b>Total</b>	<b>5.677.216,84</b>	<b>5.271.983,73</b>	<b>5.112.844,75</b>
	Poder Executivo	5.178.402,74	4.776.784,95	4.693.215,81
	Poder Legislativo – Alep	125.995,80	125.995,80	125.995,80
	Poder Legislativo – TCE	57.368,80	57.298,80	57.228,45
	Poder Judiciário	223.335,52	219.982,85	217.542,77
	Defensoria Pública	11.023,48	11.023,13	10.788,94
	Ministério Público	81.090,51	80.898,20	8.072,98
2011	<b>Total</b>	<b>5.792.812,51</b>	<b>5.449.148,92</b>	<b>5.374.357,44</b>
	Poder Executivo	5.258.646,60	4.918.355,73	4.844.305,72
	Poder Legislativo – Alep	130.572,79	130.572,79	130.572,79
	Poder Legislativo – TCE	58.670,91	58.513,01	58.488,47
	Poder Judiciário	239.901,91	237.312,27	237.241,27
	Defensoria Pública	16.079,40	16.029,28	15.756,18
	Ministério Público	88.940,90	88.365,84	87.993,01
2012	<b>Total</b>	<b>6.547.016,41</b>	<b>6.102.803,61</b>	<b>5.990.254,26</b>
	Poder Executivo	5.917.023,58	5.477.695,54	5.366.080,71
	Poder Legislativo – Alep	152.470,00	152.470,00	152.470,00
	Poder Legislativo – TCE	63.028,52	62.443,70	62.434,71
	Poder Judiciário	287.199,80	283.565,84	283.499,54
	Defensoria Pública	23.751,30	23.751,30	23.467,57
	Ministério Público	103.543,21	102.877,23	102.301,73
2013	<b>Total</b>	<b>7.092.907,99</b>	<b>6.665.285,49</b>	<b>6.545.976,52</b>
	Poder Executivo	6.396.223,62	5.975.290,49	5.861.396,20
	Poder Legislativo – Alep	142.471,74	142.471,74	142.471,74
	Poder Legislativo – TCE	82.541,04	79.310,86	79.284,37
	Poder Judiciário	328.577,41	325.885,31	325.883,40
	Defensoria Pública	28.430,16	27.854,16	27.169,32
	Ministério Público	114.664,01	114.472,93	109.771,49
2014	<b>Total</b>	<b>8.154.687,44</b>	<b>8.081.245,03</b>	<b>7.792.585,28</b>
	Poder Executivo	7.390.783,77	7.324.084,97	7.036.132,93
	Poder Legislativo – Alep	175.315,00	175.315,00	175.315,00
	Poder Legislativo – TCE	75.555,38	73.184,00	73.177,70
	Poder Judiciário	357.138,41	353.141,82	353.138,53
	Defensoria Pública	32.592,59	32.592,59	32.588,64
	Ministério Público	123.302,28	122.926,64	122.232,47

continua...

continuação

R\$ mil

VALORES EXECUTADOS – GOIÁS				
ANO	PODER	EMPENHADO	LIQUIDADO	PAGO
2010	<b>Total</b>	<b>14.334.145,05</b>	<b>14.328.032,59</b>	<b>14.267.380,05</b>
	Poder Executivo	12.781.930,79	12.780.909,17	12.722.712,22
	Poder Legislativo	459.686,18	459.686,18	459.686,18
	Poder Judiciário	795.280,58	790.189,94	787.734,35
	Ministério Público	297.247,50	297.247,30	297.247,30
2011	<b>Total</b>	<b>14.178.403,20</b>	<b>14.168.278,62</b>	<b>14.147.165,90</b>
	Poder Executivo	12.598.335,86	12.588.952,75	12.568.200,12
	Poder Legislativo	487.628,88	487.628,88	487.628,88
	Poder Judiciário	749.014,64	748.273,18	747.925,53
	Ministério Público	343.423,82	343.423,82	343.411,37
2012	<b>Total</b>	<b>16.694.912,37</b>	<b>16.760.239,98</b>	<b>16.724.276,09</b>
	Poder Executivo	14.949.573,30	14.926.169,56	14.884.345,70
	Poder Legislativo	583.092,34	583.092,34	583.092,34
	Poder Judiciário	873.059,14	867.868,39	867.733,53
	Ministério Público	289.187,59	383.109,69	389.104,52
2013	<b>Total</b>	<b>18.359.060,55</b>	<b>18.170.489,75</b>	<b>18.052.174,41</b>
	Poder Executivo	16.092.967,42	15.960.412,88	15.842.523,44
	Poder Legislativo	616.220,42	615.848,17	615.823,54
	Poder Judiciário	1.217.166,76	1.161.615,32	1.161.216,00
	Ministério Público	432.705,95	432.613,37	432.611,43
2014	<b>Total</b>	<b>21.392.866,33</b>	<b>21.211.433,55</b>	<b>26.512.703,69</b>
	Poder Executivo	18.989.408,06	18.834.072,84	18.500.274,84
	Poder Legislativo	634.406,34	627.795,86	6.264.271,98
	Poder Judiciário	1.306.727,99	1.288.578,45	1.287.170,81
	Ministério Público	462.323,93	460.986,41	460.986,06





Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

Ministério da  
**Fazenda**



ISBN 978-85-7202-061-9



9 788572 020619