

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS

PROGRAMA DE ESTUDOS 2012

NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

- ESTUDO SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: PROBLEMAS E SOLUÇÕES

NÚCLEO 2 — ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS

- A CRISE FINANCEIRA INTERNACIONAL: DESDOBRAMENTOS, IMPACTOS EM RECEITAS ESTADUAIS E RESPOSTAS GOVERNAMENTAIS
- ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS E TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS: EVOLUÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS
- GASTO TRIBUTÁRIO DO ICMS
- MODELO DE CÁLCULO DO GAP TRIBUTÁRIO DO ICMS
- PREVISÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA DE ICMS COM UM MODELO ECONOMÉTRICO MULTIVARIADO

NÚCLEO 3 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

- INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: RELATÓRIO CONTÁBIL DOS ESTADOS

NÚCLEO 4 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

- ESTUDO DE VIABILIDADE PARA CRIAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NO ESTADO DE MINAS GERAIS
- MODELO ALTERNATIVO DE CAPITALIZAÇÃO PARA O REGIME BÁSICO DO RPPS
- PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR: PANORAMA GERAL E CRITÉRIOS PARA IMPLANTAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

NÚCLEO 5 — QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

- PRÁTICAS DE GESTÃO DO GASTO PÚBLICO NOS ESTADOS BRASILEIROS

**FÓRUM FISCAL DOS
ESTADOS BRASILEIROS
PROGRAMA DE ESTUDOS 2012**

Escola de Administração Fazendária – Esaf

Alexandre Ribeiro Motta
Diretor-Geral

Lucíola Maurício de Arruda
Diretora de Educação

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

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

Revisão

Valdinea P. da Silva
Renata Frassetto de Almeida Rose

Diagramação

Heonir Soares Valentim

**FÓRUM FISCAL DOS
ESTADOS BRASILEIROS
PROGRAMA DE ESTUDOS 2012**

Brasília, 2013



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros : programa de estudos –
Brasília: Esaf, 2012.

778p. : il. color ; 23 cm.

ISBN 978-85-7202-061-9

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

SUMÁRIO GERAL

PREFÁCIO, 7

APRESENTAÇÃO, 9

➤ NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Coordenador/orientador: Marcos Aurélio Pereira Valadão

01. ESTUDO SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: PROBLEMAS E SOLUÇÕES, 13

➤ NÚCLEO 2 — ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS

Coordenador/orientador: Nelson Leitão Paes

01. A CRISE FINANCEIRA INTERNACIONAL: DESDOBRAMENTOS, IMPACTOS EM RECEITAS ESTADUAIS E RESPOSTAS GOVERNAMENTAIS, 197

02. ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS E TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS: EVOLUÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS, 297

03. GASTO TRIBUTÁRIO DO ICMS, 367

04. MODELO DE CÁLCULO DO GAP TRIBUTÁRIO DO ICMS, 431

05. PREVISÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA DE ICMS COM UM MODELO ECONOMÉTRICO MULTIVARIADO, 465

➤ NÚCLEO 3 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Coordenador/orientador: Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

01. INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: RELATÓRIO CONTÁBIL DOS ESTADOS, 515

➤ NÚCLEO 4 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

Coordenador/orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

01. ESTUDO DE VIABILIDADE PARA CRIAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NO ESTADO DE MINAS GERAIS, 569

02. MODELO ALTERNATIVO DE CAPITALIZAÇÃO PARA O REGIME BÁSICO DO RPPS, **607**

03. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR: PANORAMA GERAL E CRITÉRIOS PARA
IMPLANTAÇÃO NO SETOR PÚBLICO, **655**

📌 **NÚCLEO 5 — QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO**

Coordenador/orientador: Oliveira Alves Pereira Filho

01. PRÁTICAS DE GESTÃO DO GASTO PÚBLICO NOS ESTADOS BRASILEIROS, **703**

O Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB) foi criado por convênio firmado entre nove estados em setembro de 2004 e concebido para funcionar como um ambiente propício ao debate construtivo sobre federalismo fiscal. A ideia, originada da proposta para um programa de estudos fiscais com a Fundação Getúlio Vargas (FGV) apresentada dois anos antes por Fernando Rezende, assumiu identidade própria, inspirada em experiências internacionais que indicam a importância do papel desempenhado por instâncias formais e informais voltadas para a apreciação das questões federativas. Foi também impulsionada pela necessidade de promover o diálogo em torno questões como repartição vertical e horizontal de receitas governamentais, competição fiscal e equilíbrio fiscal.

Neste contexto, o Programa de Estudos, que foi iniciado em 2005 com o propósito de sistematizar a experiência e o conhecimento dos estados e do Distrito Federal na área do federalismo fiscal e permaneceu com a FGV até 2009, passou a representar a ação mais significativa do FFEB. Ampliado, foi acolhido e passou a ser custeado pela Escola de Administração Fazendária (Esaf) a partir de 2010. Somente a indicação e o deslocamento dos servidores participantes continuaram sob a responsabilidade dos estados. Desde então, a Esaf – com o apoio do Ministério da Fazenda –, tem aberto as portas aos estados para a geração de conhecimento em um ambiente de integração federativa.

O Programa de Estudos Esaf-FFEB transita entre a teoria e a prática: a cada ano é concebido a partir de demandas concretas dos estados por soluções para os problemas que enfrentam, cuja análise se respalda em fundamentos teóricos na formulação de alternativas que indicam os caminhos possíveis. Em benefício da consistência e da isenção, os estudos elaborados buscam certo distanciamento do exame exclusivamente circunstancial das questões, sem prejuízo de eventual tomada de posição pelos autores, os participantes do Programa, cujo número tem sido crescente ano a ano, desde que passou a ser carreado pela Esaf.

Os resultados positivos também têm sido crescentes, uma vez que a qualidade dos trabalhos tem melhorado a cada ano. Divulgá-los por meio desta publicação amplia, consideravelmente, a possibilidade de torná-los aplicáveis e úteis, além de contribuir para que o FFEB cumpra seu objetivo. Por esta razão, vale ressaltar a

cooperação de todos aqueles que se empenharam para concretizá-la. Em particular, os orientadores, a Diretoria de Educação da Esaf e os servidores estaduais autores, participantes do Programa Esaf-FFEB 2012, que direcionaram esforço e subtraíram muitas de suas horas de lazer motivados por curiosidade científica e, principalmente, pelo ideal de justiça federativa.

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

APRESENTAÇÃO

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

Em 2012, foram cinco núcleos de estudo: o primeiro, Administração Tributária, com orientação de Marcos Aurélio Pereira Valadão, resultou em um trabalho: *Estudo sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções*, que estudou os princípios que embasam o contencioso administrativo tributário, analisando os procedimentos adotados pelas entidades federativas brasileiras, especialmente os estados. A pesquisa verificou a interação entre a jurisdição administrativa e a judicial, propondo medidas de aperfeiçoamento. Além das diversas medidas propostas no sentido de ganho de eficiência, no fim, foi sugerida uma lei geral do contencioso tributário, em forma de proposta de lei complementar e, também, uma emenda constitucional.

No segundo núcleo – Análise do Desempenho das Receitas Estaduais, com orientação de Nelson Leitão Paes, foram desenvolvidos cinco trabalhos: o primeiro, *Modelo de cálculo do GAP tributário do ICMS*, buscou desenvolver uma metodologia de cálculo do *gap* tributário do ICMS que seja aplicável aos estados brasileiros e ao Distrito Federal, a partir de dados econômicos externos às Secretarias de Fazenda. O segundo trabalho, *Previsão de receita tributária de ICMS com um modelo econométrico multivariado*, procurou apresentar diretrizes e procedimentos para a realização de previsão de receitas tributárias no âmbito dos estados da federação, com utilização de modelo econométrico multivariado. Trata-se de uma continuação do trabalho desenvolvido pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros em 2010, que apresentou um modelo univariado. O terceiro trabalho, *A crise financeira internacional: desdobramentos, impactos em receitas estaduais e respostas governamentais*, trata da apresentação dos desdobramentos da crise financeira internacional e alguns de seus impactos nas receitas do ICMS de alguns Estados escolhidos e nas receitas do Fundo de Participação dos Estados (FPE), bem como das respostas governamentais à crise via política cambial e promoção da infraestrutura. O quarto trabalho, *Gasto tributário do ICMS*, relata experiências e definições de gastos tributários e apresenta um estudo de caso

sobre o levantamento destes gastos para o ICMS no Distrito Federal. O estudo ilustrou que quantificar o gasto tributário é tarefa difícil, assim como a disponibilidade de dados ainda é um obstáculo. Há grande diversidade de situações que caracterizam os benefícios e inúmeras condições a serem satisfeitas pelos beneficiários do ICMS no Distrito Federal. O quinto trabalho, *Análise do desempenho das receitas estaduais e transferências intergovernamentais: evolução das transferências intergovernamentais*, versa sobre a análise da evolução das transferências intergovernamentais da União para os estados, divididas em dois grandes grupos: as obrigatórias, que independem da discricionariedade do Governo Central; e as voluntárias, operacionalizadas por meio de convênios e outros instrumentos. As transferências intergovernamentais – elemento intrínseco ao federalismo e essencial para sua viabilidade – são objeto constante de estudo do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, sempre com enfoque complementar e renovado, demonstrando preocupação com instituto de tamanha relevância. Citem-se como exemplos trabalhos a respeito do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 2010, e especificamente sobre o FPE (2011).

No núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o terceiro, orientado por Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, foi apresentado o trabalho sobre *Instrumentalização do controle social: relatório contábil dos estados*, que tem por objetivo propor um modelo de contábil do governo do estado, capaz de tornar as informações divulgadas nas demonstrações contábeis obrigatórias mais inteligíveis ao cidadão, além de propor outros relatórios de interesse da sociedade, considerando, ainda, as normas internacionais de contabilidade do setor público.

No quarto núcleo – Sistemas de Previdência –, orientado por Marcelo Abi-Ramia Caetano, foram elaborados três trabalhos. O primeiro, *Modelo alternativo de capitalização para o regime básico do RPPS*, tem como objetivo discutir a adequação dos parâmetros, normalmente utilizados em avaliações atuariais, à realidade e de que forma a adoção de premissas mais aderentes influenciam os resultados e as projeções atuariais. O estudo visou, também, apresentar um plano misto de capitalização para os novos servidores, como uma solução para as dificuldades contributivas aos fundos capitalizados dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). O segundo trabalho, *Estudo de viabilidade para criação da previdência complementar no estado de Minas Gerais*, teve como finalidade, analisar a viabilidade de criação da previdência complementar para os servidores públicos do Estado de Minas Gerais em termos jurídicos e atuariais. O terceiro trabalho, *Previdência complementar: panorama geral e critérios para implantação no setor público*, aborda as determinações constitucionais, legais, assim como os principais aspectos normativos estabelecidos em portarias e resoluções,

constituindo-se em um guia facilitador para o entendimento da matéria e para o conhecimento das regras a se seguir em decorrência da criação de um fundo de previdência complementar.

No quinto núcleo, Qualidade do Gasto Público, com orientação de Oliveira Alves Pereira Filho resultou em um trabalho: *Práticas de gestão do gasto público nos estados brasileiros*, o qual apresenta um conjunto de práticas de gestão do gasto público implementadas pelos estados brasileiros na busca do aumento de eficiência, diante das crescentes demandas da sociedade.

Os trabalhos aqui apresentados do Programa de Estudos Esaf-FFEB 2012 demonstram a importância e a pertinência deste programa, que se pauta na teoria para identificar soluções de questões relevantes para os estados, tendo ainda como resultado o desenvolvimento das competências dos servidores envolvidos e o compartilhamento do conhecimento para todos os entes federativos.

Alexandre Ribeiro Motta
Diretor-Geral da Esaf

ESTUDO SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: PROBLEMAS E SOLUÇÕES

Christiane Gonçalves Madeira

Sefaz/ES

Eduardo dos Santos Melo

Sefaz/RJ

Fábio Henrique Bordini Cruz

Sefaz/SP

Helder Botelho Francês

Sefa/PA

Ildemar José Landin

Sefaz/BA

João Batista do Rego Júnior

Sefaz/DF

Jorge Inácio de Aquino

Sefaz/BA

Maria Gorete Pertele (ES)

Sefaz/ES

Maria Terezinha de Moura

Sefaz/DF

Mário Sérgio Martins de Castro

Sefaz/AL

Rodrigo dos Santos Neves

Sefaz/RJ

Sílvio Gorzoni Cortizo

Sefaz/AC

Velocino Pacheco Filho

Sefaz/SC

Coordenador/Orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito pela Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br

RESUMO

A presente pesquisa busca estudar os princípios que embasam o contencioso administrativo tributário, analisando os procedimentos adotados pelas entidades federativas brasileiras, especialmente os estados. O princípio federativo possibilita a autonomia e a independência de cada entidade tributante na criação de seus tributos e, em razão da não existência de uma norma geral que regule de maneira uniforme o contencioso administrativo tributário, não há uniformidade do tratamento da matéria pela União, pelos estados e pelos municípios, pondo em risco o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes. Considera-se que a diversidade estrutural e procedimental do contencioso fiscal, no âmbito das diversas entidades federativas brasileiras, implica consequências negativas, o que torna o sistema tributário mais ineficiente neste aspecto.

Assim, o principal objetivo do trabalho é a proposição de um modelo que possa harmonizar a referida atividade nas diversas Unidades da Federação, tornando mais efetivo o processo administrativo tributário no Brasil, com foco nos estados. O estudo considera as diversas questões constitucionais que afetam a matéria, tais como o duplo grau de jurisdição e a possibilidade de exigência do exaurimento da via administrativa como requisito de acesso ao judiciário. Além de cotejamento com outros países, foram analisados diversos aspectos práticos de maneira comparativa entre os Estados, tais como a redução de instâncias, o processo eletrônico, a representação fiscal, e o controle de qualidade prévio do auto de infração. Foram analisados também meios alternativos de solução de controvérsias, como a transação e a arbitragem, inclusive em relação a conflitos interfederativos.

A pesquisa também verificou a interação entre jurisdição administrativa e judicial, visando identificar medidas de aperfeiçoamento. Além das diversas medidas propostas no sentido de ganho de eficiência, no fim, foi considerada uma lei geral do contencioso tributário, em forma de proposta de lei complementar e, também, uma emenda constitucional.

Palavras-chave: Sistema de contencioso tributário brasileiro. Princípio federativo. Processo administrativo tributário. Processo e eficiência. Meios alternativos de solução de controvérsias. Contexto do contencioso judicial tributário. Lei geral do processo administrativo tributário.

ABSTRACT

The aim of this research is to study the principles underlying the tax administrative litigation, analyzing the procedures adopted by the Brazilian federal entities, especially the States. The federative principle enables each entity of Federation independence and autonomy to create taxes, however there is not a general law that uniformly regulates the administrative tax litigation (tax law procedure), thus there is no uniformity of treatment of the matter by the Union, by the States, and by the Municipalities, putting at risk the principle of equal treatment between taxpayers. It is considered that the structural and procedural diversity of tax disputes under the various federal entities in Brazil implies negative consequences making the tax system more inefficient in this respect. The main objective of this work is to propose a model that can harmonize such activity in the different federal states, making more effective the Brazilian administrative tax procedure with focus on the states. The study takes into consideration the various constitutional issues that affect this matter such as two levels of jurisdiction, and the possibility of requiring the exhaustion of administrative remedies to grant access to the judiciary. Additionally to the comparative analysis with other countries, are also analyzed other practices of the states, such as the reduction of appeal levels, the so-called electronic process, tax administration representation, and the quality control of the tax assessment prior to taxpayer notification. Additionally, the paper verifies alternative dispute resolution such as arbitration and transaction, including those applicable to conflicts between federal entities. The research also examined the interaction between the judicial and administrative jurisdiction, proposing measures for its improvement. In addition to the various measures proposed in order to gain efficiency, it was also considered a general law on tax litigation procedure in the form of complementary law bill and also a constitutional amendment.

Keywords: Federalism. Tax litigation system in Brazil. Federative principle. Administrative tax litigation. Efficiency and procedure. Alternative dispute resolution. Context of judicial tax litigation. General law of the administrative tax litigation procedure.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 23
- 2 O SISTEMA DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 25
 - 2.1 Aspectos introdutórios, 25
 - 2.2 Sistema federal, 30
 - 2.2.1 Do julgamento em primeira instância, 31
 - 2.2.2 Do julgamento em segunda instância, 34
 - 2.3 Sistema estadual, 40
 - 2.4 Sistema municipal, 45
 - 2.5 As normas comuns aos três sistemas, 49
 - 2.5.1 Princípios que informam a atividade administrativa de maneira geral, 50
 - 2.5.2 Processo administrativo e direitos fundamentais, 50
 - 2.5.3 O papel das leis complementares, 53
 - 2.5.4 Interpretação e integração da legislação tributária, 56
 - 2.5.5 Normas aplicáveis à constituição do crédito tributário, 58
 - 2.6 O processo administrativo tributário enquanto garantia constitucional, 59
 - 2.6.1 Da impossibilidade da coisa julgada administrativa *stricto sensu*, e da exigência do esgotamento da via administrativa como requisito de acesso ao judiciário, 64
 - 2.7 A questão do duplo grau de jurisdição e temas correlatos, 65
 - 2.7.1 A questão do recurso de alçada no Processo Administrativo Fiscal (PAF), 75
 - 2.7.2 Informação Fiscal e Representação Fiscal, 79
 - 2.7.2.1 Representação Fiscal (Fazendária): A Defesa do Ato Fiscal Perante os Órgãos Judicantes Administrativos, 79
 - 2.7.2.2 Informação Fiscal: Prós e Contras, 84
 - 2.8 Breve cotejo com sistemas de outras federações, 87

- 3 DOS DIVERSOS TRATAMENTOS DADOS PELOS ESTADOS AO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E SUAS CONSEQUÊNCIAS, 92
 - 3.1 Experiências dos estados, 93
 - 3.2 Aspectos comparativos: estrutura e procedimentos, 95
- 4 MEDIDAS POSSÍVEIS PARA GANHO DE EFICIÊNCIA NO PROCESSO, 101
 - 4.1 Redução de instâncias como medida de celeridade processual, 101
 - 4.2 O Processo eletrônico (e-processo) e o princípio da eficiência, 109
 - 4.3 Existência/atuação da representação fiscal, 112
 - 4.4 Controle de qualidade prévio do AI – Julgamento de AI sem impugnação, 112
- 5 MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS, 115
 - 5.1 A consulta fiscal: a antecipação da controvérsia sem contencioso, 115
 - 5.2 Transação em instância administrativa, 120
 - 5.2.1 A solução de conflitos tributários interfederativos, 128
 - 5.3 Arbitragem, 129
- 6 O CONTEXTO DO JUDICIÁRIO, 133
 - 6.1 Introdução ao tema, 133
 - 6.1.1 O gargalo do Judiciário, 135
 - 6.2 Supressão da 1ª instância judicial em processos julgados pela 2ª instância administrativa com a criação de tribunais administrativos tributários – uma proposta de emenda constitucional, 139
 - 6.3 Criação de varas especializadas em matéria tributária, 148
 - 6.4 Criação de uma corte tributária, 149
 - 6.5 Possibilidade da exigibilidade do crédito ser suspensa após a decisão da 2ª instância administrativa, 153
- 7 CONCLUSÕES, 155
- REFERÊNCIAS, 157

ANEXO I, 163

ANEXO II, 189

ANEXO III-1, 191

ANEXO III-2, 193

ANEXO IV, 195

FIGURAS

Figura 1. Estrutura organizacional do Carf, 37

SIGLAS

ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
Ag. Reg.	Agravo Regimental
AI	Agravo de instrumento
Carf	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAT	Conselho Administrativo Tributário
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGTC	Câmara Geral de Transação e Conciliação
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CPC	Código de Processo Civil
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTC	Câmara de Transação e Conciliação
CTN	Código Tributário Nacional
DOU	Diário Oficial da União
DRJ	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
Esaf	Escola de Administração Fazendária
HC	<i>Habeas corpus</i>
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação
Ipea	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LC	Lei complementar
MS	Mandado de segurança
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PAF	Processo Administrativo Fiscal

RE	Recurso extraordinário
REsp	Recurso especial
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
Ricarf	Regimento Interno do Carf
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIT	Tribunal de Impostos de Taxas

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho consiste em estudar os princípios que embasam o contencioso administrativo tributário, analisando de forma imparcial os procedimentos adotados pelas entidades federativas brasileiras, relativos ao lançamento tributário, o contencioso tributário, as suas diversas metodologias, bem como propor soluções. Isto foi feito a partir de um grupo formado por 13 integrantes dos contenciosos administrativos estaduais, de dez estados (oriundos de conselhos de contribuintes e órgãos julgadores de primeira instância), sob a coordenação do Prof. Marcos Aurélio Pereira Valadão, que é integrante do órgão recursal do Contencioso Administrativo Tributário Federal (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf). O Grupo delineou um projeto de pesquisa, com o objetivo de estudar a partir de um embasamento teórico, as práticas estaduais, assim como propor soluções para melhorias do sistema.

Foi feita uma pesquisa sobre os contenciosos tributários dos estados, a partir dos dados obtidos pelos integrantes do grupo em relação aos próprios estados de origem, além dos outros estados para obtenção das respostas. As questões foram formuladas a partir de discussões sobre problemas e boas soluções (boas práticas) em termos de processo administrativo tributário que os estados adotam.

O processo administrativo tributário representa um poder-dever em relação à Fazenda Pública, seja quando provocado pelo sujeito passivo, a exemplo da formalização de consulta ou pedido de restituição de tributos pagos indevidamente seja da apuração pela Administração Pública, de infração ou mesmo de inadimplemento – casos de auto de infração, configurando-se nos casos de resistência do sujeito passivo o denominado contencioso, que é a discussão no âmbito administrativo da exigência do tributo.

Assim, o contencioso administrativo fiscal é fruto de uma discordância do contribuinte em relação a uma exigência fiscal, para ele injustificada. De acordo com a Constituição, a palavra final relativa a uma lide é privativa do Poder Judiciário, como decisão de um processo judicial. No entanto, a própria Constituição Federal prevê a possibilidade de que haja um processo administrativo que é um meio de composição de litígios na esfera da Administração Pública.

Em decorrência, ao princípio federativo, que possibilita a autonomia e a independência de cada entidade tributante para a criação de seus tributos e para o estabelecimento das formalidades para sua fiscalização e arrecadação, e da não existência

de uma norma geral que regule de maneira uniforme o Contencioso Administrativo Tributário, não há uniformidade do tratamento da matéria pela União, pelos estados e pelos municípios, pondo em risco o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes de todo o País.

Cada estado da federação tem sua legislação sobre o assunto, o que dificulta, sobremaneira, ao contribuinte conhecer todos os procedimentos adotados. É necessário examinar a legislação adjetiva de cada esfera impositiva, aplicável à espécie. A análise desses aspectos compõe a metodologia utilizada no trabalho.

O principal objetivo do trabalho é a proposição de um modelo que possa harmonizar a referida atividade nas diversas unidades da federação, que torne mais efetivo o Processo Administrativo Tributário no Brasil.

O trabalho será desenvolvido em seis partes, apresentando-se algumas conclusões e sugestões. A parte normativa das sugestões consta nos anexos I e II. Inicialmente será analisado o Sistema de Contencioso Tributário Brasileiro, em seus diversos aspectos, com destaque para as normas comuns aos três Sistemas (federal, estadual e municipal), bem como os princípios que se aplicam ao processo administrativo tributário como garantia constitucional. Far-se-á, também, um cotejo de sistemas estrangeiros. Em seguida, com base em pesquisa levada a efeito entre os estados, será desenvolvida uma análise dessas práticas – capítulo de elevada importância no contexto do trabalho. Logo após, serão analisadas as consequências negativas da diversidade estrutural e procedimental, e, mais adiante, serão verificadas as medidas possíveis para ganho de eficiência no procedimento, como a redução de instâncias como medida de celeridade processual, bem como denominado e-processo (o processo eletrônico), a representação fiscal e o controle de qualidade prévio do auto de infração. Em seguida, serão estudados os meios alternativos de solução de controvérsias, em especial a consulta, a transação e a arbitragem. Na última parte, analisar-se-á o contexto do judiciário, os seus aspectos negativos, investigando-se alternativas que se coadunam com o princípio da eficiência, em conexão com o Contencioso Administrativo Tributário.

Espera-se que esta pesquisa contribua para o aprimoramento do sistema e que as propostas apresentadas sejam efetivamente implementadas.

2 O SISTEMA DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Aspectos introdutórios

Tendo em vista que um dos objetivos delineados no presente trabalho consiste em estudar os princípios que embasam o contencioso administrativo tributário, faz-se necessário, inicialmente, dedicar algumas palavras sobre a natureza jurídica da atividade estatal de revisão dos lançamentos tributários, com o fim de identificar o regime jurídico aplicável.

Entende-se a referida atividade como uma das etapas do procedimento de constituição do crédito tributário, que teria início com a atividade administrativa de que trata o art. 142 do CTN, tendente à verificação da ocorrência do fato gerador e os demais elementos ali indicados, após o que se seguiria a atividade de revisão desse mesmo lançamento e, por fim, culminando com a inscrição do débito em Dívida Ativa, ou com o seu arquivamento, conforme o caso, teríamos então que a atividade de revisão do lançamento teria natureza inquisitiva, assim como ocorre com o procedimento de lançamento. Desta forma, é aplicável um conjunto de normas diferente daquele que se aplica às relações processuais contenciosas.

Sob outro giro, se enxergarmos na atividade estatal de revisão do lançamento tributário como verdadeiro ato de jurisdição, reconhecendo-se a existência de processo com as figuras que lhe são típicas, tais como: lide, pretensão resistida, relação processual triádica entre as partes e um terceiro equidistante responsável por dizer o direito ao caso concreto, entre outros aspectos próprios que caracterizam o processo contencioso, é forçoso reconhecer que o regime jurídico aplicável a esta atividade estatal é aquele próprio das relações jurídicas processuais, com as garantias que lhe são inerentes.

Renomados doutrinadores têm se debruçado sobre o tema ao sustentar a existência de verdadeiras normas processuais que regem a atividade estatal de revisão dos lançamentos tributários, enquanto outros enxergam em referida atividade meras normas de caráter procedimental.

Há autores que sustentam não se tratar de processo administrativo a atividade de revisão do lançamento. É o caso de Luís Eduardo Schoueri que, em artigo elaborado em coautoria com Gustavo Emílio Contrucci A. de Souza, sustenta não haver na atividade administrativa de revisão do lançamento os elementos necessários a caracterizá-la como processo.

Schoueri e Souza (1998, p. 144), apoiados na definição de lide apresentada por Carnelutti, afirmam:

Qualquer que seja a definição que se dê ao processo, quer-nos parecer que o importante é identificar que, no “processo” administrativo tributário, não se pode falar verdadeiramente de uma lide entre o contribuinte e o fisco (Ibidem,).

Declaram não haver, no processo administrativo tributário, pretensão processual própria da Administração Pública, posto que prevalece a vontade da lei e não a sua própria vontade.

Não se concebe, então, qual possa ser a pretensão processual da administração em subjugar o direito do contribuinte, pois à administração, e especialmente ao fisco, só é dado fazer tudo aquilo e exatamente aquilo que a lei o autoriza [...] O fundamento do “processo” administrativo tributário não é o direito das partes, mas sim a verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento (SCHOUERI; SOUZA, p. 144).

Na mesma linha de raciocínio, Xavier (1997) entende não haver no procedimento administrativo a figura da lide, nem a expressão de um conflito de interesses entre o Fisco e o contribuinte, mas apenas a necessidade de aplicação da lei. Defende que no procedimento administrativo “[...] não se desenrola necessariamente um litígio, antes uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material”.

Gomes de Souza (1975) sustenta que:

Uma primeira característica do contencioso tributário é portanto a de constituir uma continuação, ou uma antecipação, ou ainda uma reabertura do processo de lançamento: em qualquer hipótese, o contencioso é sempre um processo da mesma natureza do processo de lançamento. Com efeito, se o contribuinte contesta os resultados do processo de lançamento, este fica suspenso até decisão final do processo, e essa decisão é que constituirá afinal o lançamento definitivo, que poderá ser idêntico ao lançamento anterior contestado, ou poderá modificá-lo, ou ainda anulá-lo.

Sob outro olhar, dentre os doutrinadores que enxergam na atividade de revisão do lançamento normas de caráter processual, pode-se citar Meirelles (1991), Rocha (1996) e Odete Medauar (1993).

Segundo Meirelles (1991), processo “é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo”,

enquanto procedimento “é o modo de realização do processo, ou seja, rito processual”. Ainda, segundo o autor, “processo administrativo é o gênero, que se reparte em várias espécies, dentre as quais, as mais frequentes se apresentam no processo disciplinar e no processo tributário ou fiscal”.

Cabe mencionar, ainda, processualistas como Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco (1991), que ampliam a visão de processo em atividades estatais, ainda que não esteja presente a figura da lide.

Ao pesquisar a doutrina sobre o tema, outros autores também se referem ao processo administrativo tributário, tais como Luiz Fernando Mussolini Júnior (2006), e Sylvio César Afonso (2011).

Mussolini Júnior, refere-se ao que denomina “processo tributário não-judicial”:

[...], nos moldes de nosso ordenamento jurídico o Poder Executivo está obrigado ao exercício da função atípica de julgar, de dar soluções, estas necessariamente arquitetadas dentro de sua própria estrutura, aos conflitos gerados pela oposição dos seus administrados a ato por eles mesmo praticados nas atividades decorrentes a competência tributária [...] (2006, p. 257).

Mais adiante, Mussolini Júnior reconhece a existência de lide no processo administrativo tributário:

Estamos em que ele se destina a dar solução às lides instaladas pela contraposição dos contribuintes às ações fiscais vertidas em lançamentos de ofício, estampando as pretensões arrecadatória e sancionatória das pessoas políticas com capacidade tributária (2006, p. 257-258).

Como se pode observar, a matéria é controvertida havendo renomados doutrinadores e estudiosos do tema defendendo ambas as posições.

Particularmente, entendemos tratar-se de normas processuais aquelas que regulam a revisão administrativa dos atos de lançamento tributário. O fato de a Administração Pública ter por finalidade dar cumprimento à lei, não afasta o que se pode chamar de pretensão da Administração. Esta pretensão, em sentido amplo, sem dúvida é fazer cumprir o que está determinado em lei, porém, em sentido estrito, pode significar a pretensão de fazer cumprir aquilo que a Administração entende ser o correto em face da lei. Ocorre que nem sempre há convergência entre Administração e o contribuinte no que respeita à interpretação da lei e dos fatos, o que resulta em conflitos.

O conflito poderá existir ainda nas situações em que o contribuinte não se conforme com a previsão legal. A título de exemplo, podemos citar a Lei nº 13.918, de São Paulo, que estabeleceu, durante um período de tempo, a taxa de juros de 0,13% ao dia aplicável aos débitos tributários. Muitos contribuintes, julgando tratar-se de taxa muito elevada, contestam a aplicação da lei, enquanto a Administração postula sua aplicação, o que caracteriza a divergência de pretensões. No âmbito federal, é comum o Carf reconhecer a ilegalidade de instruções normativas editadas pelo Secretário da Receita Federal, aplicando ao caso diretamente a lei, de acordo com sua interpretação.

Esses são apenas exemplos de casos que demonstram haver divergências de pretensões entre a Administração Pública e o contribuinte, seja por divergência de interpretação dos fatos e das leis e regulamentos seja por discordância dos contribuintes perante a lei vigente.

No âmbito do processo administrativo, compete aos órgãos de julgamento, ainda que integrantes da estrutura da Administração Pública, julgar as controvérsias com isenção e imparcialidade, decidindo a quem cabe a razão no caso concreto – à Administração ou ao contribuinte. Pode-se dizer que nos casos de julgamentos contrários às pretensões do fisco em última instância administrativa, a doutrina e a jurisprudência não admitem que a Administração recorra ao Poder Judiciário, tratando-se, assim, de coisa julgada administrativa em desfavor da Fazenda Pública.

Há que se considerar ainda o fato de que a Constituição da República, no art. 5º, inciso LV, ao estabelecer a observância dos direitos de ampla defesa e do contraditório, refere-se aos litigantes em processo administrativo ou judicial. Não se trata de equiparação geral e irrestrita dos processos nas esferas administrativa e judicial, posto que nem todas as garantias de um sejam aplicáveis ao outro. Apesar disto, ao menos se pode observar que o legislador constituinte imprimiu a ideia de lide no processo administrativo.

Alguns autores defendem a ideia de que o processo administrativo seria uma continuidade do processo de lançamento. Com isso, por força do princípio da legalidade, compete à autoridade administrativa a busca da verdade material, independentemente de haver ou não contestação por parte do contribuinte, e independentemente das provas por ele apresentadas.

Não obstante, trata-se de fases distintas, sujeitas a regimes jurídicos próprios e que não se confundem. O procedimento de fiscalização, sem dúvida, tem por objetivo dar cumprimento ao art. 142 do Código Tributário Nacional e, portanto, dedicar-se profundamente à investigação da efetiva ocorrência do fato gerador, operando o princípio da verdade material.

Compete ao auditor fiscal proceder a toda investigação possível, dentro dos limites legais, para chegar à perfeita identificação dos fatos, que lhe permita concluir se efetivamente se deu o fato gerador. Pode-se dizer, portanto, que essa fase caracteriza-se por se tratar de um procedimento inquisitório, investigativo.

Ao cabo do procedimento de fiscalização, se o agente do fisco chega à conclusão de que efetivamente houve a prática do fato gerador sem a devida formalização e o recolhimento do tributo devido, por dever de ofício efetuará o lançamento, exigindo o tributo devido e aplicando a penalidade cabível, ao dar cumprimento aos comandos legais.

Porém, como antes supracitado, nem sempre essa conclusão do auditor fiscal será convergente com o entendimento do contribuinte, que poderá impugnar esse lançamento. O contribuinte tem o direito de contestar o lançamento perante a própria Administração, solicitando que seja revisto seu ato a fim de anulá-lo ou ainda rever seu valor ou os termos da exigência. Por seu turno, a Administração Pública tem o dever de proceder à revisão, seja para assegurar-se da legalidade do ato praticado por seu agente, seja para dar uma resposta ao direito de petição do contribuinte.

Não obstante, até pelos fundamentos que os justificam, veja-se que essa fase de contestação e revisão tem natureza jurídica diversa do procedimento fiscalizatório. Muito embora em ambos os momentos o objetivo final seja verificar a efetiva ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, da possibilidade de se exigir tributo.

Na fase inicial do procedimento – o de fiscalização-, o Fisco coleta elementos para identificar a ocorrência ou não do fato gerador, não havendo ainda uma pretensão declarada. No segundo momento, por sua vez, durante o processo administrativo, já existe uma pretensão oficialmente formulada e materializada em auto de infração e imposição de multa. Isto é, sob a ótica da Administração Pública, já se operou a busca da verdade material e concluiu-se pela possibilidade de cobrança de tributo. Agora, na fase processual, o contribuinte pretende contestar a exigência e, para isso, é imprescindível a aplicação de regras que disponham sobre competências, formas, prazos e outros assuntos correlatos. Estas regras são necessárias para garantir a legalidade e a eficácia da revisão. Não se pode admitir um processo estatal de revisão que não tenha regras bem definidas, sob pena de insegurança e subjetividade do processo.

Inclusive, para que se possa garantir o princípio da igualdade de tratamento entre os contribuintes e para que a aplicação por parte dos julgadores seja uniforme, é preciso haver regras processuais claras que todos possam conhecer.

A Constituição da República prevê a razoável duração do processo. As lides precisam ser resolvidas em tempo razoável, ou seja, devem ser resolvidas dentro de um lapso de tempo que assegure seus fins, seja aos contribuintes seja à Fazenda Pública.

Portanto, entende-se que, embora haja discussões doutrinárias sobre a natureza jurídica do processo administrativo tributário, fato é que a ele deve ser aplicado o regime jurídico das relações processuais, naquilo que for compatível com a esfera administrativa, a fim de que se assegure a aplicação do princípio da legalidade, da isonomia, da segurança jurídica, entre outros princípios de igual importância.

Não se pretende no presente trabalho maior aprofundamento teórico sobre o tema, primeiro, por não ser o seu objetivo específico, e segundo pelo assunto ser merecedor de trabalho próprio e específico.

Não obstante, tendo em vista que se pretende identificar os princípios jurídicos aplicáveis aos atos de revisão dos lançamentos, bem como propor um modelo que possa harmonizar referida atividade nos diversos estados da federação, ficam registradas essas breves considerações a fim de estabelecer as premissas, bem como justificar a razão de ser das propostas normativas, que serão apresentadas no correr desse trabalho.

2.2 Sistema federal

O crédito tributário constitui inestimável fonte de recursos para o custeio das atividades estatais e é constituído por meio do lançamento, atividade privativa e vinculada das autoridades fiscais, que deverão apurar e fazer a liquidação do tributo.

A cobrança deste crédito pela Fazenda Pública dá-se mediante regular inscrição em dívida ativa, a qual goza de presunção relativa de liquidez e certeza, conforme o art. 201 do Código Tributário Nacional:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

O sujeito passivo pode impugnar o lançamento por meio do processo administrativo, suspendendo a exigibilidade do crédito, pois os princípios constitucionais asseguram ao contribuinte o acerto da relação tributária.

O processo administrativo tributário, de natureza contenciosa, encontra arrimo nos princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, estampados no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

No âmbito federal, foi editado o Decreto nº 70.235/72 para disciplinar o processo administrativo tributário contencioso e de consulta. Este diploma legal, embora formalmente seja um decreto, foi recepcionado pela nossa Constituição com *status* de lei ordinária, por tratar de matéria reservada a esta espécie normativa.¹

Subsidiariamente, recorre-se à Lei nº 9.784/99, que veicula preceitos gerais que padronizam o regramento básico do processo administrativo federal, ao conferir uniformidade ao sistema processual, no tocante ao relacionamento entre a Administração e os particulares.

De outro modo, recentemente, foi editado o Decreto nº 7.574/2011, que consolidou toda legislação do processo administrativo tributário federal, de natureza contenciosa, bem como matérias de fiscalização, autuação, consulta, representação fiscal para fins penais, compensação e restituição de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

De acordo com o Decreto nº 70.235/72, o litígio será decidido em duplo grau ou duas instâncias e uma instância especial. Assim, em primeira instância, o julgamento é realizado no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Em segunda instância, a matéria é levada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), órgão colegiado do Ministério da Fazenda, que julga os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, como também os recursos de natureza especial, que tratam sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2.2.1 Do julgamento em primeira instância

Da impugnação

Após a regular notificação do lançamento, o contribuinte poderá concordar e pagar o débito ou oferecer impugnação, no todo ou em parte, ao dar início à fase litigiosa do processo, com a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário que impede o ajuizamento da execução fiscal.

Dá-se o nome de impugnação ao instrumento por meio do qual o contribuinte contesta lançamento efetuado em seu nome pela autoridade fiscal, a qual se sujeita a

1 Cf. Neder (2010, p. 86).

preclusão se não oferecida no prazo de 30 dias, contados a partir da ciência do auto de infração, estabelecido pela legislação.

A impugnação tempestiva produz os seguintes efeitos:

- i) instaura a fase litigiosa do procedimento;
- ii) suspende a exigibilidade do crédito tributário; e
- iii) suspende a fluência do prazo prescricional para propositura, pela Fazenda Pública, da ação de execução fiscal.

O contribuinte poderá impugnar todos os itens, caso não concorde com o auto de infração ou com a notificação de lançamento, apresentando as razões para cada item. Nesta fase, poderá o contribuinte anexar aos autos todas as provas admitidas em direito que possam ajudar na elucidação dos fatos, carreando documentos, pedindo diligências, requerendo vistorias, perícias, entre outras.

Ressalte-se que a omissão de um item na impugnação por parte do contribuinte, por si só, caracteriza a concordância do sujeito passivo relativo à parte, ou seja, a autoridade preparadora deverá, pela aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considerar o item como matéria não impugnada. Em seguida, a autoridade preparadora providenciará a formação dos autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada. A parte contestada seguirá para julgamento.

Do julgamento pela DRJ

Como antes mencionado, compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ julgar os processos em primeira instância. Estas DRJ, observada a matéria em julgamento, julgam os processos relativos aos contribuintes circunscritos às unidades da RFB. A competência das DRJ (existem 15 atualmente)² é material e territorial conforme disciplinado em ato próprio, portanto podem julgar lançamentos feitos fora de sua jurisdição territorial, no que diz respeito à distribuição territorial das dez regiões fiscais.³

A propositura pelo contribuinte, de ação judicial por qualquer modalidade processual contra a Fazenda Nacional, antes ou posteriormente à autuação, que tenha o

2 Estão localizadas nas seguintes cidades: Belém, Belo Horizonte, Brasília, Campinas, Campo Grande, Curitiba, Florianópolis, Fortaleza. Juiz de Fora, Porto Alegre, Recife, Ribeirão Preto, Rio de Janeiro, Salvador e São Paulo.

3 Ver Portaria Sutri nº 658, de 21 de março de 2012. Para mais detalhes sobre as DRJ, ver <http://www.receita.fazenda.gov.br/AtendContrib/Sac/DRJ.htm>.

mesmo objeto, acarreta a renúncia às instâncias administrativas, ou a desistência de eventual recurso interposto.

Nos termos da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, as DRJ devem ser constituídas por turmas de julgamento, cada uma composta por cinco julgadores e dirigidas por um deles, o qual recebe a denominação de presidente, acumulando este último, ambas as funções.

Os julgadores, ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), ou aposentado no cargo na hipótese prevista no § 3º do art. 4º da Portaria em comento, são nomeados pelo Secretário da Receita Federal, mediante indicação do Delegado da DRJ, para cumprir mandato de até dois anos, com término no dia 31 de dezembro do ano subsequente ao da designação, admitida a recondução.

Em homenagem ao princípio da motivação, a decisão proferida pelos órgãos administrativos também deverá conter relato resumido do processo, fundamentação e conclusão, não se furtando de apreciar qualquer uma das razões apresentadas pela defesa.

A decisão de primeira instância poderá ter dois caminhos distintos:

- i) decisão contrária ao contribuinte. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) decide manter a exigência fiscal. Abre-se, a seguir, a possibilidade de o contribuinte requerer a reapreciação da decisão por meio da interposição de recurso voluntário à segunda instância administrativa. A matéria é, então, apreciada por um órgão de julgamento colegiado e paritário;
- ii) decisão favorável ao contribuinte. A DRJ reconhece a improcedência da cobrança. Deve-se, a seguir, examinar o montante de crédito tributário exonerado por esta decisão, pois, se for superior ao limite de alçada,⁴ há recurso de ofício obrigatório ao Conselho de Contribuintes. Nesta hipótese, o processo é encaminhado de ofício à segunda instância para que se proceda ao reexame da matéria, e é condição de eficácia da decisão de primeira instância.

Se o Conselho confirmar a decisão da DRJ, o crédito tributário é exonerado definitivamente. Se, por outro lado, a decisão de primeira instância for reformada, o contribuinte poderá interpor recurso especial, que, neste caso, será apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

4 Atualmente fixado em um milhão de reais (Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008).

2.2.2 Do julgamento em segunda instância

O julgamento em segunda instância administrativa compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), órgão colegiado paritário criado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, de 27/05/2009, sendo composto de três seções, de quatro câmaras cada, integradas por turmas ordinárias e especiais, e pela CSRF. Esta última é formada de três turmas e de um Pleno. A presidência do Carf é exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional, enquanto a vice-presidência é exercida por conselheiro representante dos contribuintes.

O Carf resultou da unificação das estruturas administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade daqueles Conselhos. O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf) foi aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, e posteriores alterações, definindo estrutura, competência e funcionamento dos Colegiados.

Cabe ao Carf julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

As três Seções do Carf são especializadas por matéria, conforme disposto no Anexo II do Ricarf:

Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

II – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III – Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;

IV – demais tributos e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ; ^{2}

V – exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e

dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);

VI – penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII – tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF);

II – Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);

III – Imposto Territorial Rural (ITR);

IV – Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e

V – penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

Art. 4º À Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I – Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços;

II – Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL);

III – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV – Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;

V – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);

VI – Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF);

VII – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF);

VIII- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);

IX – Imposto sobre a Importação (II);

X – Imposto sobre a Exportação (IE);

XI – contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;

XII – classificação tarifária de mercadorias;

XIII – isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação;

XIV – vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;

XV – omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;

XVI – infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação;

XVII – trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei n° 37, de 18 de novembro de 1966;

XVIII – remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei n° 37, de 1966;

XIX – valor aduaneiro;

XX- bagagem; e

XXI – penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

Parágrafo único. Cabe, ainda, à Terceira Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância relativos aos lançamentos decorrentes do descumprimento de normas *antidumping* ou de medidas compensatórias.

Ao Pleno da CSRF, presidido pelo Presidente do Carf, compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução. Cabe-lhe, ainda, por proposta do Presidente, dirimir controvérsias sobre interpretação e alcance de normas processuais aplicáveis no âmbito do Carf. As resoluções da CSRF possuem força vinculante para as turmas julgadoras do Carf. Cabe também ao Pleno da CSRF a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a duas ou mais turmas da CSRF. As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua atribuição.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional credencia, mediante ofício ao Presidente do Carf, Procuradores da Fazenda Nacional em defesa dos interesses fazendários, aos quais é facultado obter vista dos autos fora da secretaria da Seção ou da Câmara, mediante carga registrada em controle próprio. Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados devem ser intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários à Fazenda Nacional. A seguir, reproduz-se em esquema gráfico, a estrutura do Carf.

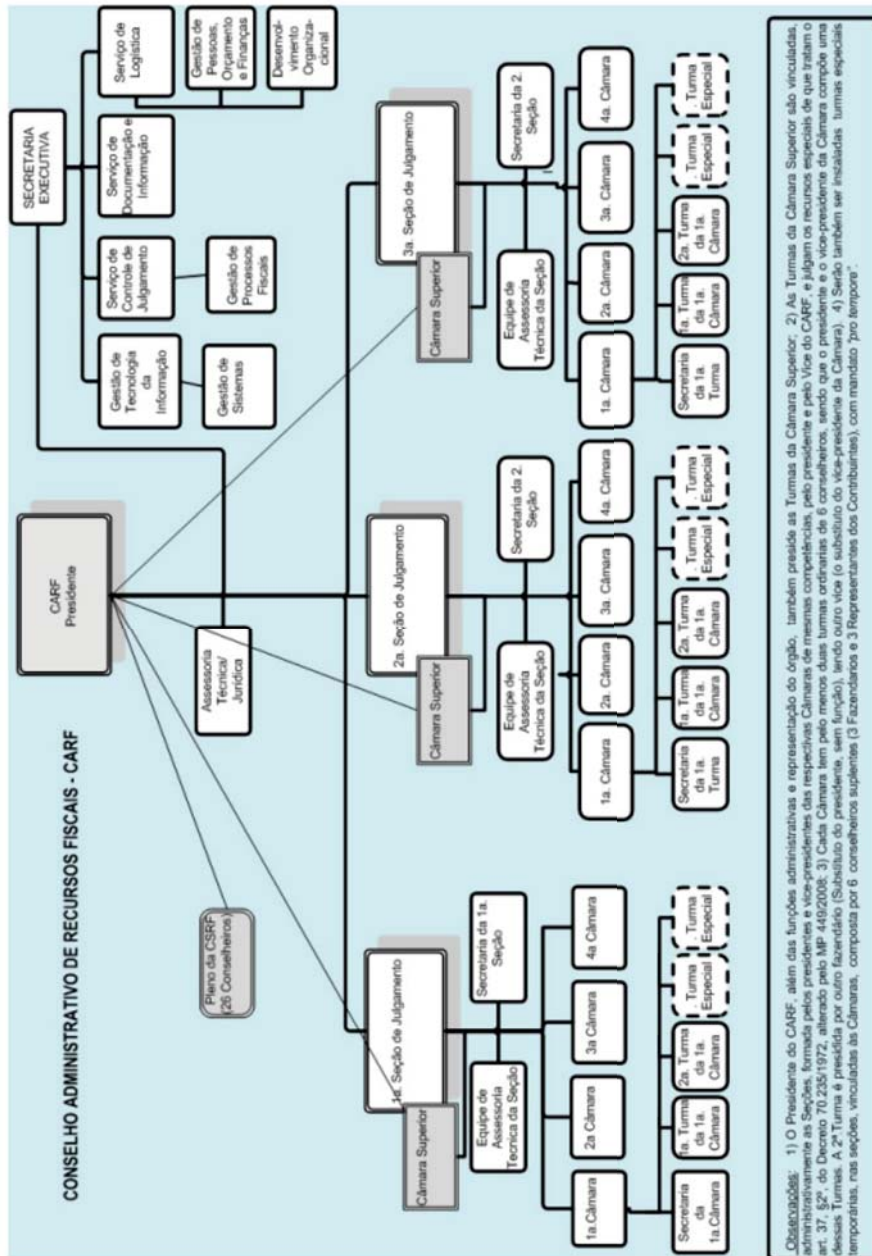


Figura 1. Estrutura organizacional do Carf

Fonte: Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf> > .

Recurso voluntário

O recurso voluntário é o instrumento por meio do qual se pretende um reexame da decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, e deverá ser dirigido à seção (1ª, 2ª ou 3ª) Carf, conforme competência adiante discriminada, e ser protocolizado nas unidades da Receita Federal de jurisdição do recorrente.

Incluem-se na competência das seções os recursos interpostos em processos administrativos de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária.

Efeitos do recurso voluntário ou de ofício

Com a impugnação, inicia-se o litígio acerca do procedimento, instaurando-se o processo administrativo fiscal, que produz os seguintes efeitos:

- suspende a exigibilidade do crédito tributário e tem efeito suspensivo (suspende a eficácia da decisão recorrida); e
- suspende a fluência do prazo prescricional para propositura, pela Fazenda Pública, da ação de execução fiscal.

Caso o contribuinte concorde com parte do auto de infração ou notificação de lançamento, em conformidade com a decisão de 1ª instância, deverá pagar ou parcelar a parte concordante e apresentar o recurso para os outros itens (recurso parcial). No recurso, o contribuinte deverá mencionar o fato, ao anexar os comprovantes de recolhimento ou parcelamento.

Prazo do recurso voluntário

O prazo para interposição de recurso voluntário contra a decisão proferida em 1ª instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento é de 30 dias, contados da ciência da decisão de primeira instância.

Intempestividade/Perempção

O recurso mesmo que perempto (intempestivo) será encaminhado ao órgão de 2ª instância (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), que julgará a perempção.

Renúncia à instância administrativa

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo

objeto, acarreta a renúncia às instâncias administrativas, ou a desistência de eventual recurso interposto.⁵

Recurso especial de divergência

Da decisão proferida pelos colegiados do Carf só cabem embargos declaratórios, como também o recurso especial na hipótese de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme dispõe a Lei nº 11.941/2009.

Como prova da divergência para efeito de interposição do recurso especial poderá ser invocada a decisão proferida por Câmara ou Turma, inclusive as que integravam os antigos Conselhos de Contribuintes, conforme dispõe o § 1º, do art. 67, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/09.

O § 3º do referido artigo condiciona o seguimento do recurso especial interposto pelo contribuinte ao pré-questionamento da matéria e à demonstração da divergência apontada, com precisa indicação, nas peças processuais.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplica súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, de Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do Carf, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

Das Súmulas

Conforme dispõe o art. 72 do Ricarfb, as decisões reiteradas e uniformes do Carf serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do Carf. As turmas da CSRFB (três turmas, que correspondem às três Seções) poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua atribuição. Ao Pleno (todas as turmas da CSRFB reunidas) compete a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que for submetida a duas ou mais turmas da CSRFB.

As súmulas editadas na forma antes descrita, aprovadas por 2/3 (dois terços) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado, vinculam os membros do Carf, porém, conforme o art. 75 do Ricarfb poderão vincular toda administração tributária.

⁵ Ver Ato Declaratório Normativo Cosit/SRF n. 03, de 14 de fevereiro de 1996, publicado no Diário Oficial da União – DOU, pág. 02638, em 15 /02 /1996.

Para que tenha este efeito é necessário que haja proposta do Presidente do Carf, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica de âmbito nacional, habilitadas à indicação de conselheiros, situação em que o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do Carf efeito vinculante em relação à administração tributária federal. E a vinculação da administração tributária federal dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União (DOU).

Das resoluções do Pleno da CSRF

Ao Pleno da CSRF compete a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução. Cabe-lhe, ainda, por proposta do Presidente, dirimir controvérsias sobre interpretação e alcance de normas processuais aplicáveis no âmbito do Carf. As resoluções vinculam as turmas julgadoras do Carf.

A matéria a ser levada ao Pleno se resumirá à divergência, em tese, entre posições de duas turmas da CSRF. As resoluções serão aprovadas por maioria absoluta dos conselheiros, entrando em vigor na data de sua publicação no DOU.

Das propostas de uniformização de tese será dada ciência às demais instituições relacionadas no Ricarf, para, se desejarem, manifestarem-se acerca do mérito. Os processos que tratarem de matéria objeto de proposição de uniformização de decisões divergentes da CSRF, enquanto não decidida pelo Pleno, não serão incluídos em pauta.

2.3 Sistema estadual

Processo administrativo tributário estadual – especificidades

Para tratar do processo administrativo estadual, devem antes serem analisadas as regras que dispõem sobre a competência para legislar sobre instituição de tributos e sobre processo administrativo tributário.

A Constituição Federal, no Capítulo VI, Título I, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Os princípios gerais e as limitações ao poder de tributar encontram-se nas Seções I e II, respectivamente, arts. 145 a 152.

Por seu turno, as competências tributárias para a instituição de impostos encontram-se divididas entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, confor-

me disposto nas Seções, III, IV e V, arts. 153 a 156, sendo a competência comum para a instituição de taxas e contribuição de melhoria, conforme o art. 145 da Constituição Federal.

A competência, por sua vez, para a instituição de contribuições é atribuída de maneira exclusiva à União, com duas exceções (a contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário, da competência dos estados, dos municípios e do DF e a contribuição para a iluminação pública da competência dos Municípios e do DF), conforme os arts. 149 e 149-A do Diploma Maior. A cada um dos entes da Federação compete instituir, por Lei Ordinária, os tributos que lhe são atribuídos pelo texto constitucional.

Sob esse aspecto, deflui-se que as normas sobre processo administrativo tributário são de competência de cada um dos entes tributantes, em relação aos seus respectivos tributos.

Isto porque a Constituição Federal, no art. 37, estabelece que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Implica dizer que no exercício da competência tributária, somente é dado à Administração exigir os tributos previstos em lei e somente nos casos em que houver comprovada prática do fato gerador definido em lei.

Decorre, portanto, a obrigatoriedade de o estado certificar-se que os atos praticados pelos seus agentes atendem aos princípios da Administração Pública, especialmente o da legalidade, razão por que se impõe a necessidade de revisão dos atos administrativos que, no caso sob análise, se materializam pelo lançamento tributário tendente a exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Sob outro enfoque, registre-se ainda o disposto no art. 5º, inciso XXXIV, da CF/88, que dispõe:

Artigo 5º [...]

[...]

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

O direito de petição alcança não só o direito de peticionar, mas também, por corolário desse mesmo bem jurídico, o direito de obter uma resposta acerca do pedido.

Nesse aspecto, ao não concordar com o lançamento tributário, o contribuinte tem o direito de manifestar seu inconformismo perante a Administração Pública, dirigindo-lhe pedido em que demonstra os termos de sua impugnação, assegurado o direito de obter uma resposta do estado em relação ao seu pleito.

Logo, se, por um lado, a Administração Pública tem o dever de rever os atos praticados por seus agentes para certificar-se da sua legalidade, por outro, tem também o dever de responder ao contribuinte quando este manifestar seu inconformismo perante o lançamento tributário.

Tratando-se de dever da Administração Pública, o processo de revisão do lançamento tributário é de competência de cada um dos entes da federação em relação aos seus tributos. No caso sob exame, compete a cada um dos estados e ao Distrito Federal legislar, por meio de lei ordinária, sobre o processo administrativo tributário.

Contudo, a multiplicidade de legislações entre os entes da federação acarreta diversidade de estruturas, de procedimentos, entre outros problemas que têm sido invocados como fonte de tratamento anti-isonômico dos contribuintes, com custos adicionais para a economia nacional.

Tem sido cada vez maior a preocupação dos gestores da Administração Pública, bem como a cobrança da sociedade, no sentido de minimizar essa diversidade por meio de uma harmonização das legislações locais.

Uma das alternativas que têm sido cogitadas é a edição de uma “lei geral do processo administrativo tributário” que estabeleça princípios gerais a serem observados pela União, pelos estados, municípios e pelo Distrito Federal. Matéria dessa natureza necessitaria ser implantada por Lei Complementar de caráter nacional.

No caso antes citado, deve-se analisar a previsão contida no art. 146 da Constituição Federal, que dispõe sobre as matérias reservadas à lei complementar, conforme segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ademais, o art. 24 da Constituição, ao prever a competência concorrente em matéria de direito tributário, estabelece em seus parágrafos a possibilidade de norma geral que deverá ser observada pelas normas estaduais, como segue:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II [...]

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

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

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

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

A título de exemplo, podemos citar a Lei Complementar estadual paulista nº 939, de 03 de abril de 2003, que institui o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo. Esta lei contempla princípios gerais a serem observados tanto pelo Fisco como pelos contribuintes no que se refere aos procedimentos de fiscalização, mas também contempla algumas previsões relativas ao processo administrativo tributário, a seguir transcritas:

Artigo 4º São direitos do contribuinte:

[...]

XVI – a ciência formal da tramitação de processo administrativo-fiscal de que seja parte, à vista do mesmo na repartição fiscal e a obtenção de cópias dos autos, mediante ressarcimento dos custos da reprodução;

[...]

XIX – o encaminhamento, sem qualquer ônus, de petição contra ilegalidade ou abuso de poder ou para defesa de seus direitos;

§ 1º – O direito de que trata o inciso XIX poderá ser exercido por entidade associativa, quando expressamente autorizada por seu estatuto, ou sindicato, em defesa dos interesses coletivos ou individuais de seus membros.

[...]

IV – a obediência aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da duplicidade de instância no contencioso administrativo-tributário, assegurada, ainda, a participação paritária dos contribuintes no julgamento do processo na instância colegiada;

[...]

VI – a fruição de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, bem como o acesso a linhas oficiais de crédito e a participação em licitações, independentemente da existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, sem prejuízo do disposto no artigo 206 do Código Tributário Nacional;

[...]

Artigo 8º – A Administração Tributária atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência e motivação dos atos administrativos.

[...]

Artigo 12 – No julgamento do contencioso administrativo-tributário, a decisão será fundamentada em seus aspectos de fato e de direito, sob pena de nulidade absoluta da decisão desfavorável ao contribuinte.

Deve-se sempre ter em mente que qualquer proposta tendente a harmonizar as legislações locais que tratam do processo administrativo, seja por meio de uma lei complementar de cunho nacional estabelecendo princípios gerais seja por outro meio, somente poderá alcançar o sucesso pretendido se for fruto do trabalho em cooperação de representantes da União, dos estados, do Distrito Federal e, ao menos, de alguns municípios, especialmente aqueles que já tenham o contencioso administrativo tributário desenvolvido.

O aprofundamento dessas discrepâncias e os problemas decorrentes é tema a ser verificado adiante.

2.4 Sistema municipal

É difícil falar em um sistema do contencioso municipal, quando a maioria dos municípios brasileiros tem graves deficiências quando se trata de arrecadar e gerenciar os tributos municipais.

Tal situação se explica pelo fato de que os dois principais tributos municipais, o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto de Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não têm relevância na imensa maioria dos municípios, que possuem pequena densidade populacional, com incipiente número de prédios urbanos e baixo desenvolvimento do setor terciário, sendo a receita desses municípios extremamente dependente das transferências intergovernamentais, conforme se verifica no texto adiante, extraído de monografia premiada em 1º lugar pela Secretaria do do Tesouro Nacional:

Atualmente, as transferências intergovernamentais de caráter legal ou constitucional (incluindo as dos Fundos Nacionais de Saúde, Educação e Assistência Social) representam cerca de 74% das receitas municipais, com esse percentual ultrapassando 90% para 3.835 municípios. Em valores absolutos, as transferências da União e dos estados para os municípios cresceram de R\$ 48 bilhões em 2000 para R\$ 173 bilhões em 2009. (ORAI; ALENCAR, 2010, p. 8).

A verdade é que do ponto de vista de um sistema, aqui se entendendo como um conjunto de elementos interconectados de forma organizada, de fato isto não existe, quando se trata do contencioso municipal brasileiro, havendo regras distintas e desconexas em cada município.

O contencioso tributário municipal apresenta variações que vão desde a privatização em pequenos municípios, com a contratação de advogados que exercem o papel de procuradores do município encarregados de analisar os lançamentos e proceder à execução fiscal, até as grandes cidades, que representam os poucos municípios onde o ISS e o IPTU têm representatividade na arrecadação, e onde se permite de fato e de direito, a defesa administrativa do contribuinte, mas com regras inteiramente desconexas.

Assim, por meio de amostragem, será comentado aqui, com base em leis municipais, o contencioso de alguns municípios brasileiros. Destes municípios foram es-

colhidos cinco como modelos comparativos, sendo duas cidades médias do interior e três capitais.

Em Imperatriz, no Maranhão, a Lei Complementar nº 01/2003, que dispõe sobre o sistema tributário municipal, trata do contencioso entre os arts. 599 e 620. Uma vez instalado o processo, este é remetido à Procuradoria Municipal, onde um procurador monocraticamente faz o julgamento em primeira instância.

Da decisão, cabe recurso voluntário ao conselho de contribuintes, onde o autuante e o autuado podem pronunciar-se verbalmente por 15 minutos.

Dos acórdãos não unânimes, cabe recurso de revista a uma instância especial, o prefeito. Da decisão do prefeito não caberá mais recurso em instância administrativa.

Em outra cidade média do interior brasileiro, Mogi das Cruzes/SP, o processo administrativo é regido pela Lei nº-1.961/70; a impugnação é feita a uma autoridade julgadora, que monocraticamente proferirá decisão em até dez dias. Desta decisão, caberá recurso voluntário para o prefeito, também em dez dias, a contar da data da ciência do resultado ao impugnante.

Nas capitais, o processo fiscal é mais complexo, havendo inclusive decisões colegiadas nas duas instâncias como, por exemplo, na cidade de Belém do Pará, cuja Lei nº 7056 de 30/12/77 instituiu o código tributário municipal.

Como regra geral, a impugnação vai para o fiscal autuante, que volta a se manifestar a respeito, e encaminha a impugnação a um Auditor Especial de Assuntos Fazendários da Secretaria Municipal, que faz o julgamento monocraticamente.

No procedimento em comento, há o recurso de ofício e o recurso voluntário, enviados ao Conselho de Recursos Fiscais do Município de Belém, que se compõe de seis membros, com mandato de dois anos, podendo ser reconduzidos uma única vez, sendo três membros dentre os auditores fiscais e os demais são indicados pela federação da indústria, do comércio, e pela Associação Comercial do Pará. Quando este proferir sua decisão, não caberá mais recurso em esfera administrativa, a não ser um pedido de reconsideração ao próprio conselho, quando se tratar de matéria exclusiva de direito. Quando julgar viável, o conselho pode propor recurso ao Prefeito, para aplicação da equidade.

Em Salvador, capital da Bahia, há um conselho pleno e quatro juntas de primeira instância. O conselho é composto de dez membros, sendo cinco auditores e cinco representantes dos contribuintes, a saber:

- a. pela Federação das Indústrias do Estado da Bahia;
- b. pela Federação do Comércio do Estado da Bahia;
- c. pela Câmara de Dirigentes Lojistas de Salvador (CDL);
- d. pelo Clube de Engenharia da Bahia; e
- e. pela Associação Comercial da Bahia.

O mandato é de dois anos, renovando-se dois membros entre os auditores e dois entre os representantes dos contribuintes.

As juntas são compostas por três titulares e três suplentes, entre auditores da prefeitura, renovando-se dois membros a cada dois anos.

Do julgamento das juntas, formadas exclusivamente por auditores, cabem recursos de ofício e voluntário. Havendo recurso, o autuante é chamado a apresentar contrarrazões e o processo é enviado ao Conselho Pleno. O prazo para julgamento é de 90 dias após a impugnação e não havendo julgamento o Secretário da Fazenda municipal pode avocá-lo. Não há recurso hierárquico.

O Município de Florianópolis apresenta uma situação peculiar, em se tratando do contencioso de uma capital, pois possui uma única instância de julgamento administrativo. A Lei Complementar Municipal nº 07/97, que consolida a legislação tributária desta cidade, em seu título V – do julgamento dos processos contenciosos – o art. 140 estabelece a instância única de julgamento composta de 2 câmaras, conforme se depreende da transcrição do art. 140, da referida Lei: “Os processos contenciosos serão julgados em instância única pelo Conselho Municipal de Contribuintes, que será composto de 9 (nove) membros, sendo 8 (oito) Conselheiros e um Presidente”.

Os arts. 141, 142 e 144, da LC em comento, estabelecem que as duas câmaras de julgamento são compostas por quatro conselheiros indicados pelo Secretário Municipal da Fazenda entre servidores lotados na Secretaria e quatro conselheiros indicados pelo Clube de Diretores Lojistas, Associação Comercial e Industrial, Conselho Regional de Contabilidade e pelo Sindicato da Indústria de Construção Civil. As Câmaras são presididas por pessoas equidistantes da Fazenda Municipal e dos contribuintes, de notável saber jurídico, e indicados pelo prefeito municipal.

Há a possibilidade de um recurso da decisão da Câmara, conforme pode se verificar a seguir, na transcrição literal do art. 150. Contudo, não se pode caracterizar o órgão revisor como sendo uma segunda instância, pois o julgamento do recurso é feito pelas duas câmaras reunidas, e com condições restritas para o pedido de revisão, inclusive com juízo de admissibilidade.

Tal fato inibe o recurso com fins protelatórios, pois o contribuinte só pode alegar em seu favor os casos de decisões divergentes e em caso de decisão não unânime, por sua vez, só pode suscitar a matéria que fundamentou o voto divergente favorável.

Das decisões do Conselho Pleno não cabem recursos e as decisões contrárias à Fazenda municipal, de valores superiores a 10 mil Ufirs, a Câmara interporá, de ofício, recurso ao pleno, conforme art. 150, que estatui:

Art. 150.. Da decisão da câmara caberá recurso ao pleno, formado pelas câmaras reunidas, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência do acórdão, ao qual será atribuído efeito suspensivo, quando a decisão recorrida:

I. divergir de decisões de outra câmara ou do Pleno, quanto à interpretação do direito em tese;

II. não for unânime e o voto divergente favorável ao recorrente.

§ 1º – No recurso referido no inciso II somente poderá ser alegada a matéria que serviu de fundamento ao voto divergente favorável ao recorrente.

§ 2º - A admissibilidade ou não do recurso será declarada em despacho fundamentado do Presidente do Conselho.

Sem dúvidas trata-se de um avanço, pois as câmaras são presididas por pessoa equidistante do fisco e dos contribuintes, atribuindo-se uma maior aparência de imparcialidade no trato do contencioso.

Assim, pela breve exposição, constata-se que há grande disparidade de organização do contencioso municipal. Há casos em que julgamentos administrativos são feitos monocraticamente por procuradores.

Ocorrem situações em que é interposto recurso hierárquico ao prefeito, e até mesmo a possibilidade do Secretário municipal poder avocar o julgamento, como é o exemplo de Salvador, onde o art. 304, §3º do Código Tributário Municipal prevê esta possibilidade, desde que não seja cumprido o prazo de 90 dias estabelecido em ambas as instâncias, para a decisão, o que torna o contencioso municipal ainda mais confuso e diverso, quando comparado com o contencioso estadual. Ou seja, como era de se esperar, há enorme variação de metodologias de implementação nos contenciosos municipais.

2.5 As normas comuns aos três sistemas

Há forte consenso entre os doutrinadores que a impugnação administrativa do lançamento tributário tem fundamento no direito de petição, “em defesa de direitos ou contra abuso de autoridade”, previsto no art. 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal, e não no direito de ação a que se refere o inciso XXV do mesmo artigo. Neste sentido, sustenta Xavier (1998, p. 275): “a impugnação administrativa tem como base o inciso XXXIV do artigo 5º que outorga o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direito ou contra abuso de autoridade.”

Cabral (1993, p. 54) ensina que: “é nesse dispositivo constitucional [5º, XXXIV, “a” da CF/88] que reside o direito de apresentar impugnações e recursos, mesmo na própria área da Administração”, por sua vez, Machado Segundo (2008, p. 208) preleciona:

[...] caso o contribuinte assim o queira, o inconformismo pode ser dirigido à própria Administração, dando origem a um processo administrativo propriamente dito, no qual a Administração, através de seu poder de autocontrole, poderá rever o ato questionado. Essa possibilidade de impugnação é inafastável pelo legislador infraconstitucional (complementar ou ordinário), tendo em vista o status constitucional do direito de petição e ao devido processo legal administrativo (CF/88, art. 5º, XXXIV, a, LIV e LV).

Portanto, pode-se dizer que os órgãos judicantes administrativos (conselhos de contribuintes ou tribunais administrativos) foram criados como instrumentos de proteção dos direitos do cidadão/contribuinte contra eventuais arbitrariedades do Fisco.

Nesse sentido, Xavier (1998, p. 276) leciona que a

impugnação na esfera administrativa é, pois, concebida, não como ato de hostilidade contra o poder público, nem, ao revés, como favor gracioso do soberano (como sucedeu no passado), mas como verdadeiro *direito de recorrer*, que se traduz numa *facultas agendi* (licitude do ato de recorrer) e numa *facultas exigendi* (o direito a que seja proferida uma decisão).

A Fazenda Pública, ao constituir o crédito tributário, manifesta pretensão sobre o patrimônio do cidadão/contribuinte, a qual este tem o direito de resistir perante as próprias autoridades administrativas. Por conseguinte, a impugnação administrativa, segundo o autor citado, deve ser entendida como um recurso,

uma vez que a tutela do direito se faz valer no âmbito do mesmo Poder que praticou o ato administrativo de lançamento, alegadamente lesivo desse direito, e não um Poder distinto e independente, o Poder Judiciário (1998, p. 276)

O Código Tributário Nacional, no art. 142, define o lançamento como *procedimento* administrativo que, não só constitui o crédito tributário, munindo a Fazenda Pública do direito subjetivo de exigí-lo do sujeito passivo, como também impõe a respectiva penalidade pelo descumprimento de dever legal.

Na visão de Medauar (1993) o processo não se restringe à órbita do Poder Judiciário, mas permeia todas as relações entre o estado e o cidadão, notadamente quando estas assumem caráter litigioso. Leciona esta autora:

A processualidade está associada ao exercício do poder estatal; o poder é, por si próprio, autoritário. No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade, no processo pré-constituído. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo, permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído. (MEDAUAR, 1993, p. 44).

2.5.1 Princípios que informam a atividade administrativa de maneira geral

Ao considerar, que o lançamento caracteriza-se como procedimento (ou ato administrativo), e consiste na sucessão necessária de atos encadeados entre si com um objetivo específico (constituição do crédito tributário), devem ser observados os princípios informadores da Administração Pública, elencados no artigo 37 da Constituição da República, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Oportuno destacar os princípios da impessoalidade e da eficiência. A relação da Administração com os administrados deve ser impessoal, sem preferências ou favoritismos, porém, ainda, se requer esta atitude dos órgãos administrativos investidos de função judicante.

No tocante ao princípio da eficiência, os recursos materiais e humanos da Administração devem ser utilizados de modo a obter o melhor resultado possível, com o mínimo de conflito e no menor espaço de tempo (sem sacrifício da qualidade).

2.5.2 Processo administrativo e direitos fundamentais

Deve-se reconhecer que são aplicáveis também ao contencioso administrativo tributário os princípios processuais contidos no art. 5º, antes mencionado, da Lei Maior,

em seus incisos, a saber; o inciso XXXIX, que exige lei prévia definindo a infração e a penalidade aplicável; o XL, que admite a retroatividade da norma sancionatória somente para beneficiar o acusado; o LIV que trata do devido processo legal; e o LV, que garante expressamente o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo.

Vale destacar que, pelo princípio do contraditório, qualquer fato, documento ou prova trazido aos autos deve ser dado ao conhecimento da parte contrária.

Pela mesma razão, também não são admitidas no processo administrativo as provas obtidas por meio ilícito (inciso LVI, do artigo em comento). A preterição de direitos e garantias fundamentais, como a proteção à privacidade, a dignidade da pessoa humana, o sigilo de correspondência e outras ocorrências, tornam a prova obtida imprestável, tanto no processo judicial como no administrativo.

Questão interessante é definir se o preceito insculpido no inciso XLV, art. 5º, CF/88 (“nenhuma pena passará da pessoa do condenado”) teria aplicação no contencioso administrativo; em relação a este aspecto veja-se excerto de decisão do TSTJ:

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.⁶

O inciso LVII, em comento, por sua vez, trata da presunção de inocência que representa um dos pilares em que se assenta o direito penal moderno: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória”. Questiona-se se a presunção de inocência restringe-se apenas à esfera do direito penal ou se também tem aplicação em outras províncias do Direito, em especial no Direito Administrativo.

A presunção de inocência está estreitamente relacionada a outros princípios processuais como o do contraditório e da ampla defesa, do direito ao silêncio, do duplo grau de jurisdição, do direito à produção de provas etc.

6 Trecho da Ementa do REsp no 670224/RJ, de 04/11/2004, Relator Ministro José Delgado.

Em síntese, a presunção de inocência assegura ao réu a condição de sujeito de direitos dentro da relação processual. Por conseguinte, dela decorre a vedação à autoincriminação (ninguém é obrigado a produzir prova contra si mesmo), o direito de ser ouvido, o direito ao silêncio (CF/88, art. 5º, LXIII) etc.

Ora, o art. 5º, LV, assegura expressamente a aplicação do contraditório e a ampla defesa, “com os meios e os recursos a ela inerentes”, ao processo administrativo. Por qual razão não se aplicaria também a presunção de inocência com a qual guardam tão estreita relação?

O Supremo Tribunal Federal – (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 450.971 DF, 2011) já aplicou o princípio da presunção de inocência ao processo administrativo para afastar outras consequências do delito enquanto não houver sentença condenatória transitada em julgado (exclusão de candidato em concurso público).

O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, também tem reconhecido a aplicação do princípio ao processo administrativo disciplinar. Assim, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 24.584 SP (DJe 8/3/2010) decidiu que

a imposição de sanção disciplinar está sujeita a garantias muito severas, entre as quais avulta de importância a observância do princípio *in dubio pro réu*, expressão jurídica do princípio da presunção de inocência, intimamente ligado ao princípio da legalidade.

O mesmo Tribunal invocou ainda o princípio da presunção de inocência para assegurar ingresso em concurso público por não ter o candidato sofrido qualquer penalidade disciplinar.⁷

Pode-se concluir, seguramente, que a presunção de inocência, expressamente assegurada no direito penal e processual penal, é aplicável também à esfera disciplinar, bem como a todos os processos estatais que imponham sanções. Ninguém poderá ser considerado culpado antes que seja proferida decisão que aplique penalidade, como resultado do devido processo legal. A presunção de inocência, portanto, deve ser garantida a todas as pessoas naturais ou jurídicas em suas relações com a Administração Pública.

A constituição do crédito tributário *ex officio*, seguida de sua impugnação juntamente com órgãos judicantes administrativos, é uma modalidade de processo administrativo de caráter contencioso e sancionatório (que pune a prática de ilícitos fiscais).

7 RMS 11.336/PE; DJ 19/2/2001, p. 188.

Portanto, deve ter aplicação a tais processos o princípio da presunção de inocência enquanto não for declarada a culpa, em decisão da qual não caiba mais recurso. Antes disso, o sujeito passivo não deve sofrer nenhuma das consequências imputadas à infração.

Pode-se ainda mencionar, como aplicáveis ao processo administrativo, o princípio da publicidade e o da razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação (incisos LX e LXXVIII do art. 5º da Constituição, respectivamente). Destaque-se que a celeridade na tramitação, um dos temas tratados neste trabalho é também garantia constitucional. O inciso LXXVIII foi acrescentado à Constituição pela Emenda nº 45 de 8 de dezembro de 2004, e é, portanto posterior a muitas das normas que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

No tocante ao princípio da publicidade, somente pode ser excepcionado no caso de “defesa da intimidade ou interesse social”, circunstâncias que dificilmente se apresentam no contencioso tributário, devendo, contudo, ser preservado o sigilo fiscal (com base no artigo 198 do Código Tributário Nacional).

2.5.3 O papel das leis complementares

Além dos princípios processuais encontrados na Constituição Federal, também têm aplicação comum as normas de caráter processual encontradas na legislação complementar, principalmente no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

O Direito Tributário, a teor do disposto no art. 24, I, da Constituição, é de competência legislativa concorrente, entre União, estados e Distrito Federal, cabendo à União legislar sobre normas gerais (CF/88, § 1º). No entanto, em homenagem ao princípio da autonomia federativa, a falta de lei federal sobre normas gerais não impede aos estados o exercício da competência tributária plena (CF/88, § 3º) “para atender a suas peculiaridades”. É o caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que não foi sujeito até hoje à disciplina de lei complementar sobre normas gerais, o que não impede que os estados instituem e cobrem a referida exação. À evidência, “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrária” (CF/88, § 4º).

Porém, se o art. 24, I, reserva à União a competência para legislar sobre normas gerais de Direito Tributário, o art. 146, III, determina que o instrumento para o exercício

dessa competência deverá ser lei complementar. O mesmo dispositivo esclarece que devem ser contados como normas gerais, especialmente: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Qual o alcance do termo “normas gerais”? Apenas as matérias enumeradas no art. 146, III? Ou a enumeração é apenas exemplificativa, como a expressão “especialmente” parece sugerir? Ávila (2006, p. 33-49) vê na lei complementar um instrumento para dar certa uniformidade às legislações tributárias dos estados federados:

A finalidade da edição da lei complementar é a busca da uniformidade entre os entes federados. E o pressuposto de sua aplicação é a sua igualdade: justamente porque os entes federados têm a mesma autonomia legislativa, eles devem obedecer às mesmas regras. Os entes federados serão iguais, “desde que dispositivos constitucionais não estabeleçam o contrário”. Isso porque o julgamento a respeito da igualdade constitucional dos entes federados somente pode ser construída nos termos de cada Constituição. Não por outro motivo que o art. 18 da CF/88, ao estabelecer a República Federativa do Brasil, assegurou autonomia aos entes federados, “nos termos desta Constituição”. Pode-se afirmar, desse modo, que não há ente federado, nem autonomia, antes da Constituição. Há, isto sim, ente federado e autonomia, depois da Constituição, ou nos termos da Constituição, como a própria CF/88 estabelece.

Por outro lado, Carrazza (2009), sempre preocupado com a preservação da Federação, entende as normas gerais em sentido bastante restrito. Argumenta este autor que “a Constituição delimitou a competência tributária das pessoas políticas. A lei complementar apenas pode facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes”, e aduz:

Deveras, o art. 146 da CF/88, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvidas: a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

Portanto, somos de opinião que a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de

competência, em matéria tributária, ou regularão “as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Contudo, não parece ter razão este último autor. Com efeito, o art. 146 da Constituição dispõe que cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Se as normas gerais somente tratassem dos dois incisos anteriores, o constituinte teria cometido imperdoável redundância. Na prática, o CTN e demais leis complementares têm cumprido o seu papel de uniformizar a legislação tributária entre as pessoas políticas que compõe a Federação.

O exame do CTN oferece vários princípios de natureza processual, tais como o da retroatividade benigna (art. 106, II), o do benefício da dúvida (art. 112, III e IV) e, no tocante ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, os institutos da solidariedade (arts. 124 e 125) e da responsabilidade (arts. 134 a 138). Como formas de extinção do litígio, prevê as figuras da compensação (art. 170), transação (art. 171), remissão (art. 172), decadência (art. 173) e prescrição (art. 174).

Becho (2012, p. 131-140) levanta a tese de que as normas do CTN sobre Direito Tributário material encerram-se na parte relativa à obrigação tributária. A parte que trata do crédito tributário, por sua vez, contém normas de cunho processual ou procedimental:

[...] uma longa, essencial e difícil parte dos estudos tributários (todo o crédito tributário), possui notas procedimentais/ processuais que não podem ser desconhecidas pelo estudioso. Por outro giro verbal, a compreensão do contido nos arts. 139 a 193 do Código Tributário Nacional (uma espécie de Haftung fiscal, mal comparando), já é matéria de Direito Tributário Processual. Como tal, uma consequência (efeito) dessa constatação é que os princípios constitucionais do processo (como o devido processo legal, também já mencionado, e também a igualdade processual entre as partes) atuarão sobre boa parte da disciplina do crédito tributário (CTN, arts. 139 a 193).

Assim considerado, todas as normas que tratam sobre a constituição do crédito tributário (lançamento) e sua suspensão, extinção e exclusão constituiriam matéria de direito processual. Nessa ótica faz todo sentido entender a impugnação do lançamento como um recurso, como diz Xavier, à pretensão impositiva do Fisco sobre o patrimônio do contribuinte.

2.5.4 *Interpretação e integração da legislação tributária*

Entre as normas encontradas no CTN, são de particular interesse as que tratam da interpretação e da integração do Direito Tributário. Por interpretação entende-se a construção de sentido, a partir dos textos de direito positivo, como condição para a aplicação do direito. Bergel (2001) leciona:

Em geral é mister interpretar os textos para dissipar-lhes a ambigüidade, preencher-lhes a insuficiência, precisar-lhes o sentido exato, determinar-lhes o alcance temporal, espacial, material ou jurídico. A aplicação da regra de direito, por definição geral e abstrata, supõe freqüentemente de fato, na passagem do geral ao particular, uma etapa intermediária de interpretação pela própria lei, pelas autoridades públicas, especialmente a administração pública, pelo costume, pela jurisprudência, pela doutrina, pela prática etc.

Falar em integração do direito, por outro lado, é reconhecer que o ordenamento jurídico contém lacunas – o silêncio da lei, advirta-se, não é lacuna –, ou seja, “in-completudes insatisfatórias”: o ordenamento não é, pois, completo, mas é completável. A integração consiste precisamente nas técnicas de colmatação dessas lacunas. Conforme Kelsen, “a existência de uma ‘lacuna’ só é presumida quando a ausência de tal norma jurídica é considerada pelo órgão aplicador do Direito como indesejável do ponto de vista da política jurídica”.

O art. 108 do CTN dispõe que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: a) a analogia; b) os princípios gerais de Direito Tributário; c) os princípios gerais de direito público e d) a equidade”. Conforme § 1º do mesmo artigo, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” e, conforme § 2º, o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”.

O legislador manda utilizar os métodos referidos “sucessivamente, na ordem indicada”, ou seja, os princípios de Direito Tributário somente serão utilizados se não for encontrada solução pelo emprego da analogia e somente serão utilizados os princípios de direito público se não for encontrada solução pelo emprego dos princípios de Direito Tributário e assim por diante.

O legislador manda buscar a integração pesquisando do mais próximo para o mais distante. Primeiro deve-se buscar aplicar norma existente no ordenamento, aplicável a caso semelhante. Não é, contudo, qualquer semelhança, mas “a identidade

entre os dois casos deve atender ao elemento em vista do qual o legislador formulou a regra que disciplina o caso previsto, constituindo-lhe a *ratio legis*”. Segundo Maximiliano (2000, p. 206):

Se entre a hipótese conhecida e a nova a semelhança se encontra em circunstâncias que se deve reconhecer como *essencial*, isto é, como aquela da qual dependem todas as consequências merecedoras de apreço na questão discutida; ou, por outra, se a circunstância comum aos dois casos, com as consequências que da mesma decorrem, é a causa *principal* de todos efeitos; o argumento adquire a força de uma indução rigorosa. (Itálicos no original)

Não encontrando tal norma, o aplicador da lei deve construir uma norma para o caso, com base nos princípios de Direito Tributário, ou nos princípios de direito público, no caso de insucesso.

Finalmente, deve recorrer à equidade, em que o aplicador se substitui ao legislador para construir uma norma para o caso, considerando o próprio ordenamento. Contudo, adverte França (1999) que “a construção da regra de equidade não deve ser sentimental ou arbitrária, mas o fruto de uma elaboração científica, em harmonia com os princípios que informam o instituto objeto da decisão”. No mesmo sentido, é o escólio de Ricardo Lobo Torres:

A equidade [...] absorve os princípios gerais do Direito, nada mais sendo que a aplicação dos princípios derivados da idéia de justiça (capacidade contributiva e custo/benefício) ao caso concreto. [...] A noção de equidade como forma de integração do Direito [...] necessita de muito labor teórico para não se confundir, como por vezes tem acontecido, com a equidade como instrumento de correção do Direito ou de interpretação e suavização de penalidades fiscais.

Os arts. 109 e 110, por sua vez, tratam da relação entre Direito Tributário e direito privado. O Direito Tributário caracteriza-se como direito de justaposição, no sentido de tomar normas de outros ramos do direito e sobre elas dispor sobre os respectivos efeitos tributários. Quando o constituinte utiliza institutos, conceitos e formas do direito privado para definir ou para limitar competências tributárias, o legislador tributário não pode alterar as respectivas definições, conteúdos ou alcance, sob pena de ser infiel à intenção do constituinte. Neste caso, os institutos, conceitos e formas devem ser pesquisados no próprio direito privado.

A interpretação literal a que se refere o art. 111 deve ser entendida como interpretação restritiva (ou não ampliativa), constituindo uma particularização da regra

interpretativa que impõe interpretação restritiva às normas excepcionais. O princípio geral é que todos contribuam para o financiamento do setor público, na medida de sua capacidade; a isenção é norma excepcional que deve ser entendida nos seus estritos termos, sem ampliações.

Por fim, o art. 112 positiva no Direito Tributário o velho adágio do *in dubio pro réu*: no caso de dúvida, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao acusado, mas o intérprete não pode alterar o sentido da lei. Trata-se de princípio com aplicação semelhante no Direito Penal.

2.5.5 Normas aplicáveis à constituição do crédito tributário

O CTN traz ainda várias regras instrumentais sobre o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário que devem ser observadas pelas autoridades fazendárias no desempenho de suas funções, sob pena de tornar inválido o lançamento.

Ao listar os artigos sobre o assunto em comento, estão: o art. 194 que trata da competência e dos poderes das autoridades administrativas; o art. 195 que trata dos poderes de investigação das autoridades administrativas; o art. 196 que cuida dos termos necessários para documentar a ação fiscal, informando o contribuinte que está sob fiscalização e qual a duração do procedimento; e o art. 197 que trata das pessoas obrigadas a prestar informações às autoridades administrativas sobre os bens, negócios e atividades de terceiros.

Por sua vez, o art. 198 dispõe sobre o sigilo fiscal, atribuindo responsabilidade à Fazenda Pública e seus servidores quanto à responsabilidade pela divulgação de informações obtidas em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou suas atividades, ressalvadas as hipóteses que menciona.

Finalmente, os arts. 199 e 200 tratam respectivamente da colaboração e troca de informações entre as Fazendas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e do uso de força policial no caso de desacato ou embaraço à ação fiscal ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não configure crime ou contravenção. Também não se pode olvidar o art. 210, que dispõe sobre a contagem dos prazos fixados na legislação tributária, e se impõe a todos as normas sobre processo administrativo tributário das unidades da federação – que é uma norma comum de processo.

2.6 O processo administrativo tributário enquanto garantia constitucional

O presente tópico analisa com mais detalhes os fundamentos jurídicos por meio dos quais o processo administrativo tributário constitui garantia outorgada ao contribuinte pela Constituição, como garantia fundamental, e pelo legislador complementar, visando ao controle da legalidade da constituição do crédito tributário pela Administração Fiscal.

Garantias constitucionais são os mecanismos de proteção e defesa dos direitos assegurados pela Constituição. Para melhor compreensão do trabalho aqui proposto é necessário, inicialmente, distinguir os conceitos de direitos e de garantias dispostos no texto constitucional, pois os mesmos não são sinônimos.

Barbosa (apud LENZA 2011, p. 1599) foi um dos primeiros a fazer esta distinção:

as disposições meramente declaratórias, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições assecuratórias, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder. Aquelas instituem os direitos, estas as garantias; ocorrendo não raro juntar-se, na mesma disposição constitucional, ou legal, a fixação da garantia, com a declaração do direito.

Lopes Filho (2002, p. 79) entende que as garantias são instrumentos de defesa dos indivíduos ante ao estado, são “instrumentos assecuratórios de direito”. Como bem resume Silva (2003, p. 411):

Os direitos são bens e vantagens conferidos pela norma, enquanto as garantias são meios destinados a fazer valer esses direitos, são instrumentos pelos quais se asseguram o exercício e o gozo daqueles bens e vantagens.

Assim, entende-se que tais garantias são normas constitucionais que asseguram aos cidadãos, e concretizam no plano real meios de exigência e proteção dos seus direitos fundamentais com a efetiva segurança jurídica necessária a um estado democrático de direito.

Na Constituição Federal, tais garantias estão expressas como o direito de petição do contribuinte para revisão do ato administrativo do lançamento do crédito tributário, observado o devido processo legal e os corolários do contraditório e da ampla defesa, *in verbis*:

Art. 5º [...]

XXXIV – são **a todos** assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o **direito de petição** aos Poderes Públicos **em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder**;

[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens **sem o devido processo legal**;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou **administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o **contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos** a ela inerentes; (grifamos)

Para se chegar a esta conclusão, de que se trata realmente de uma garantia assegurada constitucionalmente, é necessário sempre no direito fazer uma construção harmônica e complementar das normas expostas na Lei Maior.

Como a cobrança de um tributo envolve a privação de bens, em termos monetários, do contribuinte, claro está, conforme prescrito no art. 5º, XXXIV, que esse sujeito tem o direito de representação, se julgar a cobrança fiscal indevida, ilegal ou com abuso de poder. Ou seja, esse direito de petição (gênero do qual impugnações, reclamações e recursos administrativos são espécies) é um instrumento de defesa contra possível lesão patrimonial do peticionário, garantido pela Constituição perante o Estado Fiscal.

É por essa razão que alguns autores entendem que o processo administrativo decorre, primariamente, do comando do inc. LIX do art. 5º da Carta Magna: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Ou seja, o devido processo legal é muito mais amplo em seu sentido formal, como bem explica Pizolio (2007, p. 295):

Com efeito, o devido processo legal, previsto no inciso LIV, do art. 5º da constituição tem seu caráter formal relacionado às garantias individuais dos contribuintes quanto ao direito ao contraditório e à ampla defesa [...] O devido processo legal consubstancia-se, no processo administrativo fiscal, no direito de que nenhum contribuinte será privado de seu patrimônio com a imposição de lançamento tributário, sem que seja concedida oportunidade irrestrita de serem ouvidas suas razões e o direito de oferecer e produzir provas, lembrando-se que o contribuinte, como sujeito passivo da obrigação tributária, tem assegurado pela ordem constitucional vigente que a constituição do crédito tributário será determinada por ato de lançamento inserido em procedimento administrativo regular, respeitadas as diretrizes constitucionais a ele inerentes.

Reforça a tese Grando (2009, p. 34), quando afirma:

A Constituição de 1988, ao prescrever os direitos fundamentais dos cidadãos em geral, tratou de garantir que os contribuintes possam resistir à pretensão fazendária por meio do direito de impugnação, dispondo no art. 5º, LV, que a ampla defesa e o contraditório são assegurados ao sujeito passivo no processo administrativo de forma equivalente ao que ocorre no processo judicial. Ou seja, está garantido ao contribuinte questionar administrativamente a exação tributária com todos os meios e recursos intrínsecos aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Também é a lição que se extrai de Rocha (1996, p. 118):

Sob esse aspecto, o princípio do devido processo legal significa, inicialmente, a eleição do processo como forma privativa de intervenção do Estado na esfera dos direitos dos indivíduos, do que decorre que o processo, seja ele administrativo ou judicial, não poderá jamais ser considerado um ato de benevolência estatal, sendo, antes, uma exigência do princípio do devido processo legal, o qual se encontra insculpido no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal.

Para o autor supracitado, o processo administrativo é um meio de controle administrativo da legalidade dos atos emanados da Administração e não de solução de litígios. Dessa forma, os princípios constitucionais que o informam balizam o exercício do poder estatal.

Sob este prisma, a privação de bens do contribuinte através da exação tributária subordina-se ao controle de legalidade, instrumentalizado por intermédio do processo administrativo, desenvolvido de acordo com o devido procedimento legal que independe da vontade da Administração. Está garantido ao contribuinte questionar administrativamente a exação tributária com todos os meios e recursos intrínsecos aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Tal fato implica, por determinação constitucional, consectário, que a administração fiscal deve se organizar para apreciar essas questões que envolvem a pretensão fiscal e seu questionamento por parte do contribuinte, garantindo com isso as tantas almejadas segurança jurídica e legalidade na relação tributária.

Contudo, o entendimento de que a Constituição Federal garante o processo administrativo como instrumento ao cidadão para resolução da lide tributária não encontra unanimidade. Como exemplo, tem-se o ex-Ministro Moreira Alves, citado por Gran-

do (2009, p. 34-35), afirmando que não há direito fundamental para o contribuinte de ajustamento da obrigação tributária por via do processo administrativo. Deve-se, neste caso, restringir tal direito. O que se está assegurado é a ampla defesa e o contraditório se houver sido instalado o referido processo. Isso porque seria impossível, no sistema federativo brasileiro, obrigar a todos os municípios a instalação de Tribunais Administrativos.

Porém, reportando-se ao disposto no inc. LV do art. 5º da Constituição, que assim dispõe: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, Oliveira (1999, p. 193) afirma que:

necessariamente se está lendo que o acesso a um processo administrativo, tanto quanto a um processo judicial, constitui-se em garantia individual outorgada ao contribuinte, e que em ambos os processos são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Não se pode ler esse dispositivo constitucional como dizendo tão-somente que, se houver um processo administrativo, concedido pela benevolência de um legislador ordinário, o contribuinte terá assegurado o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Por esse vértice, a afirmação de que seriam aplicados esses princípios somente no caso de existir, previamente, processo administrativo, não pode prosperar, uma vez que não se pode reduzir ou limitar o alcance da norma constitucional, esvaziando-se seu núcleo mediante a supressão do que lhe é secundário. Ou seja, os princípios do contraditório e da ampla defesa são essenciais e implicam a formação de processo administrativo, judicial ou administrativo, como decorrência lógica para sua instrumentalização.

A relação processual então formada deve ser isonômica, segundo o magistério de Ada Pellegrini Grinover, concedendo-se às partes igualdade de condições de demonstrar a procedência de suas razões, sem espaço para qualquer arbitrariedade.

Assim é que o princípio do contraditório compreende tanto a ciência da prática dos atos quanto a possibilidade de se manifestar sobre eles, em estreito vínculo com o princípio da ampla defesa, na qual são exercitados todos os meios processuais legalmente assegurados.

Tendo o município uma máquina arrecadatória própria, cobrando algum tributo de seu domiciliado, mas não havendo norma legal municipal implementando um

contencioso administrativo, é cristalino que mesmo diante dessa lacuna legislativa, se deve dar ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório.

Devem ser garantidos ao cidadão os meios e recursos para questionar e impugnar o respectivo lançamento por via de um devido processo administrativo legal, que é determinado pela Carta Magna. Mesmo que se apliquem normas subsidiárias para se solucionar a falta de lei que regule a jurisdição administrativa, como, por exemplo, o Código de Processo Civil e a lei do processo administrativo federal.

De igual sorte, a garantia de processo administrativo para impugnação e a definição do crédito tributário também têm assento na lei complementar, pois a Constituição estabeleceu, em seu art. 146, inciso III, que a esta compete estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, entre outros.

Com efeito, ao dar efetividade ao comando constitucional o Código Tributário Nacional tratou desses temas nos arts. 113 a 118 e nos arts. 139 a 193.

No que tange ao processo tributário, conforme se apreende da jurisprudência dominante nos tribunais superiores (STF e STJ),⁸ entendeu o legislador complementar que o procedimento de constituição definitiva do crédito tributário, iniciado pelo lançamento, compreende o exame das “reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” (art. 151, inc. III), suspendendo-se a exigibilidade do crédito enquanto não satisfeito o direito do contribuinte de impugnar e de obter decisão fundamentada final na esfera administrativa.

Impende ressaltar que a lei complementar garantiu a suspensão da exigibilidade na esfera administrativa, mediante processo regular que vise certificar a existência do crédito tributário, de acordo com a verdade material dos fatos apontados. Assim, é que por meio do devido processo legal, tem o contribuinte a oportunidade de esclarecer os acontecimentos de sua própria vida sobre os quais possa recair a exação tributária que o privará de parte de seu patrimônio (art. 5º, inc. LIV, da Constituição de 1988).

Destarte, somente depois de resolvido o litígio administrativo e que o crédito tributário é constituído definitivamente é que se pode efetuar a inscrição em dívida ativa,

8 Tanto o STJ como o STF acatam os argumentos de parte ponderável da doutrina no sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário somente ocorre com a conclusão do processo administrativo fiscal iniciado com a lavratura do auto de infração (lançamento). Vide: REsp nº 649.684, REsp nº 485.738, RE nº 91.019 e RHC nº 90.532.

entendida esta como “a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (CTN, art. 201).

Por tais razões é que se pode falar em presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita, a qual tem o efeito de prova pré-constituída (art. 204 do CTN). Essa regularidade de sua inscrição traduz-se na observância das garantias constitucionais no processo de constituição do crédito tributário delineado no Código Tributário.

Diante do exposto, conclui-se que o processo administrativo tributário é uma garantia constitucional assegurada aos cidadãos que pagam seus tributos. Serve como instrumento do devido processo legal para o acerto e o controle da legalidade da relação jurídica entre o Fisco e os contribuintes no contencioso administrativo fiscal.

Uma questão que surge a partir desta conclusão é se há direito ao recurso das decisões no processo administrativo tributário (duplo grau de jurisdição),⁹ tema que será verificado adiante.

2.6.1 Da impossibilidade da coisa julgada administrativa *stricto sensu*, e da exigência do exaurimento da via administrativa como requisito de acesso ao judiciário

Embora já tenha existido no ordenamento jurídico brasileiro sob a Constituição Imperial de 1824 e sob a Constituição republicana de 1891, e por certo tempo, ainda que de maneira limitada,¹⁰ após a Constituição de 1946, ficou evidenciada a impossibilidade de que uma decisão administrativa seja subtraída à apreciação do judiciário. Assim, a decisão final administrativa não se configura coisa julgada administrativa *stricto sensu*, como é o caso do sistema francês, de jurisdição dupla, pois assim a decisão seria considerada final, insuscetível de reexame pelo poder Judiciário. (MARINS, 2012, p. 453).

A partir da Constituição de 1946, as constituições brasileiras trazem o seguinte dispositivo como garantia individual: “A Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual” (CF/88/1946, art. 141, § 4º) e, atualmen-

9 A distinção é relevante porquanto existam recursos que não se dirigem à instância superior (duplo grau *stricto sensu*), mas à própria instância recorrida (caso dos embargos de declaração), e que a rigor não se enquadram no conceito aqui tratado.

10 Para mais detalhes, ver item 6.2 adiante.

te, na Constituição de 1988: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;” (CF/88/1988, art. 5º, XXXV). Entende-se que qualquer proposta no sentido de propor a instituição da chamada coisa julgada administrativa *stricto sensu* seria inviável, em vista do que dispõe o art. 60, § 4º, IV da Constituição Federal.

Outro tema importante é da necessidade do exaurimento da via administrativa para acesso ao judiciário. Esta exigência, que se configura numa limitação de acesso ao Poder Judiciário, também não é permitida no sistema brasileiro atualmente (já o foi no passado, conforme previa o art. 153, §4º da Constituição de 1969, com a redação dada pela Emenda nº 7, de 1977),¹¹ sendo, porém, encontrada em diversos outros países como a Espanha (ROCHA, 2010, p. 145), e em alguns estados dos Estados Unidos. (GELFAND; MINTZ, 2000, p. 120).

Porém, entende-se que no sistema brasileiro é possível que a decisão administrativa, sob determinadas circunstâncias, seja contestada somente por tribunal judicial, embora isso necessite de emenda constitucional, pois é na Constituição que se fixam as competências dos tribunais. Isto não viola o acesso ao judiciário, apenas modula, com base em outros princípios, a forma como se dará a apreciação da matéria pelo Poder Judiciário.

2.7 A questão do duplo grau de jurisdição e temas correlatos

O princípio do Duplo Grau de Jurisdição é concebido, à moda clássica, a partir de dois caracteres específicos: a possibilidade de um reexame integral da sentença de primeiro grau e que esse reexame seja confiado a órgão diverso que a proferiu e de hierarquia superior na ordem judiciária. (BULOS, 2007, p. 295).

Segundo lição doutrinária de Santos (1993, p. 83 e 84), *in verbis*:

O princípio do duplo grau de jurisdição, consagrado pela Revolução Francesa, consiste em admitir-se, como regra, o conhecimento e decisão das causas por dois órgãos jurisdicionais sucessivamente, o segundo de grau hierárquico superior ao primeiro.

Trata-se de princípio processual agasalhado no ordenamento jurídico brasileiro, mas que não possui estatura de norma constitucional, porquanto a atual Constituição Federal é omissa no particular. No Brasil, segundo Bulos (2007, p. 295), apenas a Carta

¹¹ Para mais detalhes, ver item 6.2 adiante.

Imperial de 1824 consagrou o duplo grau de jurisdição de modo pleno e irrestrito.¹² As demais constituições não prescreveram, *in verbis*, o vetor, deixando-o imanente e implícito na ordem jurídica.

Embora existam posições divergentes, entende-se que o princípio do duplo grau de jurisdição não tem natureza constitucional,¹³ razão pela qual se revela legítima a existência de restrições na legislação processual, como, por exemplo, a restrição prevista no art. 34 da Lei nº 6.830, de 1980,¹⁴ que só admite, naquele caso, os embargos infringentes e de declaração, da competência de juiz de primeiro grau.

Nessa senda, Moraes (2011, p. 90-91) leciona que:

Menciona a Constituição Federal a existência de juízes e tribunais, bem como prevê a existência de alguns recursos (ordinários constitucionais, especial, extraordinário), porém não existe a obrigatoriedade do duplo grau de jurisdição. Dessa forma, há competências originárias em que não haverá o chamado duplo grau de jurisdição, por exemplo, nas ações de competência originária dos Tribunais.

Na mesma obra, Moraes (p. 95) refere-se à experiência no direito alemão, analisada por Alcino Pinto Falcão, que deixou consignado que:

[...] a cláusula não obriga por si só a que para todas as hipóteses tenha que haver duplo grau de jurisdição; é o que realça o juiz constitucional alemão Benhard Wolff, em estudo sobre a jurisprudência do Tribunal Constitucional, citando acórdão do mesmo (estudo monográfico vindo a lume no referido Jahrbuch, ano de 1958, vol. II, p. 127).

Por sua vez, Canotilho (1998, p. 620-621) dissertando a respeito da experiência no Direito Constitucional português, assevera que:

12 Nossa primeira Constituição exprimia-se nestes termos: “Art. 158. Para julgar as Causas em segunda, e ultima instancia haverá nas Provincias do Imperio as Relações, que forem necessarias para commodidade dos Povos”.

13 “O duplo grau de jurisdição, entretanto, não constitui garantia constitucional, como se chegou a imaginar. Omissis. O duplo grau de jurisdição continua a fazer parte, consequentemente, de nossa tradição infraconstitucional, pois não foi introduzido no elenco dos direitos e garantias constitucionais dos indivíduos e da sociedade.” (TEIXEIRA FILHO, 1999, p. 60 e 61).

14 O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE nº 637.975/MG-RG (DJe de 1º/9/11), com repercussão geral reconhecida, de relatoria do Ministro Cezar Peluzo, entendeu que a norma que afirma ser incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN não afronta os princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da inafastabilidade da prestação jurisdicional e do duplo grau de jurisdição.

A constituição [portuguesa] prevê vários graus de jurisdição. Isso não significa a existência necessária e obrigatória, em todos os feitos submetidos a decisão jurisdicional, de um duplo grau de jurisdição. (omissis). No entanto, a existência de um duplo grau impõe-se em matéria penal (CRP, art. 32.º/1) como exigência constitucional ineliminável da garantia dos cidadãos. Discutível é a sua generalização em sede civil e administrativa.

Em arremate a essa questão, Marinoni e Arenhart (2011, p. 498) expressam sua posição, ponderando à luz do princípio constitucional da razoável duração do processo, *in verbis*:

Em conclusão, é correto afirmar que o legislador infraconstitucional não está obrigado a estabelecer, para toda e qualquer causa, uma dupla revisão em relação ao mérito, principalmente porque a própria Constituição Federal, em seu art. 5º, LXXVIII, garante a todos o direito à tutela jurisdicional tempestiva, direito este que não pode deixar de ser levado em consideração quando se pensa em “garantir” a segurança da parte através da instituição da “dupla revisão”.

Registre-se, como ressaltado por Canotilho, que apenas na seara do direito processual penal dá-se ao princípio do duplo grau de jurisdição patamar de garantia fundamental. Essa conclusão advém da leitura combinada dos § 2º e §3º, do art. 5º, da Constituição Federal com a alínea “h” do número 2 do art. 8º da Convenção Americana de Direitos Humanos.

Eis o que dispõe o preceito do Pacto de São José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 1992:

Garantias judiciais: *omissis* 2. Toda pessoa acusada de um delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não for legalmente comprovada sua culpa. Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: *omissis* h) direito de recorrer da sentença a juiz ou tribunal superior.

Trata-se, à evidência, de preceito destinado, repita-se, apenas ao direito processual penal. Contudo, importa salientar que o Supremo Tribunal Federal não reconhece o caráter absoluto do princípio do duplo grau nem mesmo no direito processual penal:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL PENAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ARTIGO 5º, PARÁGRAFOS 1º E 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. EMENDA CONSTITUCIONAL 45/04. GARANTIA QUE NÃO É ABSOLUTA E DEVE SE COMPATIBILIZAR COM AS EXCE-

ÇÕES PREVISTAS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. Agravo que pretende exame do recurso extraordinário no qual se busca viabilizar a interposição de recurso inominado, com efeito de apelação, de decisão condenatória proferida por Tribunal Regional Federal, em sede de competência criminal originária. 2. A Emenda Constitucional 45/04 atribuiu aos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, desde que aprovados na forma prevista no § 3º do art. 5º da Constituição Federal, hierarquia constitucional. 3. Contudo, não obstante o fato de que o princípio do duplo grau de jurisdição previsto na Convenção Americana de Direitos Humanos tenha sido internalizado no direito doméstico brasileiro, isto não significa que esse princípio revista-se de natureza absoluta. 4. A própria Constituição Federal estabelece exceções ao princípio do duplo grau de jurisdição. Não procede, assim, a tese de que a Emenda Constitucional 45/04 introduziu na Constituição uma nova modalidade de recurso inominado, de modo a conferir eficácia ao duplo grau de jurisdição” (AGI nº 601.832/SP — AgRg, 2ª Turma do STF, Diário da Justiça eletrônico nº 64, de 2 e 3 de abril de 2009).

Aliás, é cediço que o Supremo Tribunal Federal, a quem compete, precipuamente, a guarda da Constituição, já asseverou que o duplo grau de jurisdição “não substancia garantia constitucional” (Ag. Reg. em AI nº 210.048-0/SP).

Tal compreensão também foi levada em conta durante o período que a Corte Máxima nutria compreensão no sentido de ser possível a exigência de depósito prévio para fins de acesso a via recursal administrativa, conforme ilustra a seguinte ementa:

EMENTA: – Recurso extraordinário. Admissibilidade de recurso administrativo. Depósito de 30% do valor do débito. – O Plenário desta Corte, ao julgar a ADIMC 1.922, de que fui relator, indeferiu o pedido de medida liminar contra o § 2º do art. 33 do Decreto Federal 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória 1.863-53/99 (resultado de reedições sucessivas, e entre elas se acha a Medida Provisória 1.621-30/99), por entender ausente a plausibilidade jurídica da tese de ofensa aos incisos XXXIV, XXXV, LIV e LV do artigo 5º da Constituição. **Salientou-se, ainda, nesse acórdão que isso ocorria inclusive pela inexistência, na Carta Magna, da garantia ao duplo grau de jurisdição na via administrativa**, sendo esse depósito requisito de admissibilidade de recurso administrativo e não o pagamento de taxa para o exercício do direito de petição. Posteriormente também assim foi decidido no RE 234.425 em caso análogo. Dessa orientação, divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido. (Negritou-se).¹⁵

15 RE 311023, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 18/9/2001, DJ 26-10-2001 PP-

Ocorre que, com a edição da Súmula Vinculante nº 21,¹⁶ a Suprema Corte Brasileira teria, aparentemente, reconhecido o caráter de garantia constitucional do princípio do duplo grau de jurisdição e não apenas declarado a inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio para a admissibilidade de recurso administrativo.

Contudo, esta última hipótese não se vislumbra, segundo se depreende da leitura atenta dos votos dados no *leading case* (RE 388.359-3/PE) que determinou a reviravolta na jurisprudência constitucional, ensejando a formulação do sobredito verbete.

Nessa esteira, nota-se patente, não só no voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, relator no RE 388.359-3/PE, como no dos demais Ministros que o acompanharam, que o entendimento prevalecente apegou-se à tese de que uma vez que o recurso administrativo consubstancia garantia constitucional do direito de petição, e seu usufruto independe do pagamento de taxas (art. 5º, XXXIV, “a”, CF/88), não seria razoável (*rectius*: constitucional) erigir condicionante baseada na capacidade econômico-financeiro do cidadão/contribuinte.

Pois, eventualmente, tal fato redundaria em malferimento do princípio da isonomia, mormente porque algum interessado, apresentando situação legal idêntica a de outro, poderia ver-se alijado do direito a revisão de uma decisão desfavorável por, circunstancialmente, não dispor da quantia ou bem exigido.

Apesar de ter sido engrandecido sobremaneira o princípio da revisibilidade, que segundo o Ministro Carlos Ayres Brito também parece emprestar ao art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição, dimensão mais generosa não se chegou, no entanto, ao ponto de reconhecer o princípio do duplo grau de jurisdição como garantia constitucional.

Por causa desta última afirmação, merece destaque trecho do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, que se contrapôs à tese até então vigente na Corte Suprema, exposta no voto do Ministro Sepúlveda Pertence,¹⁷ quando externou entendimento a respeito do princípio do duplo grau de jurisdição, *in verbis*:

00063 EMENT VOL-02049-05 PP-00961.

16 É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

17 Na ocasião o Min. Pertence reportou-se ao voto proferido na ADI 1.922-MC, quando sustentou no que importa o seguinte: “A Constituição, a meu ver, não garante o recurso administrativo. Ela estabelecerá, conforme a matéria, procedimentos administrativos para tornar definitivas as decisões administrativas sempre sujeitas a controle jurisdicional. Controle jurisdicional, no entanto, repita-se, jamais dependente da exaustão da instância administrativa”.

O argumento expendido pelo eminente Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, segundo o qual a exigência de depósito não ofenderia a Constituição da República, porque esta não prevê recurso na esfera administrativa, nem condiciona ao exaurimento de instâncias administrativas o acesso ao Poder Judiciário, não me parece, com o devido respeito, soar como objeção intransponível.

Uma vez franqueado ao contribuinte, pela legislação subalterna, via de acesso a instância recursal administrativa, não faz sentido impor-lhe exigências desproporcionais que terminem por inviabilizar o manejo do próprio remédio recursal. Institui-se direito subjetivo, e ao mesmo tempo frustra-se-lhe, na prática, o exercício! Nisso, a efetividade da norma constitucional que prevê o **direito de petição** é aviltada pela exigência do depósito recursal prévio.

Embora se possa aderir à tese de que a Constituição da República não contemplaria, pelo menos de modo direto, o duplo grau administrativo, como parece tampouco fazê-lo, pelo menos sob disciplina genérica, quanto à jurisdição mesma, sua concreta previsão na legislação inferior deve acomodar-se aos princípios constitucionais, a cuja luz não fora demasia filiar-lhe a obrigatoriedade na amplitude que a Constituição da República confere e assegura, também no processo administrativo, à defesa do litigante, “*com os meios e recursos a ela inerentes*” (art. 5º, inc. LV). Suposto a Constituição não obrigue à instituição de instâncias recursais na esfera administrativa, já se caracteriza nítida lesão ao princípio do devido processo legal (*due process of Law*) e ao direito de petição, quando, com instituí-las, a lei subordine o uso dos recursos à satisfação de exigência que repugne a outros preceitos constitucionais. (grifamos).

Percebe-se, sem esforço, que o Ministro Cesar Peluso, a despeito de pronunciar entendimento superando tese atrelada precipuamente ao não reconhecimento da obrigatoriedade de segunda instância administrativa, ponderou que uma vez prevista legalmente, a Administração Pública obriga-se a franquear ao interessado o seu acesso, sem prejuízo do estabelecimento de condicionantes razoáveis e contrabalanceados pelas demais garantias constitucionais.

Enfim, permanece¹⁸ o entendimento de que o princípio do duplo grau de jurisdição não representa garantia de cunho constitucional que imponha a criação de

18 Pende no STF o julgamento do RE 597.133-3/RS, afetado como de repercussão geral, onde a Corte revelará de modo mais detido seu entendimento a respeito dos princípios do juiz natural e do duplo grau de jurisdição que a parte, no caso, alega terem sido violados. Contudo, no momento, a Corte Suprema possui entendimento sedimentado no sentido de que não existe na Constituição Federal de 1988 a garantia do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa (RMS 26.212/DF).

instâncias administrativas revisoras ou grau hierárquico de jurisdição administrativa. No entanto, uma vez estabelecida legalmente, não pode a lei condicionar a admissibilidade de recurso voluntário a qualquer depósito ou pagamento de quantia que represente, na prática, a negação desse direito. Conclusão esta que não prejudica a vigência e o respeito de requisitos mínimos formais ou materiais de admissibilidade recursal administrativa.

O princípio do duplo grau de jurisdição está garantido pela atual Constituição Federal? Os mestres Didier e Cunha (2006, p. 02) respondem a esta questão de forma contundente:

Questão que divide a doutrina é a que se refere à natureza constitucional do princípio do duplo grau de jurisdição. A Constituição Federal de 88, no inciso LV do art. 5º, assegurou a todos os litigantes em processo administrativo ou judicial o direito ao contraditório e ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes; todavia expressamente não aludiu ao duplo grau de jurisdição, mas sim aos instrumentos inerentes à ampla defesa. Por esse motivo, a doutrina pátria repele que o duplo grau de jurisdição esteja alçado à categoria de princípio constitucional.

É fato que inúmeros julgamentos no Supremo Tribunal Federal vêm sustentando o contrário do que sustenta os defensores da obrigatoriedade constitucional do duplo grau de jurisdição (MS 23.452-1 RJ, AI 210.048-0 SP, RE 210.246-6 GO, ADI 1922 e 1976/DF), conforme será visto mais adiante, quando será tratada a redução de instância, como possível medida para ganho de eficiência do procedimento. Cumpre ressaltar que há um precedente neste sentido, trata-se do contencioso da capital catarinense, que só possui uma instância sem que se saiba da existência de qualquer ação de inconstitucionalidade por este motivo

Deflui da mesma leitura o alcance da norma, a dirigir sua aplicabilidade no que diz respeito ao processo judicial e ao administrativo, ao passo que sobre este último dá-se maior atenção.

Adicionalmente, cabe considerar o aspecto que nos direciona a aceitar que a matéria recursal é inerente ao processo administrativo e este, como todo campo processual, é dotado de segurança jurídica, de modo que esta última será tida como presente em uma projeção mais aceitável quando for resultado de confirmação em instâncias julgadoras.

Os recursos, no campo administrativo revisional, funcionam como instrumentos que possibilitam a efetivação de garantias aos administrados e objetivam a reavaliação

da matéria contida na imposição tributária decidida em grau diverso, a fim de que lhe seja emprestada a certeza de que necessita, vinculada à lei.

Para Cretella Jr. (1993, p. 427), recurso administrativo “é o *remedium juris* que consiste na provocação de reexame de uma decisão, em matéria administrativa, quer perante a mesma autoridade (pedido de reconsideração), quer perante outra de superior hierarquia (recurso hierárquico).”

Como inicialmente referido, no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, encontra-se disposto que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.” Associado a esta disposição, outra, de igual relevância, assegura o direito de petição aos Poderes Públicos (Art. 5º, XXXIV, “a”).

Como sintetiza Di Pietro (2005, p. 113-118), os recursos administrativos:

são postos à disposição dos particulares como uma expressão do direito de petição que é assegurado pela Constituição Federal e permitem ao administrado ver suas pretensões apreciadas em várias instâncias da Administração Pública.

O fundamento da garantia recursal está em que a decisão singular possa ser equivocada, inadequada ou ilegítima e, por isso, mereça exame mais acutelado, em instância diversa da que tenha apreciado a matéria contida na exação fiscal, preferencialmente colegiada e paritária.

Também serve de fundamento o fato de as diretrizes técnicas formuladas no âmbito da Administração Tributária, poderem, não raro, estimular seguidores dentre os membros do órgão de julgamento *a quo*, quando se faz preciso que se despojem os julgadores de toda inclinação que de berço recebem, por serem oriundos da própria Administração e, em alguns casos, até egressos de órgãos administrativos competentes para a lavratura de lançamentos tributários, o que apresenta certa incompatibilidade.

Veja-se a atual aplicação do que nos referencia Contreiras de Carvalho (1974, p. 3-8):

Mas se do que quer a lei dissente a sentença proferida pelo juiz, visto que nem sempre ocorre encontrar-se o seu espírito no estado ideal de certeza ao ter de decidir a causa em consonância com o sentido e o alcance da norma legal, a novo julgamento pode ser submetida, para o que se fez mister instituir o sistema de duplo grau de jurisdição. É evidente que não assentou, apenas, essa instituição na possibilidade de erro, que, como

se sabe, é próprio do ser humano, pois já diziam os antigos que “*errare humanum est*”. Uma outra razão – a da irresistível tendência do homem de não se conformar com o primeiro julgamento, se adverso aos seus interesses, teria corroborado para o advento da então denominada instância recursal.

A faculdade de apelar a parte para um novo julgamento atribuiu o Direito Processual a denominação de *recurso*, que passou a ser um dos seus institutos. Já se afirmou que, “no foro judiciário ou administrativo, o sistema de recursos é um corolário do próprio direito de petição, inscrito entre as garantias consignadas em nossa Lei Maior.

A primeira decisão adotada no exame da exação fiscal perpetrada contra o administrado pode sempre, neste sentido, ser submetida a novo grau de apreciação, ainda administrativo, seja sob apreciação de julgador monocrático ou colegiado. Porém nem sempre isto é necessário ou eficiente, em face das diversas circunstâncias presentes no processo administrativo tributário e dos outros princípios constitucionais aplicáveis à matéria, mormente quando a instância *a quo* é colegiada.

Muitos dos ferrenhos defensores do duplo grau de jurisdição se apegam ao fato de que a simples menção no inciso LV do art. 5º da Carta vigente, que dita a “ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”, não possibilita a extinção da segunda instância administrativa, porque implicaria negação de um direito ou garantia fundamental.

Assim, confundem os direitos fundamentais como sendo direitos absolutos, sem reparar que muitas vezes tais direitos colidem com outros que também são fundamentais e, deste modo, um deles é excluído em face da aplicação do princípio da proporcionalidade sem, contudo, ensejar a exclusão definitiva do direito fundamental preterido.

Bobbio (2004, p. 61) entende que:

Nesses casos, que são a maioria, deve-se falar de direitos fundamentais não absolutos, mas relativos, no sentido de que a tutela deles encontra, em certo ponto, um limite insuperável na tutela de um direito igualmente fundamental, mas concorrente.

Ao corroborar o entendimento majoritário da doutrina, o próprio STF, no MS nº 23.452-1 RJ, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, traz em seu conteúdo, a seguinte afirmativa:

OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TEM CARÁTER ABSOLUTO. Não há, no sistema constitucional brasileiro direitos ou garantias que se revistam de

caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou derivadas do princípio de convivências das liberdades legitimam ainda que excepcionalmente a adoção por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria constituição.

Quanto à questão aqui em estudo, o STF tem confirmado o mesmo entendimento, conforme se pode verificar no Agravo de Instrumento nº 210.048-0 SP, de lavra do Ministro Marco Aurélio, do qual foi reproduzido o seguinte excerto:

JURISDIÇÃO – DUPLO GRAU – INEXIGIBILIDADE CONSTITUCIONAL. Diante do disposto no inciso III do art. 102 da Carta Política da República, no que revela cabível o extraordinário contra a decisão de última ou única instância, o duplo grau de jurisdição, no âmbito da recorribilidade ordinária, não consubstancia garantia constitucional.

Desta forma, embora a instância *ad quem*, como revisora dos atos decisórios *a quo* da Administração Tributária, esteja provida de elevado grau de razoabilidade, inclusive sendo mantida na maioria dos contenciosos estaduais, é certo que o ordenamento jurídico brasileiro vigente não a contempla como garantia constitucional, de acordo com entendimento em julgamentos diversos no STF, conforme fragmento do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, a seguir transcrito:

Com relação ao Processo Jurisdicional, já afirmei, incidentemente, nesta Casa, a inexistência da garantia constitucional do duplo grau de jurisdição, o que tornaria fácil concluir que ao menos ainda existiria ela na instância administrativa; continuando, no seu voto, proclamou que: a Constituição, a meu ver, não garante o recurso administrativo. Ela estabelecerá, conforme a matéria, procedimentos administrativos para tornar definitivas as decisões administrativas sempre sujeitas a controle jurisdicional. Controle jurisdicional, no entanto, repita-se, jamais dependente da exaustão da instância administrativa.

É evidente que o segundo grau de jurisdição não é nem mesmo uma garantia do processo judicial, a exemplo dos processos que são de competência originária dos tribunais, notadamente os do STF, que são decididos em instância única. A consequência de tal entendimento, é que sendo a segunda instância uma faculdade da Administração Pública e não uma obrigatoriedade, pode ela impor condições de acesso à revisão da decisão de primeira instância, sem com isso ferir a Constituição. Além disso, o fato do julgamento administrativo não fazer coisa julgada, pode o contribuinte, ao se sentir lesado em seus direitos, buscar o amparo do Poder Judiciário.¹⁹

19 Voto do Ministro Sepúlveda Pertence, nas **Ações diretas de inconstitucionalidade** nº 1.922 e 1.976/DF.

Resta, portanto, demonstrado que não existe garantia de duplo grau de jurisdição, especialmente no que diz respeito ao processo administrativo tributário e, por conseguinte, a legislação sobre a matéria pode restringir os recursos à segunda instância com base em valor ou matéria, sem ser inquinada de inconstitucionalidade.

2.7.1 A questão do recurso de alçada no Processo Administrativo Fiscal (PAF)

O recurso de alçada ou de ofício, embora tenha este nome, não se configura propriamente como um recurso, pois carece de algumas características básicas inerentes a esse instituto, como voluntariedade, legitimidade de interesses etc., configurando-se em verdade, em uma condição de eficácia de decisão contra o interesse estatal.

O resultado da utilização de tal instrumento processual, em prol da proteção contra decisões que contrariem o “interesse público,” é um brutal aumento das demandas processuais, tanto na área administrativa como na judicial.

Uma vez que se dispõe de dados estatísticos que demonstrem o impacto do recurso de alçada na segunda instância, é certo que o aumento das demandas administrativas e judiciais no país foi significativamente assustador nos últimos dez anos, até mesmo por conta da inserção de milhões de pessoas que viviam excluídas socialmente, além de um aumento constante do Produto Interno Bruto (PIB), que ao aumentar a atividade econômica, impacta diretamente o contencioso tributário.

Pode-se utilizar, para efeito comparativo, o número de processos no STJ entre os anos de 1998 e 2008, que triplicou, passando de 101.467 para 354.042. Os dados são do relatório estatístico daquele Tribunal..²⁰

O próprio sítio oficial do Superior Tribunal de Justiça fornece informações desalentadoras, no momento atual, conforme consulta feita em 23/8/2012, onde se lê:

A diferença entre a demanda de decisões judiciais e a capacidade de proferi-las só aumenta, e tem como resultado a morosidade. No Superior Tribunal Justiça (STJ), esse desequilíbrio é enorme. Todos os dias chegam à Corte, em média, 1.200 processos. No ano, são mais de 300 mil, distribuídos entre 33 ministros.²¹

20 Disponível em: < <http://ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/noticias/5547/numero+de+processos+julgados+pelo+stj+triplicou+em+dez+anos+mostra+relatorio.shtml> > . Acesso em: 25 ago. 2012.

21 Disponível em: < http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=105006 > . Acesso em: 25 ago. 2012

Assim, mecanismos de garantias criadas pelo estado, seja em seu próprio benefício, seja em benefício do contribuinte, geram grave problema à sociedade: incapacidade do estado em atender à crescente demanda processual, retardando os julgamentos em prazos absurdamente longos. Em razão deste atraso, não tardará chegar o tempo em que as decisões transitadas em julgado se reportarão a uma grande quantidade de pessoas já falecidas, confirmando a célebre citação de Ruy Barbosa no clássico “Oração aos Moços” que – justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito das partes, e, assim, as lesa no patrimônio, honra e liberdade.

O estado, no intuito de oferecer as mais amplas garantias, pode inviabilizar o exercício da cidadania pela absoluta falta de condição de julgar os processos. O recurso de alçada, sem dúvida, se insere nesta problemática.

No âmbito administrativo, o recurso de alçada se inspira no art. 475 do CPC:

Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença: (Redação dada pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001)

I – proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público; (Redação dada pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001).

II – que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI). (Redação dada pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001).

§ 1º Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação; não o fazendo, deverá o presidente do tribunal avocá-los. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001).

§ 2º Não se aplica o disposto neste artigo sempre que a condenação, ou o direito controvertido, for de valor certo não excedente a 60 (sessenta) salários mínimos, bem como no caso de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor. (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001).

§ 3º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente (Incluído pela Lei nº 10.352, de 26.12.2001).

O parágrafo segundo, que estabeleceu o limite de 60 salários mínimos, foi introduzido em 2001, exatamente como meio de desobstruir as instâncias superiores que já se encontravam abarrotadas de processos.

No processo administrativo, também, se tem estabelecido valores mínimos para a admissibilidade do recurso de alçada. Com base em uma decisão discricionária, é possível abrir mão da “segurança”, em favor necessidade de acelerar o andamento dos processos, dado o estrangulamento das instâncias superiores. Assim é que, na esfera federal, o valor de alçada se encontra em R\$ 1.000.000,00, não havendo, portanto, “recurso de ofício em caso de julgamento de valores inferiores a esta quantia, em decisões contrárias à Fazenda.

Cabe salientar aqui, o que parece ser um equívoco do legislador, que procurou trazer ao processo administrativo fiscal, por analogia, um instituto de proteção ao estado baseado em dispositivo do Código Civil, que claramente se situa na seção II – Da coisa julgada. Ocorre, que o próprio caput do artigo diz textualmente: a sentença está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeitos senão depois de confirmada pelo tribunal.

Assim, o art. 475 do CPC, insere-se em um contexto de coisa julgada e de duplo grau de jurisdição. Na analogia feita pelo legislador, recepcionando o recurso de alçada no processo fiscal, aparecem duas contradições: primeiro, há de se convir, que o processo administrativo fiscal não faz coisa julgada; segundo, o STF, em várias oportunidades, já se pronunciou sobre a inexistência do duplo grau de jurisdição no processo administrativo.

Ademais, o recurso de ofício não decorre do princípio do duplo grau de jurisdição administrativa. Primeiro, porque este instituto não está presente no ordenamento jurídico vigente; segundo, porque a existência legal da duplicidade de instâncias administrativas, embora não seja uma garantia constitucional, decorre do princípio de uma garantia destinada ao ente particular, bastando para tal, que haja a vontade da parte de exercer tal prerrogativa. Enquanto isso, o recurso de alçada só é obrigatório quando expressamente previsto em lei, não decorrendo de vontade.

A existência de recurso voluntário a uma segunda instância administrativa, embora, como antes ressaltado, não seja uma exigência constitucional, fundamenta-se na defesa das garantias individuais. Assim, um argumento teleológico ampara sua existência.

O recurso de alçada, por sua vez, está pautado em uma excessiva proteção ao estado, que vem a ser a parte que, por si mesma, produz arbitrariedades. Por um lado, é o estado que legisla, fiscaliza, e aplica a norma. Por outro, os direitos e as garantias individuais existem, justamente, como mecanismo de limitação de abusos. Esse tipo de

recurso carece das razões que justificam o recurso voluntário. Por sua vez, o recurso de ofício não se configura como necessidade de segurança do estado nos casos de decisões de colegiados de servidores públicos nomeados pela própria Administração aptos tecnicamente e sobre cuja reputação não paira nenhuma dúvida, e que ao reverem os atos da Administração Pública, unanimemente, decidem que o lançamento tributário é nulo ou improcedente. Diferente do que ocorre no processo judicial, em que o estado frequentemente é condenado a pagar elevadas quantias ou é vencido em processos em que figura no polo ativo.

Outro fator a se considerar no processo fiscal, é que a nulidade formal não implica prejuízo ao erário, pois o procedimento pode ser feito dentro do prazo de cinco anos, a partir da data em que foi tornada definitiva a decisão de anulação do lançamento por vício formal (Art. 173, II do CTN). Assim, o recurso de ofício faz algum sentido em termos de segurança, quando se tratar de nulidade material, que não está protegida pela suspensão do prazo decadencial, como eventual erro na primeira instância que torne irreversível o valor lançado, em caso de lançamento tributário decorrente de fatos fora do prazo de decadência. Ou seja, em caso de nulidade formal, a decisão da 1ª instância deveria ser definitiva.

O recurso de ofício também faria algum sentido se, em vez de unânime, denotasse alguma divergência entre os julgadores, de forma que se estabelecesse algum ponto de dúvida sobre a validade do lançamento. Esta *rationale* fica enfraquecida se a primeira instância for singular, como é o caso de muitos estados.

A consequência da existência de tal recurso, tanto na esfera judicial como na administrativa, é o incremento desnecessário do volume de processos nos Conselhos de Fazenda e Tribunais Superiores. Assim, o recurso de ofício, se mantido como um elemento a mais de segurança para o estado, deve ser utilizado com o máximo de reserva, principalmente quando a decisão for oriunda de uma instância colegiada, sendo recomendável em caso de decisões não unânimes. e, em caso de decisão unânime, apenas acima de valores bastante elevados, para que o excesso de segurança não se torne fator que traga um efeito contrário ao desejado pela Administração Pública – excesso de recursos e prolongamento demasiado para pronunciamento das decisões definitivas.

2.7.2 Informação Fiscal e Representação Fiscal

2.7.2.1 Representação Fiscal (Fazendária): A Defesa do Ato Fiscal Perante os Órgãos Judicantes Administrativos

Ordinariamente, instaura-se o processo quando alguém invoca a tutela jurisdicional do estado para fazer valer sua pretensão sobre outrem. A relação jurídica processual compreende, assim, as partes e um terceiro neutro – perante o qual se desenrola o litígio – que é o Estado-juiz. Mesmo quando a demanda envolve a Administração e o particular, persiste a tríade processual porque o Estado-juiz é diverso do Estado-Administração (poderes diferentes).

Nas palavras de Alvim (2010, p. 170), “a relação jurídica processual é aquela que se forma entre autor, juiz e réu”. Por conseguinte, “é essencialmente uma relação triangular, com três vértices”.

Hespanha (1986, p. 62), por sua vez, explica a relação jurídica processual nos seguintes termos:

Somente na hipótese do processo judicial, existe relação jurídica, pois se tornam concretas e distintas, ao mesmo tempo, de um lado, a supra-ordenação e a subordinação e, de outro lado, a igualdade de plano e de equiparação. Na supra-ordenação e na subordinação desponta uma relação jurídica entre o órgão estatal da prestação jurisdicional e os indivíduos como partes que exercem o poder jurídico da ação e da exceção.

Conforme dispõe o art. 219 do CPC (Lei nº 5.869/1973), “a citação válida torna prevento o juízo, induz a litispêndência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição”.

Na esfera administrativa, contudo, a relação processual não é uma relação triangular, com três vértices. Isto por que o estado como parte é o mesmo estado que julga (ambos pertencem ao mesmo Poder, o Executivo). A impugnação do crédito tributário (pretensão impositiva da Fazenda Pública), que inaugura o contencioso administrativo, não se baseia no direito de ação (CF/88, art. 5º, XXXV), mas no direito de “petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” (CF/88, art. 5º, XXXIV).

Assim, a impugnação nada mais seria que o exercício do direito de petição formulado perante a Administração Tributária para que reveja a legalidade do lança-

mento. Com efeito, observa Machado Segundo (2008, p. 107) que “a existência de um processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal, e da regra que assegura o direito de petição”.

A constituição do crédito tributário resulta de um procedimento administrativo, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional. Com a impugnação, instaura-se a lide e passa-se a ter, então, um processo administrativo no qual é questionada, perante a Administração, a legalidade do próprio procedimento de constituição do crédito tributário. “Enquanto o lançamento inicia um procedimento no qual se exige algo do contribuinte, a impugnação mantém, por assim dizer, a exigência e instaura o processo fiscal ou a fase contenciosa do procedimento” (CABRAL, 1993, p. 35). Ainda, conforme magistério de Marins (2001, p. 264):

A impugnação formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo (conflito de interesse entre a Fazenda Pública e o contribuinte, deduzido administrativamente) e transmuda o *procedimento preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal*, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do *procedural due process*. (Itálicos no original).

Tem-se, então, que a relação processual, com base no direito de petição, é uma relação bilateral, pois, “a tutela do direito se faz valer no âmbito do mesmo Poder que praticou o ato administrativo de lançamento alegadamente lesivo deste direito e não de um Poder distinto e independente, o Poder Judiciário”. Insere-se a impugnação do ato impositivo, no direito de recorrer à autoridade hierarquicamente superior, ou seja, “o recurso tem por finalidade a defesa de direito ou a reação contra abuso de autoridade” (XAVIER, 1998, p. 276).

Contudo, o processo administrativo tributário, de caráter bilateral e sujeito ao princípio da hierarquia, vem se aproximando gradualmente do processo judiciário, adotando cada vez mais suas formas, seus princípios e ritos. Para explicar a feição adotada no julgamento das lides tributárias pela Administração, Xavier (p. 291) desenvolveu o conceito de “imparcialidade orgânica”, que consiste em atribuir as funções de constituição do crédito tributário e de julgamento a órgãos diferentes. Prossegue o mesmo autor a sua explanação dizendo que:

O princípio da jurisdicionalização da impugnação administrativa exprime que o processo administrativo deve obedecer ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais,

ressalvadas as especificidades decorrentes da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração (p. 313).

A “neutralidade orgânica” a que se refere Xavier (p. 317) não teria o condão de tornar a relação processual uma relação triangular, mas apenas abranda os efeitos da relação de bilateralidade. A impugnação continua a ser uma demanda perante a Administração, com fundamento no direito de petição, para rever a legalidade do ato impositivo.

Com efeito, a construção do processo administrativo tributário como um processo de uma *única parte* (o particular), em que a Administração ocuparia o mero papel de “autoridade recorrida”, inspirada na tradição do antigo contencioso administrativo francês, se pode explicar o funcionamento do recurso hierárquico, é inadequada para compreender um recurso contencioso tendo por base um litígio.

Na verdade, a Administração ativa ocupa em face de um órgão judicante, dotado de imparcialidade orgânica, posição de parte em sentido material e em sentido formal, simétrica à do impugnante, como aliás resulta de institutos só concebíveis em processos de partes, como a representação da União por procuradores da Fazenda Pública e o direito de recurso “ex officio” por parte da Fazenda, das decisões que lhe sejam desfavoráveis.

Pode-se concluir que o processo administrativo tributário difere dos demais processos administrativos, aproximando-se do modelo do processo judicial, como um “processo de partes”. Conforme Machado Segundo, não se aplicam ao processo administrativo tributário “os princípios inerentes à atividade administrativa típica, ou seja, à atividade executiva exercida no âmbito dos *meros procedimentos*, como é o caso do princípio da inquisitorialidade e da subordinação hierárquica”.

Nesta altura, pode-se indagar: a quem incumbe a defesa do crédito tributário impugnado? Na medida em que o processo administrativo tributário se aproxima do processo judicial, torna-se mais evidente que a defesa da Fazenda Pública deve ser atribuída à Procuradoria Fiscal ou à Procuradoria Geral do Estado.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 3º, estabelece que para propor a ação é necessário ter interesse e legitimidade, e no art. 267, VI, estabelece que são três as condições da ação: a possibilidade jurídica do pedido, a legitimidade das partes e o interesse processual. Ensina o mestre Santos (1985, p. 173) que a “legitimidade” é qualidade para agir (legitimidade *ad causam*), e para isso é preciso ser titular do interesse

que pretenda seja tutelado. De outra forma, a legitimidade pode ser extraordinária, quando nas palavras do citado mestre, “a lei concede o direito de ação a quem não seja titular do interesse substancial, mas a quem se propõe a defender interesse de outrem”.

O agente do Fisco que procedeu à constituição do crédito tributário não teria legitimidade *ad causam* – interesse processual – para defender o ato, nem tampouco legitimidade extraordinária, pois tal legitimidade decorre expressamente da lei, que se aplica aos procuradores. O titular do crédito tributário é o estado, o qual é representado por seus procuradores, em juízo e igualmente no contencioso administrativo tributário, tido como processo de partes.

Nos termos do art. 12, I, do CPC, “serão representados em juízo, ativa e passivamente, a União, os estados, o Distrito Federal e os Territórios, por seus procuradores”.

Outro aspecto a ser examinado é a informação fiscal, como peça processual obrigatória, prestada pela autoridade autuante ou por outro funcionário para tanto designado. Qual a função desta peça? Prestar esclarecimentos, dizem. Mas, na prática, funciona como refutação dos argumentos do impugnante.

Leciona Cabral (1993, p. 323) que “a informação é peça a ser produzida após o lançamento e depois de o sujeito passivo ter elaborado sua impugnação”. Teria o objetivo de esclarecer pontos obscuros da ação fiscal ou verificar a veracidade de certas afirmações constantes da impugnação. Poderia até “reconhecer a ilegalidade do lançamento quando se tem consciência dessa ilegalidade”, como decorrência de ser a obrigação tributária *ex lege*. “Seria errado transformar-se a informação fiscal em defesa da Fazenda, quando deveria ser uma peça eminentemente objetiva”. Prossegue o mesmo autor:

A fase da informação fiscal. Compara-se, por vezes, esta fase à defesa do fisco contra as acusações do contribuinte. É um erro. O autuante ou a autoridade lançadora não são partes do processo. É muito comum o agente do Fisco redigir a informação fiscal em forma de contestação às razões do contribuinte e certos procuradores do sujeito passivo argüem a nulidade do processo, quando o fiscal não contesta a impugnação. Nada mais absurdo, pois a informação fiscal não deve ser feita, necessariamente, pelo autuante ou pela autoridade lançadora, podendo ser levada a efeito por servidor designado para tal (p. 37).

Conclui o citado autor que, “todas as vezes que o informante se convencer de que cabe razão ao contribuinte, deverá reconhecer este fato e apontar, em sua informação, porque considera a exigência descabida” (p. 37). Todavia, essa nem sempre é

a realidade, sendo frequente a autoridade lançadora tratar de defender o ato fiscal a todo custo.

Transformar a informação fiscal em defesa do ato impositivo desnatura o processo administrativo como “processo de partes”, como quer Xavier. A impugnação do lançamento pelo sujeito passivo se opõe à pretensão impositiva da Fazenda, consubstanciada no ato de constituição do crédito tributário. Agora, se a informação fiscal assume o papel de contestação da impugnação – ou de defesa do ato fiscal, como dizem alguns inconscientemente – o processo deveria ser devolvido ao impugnante para se manifestar sobre os argumentos do Fisco, em homenagem ao princípio da simetria e da igualdade das partes que deve presidir a um processo de partes.

Neste mesmo sentido, Xavier (1998, p. 318) considera que o processo administrativo tributário é “um processo de partes que se desenrola de harmonia com o princípio do contraditório” e, portanto, como observa Machado Segundo (2008, p. 139), deve ser concedido “ao impugnante oportunidade de se manifestar sobre quaisquer elementos novos trazidos aos autos pela autoridade responsável pelo ato impugnado”.

Conforme Cabral (1993, p. 36), “uma vez feita qualquer exigência de crédito tributário, dá-se ao contribuinte a oportunidade da mais ampla defesa”. Acrescenta Xavier (1998, p. 318), que o direito de audiência “se traduz na oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que o particular reputar convenientes à defesa de seus direitos antes de proferida a decisão definitiva na esfera administrativa”. Esclarece este autor que o direito à prova inclui “o direito de consulta dos atos procedimentais, como manifestação de um princípio de publicidade e de transparência da função judicante” (p. 319).

Em suma, se a informação fiscal contiver algum elemento de prova que não foi disponibilizado ao impugnante, deve ser-lhe dada oportunidade de se manifestar a respeito, sob pena de cerceamento do direito de defesa. No momento em que o sujeito passivo for cientificado do lançamento tributário, deve ter acesso a todos os elementos de convicção em que se baseou o autuante. Qualquer elemento trazido aos autos em momento posterior reabre, necessariamente, o prazo para impugnação. As partes no processo devem ser tratadas igualmente e ter as mesmas oportunidades.

De ressaltar, que nem todas as entidades federativas adotam a figura da representação fiscal, como é o caso da União.

2.7.2.2 Informação Fiscal: Prós e Contras

Tome-se por base o posicionamento de Cabral (1993), para quem a informação fiscal teria o objetivo de esclarecer pontos obscuros da ação fiscal e não propriamente se estabelecer como defesa do Fisco contra a impugnação do lançamento tributário. Isto, porque falta legitimidade ao autuante para proceder como tal, sendo fato inconteste que a informação fiscal é uma prática corrente na maioria dos estados e que, eventualmente, tanto ocorrem resistências do autuante em analisar imparcialmente a defesa, buscando a manutenção do lançamento mesmo diante de provas irrefutáveis, como pode agir de forma contrária, com desprezo e desinteresse em refutar os fatos alegados na defesa.

Obviamente, constata-se que, também, é corrente a informação fiscal trazer o reconhecimento de equívocos cometidos na autuação, facilitando o julgamento, assim como a reafirmação da correição do lançamento, com acréscimo de ponderações. Estas não foram descritas no campo destinado à descrição da infração, no momento do lançamento tributário, e são de grande valia para a tarefa do julgador administrativo.

Os regulamentos dos processos administrativos fiscais estaduais normalmente não preveem a oportunidade de o autuado contrapor as razões apresentadas na informação fiscal, a menos que haja alteração do valor lançado, ou se o autuante trazer fatos novos. Isto sem levar em conta que outros elementos são acrescentados na informação fiscal que, objetivamente, não se constituem em novas provas ou fatos novos, mas que apresentam deduções lógicas ou de hermenêutica jurídica.

Tais adições podem favorecer o convencimento do julgador em da manutenção do lançamento e, à falta do contraditório, ao dar vistas ao autuado, pode-se configurar violação a este princípio ou cerceamento de defesa, criando-se, assim, desequilíbrio em favor do fisco no momento do julgamento.

Na maioria dos estados, a informação fiscal é elaborada pelos próprios autuantes; em outros é prestada obrigatoriamente por auditores estranhos ao feito. Quando a informação fiscal é elaborada pelo autuante, há nítida vantagem de quem esteve à frente da ação fiscal, pelo fato de conhecer pormenores do procedimento, que viabilizam melhor compreensão dos fatos presentes no processo, além da própria celeridade na elaboração das informações.

É certo que a familiaridade com os demonstrativos e as planilhas, muitas vezes complexas, coloca o autuante em vantagem em relação a um terceiro. No entanto, caso seja um terceiro auditor que se debruça pela primeira vez sobre o auto de infração que

lhe é completamente estranho, e que muitas vezes é o resultado de meses de trabalho, reunindo grande quantidade de informações de entendimento complexo, ele necessitará, na prática, de proceder a uma verdadeira diligência no processo.

Neste sentido, a busca da verdade material encontra um facilitador pela habilidade natural de quem fez o lançamento em contraditar determinadas questões levantadas na impugnação. Entretanto, tal vantagem pode ser turvada, como foi dito, pela parcialidade de quem procura consciente, ou inconscientemente, defender o conteúdo do seu trabalho.

O outro aspecto a ser questionado, não diz respeito à parcialidade da informação fiscal, mas à sua efetiva qualidade. Há estados, como Alagoas, em que a informação fiscal é feita por uma equipe de auditores que não participam diretamente da fiscalização. Segundo esclarecimentos de servidor desse estado, tal modelo foi implantado porque as informações no modelo anterior (quando o próprio autuante fazia a informação fiscal) apresentavam baixa qualidade e, também, porque algumas vezes a informação fiscal nem era prestada, mesmo sendo necessária, requerendo posterior diligência ao autuante, o que resultava em perda de tempo.

Assim, do ponto de vista qualitativo, o resultado desse modelo foi considerado altamente satisfatório pelas autoridades fiscais daquele estado, tendo em vista o comprometimento de profissionais dedicados exclusivamente à função. De fato, sendo a informação prestada por terceiro que não o autuante, o grau de imparcialidade tende a aumentar.

A Prefeitura Municipal de Salvador adota um modelo diferenciado e peculiar, em comparação à maioria dos estados. A informação fiscal é obrigatória, mas adotada apenas depois do julgamento em primeira instância, no caso de ser interposto recurso, momento em que o informante (autoridade fiscal) se pronuncia. Este modelo é interessante, primeiro porque se torna dispensável em razoável número de processos que são julgados nulos ou improcedentes ou os que não são recorridos da decisão prolatada em primeiro grau. Segundo, porque propicia a oportunidade ao autuante de se pronunciar quanto à posição tomada na decisão de primeiro grau, permitindo ao julgador de segunda instância a apreciação do processo a partir de três fontes – autuante, autuado e julgador de primeira instância.

O Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, aboliu a informação fiscal, cabendo ao julgador fazer o confronto da acusação fiscal com a impugnação e estabelecer um juízo de valor, culminando no julgamento.

No Estado do Pará, após a apresentação da impugnação, um auditor estranho ao feito examina a necessidade e a conveniência da informação fiscal, remetendo-o ao autuante se julgar necessário.

Um aspecto negativo a ser considerado na informação fiscal é a questão da celeridade. É certo que muitos lançamentos tributários, pelos elementos processuais apresentados, possuem alto grau de certeza quanto à sua procedência, ou um elevado grau de convicção acerca da sua improcedência ou nulidade, tornando a informação fiscal mera obrigação formal-burocrática, implicando em atraso no andamento do processo. Embora o tempo médio para a elaboração da informação fiscal não seja excessivamente longo, em geral no máximo 30 dias, estas pequenas “paradas obrigatórias” se somam a outras que são dispensáveis e acabam por obstruir a celeridade processual. Nestes casos, peca-se pela falta de seletividade.

Assim, uma questão deve ser considerada: aplicando-se o princípio da proporcionalidade, justifica-se submeter todos os processos a uma obrigação formal imposta pelos regulamentos do processo administrativo fiscal, quando um número significativo de processos pode ser perfeitamente julgado sem necessidade da informação fiscal? Este é o tipo de questionamento a ser feito pelo estado, levando em conta as suas peculiaridades.

Eventuais pontos obscuros do procedimento podem ser corrigidos por meio de diligências do próprio fiscal autuante ou de um terceiro, tornando a diligência pontual e limitada a item específico do procedimento que demande resposta imediata e concisa. Evita-se, assim, perda de tempo e prejuízo ao andamento do processo. De outra forma, a informação fiscal, que em geral abrange todos os argumentos da impugnação – alguns totalmente irrelevantes para a compreensão dos fatos – pode ensejar perda de tempo sem contribuição alguma para a qualidade do procedimento.

Em se tratando de processo eletrônico, torna-se ainda mais prático, pois o julgador converte o processo em diligência e o trânsito costuma ser instantâneo, resultando em maior celeridade em comparação com a tramitação física do processo.

Desta maneira, se a celeridade for prioridade, é justificável a extinção da informação fiscal, pelo menos na forma obrigatória, podendo-se adotar um formato mais seletivo como fez a Prefeitura de Salvador ou o estado do Pará.

O tempo reservado à informação fiscal poderia ser tomado pela introdução de duas situações pouco frequentes atualmente: a defesa prévia, anterior ao lançamento,

em que o contribuinte poderia ter a oportunidade de apontar eventuais erros do procedimento (aspectos materiais), vedado o questionamento de direito; e o controle de qualidade do lançamento tributário após encerramento da fiscalização e antes do registro oficial do auto de infração, de forma a aumentar o grau de certeza do lançamento, com substancial melhora da qualidade do lançamento tributário e do julgamento correspondente, tornando a informação fiscal uma ação desnecessária, que eventualmente, pode ser substituída por uma diligência. Ou seja, a adoção da defesa prévia e do controle de qualidade poderão ensejar inutilidade da informação fiscal, em decorrência da maior clareza do lançamento tributário.

Embora desejável, a defesa prévia pode encontrar obstáculos, ao passo que o controle de qualidade do lançamento é um aprimoramento factível, conforme se verá adiante.

2.8 Breve cotejo com sistemas de outras federações

Os professores Patrick Dibout, Jorge Manfred Mossner e Carlos Palao Taboada, em artigo recente teceram importantes considerações sobre o processo tributário em seus países de origem, respectivamente França, Alemanha e Espanha. (DIBOUT; MOSSNER; TABOADA, 2005). Note-se que somente a Alemanha, dentre esses países, é uma federação.²² Tais considerações serão expostas resumidamente a seguir:

ESPANHA

No sistema espanhol, há duplicidade de instâncias: administrativas e judiciais. Questões fiscais e administrativas podem ser resolvidas administrativamente pelos Tribunais Econômico-Administrativos, ou judicialmente, pela jurisdição contenciosa administrativa.

A reforma constitucional de 1978 determinou que o contencioso administrativo fosse composto por órgãos colegiados autônomos denominados Tribunais Econômico-Administrativos. Estes são instância indispensável para quem deseja impugnar os atos da Administração Tributária e ascender, posteriormente, à instância judicial, ou seja, para que um processo chegue à instância judicial, deve antes passar pela revisão administrativa, obrigatoriamente.

22 Ver também, entre outros, SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha et al.; FADUFRGS, 2011, v. II, onde são considerados os sistemas francês, português, estadunidense e espanhol.

Os Tribunais Econômico-Administrativos organizam-se em dois níveis: de primeira instância, os Tribunais Regionais, organizados por região autônoma, que decidem matérias tributárias de competência das próprias regiões; e de segunda instância, o Tribunal Administrativo-Econômico Central, que em grau de recurso, julga processos oriundos dos Tribunais Regionais, mas analisa também, em única instância, os pedidos contra atos administrativos de órgãos centrais do Ministério da Economia e da Fazenda e de outros departamentos ministeriais, bem como de órgãos periféricos da Administração Geral do estado. Também, em única instância, conhece de pedidos onde deva ser ouvido previamente para permitir trâmite no Conselho de Estado. Na instância administrativa, as partes não estão obrigadas a terem advogados.

Para se recorrer ao Tribunal Central, o impugnante precisa fazer um depósito de € 1.800.000,00. Há poucos anos, uma reforma possibilitou ao contribuinte ingressar diretamente no Tribunal Central, suprimindo-se a primeira instância, se o valor discutido ultrapassar tal montante. Interessante é que o recurso não suspende a exigibilidade do crédito, podendo-se ingressar imediatamente com a execução. No entanto, se existir, de fato, o risco de a execução destruir o contribuinte, é possível obter a suspensão a qualquer momento, desde que se demonstre que o pagamento pode causar dano irreparável, sendo que a suspensão do crédito se estende à fase judiciária.

O sistema espanhol sofre numerosas críticas porque é necessário, antes de acionar o Judiciário, exaurir a fase administrativa, o que constitui um obstáculo, pois os Tribunais Administrativos não são competentes para julgar inconstitucionalidades e, se o recurso se baseia neste argumento, tem-se de percorrer, obrigatoriamente, a longa via administrativa.

Há tentativas de se implementar reformas no sentido de judicializar os tribunais administrativos. Os recursos julgados a favor do contribuinte estão em torno de 36% e, recentemente, a média do prazo para julgamento é de um ano nos tribunais administrativos e um ano e nove meses no Judiciário.

FRANÇA

O contencioso na França é complexo por razões históricas. Não existe jurisdição única, e, sim, a Jurisdição Judiciária – competente para julgar litígios do setor privado, para punir violações de leis criminais e civis, e a Jurisdição Administrativa – competente para dirimir litígios entre o particular e o estado.

A partir do século XIX, o contencioso fiscal é tratado por um tribunal civil ou por

um administrativo, dependendo da natureza da controvérsia. As cortes ordinárias têm jurisdição sobre os impostos diretos e as administrativas sobre os indiretos. A estrutura da jurisdição administrativa francesa possui três elementos essenciais:

1) O Conselho de Estado, que reexamina o mérito das decisões, funciona como corte superior dos Tribunais Administrativos, das Cortes Administrativas de Apelação e, também, é empregado como instância de cassação. O Órgão, dentro de sua competência, expõe a matéria de forma consultiva e atua com poder jurisdicional nos litígios em que a Administração ou seus agentes são interessados.

2) As Cortes Administrativas de Apelação, que estão sujeitas direta ou indiretamente ao controle do Conselho de Estado, funcionam como juízo de apelação, juízo de cassação e, em exceção, juízo originário e único de determinados litígios administrativos.

3) Os Tribunais Administrativos, que dispõem de plena jurisdição administrativa, que pode ser entendida como o conjunto de tribunais agrupados sob a autoridade do Conselho de Estado. Existe, ainda, a figura do Tribunal de Conflitos, competente para solucionar conflitos entre os Órgãos do Poder Judiciário e os Tribunais da Ordem Administrativa. Durante o processo, o contribuinte pode suspender a execução fiscal mediante garantias de pagamento e, para ingressar com impugnação em qualquer instância, necessita de advogado. Há, também, transação coordenada pela autoridade fiscal, com redução da taxa imposta, mas são casos raros. A média de duração dos processos é de cinco anos nos tribunais ordinários, três anos nos administrativos e dois anos na Corte de Cassação.

ALEMANHA

Até o século XIII não havia possibilidade de se discutir o lançamento tributário, sob o Princípio de Império (o soberano não erra nunca). A partir do século XV, instituiu-se a Câmara, que se ocupa do processo contencioso fiscal e, ao final do século XIX, foram criados os Tribunais Administrativos na Prússia, que não tinham função exclusivamente fiscal. Após a primeira guerra, a competência de questões fiscais passou para a Corte Fiscal Federal do governo central, órgão integrante da Administração. Após a segunda guerra, foi criada uma Corte Fiscal Federal, independente do executivo, para julgamentos fiscais. O controle jurisdicional dos atos administrativos fiscais é exercido por Cortes Administrativas Especiais independentes, separadas das autoridades administrativas e providas de julgadores versados em Direito.

O Tribunal Financeiro Federal é o órgão máximo da jurisdição administrativo-fiscal. Antes de se postular a anulação de ato administrativo-fiscal perante as cortes da jurisdição financeira, é necessário percorrer a instância administrativa.

Hoje, quando o contribuinte não acata o procedimento, apresenta impugnação a uma Agência da Administração Fiscal, que é um órgão especializado, constituído de um colegiado de advogados, que apreciam a impugnação. Apenas 10% dos julgamentos não são acatados e prosseguem em grau de recurso. Assim, em 20 milhões de julgamentos feitos a partir de 2004, só 150 mil foram para o Tribunal Administrativo, instância de segundo grau, também independente da Administração. Destes, apenas 3.461 casos foram para a última instância, a Corte Federal. No primeiro grau, não há necessidade de se constituir defensor, porém, quase nunca, o contribuinte dispensa a representação por advogado. Para ir ao segundo grau, requer-se que a questão seja particularmente importante e existe a obrigatoriedade de constituir advogado.

Verificados os exemplos da França, Alemanha e Espanha, convém verificar também o sistema da Argentina, por ser uma federação peculiar e de Portugal, de onde ordenamento brasileiro herdou diversos institutos.

ARGENTINA

Na Argentina, de acordo com o art. 12 da Lei nº 19.549 (Lei Nacional de Procedimentos Administrativos), a interposição de ações e recursos administrativos ou judiciais não suspende a execução dos atos administrativos fiscais, salvo no caso do recurso de apelação ao Tribunal Fiscal de La Nación. Veja-se sua redação:

ARTICULO 12°. El acto administrativo goza de presunción de legitimidad su fuerza ejecutoria faculta a la administración a ponerlo en práctica por sus propios medios a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario.

Sin embargo, la administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar, perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.

Contra os atos administrativos fiscais, os contribuintes podem apresentar o recurso de apelação previsto no art. 74 do decreto regulamentário 1397/1979, a fim de esgotar a instância administrativa e possibilitar sua impugnação ao Poder Judicial.

ARTICULO 74.- Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los QUINCE (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de SESENTA (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar que funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.

O Tribunal Fiscal de La Nación decide as controvérsias suscitadas entre o Estado Nacional e os contribuintes em matéria tributária, podendo confirmar, revogar ou modificar decisões administrativas. É constituído de 21 membros, dentre argentinos com quatro ou mais anos de exercício na carreira de advogado ou contador, e se divide em sete salas com três membros cada, com a seguinte distribuição: quatro salas com dois advogados e um contador, que atuam em assuntos tributários gerais e três salas integradas, exclusivamente por advogados, para as questões aduaneiras. O número de salas e membros pode ser modificado pelo Poder Executivo (SPISSO, 2008).

PORTUGAL

O sistema português compreende além da fase administrativa, em que a Administração Pública pode rever seus próprios atos, a fase judicial que ao contrário do Brasil, constitui-se em justiça especializada nas questões administrativas e tributárias. A Constituição portuguesa de 1976 dispôs sobre a competência da justiça administrativa e fiscal, conforme se vê no excerto abaixo:

Artigo 212. Tribunais administrativos e fiscais

1. O Supremo Tribunal Administrativo é o Órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional.

2. O Presidente do Supremo Tribunal Administrativo é eleito entre e pelos respectivos juízes.

3. Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

Em 1984, com o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) (Decreto-Lei n.º 129/84), foi estabelecida em Portugal a Organização Jurisdicional Administrativa autônoma da organização judiciária comum.

A primeira instância da jurisdição tributária é composta pelos Tribunais Administrativos e Fiscais de primeira instância, que podem ser divididos em duas especializações: Tribunais Administrativos de Círculo e Tribunais Tributários de primeira Instância. O Tribunal Administrativo de Círculo equivale a um Tribunal Regional, recebendo os recursos dos tribunais de primeira instância. O Tribunal Central Administrativo atua como instância recursal dos Tribunais de Círculo e, também, como instância primária em determinados processos.

O Supremo Tribunal Administrativo é o Órgão superior da hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que conta com duas seções: uma de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário.

3 DOS DIVERSOS TRATAMENTOS DADOS PELOS ESTADOS AO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Os autores do presente trabalho elaboraram uma pesquisa buscando identificar as práticas correntes dos estados (por via direta aos estados de origem dos membros-pesquisadores e por via de correspondência eletrônica aos demais estados). As questões foram formuladas a partir de discussões sobre problemas e soluções eficientes (boas práticas) em termos de PAF, que os contenciosos tributários dos diversos estados adotam.

Os temas das questões encaminhadas aos estados foram: aspectos relativos à estrutura da primeira e da segunda instâncias; competências; existência de recurso hierárquico; formas de alçada; denominação das instituições (especialmente a segunda instância); qualificação exigida para atuar como julgador; existência de representação fiscal; existência e modalidade do mandato do julgador; existência de carreira especí-

fica; necessidade de formação específica; possibilidade de recondução; existência de instância especial; forma de atuação da procuradoria; processo eletrônico; legislação; possibilidade de o órgão julgador decidir sobre a validade da norma tributária; percentual de decisões reformadas pela segunda instância; tempo médio de tramitação na primeira e segunda instâncias; existência de súmula vinculante.

Outras questões foram suscitadas de maneira transversal, a exemplo do pagamento, ou não, de jetons pela participação nas sessões de julgamento.

Adiante, se faz a análise dos resultados obtidos, os quais foram amplamente discutidos em reuniões presenciais e virtuais entre os autores

3.1 Experiências dos estados

De acordo com a análise do processo administrativo nos diversos estados pesquisados, inclusive o Distrito Federal, observam-se diferenças de estrutura e de procedimentos, que serão abordados nos tópicos subsequentes.

É sabido que a diversidade de estruturas e procedimentos causa dificuldades às pessoas físicas e jurídicas que pretendem impugnar lançamentos tributários perante a Administração Tributária dos estados, inclusive aos advogados que patrocinam as causas.

No entanto, os estados também têm sentido dificuldades de promover a eficiência do processo de revisão administrativa dos lançamentos tributários, sendo possível observar movimentos de reforma em praticamente todas as Unidades da Federação, sempre no sentido de alcançar maior celeridade, sem perda da qualidade dos julgamentos, de modo a garantir a ampla defesa e o contraditório em prazos que atendam ao princípio da razoabilidade.

Há, de longa data, tanto nas Administrações estaduais, como na sociedade civil, o consenso sobre a necessidade de melhorar e racionalizar os procedimentos de revisão dos lançamentos tributários, facilitando sua plena utilização por aqueles que pretendem se valer desse meio de defesa que se constitui um direito do cidadão. A celeridade e a eficiência dessa atividade são do interesse, também, da Administração Tributária.

Observando-se mais de perto as experiências dos diversos estados, nota-se que há problemas distintos que implicam prejuízo ao processo de revisão administrativa dos lançamentos tributários.

Parte dos problemas depende de alterações legislativas. A título de exemplo, pode-se citar o caso de São Paulo em que, nos termos da legislação pretérita, o procedimento sumário da primeira instância dava-se em duas fases, sendo que em caso de sucumbência recíproca, primeiro havia o julgamento do Recurso de Ofício e somente depois se abria o prazo recursal ao contribuinte que tinha seu recurso julgado em um momento posterior. Não havia razão lógica para tal situação. Se a sucumbência é recíproca, deve-se abrir prazo para ambas as partes recorrerem e os recursos são submetidos a um único julgamento, em condições de igualdade. Isto foi levado a efeito pela nova legislação, editada em 2009.

Vale dizer que, de acordo com a legislação de 2001, poderia haver três julgamentos nessa situação: o julgamento da defesa, o julgamento do recurso de ofício e o julgamento do recurso voluntário do contribuinte. Com a alteração legislativa, apenas dois julgamentos são realizados na hipótese tratada. Além de conferir maior celeridade à tramitação do processo, há evidente ganho de qualidade do julgamento, posto que ambos os recursos são analisados em conjunto, com suas respectivas contrarrazões em condições de igualdade entre as partes.

Entretanto, há outros problemas que afetam a celeridade do processo administrativo e não demandam alterações legislativas para serem solucionados. Em certos casos, problemas de estoques elevados de processos, muitas vezes decorrentes de lançamentos realizados há muitos anos, poderiam ser resolvidos com algumas medidas de gestão administrativa, tais como definição de metas de julgamentos, reuniões periódicas de avaliação e cobrança, mudanças dos servidores que atuam nos cargos de chefia, premiando-se aqueles que mais colaboram para o cumprimento das metas, dentre outras medidas que possam chamar a responsabilidade da equipe e extrair-lhe o melhor de seu potencial. Essa experiência também foi observada em alguns dos estados pesquisados com efetivo ganho de produtividade.

Ao considerar as práticas dos estados, não se pode deixar de observar, também, o processo eletrônico. Em alguns estados o processo eletrônico já é uma realidade: o auto de infração nasce em meio digital, o autuado é intimado via portal eletrônico e todos os atos subsequentes são realizados em meio digital, sejam outorga de procuração, apresentação de defesa e provas digitalizadas, julgamentos, intimações, enfim, todos os atos processuais.

Essa é uma experiência de grande relevância, na medida em que utiliza a tecnologia em favor da celeridade processual, com ganhos visíveis para todos os envolvidos. A título de exemplo, pode-se citar o controle automatizado dos prazos processuais pelo

próprio sistema, a facilidade de acesso remoto pelo contribuinte e seus procuradores, por meio de certificação digital e assinatura eletrônica, a eliminação dos prazos de juntadas, conferências, remessas e envios de processos por malotes, sendo que a maior parte dessas atividades passa a ser automatizada, eliminando-se etapas desnecessárias.²³

Como exemplo, um processo que tem o contencioso finalizado e precisa ser enviado para cobrança em uma unidade do interior do estado pode levar dias ou até uma semana inteira para chegar ao destino. Com o processo eletrônico, uma vez finalizado o contencioso, no mesmo instante o processo já fica disponível naquela unidade para os procedimentos de cobrança.

Ou seja, o ganho em celeridade, com evidente ganho de qualidade, recomenda que os estados cada vez mais voltem suas atenções para esse aspecto. Porém, recomenda-se que, antes de qualquer informatização, seja realizado um mapeamento do atual procedimento, bem como alterações legislativas e outras que aperfeiçoem a estrutura e os procedimentos, para depois concretizar a etapa de informatização. Assim, muitos problemas e entraves são eliminados previamente. Os estados que já implantaram ou estão implantando o processo eletrônico serão citados no curso deste trabalho.

3.2 Aspectos comparativos: estrutura e procedimentos

No que diz respeito à estrutura, serão verificados os principais tópicos objeto da pesquisa, indicando o que prevalece na maior parte dos estados, aí já considerado o Distrito Federal. Ver Anexo III.

No que diz respeito às instâncias de julgamento, com exceção de Minas Gerais, todas as demais unidades federadas têm dupla instância de julgamento administrativo, e a grande maioria (22) conta com a primeira instância monocrática e a segunda instância colegiada (26).

Quanto à competência, a maioria dos estados possui órgãos de julgamento com competência exclusiva para o contencioso (20) e alguns, também, para examinar processos de consulta (7).

Quanto à qualificação para atuar no processo administrativo, nenhum estado exige a representação por advogado, embora essa situação seja bastante comum e

23 No âmbito da Administração Tributária Federal, o processo eletrônico foi implementado e é amplamente utilizado, desde o lançamento até a última instância de julgamento administrativo (Carf).

recorrente. O autuado pode, se assim preferir, impugnar a autuação e defender-se por si próprio. Registre-se, apenas, o caso do Acre, cuja lei prevê a representação exclusiva por advogado.

Outro aspecto importante a ser observado diz respeito à representação da Fazenda Pública no processo administrativo. Alguns estados fazem a defesa do lançamento tributário por servidores próprios da carreira de fiscalização, geralmente com dedicação exclusiva. Muitos estados contam com a atuação da Procuradoria Geral do Estado na defesa do lançamento fiscal durante o processo administrativo.

Nos estados que contam com a atuação da Procuradoria do Estado, muitos sustentam tratar-se de órgão especializado na defesa do estado, mais especificamente, na defesa do crédito tributário. Os estados, por sua vez, em que a Procuradoria não atua no processo administrativo, entendem tratar-se de procedimento interno de revisão do ato administrativo, que deve ser realizado pela própria Administração da qual emanou o ato, conseqüentemente deve ser realizada pelos seus próprios servidores.

Nesses estados, o entendimento é que o processo administrativo é o instrumento pelo qual o contribuinte dirige-se à própria Administração Tributária impugnando o lançamento e espera dela – Administração – uma resposta sobre seu pleito. Neste sentido, o contribuinte não está contestando o lançamento perante terceiro, mas perante a própria Administração, não havendo razão para ser representada por servidores de órgão externo, ou seja, de Procuradoria.

Quanto ao mandato dos julgadores de primeira instância, em apenas três estados a lei contém tal previsão: Sergipe, Goiás e Minas Gerais, sendo que, neste último, trata-se de instância única de julgamento, conforme já apontado anteriormente.

Quanto à segunda instância, com exceção do Rio Grande do Sul, a lei de todos os demais estados prevê mandato para os julgadores.

Apenas no Estado de Pernambuco há carreira específica de julgador administrativo, não havendo tal previsão nos demais estados. Apenas a título de registro, no Estado de São Paulo havia previsão de carreira específica para o julgamento de primeira instância, mas foi extinta, havendo, ainda, alguns julgadores remanescentes dessa carreira.

Quanto à recondução dos julgadores administrativos, a lei prevê essa possibilidade em 25 estados, com exceção de Rondônia, em que é vedada. Excepciona-se também o Rio Grande do Sul por não haver mandato, conforme já visto.

Quanto à formação dos julgadores, apenas Tocantins, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Pernambuco e Santa Catarina exigem formação específica. Os demais estados não a exigem, embora a grande maioria exija sólidos conhecimentos em matéria tributária.

Na Paraíba, apenas para a função de Presidente exige-se formação específica, assim como em Alagoas para Coordenador da primeira instância, que deve ser Bacharel em Direito.

Com exceção de Roraima, que possui instância única de revisão, todos os demais estados possuem instância especial, em geral um colegiado para análise de questões de direito, responsável pela uniformização da jurisprudência administrativa.

Na grande maioria dos estados não é dado ao órgão julgador decidir sobre a validade (legalidade) da norma tributária. Essa possibilidade ocorre em São Paulo, em que os órgãos de julgamento embora sejam vedados expressamente de deixar de aplicar lei por entendê-la inconstitucional, não há previsão quando se trata de normas infralegais. Situação análoga ocorre em Alagoas. Por seu turno, há vedação expressa na legislação dos seguintes estados: Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Pernambuco, Pará e Santa Catarina.

Há previsão de súmula vinculante em cinco estados, a saber, Bahia, São Paulo, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Alagoas e também no Distrito Federal.

No que diz respeito ao processo eletrônico, pode-se dizer que já é uma realidade em três estados, SP, SC e CE, sendo certo que muitos outros estados vêm desenvolvendo estudos visando à utilização dessa tecnologia.

Registra-se, ainda, que alguns estados utilizam a designação “Tribunal”, a saber, São Paulo,, Maranhão, Rio Grande do Sul, Pará, Mato Grosso do Sul, Pernambuco,, Rondônia e Santa Catarina, além do Distrito Federal; e os demais, na maioria dos casos, utilizam a designação “Conselho”. Acredita-se que Conselho não seja a designação mais adequada, por não se tratar de órgãos tipicamente de aconselhamento, mas sim de julgamento. Por isso, Tribunal parece mais apropriado. Quanto à designação dos integrantes desses órgãos, é notório que julgador ou juiz administrativo poderia identificar com clareza a função que desempenham.

Anote-se, ainda, que todos os estados possuam previsão de alçada para recurso de ofício. Há discussões sobre o valor mais adequado, havendo aqueles que sustentam a elevação da alçada para evitar a tramitação em segunda instância de processos

com valores muito baixos, que não justificam o custo da movimentação da máquina administrativa.

O recurso hierárquico está previsto na legislação de sete estados, a saber: Pernambuco, Alagoas, Amazonas, Acre, Paraíba, Paraná e Rio de Janeiro. Em Pernambuco, é de competência privativa da Procuradoria Geral. No Pará e no Acre há uma espécie de saneamento prévio à execução. Há estados em que o recurso hierárquico é de competência do secretário da Fazenda, sob determinadas circunstâncias; em outros, ao próprio Conselho. A crítica é que o recurso hierárquico abala a definitividade das decisões da última instância.²⁴

Além das questões estruturais, pesquisaram-se, ainda, algumas características, bem como números que refletem as realidades em diversos estados, ora semelhantes ora discrepantes, conforme se verá adiante.

No que diz respeito à meta de julgamentos em primeira instância, a pesquisa em alguns estados demonstra que a meta gira em torno de dez a 15 processos por mês, por julgador, havendo períodos em que esta média é mais alta em função do estoque. Deve-se ponderar que alguns estados têm autos de com infração única e outros com múltiplas infrações, aspecto que pode distorcer bastante os parâmetros.

Quanto aos autos de infração, verifica-se que parte dos estados tem por prática a lavratura de um único item de acusação por auto de infração, tais como Acre, Alagoas, Espírito Santo, Pará, Rio de Janeiro e Santa Catarina. No entanto, outros estados elaboram autos de infração contendo mais de uma acusação, conexas ou não entre si, como é o caso de São Paulo e Bahia.

Apurou-se, ainda, que o julgamento em primeira instância é monocrático em Estados como Acre, Alagoas, Espírito Santo, Pará, São Paulo e Santa Catarina, enquanto em outros estados é colegiado composto por servidores da Fazenda Pública, como na Bahia e Rio de Janeiro.

24 Tal procedimento confronta também com o chamado “princípio da não-submissão do órgão julgador ao poder hierárquico”. Conforme Jorge Inácio de Aquino, tal princípio “garante que a autoridade julgadora administrativa esteja adstrita aos princípios constitucionais processuais e não aos ditames específicos que disciplinam as funções típicas da administração, como, por exemplo, os que obrigam a autoridade lançadora da exigência fiscal, que segue fielmente as instruções editadas por seus superiores hierárquicos, mas não obriga o órgão incumbido de apreciar a validade legal de um auto de infração, caso as considere contrárias à lei.” Cf. AQUINO, Jorge Inácio. Os órgãos de julgamento administrativo do contencioso tributário no Brasil. Jus navigandi, 2010. Disponível em: < <http://jus.com.br/revista/texto/17265/os-orgaos-de-julgamento-administrativo-do-contencioso-tributario-no-brasil> > .

No que diz respeito à segunda instância de julgamento, com exceção de São Paulo que possui dezesseis câmaras de julgamento, colegiadas e paritárias, alguns estados pesquisados possuem, em regra, duas ou três câmaras responsáveis pelo julgamento de recursos.

Em relação à quantidade de julgadores que compõem o órgão pleno da segunda instância, há variação de acordo com a realidade de cada estado, sendo que em alguns estados o pleno é composto por quatro julgadores mais um Presidente, como é o caso de Alagoas; seis julgadores, em Santa Catarina, doze julgadores no Espírito Santo e na Bahia; e dezesseis julgadores em São Paulo.

Quanto ao número de sessões realizadas por mês pelas câmaras de segunda instância, apurou-se que são realizadas quatro sessões mensais no Acre, em Alagoas, no Pará e em Santa Catarina; e oito sessões mensais na Bahia e em São Paulo.²⁵

Foi também objeto da pesquisa a competência do presidente da sessão de julgamento em cada estado, apurando-se que na maioria dos estados pesquisados, o presidente não atua como relator nos processos, como sucede no Acre, em Alagoas, no Espírito Santo, no Pará e em Santa Catarina. Em São Paulo e na Bahia, por sua vez, o presidente da sessão de julgamento também atua como relator de processos, não havendo qualquer impedimento para tanto.

3.3 Consequências negativas da diversidade estrutural e procedimental

A diversidade estrutural e procedimental entre os procedimentos de revisão administrativa nos estados causa uma série de problemas e dificuldades para os contribuintes e advogados.

Em primeiro lugar, a dificuldade de conhecer as legislações processuais de todos os estados, Distrito Federal, União e até dos municípios, onde a empresa realiza suas atividades, torna muito complexa e difícil a defesa do autuado, até porque muitas vezes dependerá da contratação de profissionais especializados em mais de uma região do país.

Muitas vezes, o contribuinte desconhece procedimentos necessários à sua defesa, tais como prazos e requisitos processuais, dentre outras formalidades que podem implicar em prejuízo à sua defesa. Muito embora não seja necessária a contratação

25 Na Bahia, são oito sessões mensais de julgamento e mais uma sessão de pauta suplementar, onde o colegiado decide se o processo deve passar por diligência (o julgador monocraticamente não decide pela diligência, precisa juntar todos os processos em que ele enxerga problemas e levar à sessão exclusiva para isto) – total de nove.

de advogado para a defesa administrativa, essa providência acaba sendo adotada pela maioria dos contribuintes, dada a especialidade não só do direito material tributário, como também do direito processual administrativo.

Quando se fala em “custo Brasil”, expressão muito em voga na mídia e em veículos especializados em matéria tributária, uma questão a ser considerada é o chamado custo de conformidade, ou seja, quanto a empresa gasta para manter-se de acordo com todo o ordenamento normativo que incide sobre as atividades empresariais em geral. Sem dúvida, a questão processual impacta essa conta, na medida em que, para se defender de eventual autuação a empresa, na maioria das vezes, deverá valer-se de advogados especializados.

Sob outro giro, essa disparidade de procedimentos também causa dificuldades para os estados. Com efeito, o elevado custo de conformidade implica prejuízos à competitividade das empresas nacionais no mercado internacional, diminuindo o ritmo de expansão econômica, o que causa impacto negativo na arrecadação tributária. Entretanto, na medida em que cresce a cobrança da sociedade por uma uniformização de procedimentos, cresce a pressão por uma atitude dos estados para que sejam solucionadas essas questões.

Além disso, a disparidade de procedimentos dificulta o intercâmbio mais efetivo de experiências entre os estados. Caso houvesse maior convergência na legislação tributária, nos procedimentos de fiscalização e nos procedimentos de revisão administrativa do lançamento, maior seria a possibilidade de troca de informações e experiências, proporcionando benefícios tanto aos estados como aos contribuintes.

Trata-se do chamado ambiente jurídico, que faz parte do ambiente institucional do País. Um melhor ambiente jurídico, e mais especificamente, ambiente jurídico tributário, implica melhores instituições, e, portanto, mais desenvolvimento econômico, com todas as vantagens que daí decorrem. Trata-se da abordagem da chamada Nova Economia Institucional (NEI), que valoriza adequadamente tais aspectos, como também seus impactos no processo de desenvolvimento, especialmente quanto aos custos de transação.

Não há dúvida que a diversidade de tratamento e da matéria pelos diversos entes federativos implica custo de transação maior do que se os procedimentos fossem homogêneos. As assertivas desta corrente têm-se demonstrado corretas, o que tem levado os seus principais estudiosos a receberem reconhecimento como o Nobel em economia, casos de North e Williamson.²⁶

²⁶ Ver, e.g., North (1990) e Williamson (2000).

Com estas considerações, evidencia-se a necessidade de harmonização do processo administrativo tributário brasileiro, não só entre os estados, mas também da União e dos municípios.

Neste sentido, os autores apresentam um proposta de lei complementar, que tem por bases constitucionais os arts. 146, III, e 24, I, e respectivos parágrafos e propõe harmonizar o processo administrativo fiscal entre as entidades da federação brasileira – ver Anexo I.²⁷ Apresentam, ainda, proposta que visa à redução dos estágios da litigância tributária, alterando, para tanto, os dispositivos respectivos da Constituição, conforme proposta constante do Anexo II (ver item 6.2, para discussões mais detalhadas sobre este tema).

4 MEDIDAS POSSÍVEIS PARA GANHO DE EFICIÊNCIA NO PROCESSO

4.1 Redução de instâncias como medida de celeridade processual

A Constituição Federal de 1988, escrita ainda sob os efeitos abusivos cometidos sob o obscurantismo militarista pós 1964, acabou por implantar um sistema de ampla proteção aos direitos do cidadão, limitando sobremaneira o poder do estado. Por conseguinte, o Direito brasileiro foi severamente influenciado pela defesa dos direitos e garantias individuais. Nos arts. 5º e 7º, da Carta Magna, há, nada menos que, 112 incisos relativos aos direitos individuais, coletivos e sociais. Com isto, reforçou-se a cultura do duplo grau de jurisdição, que no Judiciário pode chegar a quatro níveis de instâncias recursais.

Cabe aqui uma oportuna digressão. O caso do habeas corpus (HC) concedido pelo STF a um médico paulista envolvido em graves denúncias de estupro de dezenas de pacientes. Este caso é emblemático, pois o pedido do HC passou antes pelo Juiz de Direito, pelo Tribunal de Justiça, pelo STJ, sendo sistematicamente negado e, por fim, pelo STF, que o concedeu. Estariam o juiz, o tribunal estadual e o STJ errados, e o STF correto?

27 Não se deve olvidar as diversas tentativas de implantar o processo administrativo tributário unificado, desde Ulhôa Canto (1964) até o recente Projeto de Lei Complementar – PLS 222, do Senador Vital do Rêgo, apresentado em 06/06/2013, o qual estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal, no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas tem mero escopo procedimental, sendo muito restrito. Tais projetos não foram objeto de análise específica neste trabalho.

Schwartzman, em coluna do Jornal Folha de São Paulo, do dia 07/08/2012, intitulada “Entranhas do Julgamento”, fez interessante comentário sobre o que ocorre com julgadores no momento da tomada de decisões:

Vários experimentos demonstram que os julgadores são suscetíveis a vieses que limitam sua capacidade de decidir objetivamente. Eles vão desde elementos estruturantes como características de personalidade e preferências ideológicas, até fatores circunstanciais, como o nível de glicose no sangue na hora da decisão. Uma boa estratégia de defesa é garantir um suprimento ilimitado de chocolate para os magistrados. (SCHWARTSMAN, 2012, Cad. 01, p. 3).²⁸

Esta questão traz à tona a propalada premissa de que os sucessivos recursos materializam a garantia de que o julgamento justo e ideal seria alcançado pela correção de erros do julgamento, ou seja, comumente se aceita que o recurso exprime a busca da realização da Justiça, como sendo expressão de uma verdade absoluta, ou pelo menos, de uma última verdade, a melhor possível. No entanto, a crença de que uma revisão após a outra, depuraria todos os erros e equívocos cometidos nas decisões de instâncias inferiores é um mito e, portanto, a premissa é falsa. Tal perspectiva, de realização da Justiça por meio do acesso a várias instâncias sucessivas, revela-se traiçoeira, pois esconde uma falácia monumental.

A premissa antes referida, ao contrário do que se pensa, não é uníssona nos meios jurídicos, pois também é corrente a tese de que a melhor justiça se faz na primeira instância, onde o Juiz está próximo das partes, atua territorialmente dentro da zona do conflito sobre o qual decide e com um poder de aferição axiológica muito mais aguçado que a de um magistrado em um tribunal situado a centenas ou milhares de quilômetros da ocorrência do fato, que não tem contato direto com as partes envolvidas.

O saudoso jurista baiano J. Calmon de Passos costumava dizer aos seus alunos, da Universidade Federal da Bahia, que “justiça se faz é na primeira instância, tribunal é confraria”. Embora os tribunais efetivamente corrijam muitos equívocos cometidos nas instâncias inferiores, o distanciamento físico e mental dos magistrados que atuam nos tribunais, da realidade social, cultural, e até geográfica, que se expõe no processo, tende a levar os julgamentos em grau de recurso a uma significativa distorção da verdade material. Assim, a assertiva do Professor Calmon de Passos não chega a se constituir em exagero.

²⁸ Tais comportamentos são hoje muito estudados (análise comportamental), mas desde o advento do realismo jurídico norte-americano este aspecto já era apontado. O resultado das decisões estaria relacionado a “what the judge had for breakfast.” Ver, e.g., Drobak e North (2008, p. 136).

Apesar da discussão sobre este aspecto no item 2.7, cabe agora tratar do tema sob o ângulo da praticidade.

Freddie Didier e Leonardo Carneiro da Cunha enumeram diversas desvantagens do duplo grau de jurisdição:

- Desprestígio da primeira instância – fica reduzida a uma atividade “instrutória”, de emissão de opinião, pois as questões só seriam resolvidas definitivamente em segundo grau.

- Dificuldade de acesso à justiça – o prolongamento do processo, com a elevação de custos, representa uma denegação de justiça;

- Insegurança do poder jurisdicional – se mantém a decisão de primeiro grau, atesta que foi inútil a submissão da matéria ao segundo grau; se reforma, demonstra que a primeira instância é frágil, não sendo digna de confiança.

- Afastamento da verdade – quanto mais o julgamento se distancia das partes, mais difícil a produção de provas e mais distante fica da verdade mais próxima da real. (DIDIER; CUNHA, 2006, p. 2)

Além disso, a própria Constituição estabelece competências originárias aos tribunais superiores, sem permitir a possibilidade de um segundo grau, estabelecendo inegavelmente o grau único de jurisdição, razão pela qual não se pode falar em duplo grau de jurisdição como garantia.

Ao fazer-se uma analogia entre julgamento administrativo e judicial, vê-se que na lide administrativa possibilita-se para o autuado a mais ampla defesa, pois o processo administrativo prima pela informalidade, inclusive com a dispensa de advogados. Pode-se, também, fazer sustentações orais no momento do julgamento, inclusive com a oitiva do autuante e do autuado, e produzir provas até durante a sessão de julgamento, em atendimento ao princípio basilar do processo fiscal, que é a verdade material.

Em pesquisa patrocinada pela Universidade de São Paulo (USP), destaca-se um trecho que aqui se reproduz, quanto ao imenso cipoal legislativo existente no Brasil, em detrimento do cumprimento das leis:

Em primeiro lugar, sempre se deu mais importância à criação de leis do que à garantia de sistemas de incentivos para que elas fossem efetivamente cumpridas. Ou seja, uma excessiva preocupação legalista, contra uma deficiente preocupação com o funcionamento, a

execução e com a eficiência do sistema. Como mostra Ballard (1999): “*a combinação de sistemas legais extremamente formalistas com o papel restrito dos juízes, gerou uma burocracia judicial que teve a tendência de se manter isolada da evolução das sociedades nas esferas política, social e econômica*”. (FERRAZ JUNIOR; MARANHÃO; AZEVEDO, 2011, p. 9).

A mesma pesquisa cita que Linn Hambergren, especialista em sistemas judiciais do Banco Mundial, não acredita que a solução do gargalo dos processos esteja dependendo de fatores como abundância de pessoal especializado ou de tecnologias avançadas, conforme excerto a seguir:

Sua experiência na implantação de reformas judiciais em vários países mostrou que a demanda por orçamentos maiores – para a aquisição de mais recursos – é continuamente crescente e leva a uma tendência de não transparência na prestação de contas do uso dos recursos públicos. Além disso, Hambergren não acredita que a automação dos processos, i.e., a informatização das cortes, resolverá o problema da eficiência judicial, pois segundo ela, o grande motivo para a morosidade judicial são fatores relacionados à atitude dos agentes envolvidos. Ela destaca as práticas meramente protelatórias e a resistência dos juízes em coibi-las. (FERRAZ JUNIOR; MARANHÃO; AZEVEDO, 2011, p. 13).

Embora as palavras de Hambergren se destinem ao judiciário, a realidade dos processos administrativos fiscais não é diferente. Assim, medidas precisam ser tomadas no sentido de quebrar os atuais paradigmas do julgamento dos processos fiscais, sob pena de, mesmo com as melhorias do processo eletrônico e da implantação de recursos avançados pela Administração Pública, o contencioso tributário continuar sufocado pelas crescentes demandas processuais, seja em razão do crescimento da economia, seja em razão do aumento do aparato estatal de fiscalização ou, ainda, pela facilidade de acesso ao exercício da defesa, que contribui para o aumento da litigiosidade.

Dentre os entraves à celeridade do processo fiscal, está o onipresente duplo grau de jurisdição administrativa. As estatísticas demonstram que aproximadamente 95% das decisões em segunda instância mantêm a decisão da primeira, pelo menos nos casos em que no primeiro grau o julgamento é feito por um colegiado. Isto prova que a imensa maioria dos recursos ou são meramente protelatórios, porque desprovidos de fundamentos que justifiquem a revisão da decisão de primeira instância, ou porque arguem questões de ordem constitucional, fora do alcance do julgamento administrativo.

O exemplo da questão decadencial é bem ilustrativo: o autuado, às vezes, defende-se apenas argumentando que o prazo para constituição do crédito já decaiu. O

primeiro grau nega o pedido, argumentando que o autuante se pautou no prazo estabelecido em lei estadual e, por se tratar de questão constitucional, não pode entrar no mérito. O autuado recorre à segunda instância com o mesmo argumento e o processo continua procedente, sem que se adentre ao mérito. Perde-se, assim, tempo em duas instâncias por um motivo que está fora do alcance do julgador tributário, e a questão vai, finalmente, parar no judiciário, por vezes, depois de longa tramitação na esfera administrativa.

Há situações em que o autuado confirma a licitude do lançamento, mas pede diminuição da multa, por motivo de equidade; porém, como o julgador de primeiro grau está impedido de reduzir multas decorrentes do descumprimento da obrigação principal, o processo segue para o segundo grau.

Como foi demonstrado anteriormente no item 2.7 a, o inciso LV, do art. 5º, da Constituição, não traz expressamente o direito ao duplo grau de jurisdição. Então, tal princípio não pode ser entendido como garantia constitucional. Para deixar clara a posição aqui adotada, elucidativo é o trecho do voto a seguir, transcrito do Recurso Especial – RE 210.246/GO, de lavra do Ministro Nelson Jobim:

Poderia a lei ter tornado definitiva, na órbita administrativa, a imposição da multa após o exercício da defesa, ou a oportunidade de fazê-lo? A mim, me parece claro que sim, por mais que leia e releia a Constituição (a não ser que se dê à expressão “e recursos a ela inerentes, constante do art. 5º, LV, significado de que qualquer decisão judicial ou administrativa há de ser susceptível de tantos recursos quanto a imaginação do interessado conseguir criar), a não ser assim, parece-me claro que não há imperativo em dar-se sucessivas instâncias, na órbita administrativa, à defesa ou à tentativa de desconstituição de uma punição administrativa, cuja imposição a lei fez preceder do exercício de defesa.²⁹

Superada em definitivo esta questão da constitucionalidade, torna-se necessário verificar o grau de conveniência e razoabilidade da extinção da segunda instância administrativa. Inicialmente, faz-se necessário um alargamento do estudo da repercussão desta questão, pois a execução de tal medida requer-se a quebra de paradigmas fortemente entranhados na Administração Pública.

Foi dito anteriormente, que o julgamento em segundo grau não tem, necessariamente, o condão de atribuir ao julgamento a condição de uma verdade absoluta.

²⁹ RE 210246/GO, de 12/11/1997, Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, Relator P/Acórdão: Min. Nelson Jobim.

Assim, a revisão de segundo grau pode até ser, eventualmente, menos qualitativa que o *decisum* da primeira instância, pelas razões já expostas e tão bem justificadas pelas palavras de Hélio Swartzman e pela sábia lição do mestre Calmon de Passos.

Dados estatísticos comprovam que apenas uma pequeníssima parte dos processos fiscais são reformados na instância superior. A qualidade do julgamento pode ser melhorada se for feito um rigoroso controle de qualidade do lançamento, como já ocorre no Estado de São Paulo, que faz um minucioso controle antes de o auto de infração ser efetivado e registrado no sistema da Secretaria da Fazenda.

Na Bahia, o tempo médio para julgamento dos processos nas juntas de primeiro grau é de 120 dias e nas câmaras de segundo grau, é de 268 dias; já o índice de reformas de decisões está em torno de 5%. É preciso considerar que o índice de reforma dos julgamentos de primeiro grau pode ser otimizado, se for implantado um sistema de jurisprudência com repercussão obrigatória nas juntas de julgamento de primeira instância, reduzindo-se o índice de reforma das decisões de primeiro grau para patamares ainda menores.

O princípio da proporcionalidade tem o propósito de proteger alguns valores em detrimento de outros, que podem ser sacrificados, atendendo ao juízo de razoabilidade e proporcionalidade, quando a observação intransigente de uns importa descumprimento dos outros. Assim, parece razoável o entendimento de que carrear um grande número de processos para revisão em segunda instância para preservar o contribuinte de eventuais erros cometidos pelo julgador de primeira instância, ao preço de longo tempo e de elevado custo financeiro, sendo que, na prática, é reformada apenas uma parcela mínima desses processos, implicaria um significativo prejuízo à sociedade. Ou seja, a supressão de recursos em determinadas circunstâncias (e.g. baixo valor) seria aceitável e recomendável.

Ademais, a elevada confirmação das decisões de primeiro grau denota que os recursos não se baseiam em uma perspectiva de erro de julgamento na primeira instância. Por isto, a apreciação em segundo grau deveria se restringir aos processos sobre os quais paira, realmente, alguma dúvida, criando-se mecanismos de controle sobre os recursos a fim de repelir aqueles meramente protelatórios.

As discussões no âmbito do núcleo de estudos do Programa Esaf-Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2012, em que se insere a elaboração do presente trabalho, apontaram para a conveniência de se manter o grau recursal, sujeitando-o, todavia, a restrições objetivas capazes de evitar recursos meramente protelatórios que ficaria re-

servado aos casos de: divergência de julgamentos na primeira instância; decisões não unânimes; e de valor mínimo para o recurso voluntário neste caso, porque o próprio estado abre mão de recurso de alçada em litígios que envolvem valores inferiores a determinado patamar.

Discussão polêmica envolveu o critério de se condicionar o recurso voluntário ao pagamento ou ao parcelamento da parte não controversa. Este aspecto é diferente do que sucedeu no âmbito da Administração Tributária federal que, até momento recente, exigia o depósito judicial de parte do valor lançado como pressuposto recursal. O STF julgou inconstitucional tal exigência por entender serem os valores controversos e sem presunção de liquidez e certeza.

A posição favorável a tal medida traria grandes vantagens à Administração, pois estimularia parte dos contribuintes ao pagamento do valor incontroverso e potencializaria a arrecadação. Atualmente, a parte incontroversa, não recorrida, segue em cobrança simples em autos apartados. No entanto, como a razoabilidade de tal condicionante é de natureza subjetiva, para evitar questionamentos acerca da constitucionalidade (pois poderia ser entendida como uma condição inconstitucional), os autores preferiram não abordá-lo na proposta de lei complementar do Anexo I.

Neste sentido, o contencioso municipal da capital catarinense representa um avanço, pois não permite recursos de forma ampla e irrestrita, só nos casos em que o próprio órgão julgador deixou margem a dúvida, em caso de decisão não unânime ou divergente de outros julgados.

Assim, a segunda instância deveria analisar apenas questões de divergência das decisões do primeiro grau para a jurisprudência, ou então se pronunciar a respeito de questões de direito, porventura, suscitadas. A segunda instância poderia funcionar, também, quando o atuado optasse pela transação, no caso de alteração da legislação favorável em esfera administrativa.

Em pesquisa feita pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (FADURGS), coordenada pelo signatário, Prof. Cezar Saldanha Souza Junior, para o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) há um trecho que é extremamente importante no que diz respeito aos julgamentos feitos pelo próprio Fisco, e a sua desejada imparcialidade:

No Brasil, na forma em que o sistema vem sendo organizado desde o advento do Presidencialismo, essa *autoridade administrativa*, senão teoricamente, na prática pelo menos,

é vista como uma *autoridade interessada* no resultado final das relações entre *contribuinte* e *fisco*. O Fisco, na teoria democrática, deveria ser uma autoridade pública isenta, preocupada apenas com a fiel e imparcial aplicação da lei tributária. Entretanto, o Fisco é visto como autoridade ligada ao *governo do dia*, o qual está envolto na trama diária das políticas públicas, dos compromissos de partido e das pressões de todos os lados face à escassez dos recursos públicos.[...]

Assim, no sistema jus-político brasileiro do Séc. XX, a **autoridade administrativa** – indispensável máxime em finanças públicas – deixou de ser politicamente isenta. Estado, Governo e Administração foram fusionados em um Poder Executivo controlado por grupos partidários. Por isso, nosso sistema jurídico foi forçado a evoluir em outra direção: a de submeter, *ex novo*, todo o processamento administrativo, ao crivo – agora sim isento, do poder judiciário, pois este tem garantias constitucionais de isenção frente ao governo do dia. (SOUZA JUNIOR et al./FADUFRGS, 2011, v. I, p. 23-24, destaques no original).

Um dos óbices à credibilidade das decisões administrativas é a impossibilidade de o julgador administrativo apreciar arguições de inconstitucionalidade, o que deixa o administrado com sensação de parcialidade nas decisões. O moderno Direito Administrativo prega que, com a constitucionalização, o administrador público tem oportunidade de ser valorizado, quando ele mesmo se torna um aplicador direto da Constituição. Neste sentido, manifesta-se Otero (apud BINEMBOJM, 2006): perante leis ostensivamente violadoras de tais direitos fundamentais, a Administração Pública encontra-se vinculada a preferir a Constituição à lei, desaplicando as respectivas leis feridas de inconstitucionalidade.

Desta forma, essas modificações devem vir acompanhada de mudanças de paradigmas que convençam o administrado de que o julgamento goza de imparcialidade, e que tais mudanças necessitam conquistar confiança da sociedade. Para tanto, o julgador administrativo precisa gozar de independência e autoridade para julgar, sob pena de ficar manchado pela parcialidade. Neste sentido:

O direito administrativo brasileiro se caracteriza precisamente pelo descrédito de suas antigas premissas teóricas e pela emergência de novas. A consolidação de novos paradigmas depende, todavia, do seu grau de plausibilidade e de sua capacidade de gerar consensos, com alguma pretensão de estabilidade. (BINEMBOJM, 2006, p. 29).

A preocupação de Binembojm quanto aos consensos necessários para a consolidação de novos paradigmas é relevante porque ainda é extremamente difícil tais alterações no âmbito dos órgãos da Administração. As diferentes práticas em cada estado

sedimentam crenças e valores difíceis de serem modificados pela simples tentativa de convencimento. Como exemplo, os estados cujo julgamento na primeira instância é monocrático defendem essa forma de julgamento como a mais eficiente, e os estados cujo julgamento é colegiado, defendem o contrário.

O físico americano Thomas Khun, que tornou famoso o termo “paradigma” como matriz ou modelo de conhecimento partilhado por determinada comunidade, cunhou um pensamento muito interessante a respeito da quebra de um paradigma: “uma nova verdade científica não triunfa porque os que se opunham a ela veem a luz e saem convencidos, mas porque eles acabam morrendo e surge uma nova geração mais familiarizada com ela.”

Embora o acesso farto à informação facilite a quebra de paradigmas, este é um aspecto espinhoso desde tempos remotos – Giordano Bruno foi condenado à fogueira pela inquisição pela dificuldade de quebrar os paradigmas científicos vigentes à sua época. Seu contemporâneo, Galileu Galilei, teve melhor sorte por contar com amigos influentes na alta hierarquia da Igreja Católica, mas teve que renegar publicamente suas descobertas e recebeu uma pena mais branda (excomunhão), configurando um dos maiores exemplos de obscurantismo religioso, só tendo sido revogada quase cinco séculos depois, no papado de João Paulo II.

Assim, espera-se que o processo administrativo fiscal passará por mudanças em virtude da constatação de que a prática assentada após décadas de adoção de um modelo que não atende às necessidades do mundo moderno, demanda mudanças – mudança cultural. A própria informatização e o processo eletrônico estão trazendo a comprovação de que nenhum modelo de tecnologia avançada de Administração consegue atender completamente às demandas, e nenhuma fonte de recursos humanos, por maior que seja sua especialização, conseguirá trazer a eficiência desejada diante de sociedade que se dinamiza vigorosamente neste início de século, e que se torna cada vez mais exigente quanto ao cumprimento dos seus direitos.

4.2 O Processo eletrônico (e-processo) e o princípio da eficiência

O art. 37, da Constituição da República, impõe à Administração Pública o dever de ser eficiente na gestão da coisa pública, o que corresponde ao dever da “boa administração. Como órgão da Administração, o contencioso administrativo tributário também está sujeito ao princípio da eficiência.

O ponto é definir o que é eficiência em sede de contencioso administrativo tributário, ou melhor, determinar como poderá ser aferida.

No magistério de Gasparini (2005), “o princípio da eficiência impõe à Administração Pública, direta e indireta, a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento”. Ao detalhar o conceito, ensina este autor que o desempenho da Administração “deve ser rápido e oferecido de forma a satisfazer os interesses dos administrados, em particular, e da coletividade em geral”. Trata-se, portanto, de “maximizar os resultados em toda e qualquer intervenção da alçada da Administração Pública”. Tem-se, assim, um critério de aferição da eficiência: “a relação custo-benefício que deve presidir todas as ações públicas”.

Mello (2005) fundamenta o direito administrativo na própria existência do Estado de Direito. Com efeito, leciona este autor:

O Direito Administrativo nasce com o Estado de Direito, porque é o Direito que regula o comportamento da Administração. É ele que disciplina as relações entre a Administração e administrados, e só poderia mesmo existir a partir do instante em que o Estado, como qualquer, estivesse enclausurado pela ordem jurídica e restrito a mover-se dentro do âmbito desse mesmo quadro normativo estabelecido genericamente. Portanto, o Direito Administrativo não é um direito criado para subjugar os interesses ou os direitos do cidadão aos do Estado. É, pelo contrário, um Direito que surge exatamente para regular a conduta do Estado e mantê-la afivelada às disposições legais, dentro desse espírito protetor do cidadão contra descomedimentos dos detentores do exercício do Poder estatal.

Contudo, em nome da eficiência, não devem ser amesquinçados outros princípios constitucionais (legalidade, moralidade, impessoalidade etc.) e principalmente os direitos e as garantias fundamentais do cidadão-contribuinte assegurados pela Constituição (devido processo legal, contraditório, ampla defesa etc.) Pelo contrário, a realização do princípio da eficiência mede-se pelos seus resultados, compreendendo tanto a rapidez na solução do conflito quanto a qualidade da justiça administrada. Conforme Di Pietro (2005), o princípio da eficiência soma-se aos demais princípios impostos à Administração, e não pode, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito, sobrepor-se aos demais. A mesma preocupação encontra-se em Mello (2005), que sustenta que o princípio da eficiência não pode ser concebido senão na “intimidade do princípio da legalidade”, pois nunca a busca de uma suposta eficiência justificaria o afastamento daquele que é o “dever administrativo por excelência”.

O que caracteriza os princípios jurídicos, incluídos os constitucionais, é que estão no mesmo patamar hierárquico, não se sobrepondo uns aos outros. Pelo contrário,

devem ser aplicados simultaneamente, compondo-se quando necessário. No escólio de Ávila (2006, p. 33-49):

[...] princípios são normas que se caracterizam por serem aplicadas mediante ponderação com outras e por poderem ser realizadas em vários graus, contrariamente às regras, que estabelecem em suas hipóteses definitivamente aquilo que é obrigatório, permitido ou proibido, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção.

Para a realização do princípio da eficiência, na seara do processo administrativo tributário, conta-se hoje com os recursos da moderna tecnologia da informática, observadas, naturalmente, as ressalvas citadas anteriormente.

A primeira vantagem do processo informatizado ou *e-processo* é a eliminação da tramitação física das peças processuais, com considerável economia de tempo e material, além de proporcionar mais segurança. Com efeito, o envio de reclamações e recursos administrativos e a prática de atos processuais, em geral, podem ser feitos por meio eletrônico, sem necessidade de comparecimento à repartição fazendária. Basta que o usuário esteja devidamente habilitado perante o órgão responsável pelos julgamentos e ao uso de assinatura eletrônica. A tramitação física passa a ser apenas exceção em vias de desaparecimento.

Da mesma forma, o acesso aos autos pelo interessado ou seu representante legal (direito assegurado aos advogados) poderá ser feito a qualquer tempo, em meio eletrônico, do próprio escritório da empresa ou do profissional que a representa. Naturalmente, respeitado o disposto em lei para as situações de sigilo, os documentos digitalizados, constantes do *e-processo*, somente estarão disponíveis para acesso por rede externa às respectivas partes processuais, devidamente habilitadas ante a Fazenda Pública.

O artigo 5º, LXXVIII, da Constituição Federal, assegura o direito, no âmbito judicial e administrativo, à “razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade da sua tramitação”. Sobre este dispositivo, comenta José Afonso da Silva que “o que se tem não é uma garantia abstrata de celeridade, mas o dever de preordenar meios para ser alcançada”. Nesse ponto é que o *e-processo* pode fazer diferença, concentrando o tempo disponível no órgão responsável por decidir e não na mera tramitação.

A ciência das decisões dos tribunais administrativos poderá ser feita por meio eletrônico, bem como a disponibilização de acórdãos, pautas de julgamento e demais comunicações em página eletrônica, em sítio da rede mundial de computadores. A autenticidade de tais publicações poderá ser conferida mediante assinatura digital, com

base em certificado emitido por autoridade certificadora credenciada na forma de lei específica. Com isso, essas publicações poderão substituir com vantagem a publicação no respectivo diário oficial.

Aos que se habilitarem junto às autoridades fazendárias será disponibilizado portal próprio, o qual servirá para intimar o contribuinte de qualquer ato processual. Neste caso, poderá ser considerada realizada a intimação no dia em que o intimado efetivar consulta eletrônica ao teor da intimação. A informática permite a adoção de recursos avançados que facilitam o trâmite dos processos com imensa rapidez.

A informatização do processo administrativo fiscal possibilita considerável aceleração na tramitação dos processos, maior transparência, maiores possibilidades no que toca ao contraditório e à ampla defesa, maior segurança para as partes e decisões mais justas. Em suma, representa ferramenta de grande valia na realização do princípio da eficiência.

Além da Administração Tributária federal, três estados implementaram o *e-processo* no contencioso: São Paulo, Santa Catarina e Ceará,. Outros estados vêm desenvolvendo estudos no sentido de utilizarem essa ferramenta.

4.3 Existência/atuação da representação fiscal

Nas discussões entre os autores deste trabalho, o tema da conveniência da representação fiscal na primeira instância, após a manifestação do autuado, foi fonte de polêmica. Remete-se o leitor ao item 2.7.2.1, acima. O consenso é que em algumas situações a representação pode ser eficiente, mas não deve ser obrigatória, e seu uso deve ser limitado, não podendo inovar em questões de direito (o que deve ser analisado pelo julgador, a partir do lançamento), devendo se ater aos temas do lançamento, ou matéria de fato nova trazida pelo autuado.

4.4 Controle de qualidade prévio do AI – Julgamento de AI sem impugnação

Um dos mais eficazes mecanismos de celeridade e eficiência do processo administrativo fiscal decorre da realização do controle de qualidade do lançamento tributário. É fato por demais debatido que o órgão judicante acaba sendo o saneador do processo, remetendo-o para diligências ao autuante, para fazer esclarecimentos, que poderiam ser evitadas se houvesse um efetivo controle do lançamento tributário no

que diz respeito à observação das formalidades e à inclusão das provas da infração, ou ainda, com notas explicativas do procedimento nos casos mais complexos. Tais fatores estão entre os que mais contribuem para o atraso dos julgamentos dos processos.

O Estado de São Paulo estabeleceu mecanismos de controle de qualidade por meio da portaria CAT N° 21, de 17/03/99, que estabelece em seus três primeiros artigos, o seguinte:

Artigo 1° – Ficam criadas vinte e uma Comissões de Controle de Qualidade, uma no âmbito de cada uma das Delegacias Regionais Tributárias e três no âmbito da Diretoria Executiva da Administração Tributária, compostas:... (Redação dada ao art. 1° pelo inciso I do art. 1° da Portaria CAT 55 de 12-07-2001; DOE 13-07-2001; efeitos retroativos a 21-06-2001)

Artigo 2° – A lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa para a constituição do crédito tributário em valor igual ou superior a 80.000 UFESPs apenas poderá ser efetivada depois de referendado o seu texto e fundamentos por ato da Comissão de Controle de Qualidade referida no artigo 1°.

Artigo 3° – O referendo da Comissão de Controle de Qualidade consistirá de ato específico, autorizando a lavratura do Auto de Infração, e será dado à vista de relatório circunstanciado elaborado pelo Agente Fiscal de Rendas, referindo as infrações que tenha apurado em relação a determinado contribuinte e instruído com minuta do AIIM a ser lavrado.

Embora não se disponha de índices estatísticos precisos, estima-se que pelo menos 90% dos autos de infração julgados em primeira instância pelo Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) sejam procedentes, notadamente em virtude da elevada qualidade do lançamento tributário.

O Município de São Paulo, por meio da Portaria n° 105, de 03/08/2012, estabeleceu mecanismos de controle de qualidade para a lavratura de autos acima de R\$1.000.000,00, instituindo uma comissão composta de diretores de fiscalização e auditores, conforme se verifica nos dois artigos iniciais da portaria:

Art. 1° Constituir a Comissão de Análise de Proposta de Lavratura do Auto de Infração e Intimação – CAP, com a finalidade de se analisar, previamente, as operações fiscais que ensejarem a lavratura de Autos de Infração e Intimação cuja soma resulte em valor igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) por operação fiscal.

Art. 2° A CAP será constituída pelos seguintes membros: Diretor do Departamento de Fiscalização (DEFIS), Diretores das Divisões de Fiscalização dos Setores de Serviços (DISER),

de Comércio e Indústria (DICIN) e Financeiro (DIFIN), 02 (dois) Auditores-Fiscais Tributários Municipais, indicados pelo Diretor do Departamento de Fiscalização e o Auditor-Fiscal titular da operação fiscal.

O Município de São Paulo estabeleceu o critério do controle apenas pela relevância do valor do auto de infração, embora seja razoável uma combinação de critérios abrangendo todos os autos, como reforço no caso de o auto de infração alcançar valores expressivos. Assim, é recomendável que todos os autos de infração, independente do valor, passem por controle de qualidade, e aqueles de maior valor maior passariam por uma comissão especificamente composta para tal fim, como é o caso do Município de São Paulo.

O Estado de Santa Catarina adota outro mecanismo de inegável reflexo sobre a qualidade do auto de infração, que é a defesa prévia, cujos artigos, transcritos do Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação (ICMS), daquele estado, se encontram a seguir:

Artigo 128-A. A notificação do sujeito passivo dependerá da análise de sua defesa prévia, que deverá ser apresentada em 5 (cinco) dias úteis a contar da respectiva intimação, observado o seguinte: (Lei Complementar nº 313/05)

I – a não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato;

II – a intimação para apresentação de defesa prévia fica dispensada nos seguintes casos:

a) imposto declarado pelo próprio sujeito passivo e não pago; e

b) infrações constatadas na fiscalização de mercadorias em trânsito, quando ficar caracterizado o flagrante e o ato fiscal não depender de qualquer outra verificação ou diligência;

III – o cumprimento da obrigação tributária após o ciente da intimação para defesa prévia não afasta a exigibilidade da multa cabível.

§ 1º A defesa prévia, após recebida e protocolizada, será encaminhada para manifestação da autoridade fiscal responsável que:

I – apreciará somente a matéria de fato, considerando prejudicada a apreciação da matéria de direito;

II – exporá de forma clara e circunstanciada:

a) qualquer alteração do lançamento e suas razões determinantes; ou

b) as razões do não acatamento da defesa prévia.

§ 2º A manifestação fiscal sobre a defesa prévia deverá ser cientificada ao contribuinte, devendo acompanhar a notificação fiscal, no caso de impugnação do lançamento.

§ 3º A apresentação ou não da defesa prévia, bem como a identificação de qualquer alteração do lançamento, deverá constar do termo de encerramento de fiscalização

O instituto da defesa prévia, antes da oficialização do registro do auto de infração, sem dúvida, permite ao autuante perceber equívocos do seu trabalho de fiscalização, poupando o órgão judicante de apreciação de lançamentos fadados à improcedência ou à nulidade e, com isso, desobstruindo-o para julgar os processos que realmente importam, resultando em um aumento da celeridade processual. Há, porém, fortes resistências para a adoção de tal medida, pois, pode implicar, sob o ponto de vista prático, em uma substituição, por via indireta, da primeira instância decisória.

Pode-se afirmar que houve consenso nas discussões entre os autores quanto a eficiência do controle prévio do lançamento como medida que labora no sentido de aumentar a eficiência do processo administrativo tributário, diminuindo, especialmente, as diligências e os recursos de ofício.

5 MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS

5.1 A consulta fiscal: a antecipação da controvérsia sem contencioso

O artigo 5º, XXIV, “a”, da Constituição da República dispõe que “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”. O direito de petição serve de fundamento, não só à impugnação administrativa da constituição do crédito tributário, como também ao direito de formular consulta à Administração Tributária sobre a interpretação e a aplicação de dispositivo da legislação e dela obter resposta. A diferença é que: enquanto a impugnação é contra o crédito tributário já constituído (lançado), a consulta é formulada antes de iniciado qualquer procedimento administrativo fiscal.

Pondera Borges (2005, p. 76-91) que “a atribuição expressa de competência para peticionar (gênero constitucional) inclui a competência implícita para consultar (espécie infraconstitucional)”, isto porque “a consulta fiscal é um dos modos pelos quais o direito de petição se manifesta”. Em seguida este autor identifica alguns dos pressupostos que podem dar origem à consulta:

- a) prevenção de uma lesão a direitos do contribuinte;
- b) situação fiscal pré-contenciosa, que se pretenda de antemão pacificar; e
- c) estado de incerteza quer sobre conduta a ser adotada pelo Fisco, quer sobre alternativa de interpretação sustentada pelo contribuinte etc.

O fato de o direito de formular consulta e do direito à uma resposta derivarem do direito de petição “em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder,” permite atribuir à resposta da consulta a condição de garantia da certeza do direito e da segurança jurídica. Nesse sentido, leciona Machado (2003, p. 247):

A finalidade da consulta é assegurar o máximo de certeza possível na relação fisco-contribuinte. Evitar o quanto possível o discricionarismo. Não em uma relação jurídica específica e determinada, mas no relacionamento, que é duradouro e composto de múltiplas relações jurídicas.

Por sua vez, Nogueira (1986) acrescenta que o contribuinte, ao praticar um ato, somente após submetê-lo à apreciação do Fisco, nada mais estará fazendo que praticar o “exercício regular de um direito reconhecido”, e aduz:

Se o contribuinte, antes de praticar o fato ou transação, se dirige à autoridade especificamente competente, dando-lhe ciência prévia do fato e comunicando-lhe sua intenção de praticá-lo, pede “autorização” antecipada para realizá-lo somente se ela, a autoridade, operando a subsunção do fato às normas, isto é, operando a interpretação e sobretudo a aplicação da lei, que é ato privativo dela autoridade competente, o fizer.

O direito de petição, nesse caso, abrange não só o direito de formular consulta, mas também o direito a uma resposta. Conforme Rocha (1996, p.17), “se o administrado tem o direito de consultar a Administração, esta tem o dever de decidir, isto é, de responder objetivamente, sem evasivas”.

A formulação da consulta admite que o consulente dê a sua própria interpretação do dispositivo objeto da consulta. Segundo Borges (2005), o fisco, ao responder a consulta, pode confirmar a interpretação do consulente ou dar diverso entendimento, contudo,

a demonstração da ilicitude da alternativa de interpretação sustentada pelo contribuinte é *onus* do Fisco. Não lhe cabe apenas oferecer resposta em contrário ao pretendido pelo administrado, mas ele deve demonstrar a procedência de sua própria decisão divergente (exigência de motivação do ato administrativo).

Porém, confirmando ou rejeitando o entendimento do consulente, a resposta à consulta pela Administração é mandatória; com caráter constitutivo de direito (não é meramente declaratória). Isto porque vincula o contribuinte e a Administração ao que na consulta for decidido (= respondido). (BORGES, 2005).

A resposta da consulta reveste-se, pois, da condição de legislação tributária, como definido pelo artigo 96 do Código Tributário Nacional. Com efeito, dispõe o artigo 100 do mesmo pergaminho que

são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, (i) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e (ii) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

A complexidade da legislação tributária e o caráter polissêmico dos vocábulos empregados pelo legislador acarretam insegurança, por parte do contribuinte, sujeito ao cumprimento dessa mesma legislação, e incerteza quanto ao sentido das normas tributárias. O instituto da consulta tem por objetivo restabelecer um estado de segurança e certeza do direito. “O que legitima a consulta é o estado de incerteza objetiva, a instabilidade incompatível com o valor constitucional da segurança jurídica, como seu contravalor”, conforme Rocha (1996), que acrescenta:

O objetivo da consulta é, portanto, a obtenção de certeza quanto ao entendimento da Administração em relação à situação de fato, posto em decisão. Decorrente dessa certeza, ter-se-á a segurança jurídica do consulente, enquanto observador da decisão dada como resposta, de que a Administração a ela estará vinculada. Essa segurança jurídica, por sua vez, também é garantia de que a decisão será dada de conformidade com todos os direitos e garantias conferidas ao consulente, e não como ordália.

Desse modo, o consulente tem previsão a) do comportamento que necessariamente a Administração terá de adotar enquanto observe a decisão dada como resposta à consulta formulada sobre determinada situação de fato e b) de que, como consectária do devido processo legal administrativo, a decisão não poderá ser tomada arbitrariamente.

Por conseguinte, em razão mesmo do direito de petição, que é sempre “em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” e para conferir à consulta o efeito almejado pelo consulente de obter certeza e segurança jurídicas, a Administração fica vinculada à resposta que der à consulta formulada pelo contribuinte. Nesse sentido, Faleiro (2005, p. 114) tece o seguinte comentário:

A resposta à consulta vincula a Administração, que fica adstrita a aplicar a norma tributária conforme o entendimento nela informado. O consulente que proceda conforme a solução da consulta está amparado da aplicação da norma de maneira diversa daquela preconizada. Mesmo aqueles consulentes que não se orientem de acordo com a resposta têm o direito subjetivo de, em face do fato consultado, só sofrerem as consequências da aplicação da regra tributária na forma como apontada pela solução da consulta. É que, como afirmamos anteriormente, a resposta à consulta delimita o motivo do ato de lançamento que pode decorrer da realização do fato, restringindo a liberdade da Administração, ao determinar os critérios legais que fundamentarão o lançamento.

À evidência, a consulta fiscal não tem natureza contenciosa, mas também não é um simples pedido de orientação, pois, a resposta da consulta: (i) vincula a Administração, tanto no sentido de que a Administração não pode desdizer-se como limitando o campo de atuação do Fisco; (ii) constitui uma garantia para o contribuinte, baseando-se no direito de petição “em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”; (iii) é de caráter preventivo, permitindo que o contribuinte conheça antecipadamente o entendimento do Fisco sobre a interpretação de dispositivo da legislação tributária; e (iv) tem por objetivo a segurança jurídica e a certeza do direito.

Do ponto de vista do processo contencioso administrativo, o estudo do instituto da consulta interessa como mecanismo de prevenção de litígios. O conhecimento prévio, pelo contribuinte (o destinatário legal tributário), da interpretação da legislação tributária deve minimizar a zona de atrito entre o Fisco e os contribuintes, melhorando, com isso, a eficiência do contencioso administrativo. A eficiência da Administração foi acrescida ao artigo 37, da Constituição, pela Emenda nº 19/1998, como princípio informador da atividade administrativa.

Di Pietro considera o princípio da eficiência sob dois aspectos: o da atuação do agente público e o modo de organizar, estruturar e disciplinar a própria Administração. Em ambos os casos, o objetivo é de “alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público” (2005, p. 84).

Conforme Ávila (2005, p. 122-134), a eficiência

não é uma norma que funciona como objeto de aplicação, mas uma norma que funciona como critério de aplicação de outras. A eficiência é uma metanorma ou norma de segundo grau. Sozinha, ela sequer tem sentido, pois depende sempre de um objeto cuja aplicação irá pautar. Com efeito, como modo de aplicação de outras normas, a eficiência atua sobre a realização de outras: são as finalidades administrativas constitucionalmente impostas que devem ser realizadas de modo eficiente.

Assim, como o contencioso administrativo tem por fim o controle da legalidade do procedimento de lançamento, o princípio da eficiência obriga a Administração Tributária a dar a melhor solução à controvérsia, com o máximo de realização do direito e no menor tempo possível.

Para que a consulta fiscal atenda à expectativa de prevenir os conflitos entre Fisco e contribuinte e, conseqüentemente, reduzir os casos submetidos ao contencioso administrativo, é preciso que suas respostas tenham a mais ampla divulgação. Nesse sentido, o escólio de Machado (2003, p. 251):

Em relação aos terceiros, vale dizer, a pessoas diversas do consulente, a resposta não pode ter efeito vinculante, mesmo que formulada em face de caso concreto. É que o caso concreto objeto da consulta diz respeito apenas à relação que do fato pode ter nascido, vinculando ao fisco o consulente. Não terceiros, em relação aos quais não se pode afirmar a existência daquela relação.

Na verdade a resposta oferecida pelo Fisco à consulta, formulada em face do caso concreto, produz efeito como ato administrativo, em concreto, relativamente ao consulente. E produz efeito normativo, isto é, vale como norma em tese, em qualquer situação, tenha sido formulada em face de caso concreto ou de situação hipotética, relativamente a terceiros.

Assim, a resposta dada à consulta, em princípio, aplica-se apenas a quem a formulou, salvo se o órgão competente lhe der efeitos *erga omnes* (havendo tal previsão na legislação de regência). Contudo, o princípio da isonomia manda dar o mesmo tratamento aos contribuintes em situação equivalente. Por conseguinte, o consulente pode pretender obter a mesma resposta dada a outro contribuinte em relação à mesma matéria, como de resto observa Faleiro (2005, p. 115):

Mas é inequívoco que a resposta à consulta revela o entendimento da Administração sobre o conteúdo de uma regra tributária. Cumpre nesse particular uma função instrutiva, a qual é extensiva a todos os administrados que, em condições similares, estejam sujeitos ao comando da norma. Se é certo que a Administração tem um entendimento sobre o sentido de determinada regra para um consulente, é porque o terá para qualquer um que se encontre naquelas mesmas condições. É o que exige o princípio da isonomia e da moralidade administrativa.

Em síntese, pode-se afirmar que o instituto da consulta, pelo seu caráter preventivo, reduzindo as causas de controvérsias entre Fisco e contribuinte, contribui para a

maior eficiência do contencioso administrativo tributário. Para tanto, as respostas às consultas formuladas pelos contribuintes, devem: (i) ter a mais ampla divulgação possível; (ii) manter a consistência, não oferecendo respostas contraditórias nas mesmas situações; (iii) ser devidamente fundamentadas, nos termos do direito aplicável; e (iv) orientar os procedimentos fiscais, como uma autolimitação da Administração Tributária.

Assim, o uso da consulta fiscal deve ser estimulado. Para isto, as administrações tributárias devem deixar claro que os procedimentos adotados sejam transparentes e de fácil acesso ao contribuinte. A consulta tributária, procedimento não contencioso, tem grande potencial de induzir o contribuinte de boa-fé à conformidade com a legislação. Entretanto, os estados devem se estruturar para que as respostas às consultas sejam dadas em prazo razoável, a fim de gerar estabilidade jurídica tanto aos contribuintes como à Fazenda Pública. A consulta que leva muito tempo para ser respondida gera insegurança jurídica, implicando prejuízos ao estado e à sociedade.

O objetivo do estado é arrecadar os tributos para bem aplicá-los às necessidades da sociedade. Portanto, o esforço deve ser sempre direcionado nesse sentido, estabelecendo padrões justos e equânimes de tributação, a fim de estimular o cumprimento voluntário da obrigação tributária, utilizando-se da coercitividade como último instrumento, especialmente reservada àqueles que efetivamente resistem à conformidade.

5.2 Transação em instância administrativa

Entre as modalidades de extinção do crédito tributário previstas no CTN está a transação (art. 156, I). O instituto é análogo ao previsto no direito privado, Código Civil, artigo 840: “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. Mas, conforme disposto no artigo 841, a transação somente é permitida em relação a direitos patrimoniais de caráter privado.

Diversamente do direito privado, porém, a transação no Direito Tributário depende de prévia autorização em lei específica e somente se aplica à terminação de litígios – não há hipótese de transação para prevenir o litígio.

Com efeito, dispõe o artigo 171, do CTN:

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

A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre a celebração de convênios para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, dispõe em seu art.10, que o convênio definirá as condições gerais para a concessão unilateral de transação. Nesse sentido, a Cláusula Quinta do Convênio ICMS 24/75 dispõe apenas que a transação será permitida em “casos excepcionais de que não resulte dispensa de tributo devido”.

Então, a celebração de transação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo a fim de extinguir o crédito tributário, pressupõe as seguintes condições:

- a) autorização expressa em lei;
- b) existência de litígio (não basta a mera possibilidade de litígio); e
- c) concessões mútuas (tanto o contribuinte como a Fazenda cedem em alguma coisa, para viabilizar a transação).

A principal dificuldade é precisamente a concessão por parte da Fazenda, diante do princípio da indisponibilidade da coisa pública. Conforme ensina Carvalho (1991, p. 308):

o princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação.

Acrescenta-se a delimitação do conceito de indisponibilidade da coisa pública com a seguinte lição de Diógenes Gasparini (2005):

Não se acham, segundo esse princípio, os bens, direitos, interesses e serviços públicos à livre disposição dos órgãos públicos, a quem apenas cabe curá-los, ou do agente público, mero gestor da coisa pública. Aqueles e este não são seus senhores ou donos, cabendo-lhes por isso tão-só o dever de guardá-los e aprimorá-los para a finalidade a que estão vinculados. O detentor dessa finalidade é o Estado.

Comenta, por sua vez, Coelho (1999, p. 716) que na esfera do direito privado “prevalece o império da vontade das partes, que podem livremente dispor de seus direitos” o que não acontece no Direito Tributário em que o crédito tributário é público e indisponível. “Somente a lei pode dele dispor”. Prossegue esse autor:

Transacionar não é pagar, é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feito processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muita vez ocorre pagamento em moeda consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro.

No tocante ao litígio, importa saber se a transação tem somente aplicação no caso do crédito tributário constituído estar sendo discutido em juízo ou se é admissível, também, no processo administrativo. Para Machado (2008, p. 31), a transação tem aplicação restrita aos créditos tributários discutidos perante o Poder Judiciário, baseando-se nos seguintes argumentos:

O litígio, como requisito essencial para a transação em nosso Direito Tributário, caracteriza-se pela resistência de um dos sujeitos da obrigação tributária à pretensão do outro, quando a Fazenda Pública promove a execução fiscal e a esta o contribuinte se opõe, seja com exceção de pré-executividade ou com embargos. Ou então, quando o contribuinte ingressa em juízo contra a Fazenda, questionando a relação tributária, e a Fazenda se opõe à pretensão por ele formulada.

Os órgãos de julgamento administrativo integram a própria Administração Pública, de sorte que no processo administrativo fiscal faz-se apenas o controle interno da legalidade do lançamento. Antes de ser este definitivo para a própria Administração não se pode dizer que existe uma pretensão desta a ensejar resistência do contribuinte. Enquanto a própria Administração examina a legalidade da cobrança que pretende fazer, não existe pretensão desta em sentido jurídico, a ensejar uma lide. E o litígio a que se refere o art. 171 do Código Tributário Nacional somente se caracteriza pela instauração da lide, vale dizer, pela ocorrência de uma pretensão formulada e resistida em juízo.

No caso, considera-se que o crédito tributário estará definitivamente constituído somente quando não puder mais ser modificado na esfera administrativa, como resultado do controle da legalidade dos atos da Administração Tributária, levado a cabo pelos conselhos e tribunais administrativos.

A situação, porém, torna-se completamente outra se se considerada a cientificação do lançamento ao sujeito passivo como manifestação da pretensão impositiva do Fisco. Neste caso, a impugnação do lançamento, manifestando a irrisignação do sujeito passivo, deverá ser entendida como uma resistência à pretensão do Fisco. Em relação a esta outra concepção, é possível a transação na esfera do contencioso tributário administrativo, como forma alternativa de resolução do conflito.

Mas, afinal, do que pode efetivamente tratar a transação? Conforme a Segunda Turma do STJ,³⁰ proposta de dação em pagamento não corresponde à transação. Também o parcelamento não se confunde com transação, conforme a Primeira Turma do mesmo sodalício:³

30 REsp 41.177 SP, DJ 16-12-1996, p 50.824.

2. Outrossim, o parcelamento se afasta da transação, porque não extingue o crédito tributário, só ficando alforriado de atualização quando consolidada a dívida, realizando-se o recolhimento de uma só vez, parcelada, a dívida deverá ser paga com a correção monetária.³¹

Observe-se que a utilização da transação em sede de discussão administrativa deve atender a alguns requisitos:

- i) a lei deve definir claramente qual a autoridade competente para celebrar a transação;
- ii) quais as condições que permitam a celebração de transação; e
- iii) qual o limite das concessões pela Fazenda Pública.

Antes do advento do CTN, que estabeleceu em seu art. 171 a possibilidade de se efetuar a transação fiscal, existia a Lei n.º. 1.341/1951, que permitia ao Procurador Geral, mediante interesse da Procuradoria da Fazenda Nacional, extinguir o processo. Mas, desde que o CTN entrou no ordenamento jurídico nacional, pouco se fez em prol de uma efetiva regulamentação do disposto em seu artigo 171.

Em 2007, no Congresso Nacional, teve início a tramitação de projeto de lei n.º 5.082/09 denominado Lei Geral de Transação em Matéria Tributária (LGTMT), que versa sobre a aplicação de normas gerais de transação para solução de litígios tributários. O estudo de tal projeto, embora dirigido ao contencioso federal, é importante, pois serve como parâmetro de discussão para futuras leis estaduais estabelecerem normas gerais sobre transação e possibilita, por meio de juízo de conveniência e oportunidade, a recuperação de créditos fiscais em litígio judicial ou administrativo.

O referido projeto cria uma Câmara Geral de Transação e Conciliação (CGTC) da Fazenda Nacional, composta paritariamente por auditores da Receita Federal e por procuradores da Fazenda Nacional, com missão de estabelecer procedimentos a serem adotados na transação, e, por meio de resoluções, de direcionar soluções sempre que fatos novos surjam no decorrer das transações. Cria também as Câmaras de Transação e Conciliação (CTC), presididas por um procurador da Fazenda Nacional, que analisará os casos propostos quanto à admissibilidade, e poder para rejeitar, motivadamente, ou celebrar os termos de conciliação e transação em cada caso.

Segundo o projeto, os membros da CGTC e da CTC devem ser auditores e procuradores com pelo menos dez anos de experiência em suas respectivas carreiras, repu-

31 REsp 38.245 SP, Min Milton Luiz Pereira, DJ 19-6-1995, p. 18.639.

tação ilibada, conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos e, obrigatoriamente, passarão por treinamento em cursos de formação específicos nas áreas de mediação e transação, com mandatos de quatro anos, renovável por mais quatro. Poderão participar ainda, dois membros da Controladoria Geral da União, dois representantes dos contribuintes, além de outros servidores federais que convocados a participar provisoriamente em processos específicos.

Dispõe, também, que a transação poderá ser efetuada tanto nos casos em que já está instalado o processo judicial de execução, como naqueles ainda restritos à instância administrativa ou apenas inscritos na dívida ativa, conforme prevê o artigo 15, que estabelece:

Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei:

- I – transação em processo judicial;
- II – transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;
- III – transação por recuperação tributária; e
- IV – transação administrativa por adesão.

A alínea “c”, inciso VI, do artigo 24, também estabelece requisitos obrigatórios do termo de transação:

[...]

- c) renúncia expressa do sujeito passivo aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, incluindo direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa; [...]

Pelo disposto no projeto de lei em comento, o interessado deverá encaminhar proposta de adesão à unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil do seu domicílio fiscal, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos em resolução da CGTC. As câmaras serão presididas por um procurador da Fazenda Nacional com poderes para realizar todos os atos necessários à aplicação da lei. Em seguida, a CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional ou a Auditor da Receita Federal do Brasil, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos:

- i) apreciar e deliberar quanto à admissibilidade de proposta de transação;
- ii) rejeitar motivadamente a proposta de transação;

- iii) celebrar termo de transação; e
- iv) praticar outros atos autorizados pela CTC.

O art. 7º, por sua vez, traz um sério entrave à conciliação e à transação ao dispor que a transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá implicar negociação do montante do tributo devido.

Esta limitação praticamente inviabiliza um apaziguamento do litígio que envolva questões polêmicas e nebulosas onde não há elevado grau de certeza sobre o lançamento, seja em função de problemas relativos ao procedimento, como os casos de arbitramento de base de cálculo (que envolve aspectos fáticos), seja em função de questões envolvendo aspectos de legitimidade constitucional ou de legalidade, tais como arguições de decadência, etc. O projeto em comento contempla apenas o disposto no art. 6º, adiante transcrito:

Art. 6º A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

Como está disposto no art. 6º, a transação ficaria restrita a um caráter permanente de espécie de anistia, sob condição, de multas de mora e de ofício e aos encargos de sucumbência, não abrangendo o valor da obrigação principal. Assim, o projeto de lei, embora já se celebre como um avanço, é cercado do pudor da indisponibilidade da coisa pública, o que, na prática, cerceia a apreciação de questões e incertezas que envolvem o *quantum debeatur*, como se sobre todo lançamento tributário pairassem dúvidas quanto ao valor ou à efetiva legalidade e constitucionalidade.

É preciso deixar bem claro, que a transação deve ser utilizada como um meio de resolução de conflitos onde há concessões de ambas as partes, com benefícios à Fazenda Pública pelo ingresso rápido de recursos nos cofres públicos e pelo alívio das instâncias administrativas e judiciais, decorrente da maior celeridade e efetividade em alguns processos.

Tendo em vista os benefícios da transação, os estados também poderiam regulamentá-la em sede administrativa, com ênfase nos seguintes pontos:

- i) a transação somente poderia ser proposta depois de iniciado o processo administrativo (interposição de reclamação pelo sujeito passivo);

- ii) no mérito, deve haver alguma incerteza quanto ao valor da base de cálculo (hipótese de arbitramento pela autoridade fiscal), quanto à alíquota aplicável, quanto à capitulação da penalidade aplicável ou sua graduação ou, ainda, quanto à incidência, ou não, de tratamento tributário diferenciado (simples, isenções, crédito presumido, substituição tributária, redução de base de cálculo etc.). As empresas que estiverem passando por recuperação judicial ou processo de falência poderão requerer benefício da redução do valor principal e das multas, desde que a infração à legislação do ICMS não tenha sido caracterizada por dolo, nem a empresa responda a processos por gestão fraudulenta;
- iii) criação de conselho gestor, composto de auditores, procuradores e representantes do contribuinte e ministério público, que baixe resoluções acerca de procedimentos sobre os termos a serem observados pela autoridade competente que celebrar a transação e criação de uma câmara de conciliação e transação, presidida por representação da Fazenda Pública (procurador) para julgar e celebrar os termos de acordo.
- iv) vedação à celebração de transação sem expressa fundamentação e expressa concordância da maioria dos membros da câmara de conciliação e transação;
- v) as transações só podem abranger juros, correção monetária e, no tocante ao principal, apenas nos limites do que for controverso nas hipóteses a que se refere o item ii), acima;
- vi) celebrada a transação e assinado o respectivo termo pelas partes envolvidas, torna-se expressa a renúncia do sujeito passivo aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, inclusive o direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa;
- vii) o valor do crédito tributário definido no respectivo termo de transação deverá ser recolhido ou objeto de parcelamento em determinado prazo, sob pena de imediato ajuizamento da competente ação de execução;
- viii) a câmara de conciliação de transação, deverá ser presidida por um procurador do estado e composta por 03 auditores com o mínimo de 10 anos de atividade no conselho de Fazenda estadual como julgador administrativo, 03 procuradores com pelo menos 10 anos de atividade em execução fiscal, 1 membro do Ministério Público, um representante da Ordem dos Advogados com notória especialização em Direito Tributário, 01 membro do Conselho Regional de Contabilidade, 01 membro da Federação das Indústrias, 01

membro da Federação do Comércio, todos com notório conhecimentos da legislação tributária do ICMS;

- ix) os pedidos de transação poderão ser feitos em qualquer fase do processo, justificando tratar-se de lançamento que contenha algum grau de incerteza acerca dos motivos já especificados no item ii) acima;
- x) os créditos já lançados na dívida ativa ou que estejam em face de execução poderão ser apreciados pela câmara de conciliação e transação, desde que o contribuinte faça a petição à procuradoria da Fazenda estadual, que apreciará a admissibilidade, e sendo favorável, remeterá o processo para análise e julgamento pela câmara de conciliação e transação;
- xi) os valores relativos à obrigação principal não poderão sofrer redução superior a 50%, e os processos que impliquem desoneração da obrigação principal em valor superior a 100 mil reais e inferiores a 1 milhão dependerão de expressa anuência do secretário da Fazenda e do procurador geral do respectivo estado; e valores acima de R\$1.000.000,00, dependerão de parecer favorável do Secretário da Fazenda, do Procurador Geral, bem assim como expressa autorização do Governador do estado;
- xii) em caso de julgamento não unânime, favorável à concessão de redução de valor principal inferior a R\$ 100 mil, poderá o Ministério Público ou o presidente da câmara de conciliação interpor recurso ao procurador geral do estado, pelo não provimento do acordo de transação. Os casos de decisão não unânime com desoneração acima de R\$100 mil ficam fora do alcance do recurso, por já estarem sujeitos ao consentimento do procurador, do secretário ou do governador (quando acima de R\$ 1 milhão).³²

A recusa da Administração Pública em introduzir conciliação e transação no âmbito administrativo decorre do arraigado princípio da indisponibilidade da coisa pública e do princípio da legalidade estrita, tão profundamente impregnados na Administração, nos doutrinadores pátrios e no Judiciário, que obstaculizam os avanços da matéria.

Como se sabe, tais princípios podem colidir frontalmente com outros princípios como os da praticidade, da eficiência, da economicidade e da exequibilidade, e podem (ou devem), dentro do ordenamento jurídico vigente, serem flexibilizados em favor do

32 Proposições decorrem das discussões entre os autores no âmbito do Programa de Estudos Esaf – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2012, com base em pesquisa da legislação existente e de propostas em andamento.

interesse público. O art. 171 do CTN traz exatamente essa possibilidade de superação do princípio da indisponibilidade da coisa pública, por meio de instrumento legal que garanta a realização do interesse público, e não a satisfação do particular por via de concessão de privilégios, favorecimento ou de renúncia indevida de receita tributária.

Godoy (2010, p. 33) se posiciona favoravelmente à implementação efetiva da transação no ordenamento brasileiro e sustenta que “A defesa de uma justiça tributária consensual, marcada principalmente pela isenção, pela imparcialidade e pela moralidade é o estímulo conceitual que se ajusta à idéia de transação”. Informa também que os Estados de Pernambuco e do Rio Grande do Sul adotaram esta forma de solução de litígio, bem como os Municípios de Campinas (SP), Angra dos Reis, Belo Horizonte e Curitiba. (GODOY, 2010, p. 60).

Como se sabe, o Direito está recheado de conceitos indeterminados, o que muitas vezes leva à indefinição ou à incerteza sobre quem tem razão em um litígio, podendo inclusive haver situações em que ambas as partes estão cobertas de razão. Assim, é preciso ressaltar que a transação tributária não consiste matematicamente em renúncia a um crédito, mas em renunciar a uma incerteza, seja quanto ao valor desse crédito, seja à sua fundamentação legal.

A realização de um acordo de transação consiste na troca de uma incerteza quanto ao recebimento do crédito – que poderia se arrastar durante anos e até ser julgado improcedente pelos tribunais superiores -, pela certeza da arrecadação parcial do valor em litígio. Por isto, é necessário criar e implementar regras de transação bem claras e definidas.

5.2.1 A solução de conflitos tributários interfederativos

Uma possibilidade em termos de transação, aproveitando as estruturas já existentes, se afigura plausível e supera a questão da indisponibilidade da coisa pública: utilizar os tribunais tributários nos casos de lide envolvendo questão tributária entre os entes federativos; quando um tributa o outro. Nestes casos, muitas vezes os recursos arrecadados irão retornar aos cofres da própria entidade que está pagando o tributo, ou pelo menos parte dele, gerando um custo de transação interno da Administração desnecessário.³³

33 No que diz respeito a conflitos intragovernamentais na esfera federal, a Medida Provisória n. 2.180-35/2001, em seu art. 11 estabeleceu que incumbe ao Advogado-Geral da União adotar todas as providên-

Apesar da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição), isto é possível e até frequente no caso das contribuições instituídas pela União, que terminam por incidir sobre as receitas dos estados e municípios. Então, seria uma alternativa viável à atuação do um tribunal administrativo de recursos fiscais atuar como câmara de conciliação, para extinguir litígio interfederativo mediante transação. Neste caso, os julgadores administrativos discutiriam soluções que poderiam ser aceitas por representantes da União e da outra entidade federativa, resolvendo como alocar, parcelar ou mesmo extinguir os créditos tributários.

A experiência em questões tributárias torna mais eficiente a discussão no âmbito do tribunal fiscal, justamente porque essas lides transitam pelo mesmo órgão, mas não restam definitivamente resolvidas. Ao utilizar-se a técnica da transação, o tribunal colocaria fim ao litígio definitivamente. A conciliação se aplicaria também aos litígios tributários de fundações e autarquias públicas. No mesmo sentido, os tribunais tributários estaduais poderiam conciliar as lides tributárias existentes entre os estados e seus municípios, embora deva-se ressaltar que estas são menos frequentes.

5.3 Arbitragem

Entre as formas alternativas de resolução de litígios, a arbitragem, sem dúvida, ocupa posição de relevo. De uma perspectiva histórica, noticia Hespánha (1986, p. 43), que a arbitragem situa-se entre a vindita privada e a prestação jurisdicional do estado. Representou, assim, uma superação da autotutela e do exercício arbitrário das próprias razões.

Segundo esse autor, o compromisso arbitral continua, hoje, sendo uma forma racional de extinção da relação jurídica sem julgamento jurisdicional do mérito, com base no princípio da autonomia privada que as partes têm em decidir seus próprios negócios jurídicos, sem prestação jurisdicional. (HESPANHA, 1986, p. 45).

O juízo arbitral não estaria excluindo o exercício da função jurisdicional do estado, pois “exclusiva da função jurisdicional do estado não é a decisão dos litígios, mas a tutela jurídica coativa dos direitos de cada indivíduo”. Ou seja, o litígio pode ser resolvido pela via processual ou não, pelo compromisso arbitral “em que o acordo das

cias necessárias a que se deslinde a controvérsia em sede administrativa quando estabelecida controvérsia de natureza jurídica entre entidades da Administração Federal indireta, ou entre tais entes e a União. Tais matérias envolvem também as lides tributárias, como tem, de fato, acontecido. (GODOY, 2010, p. 131-132).

partes se dá pela interferência e pela decisão dos árbitros”. Assim, as partes têm plena autonomia para resolver os seus negócios, inclusive mediante compromisso arbitral. Cabe, porém, ao estado exclusivamente “a execução forçada das composições ou dos compromissos arbitrais”.

A arbitragem está prevista no Código de Processo Civil – CPC, em seu artigo 267, VII, que inclui a convenção de arbitragem entre as modalidades extintivas do processo sem resolução do mérito. Haverá, contudo, resolução do mérito, complementa o artigo 269, III, quando as partes transigirem. O artigo 449, por sua vez, atribui ao termo de conciliação, assinado pelas partes e homologado pelo juiz, o valor de sentença.

No entanto, a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, que revogou os arts. 1.072 a 1.102, do CPC, deu novo tratamento à matéria do juízo arbitral. Conforme dispõe seu art. 1º, “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”, mediante convenção de arbitragem, compreendendo a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

Entende-se por cláusula compromissória, a convenção “através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato”. O compromisso arbitral, por sua vez, é “a convenção através da qual as partes submetem um litígio à arbitragem de uma ou mais pessoas, podendo ser judicial ou extrajudicial”.

Conforme o art. 13 da mesma lei, “pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes”. Aplicam-se aos árbitros, segundo o art. 14, as mesmas hipóteses de impedimento ou suspeição que se aplicam aos juízes.

Regra de suma relevância é a do art. 18, segundo a qual “o árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”. A sentença, conforme o art. 23, deve ser proferida “no prazo estipulado pelas partes” e se não tiver sido convencionado, no prazo de seis meses.

Comenta Alvim (2010, p. 170), que a opção pelo juízo arbitral implica renúncia das partes à via judicial, produzindo à decisão os mesmos efeitos da sentença proferida pelo Poder Judiciário, inclusive constituindo título executivo, se for condenatória. Na opinião deste autor, o juízo arbitral não constitui um substitutivo da jurisdição, mas uma forma de jurisdição privada e acrescenta:

A adoção entre nós, de maneira ampla, da arbitragem, tal como prevista na Lei 9.307/96, ou seja, com regras que conferem efetividade ao procedimento arbitral, sem necessidade

de homologação judicial, representa grande inovação e, em nosso sentir, ostenta diversas vantagens que se sobrepõem a qualquer possível inconveniente desse sistema.

Para Hespanha (1986, p. 47), por sua vez, a determinação da juridicidade da norma é dada “pela observância do que é objetivamente justo para as partes sem necessidade de ação ou de processo de natureza jurisdicional”.

Pois bem, o problema que se deve enfrentar agora é o da aplicação do juízo arbitral no contexto do processo contencioso administrativo tributário. Melhor dizendo, é possível a arbitragem – em que a solução do litígio resulta de um consenso entre as partes, sendo uma delas o próprio Poder Público – em relação ao crédito tributário que, por definição, é indisponível? Foi visto que, no âmbito do direito civil, a arbitragem somente é admitida para resolver litígios envolvendo direitos disponíveis. No entendimento de Hespanha, o emprego da arbitragem não só é possível, como desejável.

Decerto, o emprego sempre mais intenso de soluções arbitrais deve ser disseminado e mais compreendido na administração pública pela criação, se possível, de órgãos colegiados com competência deliberativa jurisdicional e não apenas consultiva, no sentido de decidir litígios administrativos em consonância com a vontade e os interesses das partes. Entendemos que a forma dos juízos arbitrais na esfera da administração pública é prática sadia e célere que deve ser exercitada e que entre nós muito pouco se usa no sentido da aplicação e da execução da sanção para determinados casos concretos, admitindo-se às partes sujeitas à arbitragem, se julgarem necessária e oportuna, a posterior homologação pelo Poder Judiciário, aliás como já se permite no Código de Processo Civil vigente, quando se trata de matéria privada.³⁴

Quanto à parte final da citação, deve-se lembrar que o autor escreveu ainda na vigência dos dispositivos do CPC revogados pela Lei nº 9.307/96.

Em relação à viabilidade da adoção da arbitragem no contencioso administrativo tributário, procurou-se no direito estrangeiro exemplo de aplicação de juízo arbitral nessa matéria, que foi encontrado no direito português. Com efeito, o Decreto-lei nº 10, de 20 de janeiro de 2011, introduziu, em Portugal, a arbitragem como forma de resolução de litígios em matéria tributária.

Conforme Martins (1986, p. 43),

34 Idem, p. 389,

a arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro – escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e cuja decisão têm o mesmo valor que as sentenças judiciais. (MARTINS, 2012, p. 466)

Acrescenta o ilustre autor lusitano, que a arbitragem tem o objetivo de ser maneira alternativa de solução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, tendo os seguintes objetivos fundamentais:

- a) reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos”;
- b) impor maior celeridade à resolução de litígios entre Administração e sujeito passivo; e
- c) reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos. (MARTINS, 2012, p. 466).

O tribunal arbitral é constituído mediante requerimento do sujeito passivo e somente pode apreciar as matérias elencadas em lei. Também há limitação de valor para a matéria submetida ao tribunal arbitral.

O autor citado qualifica o regime de arbitragem como “inovador e arrojado”, não colocando em causa os princípios fundamentais do Direito Fiscal, nem em crise “os princípios da legalidade, da igualdade ou da indisponibilidade dos créditos tributários”. Conclui expressando a seguinte opinião:

É nossa convicção que a arbitragem, embora não vá resolver os problemas do sistema de justiça fiscal, vai contribuir para a transparência, para a credibilização, para a eficácia e eficiência do sistema e motivar a qualificação e substancialização da atuação da Administração Tributária e Aduaneira. A arbitragem tributária irá seguramente contribuir para uma melhor, plena e efetiva, mais forte e eficaz tutela dos direitos e interesses da generalidade dos contribuintes. (MARTINS, 2012, p. 466).

Dado o exposto, pode-se concluir que o juízo arbitral representa uma alternativa viável para o processo administrativo tributário, no sentido de: agilizar a solução de litígios tributários perante a Administração; e também de procurar soluções de consenso entre a Administração e o administrado. Por conseguinte, pode-se esboçar uma proposta de criação de juízos arbitrais administrativos com base nos seguintes pontos:

- i) seleção, qualificação e treinamento (pela Administração Tributária) de pessoas que se candidatem a árbitros, considerando o seu conhecimento e experiência na área tributária;

- ii) os árbitros selecionados e treinados serão cadastrados em órgão próprio, subordinado ao tribunal ou conselho administrativo;
- iii) a constituição do tribunal arbitral (formado por, pelo menos, três árbitros) dependerá de requerimento do sujeito passivo, nos prazos previstos na legislação;
- iv) o tribunal arbitral somente poderá decidir sobre:
 - a) créditos tributários inferiores a determinado valor definido pela legislação; e
 - b) matérias especificadas na legislação que não envolvam a indisponibilidade do crédito tributário;
- v) da decisão do tribunal arbitral não cabe recurso ao tribunal ou conselho administrativo,
- vi) no entanto, caberá arguição de nulidade da decisão arbitral junto com o conselho ou o tribunal administrativo;
- vii) o tribunal arbitral deverá pronunciar decisão em determinado prazo previsto na legislação, sob pena de a matéria ser encaminhada automaticamente à apreciação do conselho ou tribunal administrativo.

Entende-se que o aprofundamento de estudos visando tornar viável a arbitragem em matéria tributária, principalmente no tocante aos conflitos interfederativos é recomendável.

6 O CONTEXTO DO JUDICIÁRIO

6.1 Introdução ao tema

O Judiciário brasileiro tem dificuldade de lidar com o número sempre crescente de demandas que lhe são apresentadas tendo em vista, entre outras causas, sua prerrogativa de ditar a última palavra no que diz respeito à lei e ao direito. O fato de concentrar muitas competências, reduz-lhe a viabilidade de distribuir justiça à população brasileira a bom termo e a contento. Grande parte deste problema decorre de o judiciário estar assoberbado por uma enxurrada de ações aforadas pelo seu maior cliente: o estado. Parte considerável dos serviços judiciais/jurispcionais brasileiros detém-se em administrar as causas fiscais dos diferentes entes da federação.³⁵

35 “Ao lado da União, os conselhos de fiscalização das profissões liberais aparecem como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de baixas. Este

Como consequência, tem-se o comprometimento do atendimento à população e prejuízo para a economia dado o aumento do denominado “custo Brasil”. Convém verificar algumas estatísticas: número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário. No caso da Justiça Federal, esta proporção é de 36,8%, e retrata crescimento vegetativo equivalente ao da Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo. Consoante o relatório “Justiça em Números”, divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça no ano de 2005, a taxa média de encerramento de controvérsias em relação às novas execuções fiscais ajuizadas é inferior a 50%, e aponta um crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na primeira instância da Justiça Federal. O valor final sinaliza uma taxa de congestionamento médio de 80% nos julgamentos em primeira instância.³⁶

Dos 86,6 milhões de processos em tramitação na Justiça brasileira no ano de 2009, 26,9 milhões eram processos de execução fiscal, constituindo aproximadamente um terço do total. Vale destacar que 89% desses processos de execução fiscal (ou seja, 23,9 milhões) tramitavam apenas na Justiça Estadual, colaborando para congestionar esse ramo da justiça. É importante mencionar que, dos 50,5 milhões de processos pendentes da Justiça Estadual, aproximadamente 20,7 milhões (o equivalente a 41%) eram execuções fiscais.³⁷

Luiz Fux indaga sobre

como vencer o volume de ações e recursos gerado por uma litigiosidade desenfreada, máxime num país cujo ideário da nação abre as portas do judiciário para a cidadania ao dispor-se a analisar toda lesão ou ameaça a direito.³⁸

Diante disso, mais uma vez, o governo se mobilizou e apresentou anteprojeto de lei, transformado no PL nº 5.080/2009, que dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, “tendão de Aquiles” da gigantesca máquina judiciária.

resultado é bastante surpreendente, uma vez que o procedimento de execução fiscal existe, fundamentalmente, para permitir a cobrança de créditos da União”. Constatação feita por meio do projeto de pesquisa denominado “Custo unitário do processo de execução fiscal da União”, ano 2011 (Comunicado Ipea nº 83). Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf >. Acessado em: 13 set. 2012.

36 **Estudos sobre execuções fiscais no Brasil.** Secretaria de Reforma do Judiciário – MJ. São Paulo, agosto de 2007. p. 9. Disponível em: < http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf >. Acesso em: 13 set. 2012.

37 Isto é, as estatísticas do Conselho Nacional de Justiça indicam que um terço dos processos existentes na Justiça brasileira são execuções fiscais. (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. 2010, p. 7).

38 BRASIL. Anteprojeto de Código de Processo Civil. p. 7.

Com o intuito de desobstruir o Judiciário, o referido projeto de lei dota a Administração Fazendária de mecanismos que, em tese, racionalizarão a cobrança fiscal, encaminhando-se ao Judiciário apenas as execuções fiscais que possuam grande margem de êxito (solvabilidade).

Sem dúvida, o projeto representa mais um passo na jornada secular do estado em dar racionalidade, presteza e segurança ao sistema de justiça no Brasil. Silenciou, porém, a respeito do papel e da contribuição que pode ser, e que de fato já é dada pelos tribunais Administrativos Tributários ou conselhos de contribuintes.

Como alternativa para o fortalecimento da instância administrativa fiscal no Brasil, a seção que se segue apresenta aspectos que deveriam ser considerados na formulação de políticas e da legislação pertinente.

6.1.1 O gargalo do Judiciário

A crise do sistema judiciário brasileiro é assunto recorrente e praticamente se tornou tema em todas as palestras onde se discute as razões da morosidade processual, advinda não apenas do elevado número de processos, mas também dos artifícios que prolongam a formação d trânsito em julgado até o “infinito”.

O problema não parece apenas uma questão de oferta – embora tenha havido crescimento exponencial da demanda, por conta da ascensão econômica de expressivo número de brasileiros -, mas a combinação de fatores, como o complexo sistema recursal e impugnativo, e a falta de especialização dos magistrados e tribunais, que certamente contribuem para retardar as decisões administrativas e judiciais.

No caso do processo tributário, em particular, os juizados da fazenda Pública, que apreciam não só processos que dizem respeito somente à questão fiscal, mas sim, todos os processos em que o estado, município ou qualquer empresa pública figure em um dos polos da relação jurídica, costuma carecer de especialização adequada.

Por isto, a criação de justiça especial tributária parece ser uma medida adequada, tal como ocorreu em Portugal. Porém, dada a dimensão continental do Brasil a implantação de projeto desta natureza parece inviável no curto prazo, tendo em vista o alto custos que demandaria. Todavia, o importante é que medidas de ordem processual sejam urgentemente tomadas para dinamizar o processo fiscal e alcançar a almejada celeridade.

Marins (2012, p. 43) aponta o problema da falta de aproveitamento adequada do trabalho levado a cabo no processo administrativo tributário pelo Poder Judiciário e leciona:

c. *Ausência de aproveitamento do Processo Administrativo no campo judicial.* Por falta de regime jurídico adequado, porém, quase não há aproveitamento do Processo Administrativo no plano judicial, sobrepondo-se a “*jurisdição administrativa*” à jurisdição propriamente dita que é a judicial, causando evidente desgaste no aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento de custos e desperdício de tempo. Ademais disso, o Direito Processual Civil brasileiro, a exemplo do que sucede em outros países, foi concebido sob forte influência de visão privatística e individualista das relações jurídicas. Destina-se à solução da *lide civil*. As reformas processuais, que vêm sendo paulatinamente implantadas, buscam tornar nosso sistema processual mais apto para trato das questões de cunho coletivo ou de massas, atualizando o prisma individualista sob cujos dogmas o Código de Processo Civil foi forjado. Remanescem, entretanto, os problemas de sua aplicação nas relações litigiosas de Direito Público, dificilmente subsumíveis à noção de *lide civil*, especialmente entre Estado e cidadão, e, mais particularmente, entre Fazenda Pública e contribuinte. (MARINS, 2013, p. 22, itálicos no original).

Essa observação de Marins é totalmente pertinente, pois todo o trabalho efetuado pelos conselhos de Fazenda, com diligências, julgamentos etc., torna-se inútil quando o processo chega à esfera judicial, sem nenhum aproveitamento, demonstrando que esta metodologia deve ser revista para dar celeridade e efetividade ao processo.

Enquanto o cipoal legislativo tributário se acumula dia após dia, especialmente com o ICMS, com diferentes legislações regendo operações interestaduais, as regras do processo civil permanecem estacionárias ao longo de décadas, sem acompanhar as demandas crescentes do mundo moderno, que hoje se refletem na chegada de 300 mil processos ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) para serem julgados por um corpo de 33 ministros, assessorados por número insuficiente de servidores.³⁹

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), a pedido do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), fez um estudo impactante sobre o tema e

Alexandre dos Santos Cunha, técnico de Planejamento e Pesquisa do Ipea, observou que o estudo inédito apontou que um

39 Disponível em: < http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=105006 > . Acesso em: 25 ago. 2012.

processo de execução fiscal (cobrança financeira) na Justiça Federal leva em média 2.989 dias para ser julgado, isto é, oito anos, dois meses e nove dias. E se ocorressem todas as etapas da execução fiscal, o tempo ainda seria maior: 5671 dias, quase 16 anos. Quando o processo chega à Justiça, muitas vezes já passou pela via administrativa, com uma tramitação que demora em média cinco anos. Então, somando com os oito anos de espera no Judiciário, são 13 anos para conclusão do processo de execução fiscal.⁴⁰

A pesquisa destaca que, apesar do tempo médio de tramitação ser de oito anos, o tempo efetivo gasto pela Justiça trabalhando naquele processo é de 10 horas e 26 minutos.⁴¹ Isto demonstra que o tempo de trabalho efetivo do Judiciário, de pouco mais de dez horas por processo, em comparação com o tempo de tramitação, de mais de oito anos, é um retrato perfeito do penoso “gargalo” a que está submetido o processo fiscal.

Como bem analisou o diretor do Banco Muncial Linn Hammergren,⁴² especialista em sistemas judiciais, nenhum sistema informatizado conseguirá atender à demanda crescente do acesso à justiça, quando esse número envolve milhões de novos empreendedores, consumidores, contribuintes etc., que se inserem como emergentes de uma sociedade em expansão econômica e social. Tampouco a criação de uma justiça especial tributária, isoladamente, resolveria o problema.

O exemplo português nos serve de alerta. Um artigo do Desembargador Gonçalves Lopes, do Tribunal Central Administrativo daquele País, expõe isso de forma clara:

Um novo tribunal acaba de chegar à jurisdição administrativa portuguesa: vem enroucado de um único objectivo, o de prevenção (possível) da situação de ruptura vivida na Secção de Contencioso Administrativo e no respectivo pleno do Supremo Tribunal Administrativo; atribui-se-lhe a missão urgentíssima de salvar o Supremo Tribunal Administrativo da situação desonrosa em que se encontra, retirando-se-lhe cerca de 40% do trabalho. Para além da transferência pura e simples de competências do Supremo Tribunal Administrativo para o Tribunal Central Administrativo, o desejo de descongestionar vai ao ponto de impor a transição para o Tribunal Central Administrativo dos recursos contenciosos directamente interpostos para a Secção de Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo para cujo conhecimento passe aquele a ser competente,

40 IPEA. Execução fiscal demora em média 8 anos. 04/04/2011. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=7872:execucao-fiscal > . Acesso em: 30 set. 2012.

41 Idem.

42 Conforme mencionado por Ferraz, Maranhão, Azevedo, op. cit., p. 13.

desde que entrados no Supremo Tribunal Administrativo nos três meses imediatamente anteriores à data do início do funcionamento do Tribunal Central Administrativo. (LOPES, 2012, p. 22).

Em Portugal existe uma Justiça Especial Tributária, encarregada de julgar os processos tributários. O referido magistrado comenta a quinta alteração constitucional portuguesa, de 1996, que contemplou a criação do Tribunal Central Administrativo para desobstruir o Supremo Tribunal Administrativo. Este teria perdido a capacidade de atender ao incontrolável crescimento da demanda processual, algo que ocorre nos tribunais brasileiros, sem que se aponte solução para o problema.

Ainda para argumentar, veja-se que o Superior Tribunal de Justiça demora, em média, 400 dias pra julgar um *habeas corpus*.⁴³ Em se tratando de um dispositivo constitucional que visa resguardar um dos mais sagrados direitos do homem (o de ir e vir), tal prazo é inconcebível. Diante de tal realidade, só um conjunto de alterações envolvendo os diversos aspectos processuais, desde o sistema recursal e impugnativo a questões de natureza objetiva poderia ensejar solução para o problema. Seguem, abaixo, exemplos de medidas que precisariam ser adotadas para agilizar os julgamentos e o andamento dos processos:

- i) implantação de Justiça Especial Administrativa e Tributária, pois a especialização dos juízes é um dos fatores de agilidade na resolução de conflitos;
- ii) valorização do juiz de primeira instância, estabelecimento de competência restritiva para os tribunais superiores e alteração do sistema recursal para sujeitar os recursos a uma margem de segurança e banir os meramente protelatórios;
- iii) fortalecimento da primeira instância judicial, com estabelecimento de procedimentos sumários, notadamente os de baixo valor;
- iv) informatização total dos procedimentos, dos processos administrativos, e dos processos judiciais, de forma que se alcance o objetivo de informatização do início ao fim dos processos;
- v) enquanto não se implantar a justiça especial, criar varas de Fazenda Pública especializadas apenas em processos tributários;

⁴³ Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-mar-04/stj_leva_400_dias_julgar_habeas_corpus> . Acesso em: 30 set. 2012

- vi) supressão da primeira instância judicial, quando houver julgamento em segunda instância administrativa;
- vii) aproveitamento do julgamento administrativo dos processos fiscais.

Todo o esforço da Administração Pública em esclarecer os fatos do processo não pode ser deixado de lado. O julgamento judicial a partir da análise do julgamento administrativo poderia representar celeridade e ganho de eficiência. Nesta esteira, o recurso da decisão da última instância administrativa poderia ser levado diretamente ao tribunal judicial em vez de ensejar o reinício da lide em foro judicial, a partir da primeira instância, com juiz singular. No mesmo sentido, a estaria a separação da segunda instância administrativa no âmbito do executivo, de forma a garantir maior independência e confiabilidade aos julgamentos. O item seguinte trata com mais detalhes da viabilidade da implementação desta abordagem.

6.2 Supressão da 1ª instância judicial em processos julgados pela 2ª instância administrativa com a criação de tribunais administrativos tributários – uma proposta de emenda constitucional

Quanto aos também denominados tribunais administrativos fiscais, o Brasil não desfruta de ganhos de conformação, em face do déficit do Judiciário, sobretudo pelo enfraquecimento e subsequente esvaziamento historicamente dispensado a eles no que diz respeito à eficácia de suas decisões, precipuamente pela importação enviesada do princípio constitucional norte-americano da jurisdição una pelo constituinte da então nascente República dos Estados Unidos do Brasil.

Conforme Cavalcanti (1964, p. 447, 501), o contencioso administrativo, entendido em sentido formal, onde os “tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o Poder Executivo impõe à Administração o respeito ao direito”⁴⁴ existiu no regime imperial brasileiro.⁴⁵

Proclamada a república, a Constituição de 1891 instituiu a unicidade da jurisdição, declarando expressamente, no art. 60, que competia aos juízes federais o julgamento das causas fazendárias, atribuindo-lhes a competência para a solução das lides

44 No mesmo sentido MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. RJ: Forense, 1996, p. 447.

45 Ao que tudo indica, o contencioso administrativo fiscal funcionava bem no Império, mas “quanto aos outros Ministérios e às Previdências, o contencioso administrativo, na frase do Visconde do Uruguay, era um verdadeiro caos” (CASTRO, 1914. p. 676), pela falta de estrutura administrativa adequada.

fiscais julgadas pelo extinto Conselho de Estado e eliminando o contencioso administrativo no Brasil (CASTRO, 1914, p. 676-7).

Naquela época, o processo administrativo foi extremamente limitado, subsistindo pouco mais do que o julgamento de processos administrativos disciplinares (PADs) e recursos hierárquicos, sem que a decisão tivesse força da coisa julgada. (CASTRO, 1914, p. 677).

Apesar desta enorme limitação da Administração, o mérito da decisão administrativa era imune à apreciação judicial nos termos do disposto no artigo 13, § 9º, “a”, da Lei nº 221, de 1894. (CASTRO, 1914, p. 678).

No entanto, apenas com o advento da Constituição de 1946 consagrou-se o princípio de que “A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual” (art. 141, § 4º), redação assemelhada à encontrada na Constituição de Weimar, que dizia que “ninguém poderá ser subtraído do seu juízo legal.” (MAXIMILIANO, 1948, p. v. III, p. 61).

O referido parágrafo visaria a impedir que uma disposição legislativa ou regulamentar excluísse da competência do Judiciário interesses ou pessoas, sem estabelecer qualquer outro processo para o mesmo caso ou indivíduo. A garantia visaria, igualmente, a impedir que uma norma ordinária tornasse insuscetível de revisão pelo Poder Judiciário um ato de Governo ou da Administração que dissesse respeito ou se contrapusesse a direito individual.

Carlos Maximiliano (1948) menciona que o princípio constante do § 4º, do artigo 141, da Constituição brasileira de 1946, seria expressão do estado de direito, contrapondo-se ao estado ditatorial que vigorou entre 1937 e 1946, que teria retirado da esfera da apreciação judicial uma série de atos.

Tal princípio foi mantido na Constituição de 1967, com as alterações dadas pela Emenda nº 1, de 1969, até o advento da Emenda Constitucional nº 7, de 1977, que alterou a redação do § 4º, do artigo 153, passando a admitir a mitigação do princípio da inafastabilidade do Judiciário, nos seguintes termos:

§ 4º. A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. **O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido.** (negritamos)

O Desembargador Rubens Ferraz de Oliveira Lima (1984, p. 43), em artigo de jornal, de 1984, sustentou: “Vemos, pois, que sempre haverá a possibilidade de acesso ao Poder Judiciário, mesmo na hipótese de criação de contenciosos administrativos previstos nos atuais arts. 111 e 203 da Constituição de 1967 (com as Emendas 1/69 e 7/77)”, segundo os quais:

Art. 111. A lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (Artigo 153, § 4º).

...

Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (Art. 153, § 4º).

Contudo, o dispositivo do § 4º do art. 153 em comento foi derruído ante a redação do inciso XXXV, do art. 5º, da Constituição garantista de 1988, característica marcante nos diplomas constitucionais surgidos após períodos de excessiva concentração de poder no Executivo (estado totalitário), que tem a seguinte redação:

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:

...

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Assim, pode-se argumentar que o referido princípio da inafastabilidade do controle judicial surgiu do receio do ressurgimento de regimes de exceção. Sendo redigido em uma fórmula excessivamente ampla, muito mais abrangente que a vigente em outros países, a exemplo dos Estados Unidos. Este princípio, embora não expresso nas Constituições de 1891 e de 1934, era “intrínseco à sistemática constitucional” (MIRANDA, 1971, p. 104) tendo sido enunciado em termos abrangentes e buscando expressar não o controle judicial, mas o controle do poder.

Há leitura constitucional, conforme se verá a seguir, que reconhece a possibilidade de mitigação da propensão exclusivista dada ao texto constitucional, permitindo depreender, via legislador infraconstitucional, a possibilidade de realinhamento dos papéis institucionais desenhados pelo Constituinte originário, que deve considerar os atuais rumos dos movimentos democráticos.

Nessa esteira, mostra-se oportuno trazer à baila a compreensão externada pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2160-MC, em que, por maioria, deferiram parcialmente a cautelar para dar interpretação conforme a Constituição Federal relativamente ao artigo 625-D, da CLT, introduzido pelo artigo 1º da Lei nº 9.958, de 12 de janeiro de 2000, entendendo facultativa a submissão das demandas trabalhistas às Comissões de Conciliação Prévia. Restou a ementa assim redigida:

JUDICIÁRIO – ACESSO – FASE ADMINISTRATIVA – CRIAÇÃO POR LEI ORDINÁRIA – IMPROPRIEDADE. Ao contrário da Constituição Federal de 1967, a atual esgota as situações concretas que condicionam o ingresso em juízo à fase administrativa, não estando alcançados os conflitos subjetivos de interesse. Suspensão cautelar de preceito legal em sentido diverso.

(ADI 2160 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2009, DJe-200 DIVULG 22-10-2009 PUBLIC 23-10-2009 EMENT VOL-02379-01 PP-00129 RIOBTP v. 21, nº 250, 2010, p. 18-47)

O Relator para o voto, Ministro Marco Aurélio, posicionou-se no sentido de que a eliminação na Constituição atual da previsão existente na Carta decaída (1967) da possibilidade de exigência da exaustão da instância administrativa, significa sua limitação às hipóteses que o legislador constituinte de 1988 enumerou (§ 1º, do art. 217 e § 2º, do art. 114 – certo que a alteração desta última norma pela EC nº 45/04 não prejudica o raciocínio desenvolvido). Expondo sua compreensão nestes termos:

A Carta dita decaída pelo Ministro Sepúlveda Pertence remetia ao legislador ordinário a fixação de fases prévias. A atual esgotou a matéria e disciplinou as situações reveladoras de necessidade de esgotamento no campo administrativo.

Seu raciocínio foi seguido de perto pelo Ministro Ayres Britto, que assim se colocou:

Mas parece que o Ministro Marco Aurélio, quando do seu voto inicial, também fez uma observação que me parece absolutamente procedente. É que, quando a Constituição quer excluir da apreciação do Poder Judiciário uma demanda, o faz expressamente, a propósito da Justiça desportiva.

No que o Ministro Marco Aurélio replicou:

Exato. E inclusive fiz uma interpretação sistemática, considerada a Carta anterior. O artigo 143 (sic), § 4º, abria margem ao legislador ordinário à introdução de outras situações

concretas em que o ingresso em juízo dependeria de negociação prévia, que deve ser estimulada, não tenho a menor dúvida.

E, por fim, o Ministro Britto pontuou:

Quer dizer, sentando praça desse princípio regente do ingresso em juízo, porque o fato é que a Constituição diz que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário. É um comando constitucional raríssimo, porque implica bloqueio à função legislativa, ou seja, a Constituição proíbe o exercício da função legislativa, que não pode impedir o acesso das partes ao Poder Judiciário.

O Ministro Cezar Peluso, por sua vez, voto vencido, declinou compreensão afinada com a realidade vivida pelo Judiciário, bem como as experiências bem-sucedidas em outros países na resolução de conflitos, *in verbis*:

Acho que, com o devido respeito, a postura da Corte em restringir a possibilidade de tentativa obrigatória de conciliação está na contramão da história, porque em vários outros países, hoje, se consagra a obrigatoriedade do recurso às chamadas vias alternativas de resolução de conflitos, até porque o Poder Judiciário – e não é coisa restrita à experiência brasileira, mas fenômeno mais ou menos universal – não tem dado conta suficiente da carga de processos e com isso tem permitido a subsistência de litígios que são absolutamente contrários à paz social.

Em vista da manutenção da jurisdição una, sem quase nenhum temperamento, convive-se com uma prestação jurisdicional pouco racional no Judiciário brasileiro, sobretudo no tocante às causas fiscais, que perpassam novamente, a despeito de qualquer apreciação administrativa anterior, o mesmo itinerário fático-jurídico-probatório para se chegar, o mais das vezes, às mesmas conclusões obtidas ou dadas pelas instâncias administrativas.

O Ipea constatou, em estudo denominado “Custo unitário do processo de execução fiscal da União”, ano 2011, que “Somente 4,4% dos executados apresentam objeção de pré-executividade, a qual é julgada favoravelmente ao devedor em 0,3% dos casos. Os 6,5% de executados, por sua vez, que apresentam embargos obtêm ganho de causa em 1,3% dos casos. Logo, a taxa de sucesso das objeções de pré-executividade é de 7,4%, enquanto a dos embargos é de 20,2%”.⁴⁶

46 **Comunicado Ipea nº 83**. p. 6. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf>. Acesso em 13.9.2012.

O referido estudo considerou, afinal, que

Os mecanismos disponíveis para defesa são pouco acionados pelo devedor. Em regra, este prefere efetuar o pagamento, ou aguardar a prescrição do crédito. Logo, a simplificação dos procedimentos e o aumento da celeridade do processo de execução fiscal não comprometeriam as garantias de defesa do executado, mas resultariam em melhoria na recuperação dos valores devidos.⁴⁷

Logo, revela-se contraproducente, com todas as suas consequências, a revisão judicial por inteiro; e, sobretudo, sem critérios, das causas fiscais que não logram, em quase sua totalidade, o êxito/resultados que obtiveram/obteriam junto com órgãos da Administração Pública, mormente os tribunais administrativos fiscais.

Nesse cenário, deve-se reconhecer o alto nível de resolução de conflitos alcançado pelos tribunais administrativos tributários no exercício da jurisdição, devendo-se, por conseguinte, evitar o moroso e antieconômico retrabalho assumido pelas instâncias ordinárias do Judiciário no revolvimento de todo o contexto fático-probatório já, quase sempre, exaustivamente enfrentado pelas cortes administrativas.

Essa questão seria facilmente contornada caso a jurisdição administrativa substituísse o papel das instâncias judiciais de piso (*rectius*: juízos de primeiro grau), onde se avulta a análise do fato jurídico. Deixando-se para os tribunais a revisão, e a palavra final, no tocante às teses jurídicas. Essa função seria cometida, quanto aos estados, municípios e Distrito Federal, respectivamente, aos Tribunais de Justiça e do Distrito Federal. No que diz respeito à União, essa responsabilidade caberia ao STJ.

A presente proposta pode sofrer resistência de parte considerável do Judiciário, mas como nos lembra Pontes de Miranda, ao comentar a Constituição de 1967/1969, o Brasil já caminhou outrora nesse sentido quando, v. g., inseriu a então Justiça Administrativa Trabalhista no Judiciário:

O Estado contemporâneo, quando começou a ter de dar soluções a problemas que saíam do âmbito da manutenção da ordem e da defesa externa, teve de procurar informar-se e resolver controvérsias [...] Para isto, dotou os seus quadros de funcionários públicos com pessoas especializadas. A princípio, faltava ao Estado o pessoal especializado, e a atribuição da competência conciliatória arbitral, ou interventiva, ao Poder Judiciário, encontrava dois óbices: a) a inespecialização dos funcionários públicos, que eram os juízes,

47 Idem. p. 11.

mais afeitos à aplicação de velhas ou novas regras jurídicas *sistematizadas*; b) a necessidade de decisões rápidas [...] Assim, por exemplo, exurgiu a Justiça do Trabalho [...] A inserção da Justiça do Trabalho no Poder Judiciário afastou grande parte das possíveis invocações do então art. 141, § 4º; porque a Justiça do Trabalho aprecia “judicialmente”, no sentido do art. 153, § 4º. (MIRANDA, 1971, p. 110).

Talvez seja o caso de se criar uma justiça especializada em matéria fiscal,⁴⁸ como existe em vários países, dos quais sobressai a Alemanha, transformando constitucionalmente as Delegacias de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em uma Justiça Federal Tributária – exemplo que ocorreu em 1946 com a Justiça do Trabalho.

A integração com a Receita facilitaria o acompanhamento da matéria de fundo, com a elaboração de cálculos etc. Os dados deste trabalho parecem apontar no sentido de que o Poder Judiciário tradicional não está aparelhado para lidar com as demandas tributárias.

A eliminação da duplicidade da discussão (administrativa e judicial) das questões fiscais e a atribuição do julgamento a um órgão célere, dotado de critérios equitativos e uniformes e aparelhado para a análise e a compreensão das questões tributárias, aumentaria a confiança do cidadão na tributação e a eficiência da cobrança, permitindo a redução dos impactos tributários. (SOUZA JUNIOR et al./FADUFRGS, 2011, v. II. p. 32).

Cartaxo (1998, p. 465-477), citando Rubens Gomes de Souza, registrou que:

O ordenamento do processo fiscal entre nós, tal qual hoje se encontra, com seu desenvolvimento através de duas jurisdições (administrativa e judicial), constitui, no entender do eminente tributarista, Dr. Rubens Gomes de Souza, [...] uma simples duplicação de atos e medidas processuais, substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas – e não um ordenamento sistemático de jurisdição, cuja diversidade de funções seja regulada em razão de uma delimitação substantiva de poderes e atribuições.

Ataliba, em artigo publicado em 1988, tratou de temas semelhantes sob a égide de proposta de legislação à época, quando a Constituição admitia o exaurimento da via administrativa antes do recurso ao judiciário, bem assim que o recurso da decisão final do tribunal administrativo fosse dirigido a tribunal superior, tanto por parte do

48 Ver, e.g., Fonrouge e Navarrine (1995).

contribuinte quanto por parte da Fazenda.⁴⁹ Havia um anteprojeto que não foi adiante e que previa a chamada ação de revisão, nos moldes antes comentados, mas que era faculdade tanto do contribuinte quanto da Fazenda Pública. De lembrar, que a Constituição anterior, em decorrência da Emenda 7/77, estipulava em seu art. 204:

Art. 204. A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (Artigos 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida.

O art. 203 da Carta Constitucional precedente, já transcrito anteriormente, dispunha que poderiam ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional (que já existiam à época) para a decisão de questões fiscais e remetia ao seu art. 153, § 4º, que dispunha claramente, ao estabelecer o princípio da unidade de jurisdição (judicial), que o ingresso em juízo poderia ser condicionado a que se exaurissem previamente as vias administrativas desde que não fosse exigida garantia de instância, nem se ultrapassasse o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido. Assim seria possível, que fosse estabelecido por lei que os recursos às decisões finais dos contenciosos administrativos fiscais fossem questionadas diretamente nos tribunais, sem passar pelo crivo do juiz singular de primeira instância. Contudo, tal procedimento legal nunca foi instituído, embora houvesse autorização constitucional. Relevante notar que o art. 204 da Constituição anterior acima transcrito, não distinguia entre as partes, ou seja, tanto a Fazenda quanto o contribuinte poderiam propor a revisão do julgado final administrativo tributário.

Após discussões, e em vista do exposto, os autores deste trabalho apresentaram uma proposta visando à diminuição dos estágios da litigância tributária, alterando os dispositivos relativos da Constituição, conforme consta do Anexo II. Segundo esta proposta, encerrada a tramitação do processo no tribunal administrativo tributário, há possibilidade de recorrer diretamente aos tribunais superiores, restrita ao contribuinte; sendo a decisão definitiva se for contra a Fazenda Pública. Embora sejam apresentadas duas propostas, os autores apontam a preferência pela primeira; todavia, ambas foram mantidas para estimular as discussões sobre a matéria.

Em relação à situação atual, haveria modificações importantes, e.g., os tribunais administrativos tributários teriam suas decisões revistas por tribunais (e não mais por juízes de primeiro grau), o *status* desses tribunais administrativos deve ser elevado a

49 Ver Geraldo Ataliba (1988, p. 123). Havia, também, antes um projeto de Código de Processo Tributário, de autoria de Gilberto de Ulhôa Canto (1964).

uma posição superior, conferindo aos seus julgadores as mesmas garantias e os mesmos deveres aplicáveis aos juízes, previstos nos art. 95, da Constituição (que dispõe sobre as garantias dos juízes do Poder Judiciário). Na discussão da proposta de lei complementar apresentada (Anexo I), os autores não chegaram a consenso em relação a esse aspecto. Uma ideia seria manter para os juízes administrativos apenas os deveres, entendendo-se que as garantias estão implícitas. Porém, a proposta apresentada mantém as garantias.⁵⁰

A par disto, a mudança constitucional reservaria à lei complementar a competência específica para dispor sobre instituição e funcionamento dos tribunais administrativos de recursos tributários para a União, estados, Distrito Federal e municípios, de forma que outras matérias poderiam vir a ser inseridas na lei complementar como a

50 Em 2012 sobrevieram diversas ações populares contra decisões definitivas do CARF contra a Fazenda, cujo objetivo seria reverter a decisão. O assunto veio à baila após o fechamento do presente texto, contudo. As referidas ações colocam os conselheiros que participaram da decisão coletiva como potenciais réus e sujeitos, portanto às sanções criminais e patrimoniais que poderiam resultar da ação. Não resta dúvida que qualquer decisão eivada de crime pode e deve ser revertida, mas não é o caso dessas ações que centrou o tema do pedido da reversão com base no argumento de que as decisões estariam contrárias à lei, sendo simplesmente erradas (ou seja visavam rediscutir o mérito da questão). As primeiras decisões começaram ser exaradas e tem sido consistentemente no sentido de que não cabe ação popular neste caso, mas apenas quando houver dolo ou fraude no exercício da função. Ou seja, não existe o “delito de hermenêutica”. Para maiores detalhes, ver, e.g., “Processo contra membro do Carf deve provar dolo”, de 21/06/2013, por Alessandro Cristo, disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-jun-21/membros-carf-podem-processados-agirem-dolo-lei> e “MP recorre de sentenças que defenderam papel do Carf, de 15/04/2013, por Pedro Canário, disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-abr-15/ministerio-publico-apela-sentencas-derrubaram-aco-es-carf>

Como forma de proteção da instituição do tribunal administrativo federal foi editada a Lei nº 12.833, de 20/06/2013 (conversão da MP nº 600, de 28/12/2012), que alterou a Lei nº 11.941, de 27/05/2009, em seu art. 48, acrescentando o parágrafo único com a seguinte redação:

Art. 48. O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficam unificados em um órgão, denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: (Incluído pela Lei nº 12.833, de 2013)

I – somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e (Incluído pela Lei nº 12.833, de 2013).

II – Vetado.

Ficaram, desta forma, expressas, legalmente as garantias dos julgadores administrativos federais. Assim, em virtude da demonstração prática da necessidade de garantias legais expressas aos julgadores administrativos, foi inserida na proposta de lei complementar essa garantia aos julgadores administrativos de todas as três esferas federativas, bem como mantida na proposta de emenda as garantias e deveres aplicáveis aos juizes. (Nota de revisão do Coordenador).

que diz respeito à autonomia financeira e orçamentária desses tribunais – o que não seria viável com base apenas nos artigos 146, III e 24, I, e seus §§ 1º e 4º da CF/88.

A denominação utilizada para o recurso é “recurso de revisão”, porque não se trata de uma ação (como constava do Anteprojeto que denominava de “ação de revisão” – ver anexo IV), pois a rigor não se trata de coisa julgada, característica das decisões judiciais.

Os recursos das decisões do tribunal administrativo de recursos tributários federal caberiam ao STJ, e dos tribunais administrativos tributários dos estados, do Distrito Federal e dos municípios o recurso será ao Tribunal de Justiça do Estado ou ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios – TJDFT, conforme for caso.

A proposta de emenda não contempla questões como efeito suspensivo da ação, que se considera recomendável, mas deve ser objeto de maiores discussões dentro da lei processual específica da matéria, que deve ser objeto estudos posteriores.

Sobre esta subseção remete-se o leitor ao Anexo II.

6.3 Criação de varas especializadas em matéria tributária

O Poder Judiciário organiza e mobiliza os seus recursos de molde a tentar atender a imensa soma de ações tributárias que lhe são confiadas. Uma das gestões empreendidas consiste em especializar sua atuação, distribuindo as ações, nas quais a Fazenda Pública ocupa um dos polos, às Varas ou aos Juízos Fazendários ou Fiscais que, em algum grau, contribuem para a celeridade do processo ao dispor de Juízes e servidores mais familiarizados com a temática.

Ocorre que tal medida revela-se esgotada, pois segundo a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB: “é de conhecimento geral a morosidade que impera no âmbito das varas de Fazenda Pública”.⁵¹ Situação que, entre outras tantas, foi considerada quando da edição da Lei nº 12.153/2009, que instituiu os Juizados Especiais da Fazenda Pública para o julgamento de causas de menor complexidade ajuizadas contra a Fazenda Pública, cujos limites não ultrapassem 60 salários-mínimos.

No entanto, o aludido diploma normativo excetuou as execuções fiscais de sua competência (art. 2º, § 1º, I), permanecendo, o processamento desses feitos, sob a in-

51 Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=218458> > .
Acesso em: 3 dez. 2012.

cumbência das tradicionais Varas de Fazenda Pública, que convivem com o problema apontado pela OAB.

Em face desse cenário, talvez fosse o caso de, acompanhando a onda de presteza jurisdicional, capitaneada notadamente pela Emenda Constitucional nº 45/04, propor a instituição de Varas (ou unidades jurisdicionais) que cuidassem exclusivamente das matérias afeitas ao tributo e todas as obrigações que o circundam, privilegiando o manejo acurado dessas matérias, em mais uma tentativa de desobstruir o gargalo do Judiciário.

Enfim, as propostas de que trata este tópico somam-se ao elenco já perfilado no corpo deste trabalho, sem a pretensão de apresentar-se como solução absoluta para problemática que, por mais de uma vez foi ressaltado, subordina-se a um ajuste sistêmico⁵² para que se possam obter avanços reais.

6.4 Criação de uma corte tributária

Diferentemente da proposta aventada no tópico 6.2, quanto à atribuição de poder judicante *stricto sensu* ao contencioso administrativo, Leon Frejda Szklarowsky (1997) lembra que quando da tentativa de introduzi-la no Brasil, contudo sem proibir que tivesse poder jurisdicional (via proposta de Emenda Constitucional, do Presidente Figueiredo, em 1982), a ação foi repelida por toda a sociedade. Apesar disso, sugeriu que:

[...] **ao invés de optar-se por um órgão contencioso, fincado no Poder Executivo, melhor será pensar-se na ampliação da capacidade do Poder Judiciário**, nos moldes dos Juizados Especiais, que têm dado significativo resultado. Para as execuções de valor até determinado limite, não se há de tergiversar em permitir-se sua apreciação por estes órgãos, a par da introdução da penhora administrativa, nos moldes propostos, para debelar de vez os males que afligem a Justiça, com as consequências que todos conhecem. (SZKLAROWSKY, 1997, negritou-se).

Mais uma vez, vale-se dos números, mas agora para apontar a necessidade de se pensar seriamente na criação de uma instituição jurisdicional voltada exclusivamente para as lides tributárias. Pode-se dizer, com base em levantamento apresentado recentemente (21/9/12) pela professora de Direito Tributário da Pontifícia Universidade

52 Conforme exprimem os 11 compromissos fundamentais estabelecidos por ocasião do 1º Pacto de Estado em favor de um judiciário mais rápido e republicano. DOU nº 241, de 16 de dezembro de 2004. p.8-9.

Católica de São Paulo – PUC-SP e Desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região – TRF, Dr^a. Regina Helena Costa, no 16º Congresso de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário (ADTBRA), que as questões tributárias respondem por quase 30% dos temas com repercussão geral reconhecida no STF e dos recursos repetitivos do STJ.⁵³

Segundo a desembargadora, dos 430 *leading cases* reconhecidos no STF, 120 são de matéria tributária, ou 28% dos casos desde 2007, quando a repercussão geral foi regulamentada pela corte. No STJ, a proporção é semelhante: dos 486 temas considerados recursos repetitivos, 139 tratam de Direito Tributário, ou 29% do total dos afetados pelo instituto, em vigor desde 2008. Para efeito de comparação, do total de processos distribuídos no STF neste primeiro semestre, 8% foram de Direito Tributário, conforme dados da Corte.

Para a desembargadora, há uma explicação para a elevada participação de temas tributários na repercussão geral e nos recursos repetitivos. Como questões tributárias tratam de normas sujeitas ao princípio da generalidade, ou seja, valem para todos os contribuintes, as controvérsias em sua aplicação e interpretação tendem a interessar não só às partes envolvidas no processo, como a milhões de outras pessoas que podem se encontrar em situação semelhante.⁵⁴

Das experiências alienígenas, conforme apresentado no tópico 2.8. (Breve coitejo com sistemas de outras federações), pode-se depreender que as diferenças entre as organizações e os sistemas jurisdicionais no Direito, considerando diversos países, não são excessivamente divergentes, podendo, enfim, ser apreciadas como modelos alternativos.

Nesse sentido, sem repisar a descrição feita no tópico 2.8, percebe-se que na Alemanha, na Espanha e em Portugal há um sistema de jurisdição *una*, similar ao adotado no Brasil. No entanto, a grande diferença que pode ser apontada em relação a esses modelos é o fato de tais países adotarem uma especialização dos tribunais administrativos e fiscais, com força executiva, cujas decisões continuam, entretanto, sendo passíveis de remessa ao do Poder Judiciário.

O sistema espanhol possui uma instância administrativa forte e bem organizada. Os tribunais econômico-administrativos devem, previamente, conhecer das impugna-

53 Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-24/area-tributaria-responde-28-temas-repercussao-geral>>. Acesso em: 24 set. 2012.

54 Idem.

ções dos administrados para que as mesmas possam seguir para o Poder Judiciário. Contudo, este Poder é muito especializado; é composto por juizados e tribunais com competências específicas por matéria. Os tribunais contencioso-administrativos têm rica organização dentro do ordenamento e conseguem adimplir as necessidades dos cidadãos que procuram sua jurisdição. A execução fiscal espanhola, fundamentada pela força que a instância administrativa assim possui, também é eminentemente administrativa (a própria Administração Pública conduz seus procedimentos), o que condiz com alta taxa de eficiência, sem deixar de garantir os direitos do contribuinte. (SOUZA JUNIOR et al./FADUFRGS, 2011, v. II, p. 144-145).

Na Itália, por sua vez, é possível encontrar um sistema que se aproxima da dualidade de jurisdição, uma vez que a Constituição italiana reconhece ao Conselho de Estado a última palavra no que tange a decisões de mérito sobre questões administrativas. Ressalte-se, porém, que o Conselho de Estado, em relação às suas funções de índole jurisdicional, encontra-se inserido no quadro geral do Poder Judiciário (art. 103 da, Constituição italiana).

A rigor, apenas a França possui uma estrutura jurisdicional especializada, com duas jurisdições separadas e de competências bem delimitadas. Uma jurisdição comum, exercida pelo Poder Judiciário, responsável por demandas de ordem privada e penal. Outra jurisdição administrativa, exercida pelo Conselho de Estado, órgão inserido no Poder Executivo, a quem compete cuidar, em última instância, das questões de natureza administrativa.

Diante desse cenário, Rocha (2007, p. 123-124) pondera:

[...] nota-se que a tão falada dicotomia entre sistemas de jurisdição una e dupla não condiz, de fato, com a realidade dos diversos ordenamentos jurídicos europeus, havendo jurisdição dupla, na pequena amostragem utilizada no presente trabalho, apenas nos sistemas adotados na França e na Itália.

Outro modelo a ser observado, já em nosso continente, é o sistema jurisdicional norte-americano, que pode ser classificado, sobretudo, como complexo; seus órgãos seguem estritamente o princípio do federalismo, deixando que os estados partícipes mantenham um sistema judiciário com jurisdição muitas vezes concorrente com a jurisdição federal. Além do mais, existem cortes específicas que são competentes para analisar certas lides. Muitas destas cortes não fazem parte do Poder Judiciário, mas sim do Executivo ou do Legislativo – Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*), Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*); e Corte

Tributária (*Tax Court*). Esta última, embora não seja uma corte judicial, tem poderes semelhantes aos judiciais (*quasi-judicial powers*).⁵⁵

Agências administrativas possuem papel importantíssimo na gestão governamental e também na administração da justiça aos cidadãos. O Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Service*) é a agência do Poder Executivo encarregada não só da exação fiscal, como também da solução rápida de litígios provenientes desta relação (competência de seu Escritório de Apelações, *Appels Office*).

Consequentemente, é célere e eficiente a prestação jurisdicional norte-americana; seu sistema apresenta jurisdições administrativas e judiciais bem delineadas e peculiares, isto é, a própria “duplicidade de jurisdições”.⁵⁶

Para Justen Filho (2011, p. 311):

Apenas seria admissível aludir a processo administrativo como uma categoria idêntica ao processo jurisdicional se houvesse órgãos independentes com competência para conduzir a solução da controvérsia na via ‘administrativa’. Logo, o sujeito encarregado da função de julgar não mais se integraria na própria Administração. Estaria criado o contencioso administrativo, e o procedimento administrativo ter-se-ia transformado em processo. Essa é a razão pela qual se utiliza, nos países europeus, a expressão processo administrativo, sem maior discussão. Em tais países, o Poder Judiciário conduz processos jurisdicionais de que não participa a Administração Pública (como regra). Todo o litígio envolvendo a Administração Pública é decidido pelo contencioso administrativo, segundo um processo administrativo. Mas essa situação não existe no Brasil. Afinal, o sistema brasileiro alicerça-se na unidade da jurisdição, que é reservada ao Poder Judiciário. Supor a existência de processo com cunho de jurisdicionabilidade, fora do âmbito do Poder Judiciário, é contrário à Constituição.⁵⁷

Apesar de todo o sobredito, o Professor Leon Frejda Szklarowsky (1997) assinala que:

[...] a morosidade da justiça é um problema universal, dado o modo nefasto como é tratado nas variadas Constituições, quebrando-se-lhes a autonomia financeira, como arguta-

55 Ver Morgan (1999, p. 99-122).

56 Inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa. UFRGS. Vol. II. p. 144.

57 Exceto quando a própria Constituição atribui função jurisdicional a órgãos estatais distintos do Judiciário, tal como se passa em favor do Senado Federal (CF/88, art. 52, I e II).

mente rememorava Giuliani Fonrouge, prejudicial, por isso mesmo, tanto para o Estado, quanto para os súditos, que sofrem consequências desastrosas.

[...]

uma das medidas históricas é a previsão constitucional de uma justiça especializada, fncada no Poder Judiciário, à semelhança da Justiça Laboral, sedimentando, assim, a tradição pátria e afastando, de vez, o impasse.

Porém, lembra que “não basta a institucionalização de uma justiça especializada, torna-se necessário mais que isto”. E por fim destaca:

Aqui se sedia o ponto nevrálgico. No âmbito processual, há que se fazer, também, um remendo na lei vigente, sem romper o sistema, mas complementando-o, com a experiência alienígena, adaptada à realidade brasileira, sem quebrar os laços constitucionais e a tradição histórica. (SZKLAROWSKY, 1997)

Assim, verifica-se que a criação de uma corte tributária, que considere as experiências estrangeiras, também poderia ser uma alternativa viável para o desembaraço do excessivo número de ações tributárias atualmente suportadas pela organização Judiciária e, por conseguinte, pelo Estado brasileiro.

6.5 Possibilidade da exigibilidade do crédito ser suspensa após a decisão da 2ª instância administrativa

O esforço pela diminuição do excessivo afluxo de ações fiscais-tributárias ao Poder Judiciário também pode se dar por meio de medidas legislativas que tenham por meta postergar (quicá tornar desnecessário) o acionamento da Justiça para quando estritamente necessário. Faz-se premente conferir medidas ao litigante que garantam a plena e exaustiva apreciação de sua causa na esfera administrativa, sem a obrigação de demandar judicialmente em face de cobrança (*rectius*: execução) iminente do débito fiscal discutido.

Em regra, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário após a impugnação permanece até que se ultime o julgamento na esfera administrativa, salvo disposição legal em contrário (art. 151, III, CTN),⁵⁸ podendo a Administração Fazendária,

58 Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
[...]

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

em princípio, inscrevê-lo em dívida ativa e ajuizar a execução fiscal respectiva só após ter sido percorrido todo o *iter* administrativo.

No entanto, a cláusula referida é objeto de discussão pela doutrina e jurisprudência quanto ao seu alcance.

O Professor Machado traz a seguinte reflexão (1997, p. 129):

[...] melhor seria dizer que as reclamações e os recursos impedem que o crédito se torne exigível, pois, na verdade, exigível ainda não é ele no momento da interposição [...] pois só com a constituição definitiva o crédito se torna exigível.

O Professor Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 299) parece comungar do mesmo pensamento, aduzindo que “[...] o Poder Público, na pendência da solução administrativa, ficará inibido de inscrever a dívida e procurar o Poder Judiciário para requerer seus direitos”.

A despeito dessas respeitáveis posições, vige celeuma quanto ao alcance dos dizeres do inciso III, do art. 151, do CTN, que aparenta abrigar entendimento no sentido de que a eficácia do efeito suspensivo depende de lei ordinária da entidade competente para instituir o tributo, não sendo aplicado integralmente o dispositivo na ausência de tal nível de regulação ou no caso de omissão da legislação da unidade federada.⁵⁹ Como isto ocorre pode ocorrer muitas unidades da federação, dá-se uma corrida ao Judiciário para que se posicione a respeito da (in) existência desta garantia.

Na doutrina, encontra-se leitura mais apegada aos contornos linguísticos do texto legal em referência:

O dispositivo supra bem evidencia que os recursos administrativos previstos nas leis de processo administrativo têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito, quando a lei assim o disser. Vale dizer, não basta a lei reguladora do processo administrativo prever determinado recurso para que, já de plano, sua interposição possa suspender a exigibilidade do crédito. Absolutamente não. Em verdade, necessária se faz tanto a previsão do recurso para determinado caso como expressa previsão de possível efeito suspensivo quando de sua interposição, caso em que, conjugando-se esse efeito suspensivo administrativo à problemática tributária porventura discutida, se chega à suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto de controvérsia. (CARNEIRO, 2005).

59 “De fato, o Processo Administrativo Fiscal (PAF) prevê efeito suspensivo às defesas e recursos, estipulados em lei, que venham a ser tempestivamente protocolizados na repartição pública, como forma de oposição ao lançamento tributário” (SABBAG 2009, p. 779).

Tal leitura, associada com a inconsistência legislativa, conspira contra o intento de fortalecer os tribunais administrativos fiscais, pois precipita o contribuinte nas baías do Judiciário, dada a inutilidade de persistir na irresignação administrativa diante de uma possível execução fiscal.

No plano dogmático, a legislação processual civil franqueia ao executado alguns meios para sustar o intento expropriatório fazendário, podendo valer-se, por exemplo, da ação de embargos à execução, que em regra não possui efeito suspensivo, que, no entanto, pode ser concedido em face da relevância dos fundamentos do pedido, caso o prosseguimento da execução possa causar dano de reparação difícil ou incerta, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes (art. 739-A, caput, e § 1º, CPC).

Em geral, o contribuinte se submete a essa alternativa para não comprometer o andamento de seus negócios, a obtenção de empréstimos em bancos oficiais e a participação em licitações, que poderiam restar inviabilizados por certidão positiva de débito perante os órgãos fazendários.

Esse esforço poderia ser bastante reduzido se fosse possível atribuir eficácia suspensiva à decisão de instância administrativa, mesmo se em segundo grau, uma vez que sempre há chance de revisão antes do “trânsito em julgado”. Desta forma, recursos públicos e privados que poderiam ser poupados, sem falar que a medida estimularia o administrado a continuar litigando no tribunal administrativo fiscal respectivo, adian-do, ou evitando, a incursão de sua pretensão na congestionada via judiciária.

Nesta linha, aduz a proposta de lei complementar geral para o Processo Administrativo Fiscal – PAF constante do Anexo I em seu art. 2º, § 5º, deixando claro que os recursos administrativos tributários suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

7 CONCLUSÕES

Por todo o exposto, pode-se concluir que é necessária a harmonização dos contenciosos administrativos tributários, não só dos estados, mas também da União, do DF e dos municípios. Com este intuito, propõe-se a edição de lei complementar, instrumento indicado para tanto, esboçada no Anexo I. Para municípios menores sugere-se tratamento simplificado. A legislação proposta contempla diversos aspectos, como a representação fazendária e a vinculação das decisões (súmulas).

Em relação à vinculação das decisões, é preciso considerar que o índice de reforma dos julgamentos de primeiro grau pode ser ainda mais otimizado se for implantado um sistema de jurisprudência com repercussão obrigatória nas juntas de julgamento de primeira instância, reduzindo o índice de reformas das decisões de primeiro grau para patamares ainda menores; e, mais ainda, se as súmulas vincularem a Administração Tributária.

Conclui-se, também, que esgotada a via administrativa por decisão do respectivo tribunal tributário, caso o contribuinte pretenda discutir a lide no Poder Judiciário, deverá apresentar recurso diretamente aos Tribunais, por via do recurso de revisão – sendo necessário para tanto mudança constitucional –, em virtude também da necessária mudança do *status* dos tribunais administrativos tributários, conforme se apresenta no Anexo II.

De maneira geral, há diversas recomendações de boas práticas dirigidas aos estados, como, por exemplo, o controle prévio do lançamento, medida que labora para aumentar a eficiência do processo administrativo tributário, diminuindo especialmente as diligências e os recursos de ofício; o estímulo ao uso do processo de consulta, que deve ficar fora da estrutura do contencioso; e a utilização do processo eletrônico.

No caso específico do processo eletrônico, é recomendável que antes de qualquer informatização seja realizado um mapeamento das práticas atuais, bem como alterações legislativas e outras que aperfeiçoem a estrutura e os procedimentos processuais, para depois trabalhar a informatização. Assim, primeiro eliminam-se os muitos problemas e entraves para depois proceder à informatização.

As propostas apresentadas foram cuidadosamente estudadas. As pretendidas medidas no sentido de promover a celeridade, a eficiência e harmonização do processo administrativo tributário foram concebidas em compatibilidade com os princípios constitucionais vigentes. Tais medidas trarão ganhos de qualidade para os contenciosos administrativos tributários, portanto, os estados deveriam se empenhar para implementá-las. Não menos importante, contudo, seria prosseguir com estudos em torno da viabilidade de se adotar meios alternativos de solução de controvérsias.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Sylvio César. O Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo e a Lei Estadual 13.457/2009. São Paulo Revista Tributária e de Finanças Públicas – V. 96, Ano 19 – jan-fev/ 2011.
- ALVIM, Eduardo Arruda. **Direito Processual Civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- AQUINO, Jorge Inácio. **Os órgãos de julgamento administrativo do contencioso tributário no Brasil**. Jus navigandi, 2010. Disponível em: < <http://jus.com.br/revista/texto/17265/os-orgaos-de-julgamento-administrativo-do-contencioso-tributario-no-brasil> > .
- ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria Tributária. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 25, n. 97, p. 111-132, jan.-mar./1988.
- ÁVILA, Humberto. A Teoria dos Princípios e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 125, p. 33-49, fev. 2006.
- _____. Imposto sobre a circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço Usualmente Praticado e o Preço Máximo ao Consumidor, Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 123, p. 122-134, 2005.
- _____. Lei Complementar sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 157, p. 107-123, 2008.
- BECHO, Renato Lopes. A divisão entre obrigação e crédito tributário e seus efeitos **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 198, p. 131-140, 2012.
- BERGEL, Jean Luiz. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- BINEMBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Presente e futuro dos direitos do homem**. Era dos Direitos. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela administração fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 154, p. 76-91, 2008.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 7. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 53/2006. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CABRAL, Antônio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. **O Processo Tributário**. Publicação n. 2. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Rio de Janeiro: GFV, 1964.

- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela manifestação de inconformidade a que alude a Lei nº 9.430/96. **RDDT** 121/7, out./05.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Direito Constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARTAXO, Maria de Fátima Pessoa Mello. O processo administrativo-fiscal no Brasil. MEDAUAR, Odete (Coord.). **Processo administrativo**: aspectos atuais. p. 465-477. São Paulo: Cultural Paulista, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado de Ciencia da Administração**. 3. ed. RJ: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2012.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Tratado de Direito Administrativo**. Vol. IV, 5. ed. RJ: Freitas Bastos, 1964.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONTREIRAS DE CARVALHO, A. A. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2009: indicadores do Poder Judiciário – panorama do Judiciário brasileiro, sumário executivo**. Brasília: CNJ, Setembro de 2010.
- CRETELLA JR., José. **Controle jurisdicional do ato administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- DIBOUT, Patrick; MOSSNER, Jorge Manfred; TABOADA, Carlos Palao. Il Processo Tributario: esperienze a confronto in Europa ed in America Latina – In: **Riv. Dir. Trib. Int.** nº 2 – 03/2005. Disponível em: < <http://www.larigma.unina.it/risorse/relazioniconvegnoprocesso tributario.pdf> > . Acesso em: 20 out. 2012.
- DIDIER Freddie, CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de direito processual civil**. Salvador: Edições Jus Podivm, 2006.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**, 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- DROBAK, John N.; NORTH, Douglass C. Understanding Judicial Decision-Making: The Importance of Constraints on Non-Rational Deliberations. **Journal of Law & Policy**, v. 28, p. 131-152, 2008.
- FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005.

- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio; MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque; AZEVEDO, Paulo Furquim de. As Inter-Relações entre o Processo Administrativo e o Judicial, sob a Perspectiva da Segurança Jurídica do Plano da Concorrência Econômica e da Eficácia da Regulação Pública. **Relatório de Pesquisa. USP (2011)**. Disponível em: < http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-udiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_usp_edital1_2009.pdf > .
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani; NAVARRINE, Susana Camila. **Procedimento tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1995.
- FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica jurídica**, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moares. **Transação tributária: Introdução à Justiça Fiscal Consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GELFAND, M. David; MINTZ, Joel A.; SALSHIC JR., Peter W. **State and local taxation and finance**. Saint Paul: West Group, 2000.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moares. Transação Tributária: **Introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- GOMES DE SOUZA, RUBENS. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- GRANDO, Felipe Esteves. A apreciação de inconstitucionalidade no contencioso administrativo como direito fundamental do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 163, p. 33-43, abr. 2009.
- HESPANHA, Benedito. **Tratado de teoria do processo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 7 ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1987.
- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2011.
- LIMA, Rubens Ferraz de Oliveira. Emenda constitucional e o Poder Judiciário. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. 43, 24/06/ de 1984. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/110731>. Acessado em 13.9.2012.
- LOPES FILHO, Juraci Mourão. A processualidade administrativo-tributária como garantia fundamental dos contribuintes diante da atividade da receita federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, n. 84, p. 75-87, set. 2002.
- LOPES, J. E. Gonçalves. **Contribuição para uma apreciação crítica do contencioso administrativo português**. Disponível em: < <http://www.verbojuridico.com/doutrina/administrativo/contenciosoadministrativo.pdf> > . Acesso em: 30 set. 2012.

- MACHADO, Hugo de Brito. Confissão e Transação no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, p. 31-40, 2008.
- _____. **Curso de direito tributário**, 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- _____. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARINONI, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. **Processo de conhecimento**. 9. ed. rev. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.
- MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara. As garantias processuais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. Coord. **Lições de fiscalidade**. Cap. 13. Coimbra: Almedina, 2012.
- MAXIMILIANO, Carlos, **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MEDAUAR, Odete (Coord.). **Processo administrativo: aspectos atuais**. p. 465-477. São Paulo: Cultural Paulista, 1998.
- MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 16. ed., rev. e atual. pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. I de 1969**. Tomo V. São Paulo: RT, 1971.
- MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. RJ: Forense, 1996.
- MORGAN, Patricia T. **Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell**. Saint Louis: West Group, 1999.
- MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 66, ano 14, p. 256-275. Jan. e fev. 2006.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Consulta e Direito Autorizado. In: **Direito tributário atual n° 6**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
- NORTH, Douglass. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge University Press: Cambridge, 1990.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). Processo Administrativo Tributário. **Pesquisas Tributárias**, Nova Série V. 5. São Paulo: RT, 1999.
- ORAIR, Rodrigo Octávio; ALENCAR, André Amorim. Esforço Fiscal dos Municípios: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais. Brasília: STN, 2010. Disponível em http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/financas/1tefpXVPTN/Tema_4_1.pdf
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PIZOLIO, Reinaldo (Org.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 2. ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2007.
- _____. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 4. ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2010.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) **Processo administrativo fiscal**. 3º v. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. **A consulta fiscal**. São Paulo: Dialética, 1996.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SANTOS, Moacir Amaral. **Primeiras linhas de direito processual civil**. 12. ED. São Paulo: Saraiva, 1985.
- _____. **Primeiras linhas de direito processual civil**. 3 ed. ED. São Paulo: Saraiva, 1993.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Processo administrativo fiscal**. 3º v., p. 140-173, São Paulo: Dialética, 1998.
- SCHWARTSMAN, Hélio. Entranhas do Julgamento. **Jornal Folha de São Paulo**. 7/8/2012.
- _____. Entranhas do Julgamento. **Jornal Folha de São Paulo**. 7/8/2012. Cad. 01, p. 3.
- SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha et al.; FADUFRGS. **Inter-Relações entre o Processo Administrativo e o Judicial (Em Matéria Fiscal) a Partir da Identificação de Contenciosos cuja Solução Deveria Ser Tentada Previamente na Esfera Administrativa**. Vols. I e II. Porto Alegre: UFRGS/CNJ, 2011. Disponível em http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_ufrgs_edital1_2009.pdf

SPISSO, R Rodolfo. **Acciones y recursos em matéria tributária**. 2. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina S/A, 2008.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A lei de execução fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1320>> .

TEIXEIRA FILHO, Manoel Antônio. **Cadernos de processo civil**. São Paulo: LTr, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

WILLIANSO, Oliver. E. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead. **Journal of Economic Literature**, Vol. XXXVIII, p. 595-613, 2000.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ANEXO I

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

Dispõe sobre o processo administrativo tributário.

O Presidente da República

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Lei Complementar, com fundamento no artigo 146, III, da Constituição Federal, estabelece as normas gerais do processo administrativo tributário, aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da legislação respectiva, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 24 da Constituição Federal, e as demais normas previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 2º Instaura-se o processo contencioso administrativo fiscal com a impugnação do sujeito passivo contra crédito tributário constituído de ofício, mediante procedimento administrativo de lançamento.

§1º Estão compreendidas também no processo contencioso administrativo fiscal, regulados por esta Lei Complementar, outras hipóteses de manifestação de inconformidade do contribuinte, especialmente nos casos de despacho que denegar pedido de restituição ou compensação e de ato administrativo declaratório de suspensão de imunidade ou isenção.

§2º Não cabe reclamação contra crédito tributário apurado e declarado pelo próprio sujeito passivo, quando se configurar confissão do crédito tributário passível de inscrição na dívida ativa.

§ 3º Procedimentos específicos de resolução de conflitos em matéria tributária previstos em tratados internacionais tem precedência sobre os dispositivos desta Lei Complementar.

§ 4º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

§ 5º A exigibilidade do crédito tributário fica suspensa desde a impugnação pelo sujeito passivo até a data da desistência do processo ou do exaurimento das vias recursais previstas nesta lei.

Art. 3º A impugnação ou a apresentação de manifestação de inconformidade e demais peças processuais, como dispuser a respectiva legislação da pessoa jurídica titular do tributo, poderão ser processadas em meio eletrônico, mediante uso de chaves públicas, produzindo todos os efeitos legais.

Art. 4º Aplicam-se aos julgadores e aos representantes da Fazenda Pública as disposições relativas aos impedimentos e suspeições previstos nos arts. 134 a 137 da Lei 5.969, de 11 de janeiro de 1973.

§ 1º O relator do processo na primeira instância não poderá funcionar como relator do mesmo processo em instância superior.

§ 2º São impedidos de funcionar no processo, a autoridade que procedeu ao lançamento ou tenha proferido o despacho decisório objeto do litígio.

§ 3º O julgador somente poderá ser responsabilizado civilmente em processo judicial ou administrativo em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do tribunal administrativo, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções.

Art. 5º As autoridades julgadoras são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade de lei, acordo internacional, e ilegalidade de decreto.

§ 1º O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais poderá reconhecer a ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis e decretos decorrente de entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2º Caso o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais deixe de aplicar decreto, ou outro ato normativo de hierarquia inferior por considerá-lo ilegal, deverá, após decidir o processo em definitivo, representar o ato contestado à autoridade responsável por sua elaboração.

§ 3º O § 2º não se aplica às juntas ou turmas de julgamento de 1ª instância, as quais não estão autorizadas a deixar de aplicar a legislação tributária.

CAPÍTULO II DO PROCESSO EM GERAL

Seção I DOS ATOS, TERMOS, ORGANIZAÇÃO DO PROCESSO E PRAZOS PROCESSUAIS EM GERAL

Art. 6º São nulos os atos, termos, despachos e decisões praticados:

- I – por pessoa incompetente; ou
- II – com preterição do direito de defesa,

§ 1º A nulidade de ato só prejudica os que lhe sejam consequentes ou que dele dependam diretamente.

§ 2º A nulidade será declarada de ofício pela autoridade julgadora ou preparadora nas respectivas esferas de competência, que mencionará expressamente os atos por ela alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento do feito.

§ 3º Sempre que possível, as irregularidades, incorreções ou omissões deverão ser sanadas, de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, de modo a permitir o prosseguimento do feito.

§ 4º A lei da pessoa jurídica titular do tributo poderá dispor de maneira específica sobre outras hipóteses de nulidade, observados os princípios aplicáveis ao processo.

Art. 7º Opera-se a desistência total ou parcial do litígio na esfera administrativa:

- I – expressamente, por pedido do sujeito passivo; ou
- II – tacitamente:
 - a) pelo pagamento ou pedido de parcelamento do crédito tributário discutido, total ou parcialmente; ou
 - b) pela propositura de ação judicial relativa à matéria objeto do processo administrativo.

Parágrafo Único. No caso de propositura de ação judicial que verse parcialmente sobre o objeto do processo administrativo, a parte não discutida judicialmente, e que não dependa do resultado da decisão judicial seguirá seu curso normal.

Art. 8º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma própria, conterão somente o indispensável à sua finalidade e serão lavrados sem espaço em branco, não devendo conter entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Parágrafo único. Os atos e termos processuais a que se refere o **caput** poderão ser lavrados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da Administração Tributária e do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, em seus respectivos âmbitos.

Art. 9º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraíndo-se cópia para anexação ao processo.

Parágrafo único. Na hipótese de o termo não ser lavrado em livro fiscal, deverá ser entregue cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Art. 10. Os atos processuais poderão ser disponibilizados em página eletrônica, em sítio da rede mundial de computadores, observado o seguinte:

I – a publicação eletrônica na forma deste artigo substitui qualquer outro meio de publicação oficial, para quaisquer efeitos legais;

II – considera-se como data da publicação o primeiro dia útil seguinte ao da disponibilização da informação na página eletrônica, que também será considerada como data de início da contagem do prazo processual.

Parágrafo único. A falta de intimação ou a intimação nula fica suprida pela ciência inequívoca do interessado, passando então a fluir o prazo para a prática do ato.

Art. 11. É dispensado o reconhecimento de firma em petições dirigidas à Administração Tributária, salvo em casos excepcionais ou naqueles em que a lei imponha explicitamente essa condição, podendo, no caso de dúvida sobre a autenticidade da assinatura ou quando a providência servir ao resguardo do sigilo, antes da decisão final, ser exigida a apresentação de prova de identidade do requerente.

Art. 12. O processo será organizado em ordem cronológica e terá suas folhas numeradas e rubricadas ou autenticadas eletronicamente.

Art. 13. Os atos serão lavrados por servidor competente no local de verificação da falta ou na repartição fazendária, em face dos elementos de prova disponíveis.

Art. 14. Fica assegurado às partes interessadas o acesso aos autos, bem como solicitar cópias ou certidões.

Parágrafo único. O acesso, por meio eletrônico, à íntegra do processo será considerada vista pessoal do interessado para todos os efeitos legais.

Art. 15. O prazo para a autoridade local fazer realizar os atos processuais que

devam ser praticados em sua jurisdição por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora é de trinta dias, contados da data do recebimento da solicitação.

Art. 16. Os prazos serão contínuos, com início e vencimento em dia de expediente normal da unidade da Administração Tributária em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Parágrafo único. Na contagem dos prazos, é excluído o dia de início e incluído o de vencimento.

Seção II DAS INTIMAÇÕES

Art. 17. O sujeito passivo será intimado das decisões administrativas:

I – pessoalmente:

- a) mediante assinatura do sujeito passivo ou de seu representante legal; ou
- b) por cientificação eletrônica, mediante acesso à decisão administrativa constante no processo eletrônico;

II – por carta registrada com Aviso de Recebimento – AR; ou

III – por Edital de Notificação publicado no Diário Oficial, quando não for possível a intimação na forma dos incisos I ou II, o qual deverá conter, conforme o caso:

- a) o nome do sujeito passivo e o número, data, valor e histórico da notificação fiscal; e
- b) o número do protocolo e a ementa da decisão proferida.

§ 1º Considera-se feita a intimação:

- I – se pessoal, na data da assinatura ou da certificação eletrônica da intimação;
- II – se por carta, na data indicada pelo correio no Aviso de Recebimento – AR; e
- III – se por edital, quinze dias após a data de sua publicação no Diário Oficial.

§ 2º A intimação das pautas de julgamento será feita por publicação no diário oficial da entidade tributante e na rede mundial de computadores, em página própria da Administração Tributária ou do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, con-

forme o caso, devendo ser publicada dez dias antes do início da respectiva sessão de julgamento.

§ 3º. Caso não exista Diário Oficial, a publicação será feita na mesma forma em que são feitas as publicações das leis da pessoa jurídica titular do tributo.

CAPÍTULO III

DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Art. 18. As impugnações e recursos do contribuinte nos termos dos arts. 2º e 3º serão julgados:

- I – em primeira instância, por turmas ou juntas de julgamento;
- II – em segunda instância, por câmaras de julgamento;
- III – em instância especial, pela reunião das câmaras de julgamento.

§1º No caso de haver apenas uma câmara de julgamento, esta desempenhará as funções da instância especial.

§ 2º Das decisões das juntas de julgamento, atendidas as condições para sua admissibilidade, caberá recurso ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 3º Na segunda instância, em decorrência do número de processos a serem julgados, as câmaras poderão ser divididas em turmas.

§ 4º Na hipótese do § 3º, a instância especial será composta pelos presidentes e vice-presidentes das câmaras do Tribunal.

§ 5º Na instância especial, em decorrência da especialização das câmaras, estas poderão ser agrupadas em sessões.

§ 6º A edição de súmulas com efeito vinculante, conforme dispõe o artigo 50, será feita pela instância especial mencionada no inciso III, ou, caso haja agrupamento em sessões de julgamento por especialização por matéria, pelo órgão pleno composto dos presidentes e vice-presidentes das câmaras do Tribunal.

§ 7º As Juntas ou Turmas de 1ª instância integrarão a estrutura da Secretaria da Receita Federal, das Secretarias de Fazenda dos Estados, Distrito Federal e Município, e os Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais serão órgãos constituídos fora da estrutura das Secretarias, sendo autônomos e não vinculados hierarquicamente ao Poder Executivo.

§ 8º Aos Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais é garantida a mesma autonomia administrativa, financeira e orçamentária aplicável aos Tribunais de Contas.

§ 9º As súmulas e acórdãos deverão publicadas, em seu inteiro teor, na rede mundial de computadores, em página própria da Administração Tributária ou do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, conforme o caso, devendo as ementas ser publicadas, no diário oficial da entidade tributante.

Art. 19. Cada turma ou junta de julgamento de primeira instância será composta por três servidores com competência para o lançamento de tributos objeto do contencioso administrativo tributário.

Parágrafo Único. Aplica-se na escolha dos membros da turma de julgamento os mesmos critérios previstos nos parágrafos 1º a 4º, sendo a nomeação feita pelo Secretário de Fazenda do Estado ou Município e pela Secretaria da Receita Federal, no caso da União.

Art. 20. Cada câmara de julgamento será composta, paritariamente, por representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes.

§ 1º Os representantes da Fazenda Pública serão escolhidos entre servidores com competência para o lançamento de tributos e nomeados pelo Chefe do Poder Executivo.

§ 2º A escolha dos representantes da Fazenda Pública se dará por via de processo seletivo efetivado pelo órgão fazendário em que serão considerados o tempo de serviço na carreira, títulos e a experiência em áreas afetas à análise de legislação, tributação e julgamento.

§ 3º Os candidatos às vagas mencionados no § 2º comporão uma lista tríplice para cada vaga disponível na estrutura do contencioso.

§ 4º Os membros referidos no **caput** serão escolhidos entre pessoas de ilibada reputação e reconhecido saber jurídico tributário.

§ 5º Os representantes dos contribuintes serão nomeados pelo Chefe do Poder Executivo entre os indicados por lista tríplice para cada vaga disponível, por associações representativas de categoriais econômicas ou profissionais.

§ 6º No âmbito federal, as nomeações mencionadas serão feitas pelo Ministro da Fazenda.

Art. 21. Os membros da primeira e da segunda instância de julgamento e suplentes serão nomeados para exercício de mandato com prazo definido na legislação.

§ 1º Perderá o mandato o conselheiro que deixar de comparecer injustificadamente a mais de 1/5 das sessões de cada ano-calendário.

§ 2º A legislação da pessoa jurídica titular do tributo poderá estabelecer outras hipóteses de perda do mandato, especialmente o cumprimento de metas.

§ 3º Durante o exercício do mandato o servidor público preserva todas as prerrogativas de natureza funcional, exceto aquelas inerentes ao exercício do cargo.

CAPÍTULO IV DO PROCEDIMENTO FISCAL E DA FORMALIZAÇÃO

Procedimento Fiscal

Art. 22. O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II – a apreensão de mercadorias;

III – a apreensão de documentos ou de livros; ou

IV – o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada ou exportada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

§ 3º Para os efeitos do disposto nos §§ 1º e 2º, os atos referidos nos incisos I, II e III do **caput** valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período contado a partir do término, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, desde que lavrado e cientificado ao sujeito passivo dentro do prazo anterior.

§ 4º Para efeitos do disposto no inciso IV do **caput**, tem-se por iniciado o despacho aduaneiro de importação na data do registro da declaração de importação, e da exportação na data do registro da declaração de exportação.

§ 5º No caso da dispensa dos registros mencionados no § 4º, o começo do despacho aduaneiro dá-se quando do primeiro ato de comunicação à Administração Tributária dos procedimentos de importação ou exportação.

Art. 23. O procedimento de fiscalização também se inicia pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal.

§ 1º O prazo a que se refere o **caput** será de quinze dias úteis, nas situações em que as informações e os documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à Administração Tributária.

Da Formalização

Art. 24. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade tributária, com ou sem cobrança de tributo, serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o **caput**, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, devem ser objeto de um único processo quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova e referirem-se ao mesmo tributo.

§ 3º O disposto no **caput** aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

§ 4º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o **caput**, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos.

§ 5º A Administração Tributária da entidade tributante poderá instituir procedimento de controle de autos de infração e notificação de lançamento, previamente à ciência do sujeito passivo.

Do Auto de Infração

Art. 25. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição dos fatos;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência; e

VI – a assinatura da autoridade fiscal responsável pela autuação e o número de sua matrícula.

Da Notificação de Lançamento

Art. 26. A notificação de lançamento será expedida pela unidade da Administração Tributária, devendo conter:

I – a qualificação do notificado;

II – o valor do crédito tributário e o prazo para pagamento ou impugnação;

III – a disposição legal infringida, se for o caso; e

IV – a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo procedimento, nos termos da legislação própria.

Parágrafo único. A notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico de dados dispensa a assinatura referida no inciso IV, sendo obrigatória a identificação da unidade da Administração Tributária responsável pela expedição da notificação e o nome e cargo do respectivo chefe.

Do Lançamento Complementar

Art. 27. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de

auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I – em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal em que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II – em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** terá o objetivo de:

- I – complementar o lançamento original; ou
- II – substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Da Representação para Fins Penais

Art. 28. Os servidores em exercício da Administração Tributária, observadas as atribuições dos respectivos cargos, deverão formalizar representação para fins penais, perante os titulares das unidades às quais estiverem vinculados, sempre que identificarem situações que, ainda que em tese, configurem crime.

Parágrafo único. A representação de que trata o **caput** deverá ser:

I – levada a registro em protocolo pelo servidor que a elaborar no prazo de dez dias, contados da data em que identificar a situação caracterizadora de crime;

II – remetida no prazo de dez dias, contados da data de sua protocolização, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, pelo chefe da unidade da Administração Tributária, que comunicará o fato à autoridade hierarquicamente superior.

CAPITULO V

DO PREPARO DO PROCESSO, DAS INFORMAÇÕES, DAS PROVAS E DAS PERÍCIAS e DILIGÊNCIAS

Do Preparo do Processo

Art. 29. O preparo do processo compete à autoridade local da unidade da Administração Tributária encarregada da administração do tributo.

Parágrafo único. Quando o ato for praticado por meio eletrônico, a Administração Tributária poderá atribuir o preparo do processo a unidade da Administração Tributária diversa da prevista no caput.

Art. 30. A autoridade preparadora informará no processo se o infrator é reincidente, conforme definição em lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência, reabrindo-se o prazo de manifestação do sujeito passivo.

Das Informações

Art. 31. Os órgãos da Administração Tributária e os seus agentes, no uso de suas atribuições legais, poderão solicitar informações e esclarecimentos ao sujeito passivo ou a terceiros, sendo as declarações, ou a recusa em prestá-las, lavradas pela autoridade administrativa e assinadas pelo declarante.

Parágrafo Único. No caso da recusa da prestação de informações, a assinatura, a que se refere o **caput** poderá ser suprida pela assinatura de duas testemunhas, e na falta destas, pela lavratura de termo circunstanciado da recusa.

Das Provas

Art. 32. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito.

Parágrafo único. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.

Art. 33. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito tributário.

Art. 34. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no **caput**.

Art. 35. O disposto no parágrafo único do artigo 33 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

Parágrafo Único. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Das Diligências e das Perícias

Art. 37. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.

Art. 38. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da Administração Tributária, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo

a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão.

§ 3º Será indeferida a realização de diligência ou perícia quando:

I – o julgador considerar os elementos nos autos suficientes para a formação da sua convicção;

II – for destinada a apurar fatos vinculados à escrituração comercial ou fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e que possam ser juntados aos autos;

III – a prova do fato não depender de conhecimento técnico especializado; ou

IV – a verificação for prescindível ou impraticável.

§ 4º O despacho ou acórdão que indeferir o pedido de diligência ou perícia deverá ser fundamentado e será apreciado como preliminar.

§ 5º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

CAPÍTULO VI DOS JULGAMENTOS

Art. 39. A pessoa jurídica titular do tributo poderá fixar critérios de prioridade para o julgamento dos processos considerando circunstâncias específicas, a exemplo da existência de crime contra a ordem tributária, o elevado valor crédito, pessoas com idade avançada, pessoas com necessidades especiais ou que sofram de moléstia grave.

Do Julgamento em Primeira Instância

Da Competência

Art. 40. O julgamento de primeira instância de processos relativos a tributos da pessoa jurídica titular daquele tributo compete em primeira instância, às Juntas ou Turmas de Julgamento.

Do Julgamento

Art. 41. Após a impugnação a Fazenda, por via da Administração Tributária, poderá se manifestar por escrito sobre matéria de fato e de direito arguida na impugnação, vedada na manifestação fazendária a inovação em matéria de fato não presente expressamente no lançamento ou na impugnação.

§ 1º O prazo para a manifestação da Fazenda nos termos do **caput** é de dez dias após a impugnação.

§ 2º Quando a Fazenda se manifestar após a impugnação, será facultado ao contribuinte a manifestação, mediante apresentação de suas razões por escrito, no prazo de quinze dias após a ciência, ou oralmente, durante a sessão de julgamento, logo após a leitura do relatório.

Art.42. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos artigos 37 e 38.

Art. 43. O órgão preparador dará ciência da decisão ao sujeito passivo, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência, facultada a apresentação de recurso voluntário no mesmo prazo.

Parágrafo único. Apresentado recurso voluntário, será dada ciência à Procuradoria da Fazenda, que terá o prazo de quinze dias para, se quiser, apresentar contrarrazões.

Art. 44. Da decisão de primeira instância cabem somente os seguintes recursos:

I – recurso voluntário;

II – recurso de ofício, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de valor mínimo a ser fixado pela pessoa jurídica titular do tributo, e quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria.

§ 1º O recurso voluntário total ou parcial, que tem efeito suspensivo, poderá ser interposto contra decisão de primeira instância contrária ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão.

§ 2º O recurso voluntário total ou parcial, mesmo perempto, deverá ser encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a preempção.

§ 3º Não cabe recurso voluntário em decisão unânime, quando o valor objeto do processo à época da prolação do acórdão de primeira instância for inferior a valor a

ser fixado pela pessoa jurídica titular do tributo, que não poderá ser superior ao fixado para o recurso de ofício, previsto no § 6º para decisões unânimes.

§ 4º Não se aplica o disposto no 3º quando dentre as razões do recurso for demonstrada a divergência da decisão recorrida em relação à outra decisão de 1ª instância, salvo se existir predominância de decisões de instância superior contrária à pretensão recursal.

§ 5º Não cabe recurso de ofício das decisões unânimes quando o valor objeto do processo for inferior ao valor fixado pela pessoa jurídica titular do tributo, cabendo tal recurso da decisão não unânime, quando o valor objeto do processo for inferior a vinte por cento do limite fixado para as decisões unânimes.

§ 6º Enquanto não decidido o recurso de ofício, a decisão a ele correspondente não se torna definitiva.

§ 7º Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo em processos relativos à restituição, ressarcimento, reembolso e compensação de tributos.

§ 8º Não cabe recurso de ofício quando a decisão anular o lançamento por vício formal.

§ 9º Ao Presidente da Junta ou Turma que prolatou a decisão recorrida cabe decidir sobre o seguimento do recurso para efeitos de aplicação do § 4º, em caráter definitivo.

Do Julgamento em Segunda Instância

Art. 45. O julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância compete ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, instituído pela pessoa jurídica titular do tributo, nos termos dos arts. 17 a 20.

Art. 46. O julgamento na primeira instância recursal no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais será feito conforme dispuserem as leis da pessoa jurídica titular do tributo e seu regimento interno.

§ 1º Em caso de empate no julgamento de recursos, o voto do presidente da Turma ou Câmara será determinante na decisão, como voto de qualidade.

§ 2º Somente o relator poderá propor pedido de diligência, que deve ser submetido à decisão da Turma ou Câmara, observando-se o disposto nos arts. 37 e 38 no que for aplicável.

§ 3º Das decisões das Turmas ou Câmaras cabe recurso especial nos termos do artigo 47, e embargos de declaração.

§ 4º Caberão embargos de declaração quando:

I – houver no acórdão, obscuridade ou contradição;

II – o acórdão deixar de apreciar matéria de fato introduzida posteriormente ao julgamento de primeira instância, nos casos em que é permitido;

§ 5º Os embargos de declaração previstos no § 3º serão distribuídos ao autor do voto vencedor, que deverá analisá-los e submeter ao colegiado na sessão subsequente ao seu recebimento.

§ 6º Quando o julgador não mais pertencer ou estiver ausente do colegiado que prolatou a decisão embargada, o embargo será distribuído ao julgador que o substituiu.

Do Recurso Especial Contra Decisão de Segunda Instância

Art. 47. Caberá recurso especial às Câmaras reunidas do Tribunal Superior de Recursos Fiscais, no prazo de quinze dias da ciência do acórdão ao interessado, de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, ou das Câmaras reunidas do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 1º A decisão a ser oposta à decisão recorrida deverá ter transitado em julgado no âmbito do Tribunal Superior de Recursos Fiscais.

§ 2º Não cabe recurso especial em matéria já constante de súmula editada nos termos do artigo 50.

§ 3º Recebido o processo por distribuição, o relator deverá analisar a admissibilidade do recurso especial, submetendo a decisão ao órgão colegiado.

§ 4º Não cabe recurso da decisão prolatada nos termos do § 3º que admitir o seguimento do recurso especial, o qual deve ser julgado na mesma sessão em que foi julgada a admissibilidade.

§ 5º Da decisão prolatada nos termos do § 3º negando o seguimento do recurso especial cabe agravo a ser interposto pelo contribuinte ou pela Fazenda, no prazo de cinco dias contados da data do julgamento, o qual será julgado na sessão seguinte.

§ 6º No caso do § 3º, não interposto o agravo no prazo de cinco dias a decisão torna-se definitiva.

§ 7º Das decisões em sede de recurso especial cabem embargos de declaração, nos termos do § 4º do artigo 46.

§ 8º Admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões.

§ 9º Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativo à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.

§ 10 Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial.

§ 11 Em caso de provimento parcial de recurso voluntário ou de ofício, será dada, primeiramente, ciência ao sujeito passivo.

CAPÍTULO VII DAS DECISÕES DOS ÓRGÃOS JULGADORES

Dos Acórdãos

Art. 48. O acórdão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, razões de decidir, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante ou recorrente, contra todas as exigências, e também em relação às contrarrazões apresentadas.

§1º No acórdão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis.

§ 2º O disposto no **caput** aplica-se também às razões suscitadas pela Procuradoria da Fazenda em seus recursos e contrarrazões.

Art. 49. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão deverão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, mediante a prolação de um novo acórdão.

Das Súmulas

Art. 50. As Câmaras que compõem o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais poderão, por via de sessão própria na qual participem todos seus membros, ou

presidentes e vice-presidentes das respectivas câmaras, deliberar pela adoção de súmula que uniformize a jurisprudência de suas Câmaras.

§ 1º As súmulas editadas na forma do **caput** terão efeito vinculante para a Administração Tributária e para os órgãos julgadores, nos termos do artigo 100, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 2º O regimento do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais deverá prever sistemática própria para edição e revisão de suas súmulas.

Da atuação da Procuradoria da Fazenda

Art. 51. Os Procuradores da Fazenda da pessoa jurídica titular do tributo serão intimados pessoalmente das decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 1º Não haverá representação pela Procuradoria da Fazenda nos procedimentos de 1ª instância.

§ 2º Se os Procuradores da Fazenda não tiverem sido intimados pessoalmente em até trinta dias contados da formalização de acórdão proferido no âmbito do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda, para fins de intimação.

§ 3º Os Procuradores da Fazenda serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais com o término do prazo de trinta dias, contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 2º.

§ 4º A intimação pessoal a que se refere o **caput** poderá ser substituída por comunicação eletrônica específica, conforme estabelecido no regimento interno do Tribunal de Recursos Fiscais.

§ 5º As entidades tributantes que não possuem Procuradoria da Fazenda, se farão representar na 2ª instância pelo órgão da advocacia pública indicado pela lei que disciplinar seu contencioso tributário.

CAPÍTULO VIII DA IMPUGNAÇÃO E MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Art. 52. A impugnação ou manifestação de inconformidade, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamenta, terá efeito suspensivo, e deverá ser apresentada, ou remetida por via postal, no prazo de trinta dias contados

da data do ciente ao sujeito passivo do ato tributário impugnado, à unidade da Administração Tributária com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º O sujeito passivo deverá alegar, de uma só vez e articuladamente, toda a matéria que entender útil, juntando na mesma oportunidade as provas que possua, sob pena de preclusão.

§ 2º Apresentada a impugnação em unidade diversa, esta a remeterá à unidade indicada no caput.

§ 3º Eventual petição apresentada fora do prazo não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário, nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

§ 4º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

§ 6º Na hipótese de remessa da impugnação por via postal, será considerada como data de sua apresentação a da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, o qual deverá trazer a indicação do destinatário da remessa e o número do protocolo do processo correspondente.

§ 6º Na impossibilidade de se obter cópia do aviso de recebimento, será considerada como data da apresentação da impugnação a constante do carimbo apostado pelos Correios no envelope que contiver a remessa quando da postagem da correspondência.

§ 7º No caso previsto no § 6º, a unidade de preparo deverá juntar, por anexação, ao processo correspondente, o referido envelope.

§ 8º O procedimento previsto neste artigo poderá ser feito por meio eletrônico, conforme previsto em legislação específica.

Art. 53. A impugnação mencionará:

I – a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II – a qualificação do impugnante;

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV – as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e

V – se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito emanado de outra entidade federativa brasileira ou estrangeira, incumbe-lhe o ônus de provar o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º Fica ressalvada a apresentação de provas em momento processual diverso, desde que:

I – fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, devendo neste caso apresentá-la ao processo, justificadamente, na primeira vez for demandado a se manifestar no processo;

II – refira-se a matéria de fato ou de direito superveniente; e

III – destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

§ 5º A juntada de documentos depois de apresentada a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas no § 4º.

§ 6º Os documentos apresentados depois de proferida a decisão deverão ser juntados, por anexação, aos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

§ 7º É vedado ao reclamante reunir, numa única petição, reclamações contra mais de uma notificação fiscal, devendo nos casos de continência ou conexão, serem distribuídos à mesma junta de julgamento.

Art. 54. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

CAPÍTULO IX DA EFICÁCIA DAS DECISÕES

Art. 55. São definitivas as decisões:

I – de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II – de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem a sua interposição; ou

III – de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Art. 56. O prazo para cumprimento das decisões será de trinta dias, contados da data em que se considerar efetuada a intimação do sujeito passivo.

Parágrafo único. Na falta de disposição expressa na legislação tributária ou fixação pela autoridade competente, o prazo para cumprimento de despacho será de quinze dias, contados da data em que se considere cientificado aquele que o deva cumprir.

Art. 57. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litúgio.

CAPÍTULO X DOS EFEITOS DAS AÇÕES JUDICIAIS

Do Lançamento para Prevenir a Decadência

Art. 58. O lançamento para prevenir a decadência deverá ser efetuado nos casos em que existir a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

§ 1º O lançamento de que trata o caput deve ser regularmente notificado ao sujeito passivo, com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário permanece suspensa em face da medida liminar concedida.

§ 2º O lançamento para prevenir a decadência deve seguir seu curso normal,

com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida.

§ 3º Não cabe a cobrança da multa de ofício nos casos em que nenhuma medida preparatória ao lançamento tenha sido comunicada ao sujeito passivo antes da propositura da ação, cabendo tão somente juros e multa de mora.

§ 4º Caso haja depósito para a propositura da ação judicial, não caberá lançamento de juros e multa de mora em relação ao montante do tributo depositado.

Da Renúncia ou da Desistência ao Litígio nas Instâncias Administrativas

Art. 59. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

CAPÍTULO XI DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Do Pagamento – Da Redução da Multa de Lançamento de Ofício

Art. 60. Será concedida redução de cinquenta por cento do valor da multa de lançamento de ofício ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento ou a compensação do crédito tributário no prazo previsto para apresentar impugnação.

§ 1º Apresentada impugnação tempestivamente, a redução será de trinta por cento se o pagamento ou a compensação forem efetuados no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão de primeira instância.

§ 2º No caso de provimento a recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, será aplicada a redução de trinta por cento se o pagamento ou a compensação for efetuado no prazo de trinta dias contados da ciência da decisão.

Do Parcelamento – Da Redução da Multa de Lançamento de Ofício

Art. 61. Será concedida redução de quarenta por cento do valor da multa de lançamento de ofício ao sujeito passivo que, notificado, requerer o parcelamento do crédito tributário no prazo previsto para apresentar impugnação.

§ 1º Apresentada impugnação tempestivamente, a redução será de vinte por cento se o parcelamento for requerido no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da decisão de primeira instância.

§ 2º No caso de provimento a recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, será aplicada a redução de vinte por cento se o parcelamento for requerido no prazo de trinta dias contados da ciência da decisão.

§ 3º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.

Da Revelia

Art. 62. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de identificação de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

§ 2º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago ou parcelado o crédito tributário, o órgão preparador encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

Art. 63. Tratando-se de apreensão de mercadoria, para fins de aplicação da pena de perdimento ou de declaração de abandono em que não tenha sido apresentada impugnação, a autoridade preparadora, após declarar a revelia, deverá, em observância às normas que regem a matéria e, mediante o competente ato administrativo, aplicar a pena de perdimento ou declarar o abandono, para fins de destinação da mercadoria.

CAPITULO XII DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

Art. 64. É vedado aos órgãos julgadores estabelecidos nos termos desta lei funcionarem em processo de consulta fiscal, que deverá ser processada nos termos da legislação específica da pessoa jurídica titular do tributo, sob a responsabilidade do órgão responsável pela sua fiscalização e arrecadação.

Art. 65. Os processos administrativos tributários não poderão sair das repartições tributárias salvo quando se tratar de:

I – encaminhamento de recursos à instância superior;

II – restituições de autos aos órgãos de origem; ou

III – encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados.

§ 1º Nos casos a que se referem os incisos I e II do **caput**, deverá ficar cópia autenticada pela Administração Tributária dos documentos essenciais da respectiva unidade.

§ 2º É facultado o fornecimento de cópia do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.

§ 3º É facultada vista do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.

§ 4º O processo administrativo correspondente à inscrição de dívida ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda será mantido na unidade competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público.

§ 5º Mediante requisição do Juiz à repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido em sede do Juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventuário termo da ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem trasladadas.

Art. 66. Os documentos apresentados pelo sujeito passivo e que instruem o processo poderão ser substituídos por cópia e restituídos, em qualquer fase, a requerimento do sujeito passivo, desde que a medida não prejudique a instrução do processo e que deles fique cópia autenticada no processo.

Parágrafo único. Caso a medida prejudique a instrução do processo, os documentos não poderão ser restituídos, sendo facultado o fornecimento de cópias autenticadas pela Administração Tributária.

Art. 67. Nos casos em que o contencioso administrativo se der entre Administração Tributária federal e Estados, Município ou autarquias e fundações públicas, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais federal poderá funcionar como câmara de conciliação, presentes os representantes das entidades tributantes envolvidas, e conforme disciplinado em lei federal específica.

§ 1º O disposto no **caput** se aplica também aos Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais dos Estados quando o contencioso administrativo se der entre Ad-

ministração Tributária estadual em relação aos Municípios, e autarquias e fundações públicas estaduais e municipais, conforme disciplinado em lei estadual específica.

§ 2º No contencioso administrativo tributário estabelecido pela Administração Tributária de Municípios em relação à União, suas autarquias e fundações públicas, poderá funcionar como câmara de conciliação o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais federal, conforme disciplinado na lei a que se refere o **caput**.

§ 3º No contencioso administrativo tributário estabelecido pela Administração Tributária de Municípios em relação aos Estados, suas autarquias e fundações públicas, poderá funcionar como câmara de conciliação o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado demandado, em procedimento, a ser disciplinado na lei a que se refere o § 1º.

CAPITULO XIII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 68. As pessoas jurídicas titulares de tributos que tenham suas estruturas de contencioso administrativo tributário e procedimentos incompatíveis com o disposto nesta lei terão o prazo 18 meses para procederem à adequação.

Parágrafo Único. Vigente a nova legislação processual nos termos desta lei complementar, ela se aplicará imediatamente aos processos em curso iniciados antes de sua vigência, considerando-se definitivos os atos anteriores.

Art. 69. Observado o disposto nesta Lei Complementar, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editarão leis estabelecendo o procedimento contencioso tributário, atendendo suas peculiaridades.

Art. 70. Os Municípios com até duzentos e cinquenta mil habitantes estão dispensados de constituir a estrutura de julgamento do contencioso administrativo tributário, conforme estabelecem os artigos 17 a 20.

§ 1º Os Municípios referidos no **caput** deverão editar leis estabelecendo a forma como os contribuintes podem apresentar manifestações de inconformidade e impugnações às cobranças da Administração Tributária, podendo operar em instância única ou duplo grau de instâncias.

§ 2º Na hipótese do § 1º, funcionará como 2ª instância o Secretário de Finanças do Município.

Art. 71. Esta lei entra em vigor 180 dias após sua publicação.

ANEXO II

PROPOSTA EC COM VISTAS À DE ELIMINAÇÃO DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA JUDICIAL APÓS EXAURIDA A ÚLTIMA INSTÂNCIA RECURSAL ADMINISTRATIVA

Alterações constitucionais

Alternativa 1

Art. 100-A. Lei complementar disciplinará a instituição e o funcionamento dos tribunais administrativos de recursos tributários, para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

§1º Das decisões definitivas proferidas em segunda instância pelos tribunais referidos no **caput**, contrárias ao contribuinte, cabe recurso de revisão ao Superior Tribunal de Justiça, no caso de tributos federais e aos Tribunais dos Estados, nos casos de tributos estaduais e municipais e ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, nos casos dos tributos da competência do Distrito Federal.

§2º Aos julgadores em exercício nos tribunais administrativos de recursos fiscais, órgãos recursais do contencioso administrativo tributário, serão aplicáveis as mesmas garantias e deveres aplicáveis dos juízes, previstos no artigo 95.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 98. Enquanto não forem criados os tribunais nos termos do artigo 100-A, aplicar-se-á somente o disposto no seu § 1º em relação às decisões definitivas em segunda instância, contrárias ao contribuinte, proferidas pelos órgãos administrativos de recursos tributários.

Alternativa 2

(novo artigo 100-A e alterações nos artigos 105 e 125)

Art. 100-A. Lei complementar disciplinará a instituição e o funcionamento dos tribunais administrativos de recursos tributários para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Parágrafo único. Aos julgadores em exercício nos tribunais administrativos de recursos fiscais, órgãos recursais do contencioso administrativo tributário, serão aplicáveis as mesmas garantias e deveres dos juízes, previstos nos artigo 95.

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

[...]

IV – julgar, em recurso de revisão, as causas decididas em última instância pelo Tribunal Administrativos de Recursos Fiscais federal, contrárias ao contribuinte,.

Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 8º Compete aos tribunais estaduais, julgar em recurso de revisão, as causas decididas em última instância pelos tribunais administrativos de recursos fiscais estaduais e municipais, contrárias ao contribuinte, e ao Tribunal do Distrito Federal e Territórios em relação aos tributos da competência do Distrito Federal.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. 98. Enquanto não forem criados os tribunais nos termos do artigo 100-A, aplicar-se-á o disposto no artigo 15, IV e § 8º do artigo 125, em relação às decisões definitivas em segunda instância contrárias ao contribuinte, proferidas pelos órgãos administrativos de recursos tributários.

ANEXO III-1

Quadro Comparativo dos Tribunais/Conselhos Administrativos dos Estados

Tabela 1.

ESTRUTURA									
N	UF	Nome	1a. Inst.	2a. Inst.	Recurso Hierárquico	Alçada	Repres. Fiscal	Mandato	Recondução
1	AC	CONCEA	Monocrático	7 Cons.	Não	Sim	Sim	12 meses	Sim
2	AL	CTE	Monocrático	5 Cons.	Sim	Sim	Sim	2 anos	Sim
3	AP	CERF	Monocrático	7 Cons.	Não	Sim	Não	2 anos	Sim
4	AM	CRF	Monocrático	12 Cons.	Sim	Sim	Não	2 anos	Sim
5	BA	CONSEF	Juntas (3)	12 Cons.	Não	Sim	Sim	3 anos	Sim
6	CE	CRT	Monocrático	16 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim
7	DF	TARF	Monocrático	14 Cons.	Não	Sim	Não	3 anos	Sim
8	ES	CERF	Monocrático	13 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim
9	GO	CAT	Monocrático	21 Cons.	Não	Sim	Sim	4 anos	Sim
10	MA	TARF	Monocrático	13 Cons.	Não	Sim	Não	2 anos	Sim
11	MT	CC	Câmaras	11 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim
12	MS	TAT	Monocrático	11 Cons.	Não	Sim	Sim	4 anos	Sim
13	MG	CC	Inst. única	12 Cons.	Não	Não	Sim	2 anos	Sim
14	PA	TARF	Monocrático	9 Cons.	Não	Sim	Não	2 anos	Sim
15	PB	CRF	Monocrático	7 Cons.	Sim	Sim	Sim	2 anos	Sim
16	PR	CCRF	Monocrático	24 Cons.	Sim	Não	Sim	2 anos	Sim
17	PE	TATE	Turmas (3)	15 Cons.	Sim	Sim	Sim	*	*
18	PI	CC	Monocrático	8 Cons.	Não	Sim	Não	2 anos	Sim
19	RJ	CC	Turmas (3)	16 Cons.	Sim	Não	Sim	2 anos	Sim
20	RN	CRF	Monocrático	7 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim

ESTRUTURA

N	UF	Nome	1a. Inst.	2a. Inst.	Recurso Hierárquico	Alçada	Repres. Fiscal	Mandato	Recondução
21	RS	TARF	Monocrático	11 Juízes	Não	Sim	Sim	4 anos	Sim
22	RO	TATE	Monocrático	9 Cons.	Não	Não	Sim	3 anos	Sim
23	RR	CAF	Monocrático	6 Cons.	Não	Não	Não	2 anos	Sim
24	SC	TAT	Monocrático	18 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim
25	SP	TIT	Monocrático	64 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim
26	SE	CONTRIB	Monocrático	15 Cons.	Não	Não	Sim	2 anos	Sim
27	TO	COCRE	Monocrático	5 Cons.	Não	Sim	Sim	2 anos	Sim

Notas:

- Denominações:** Conselho de Contribuintes do Estado do Acre (Concea); CTE – Conselho Tributário Estadual; CERF – Conselho Estadual de Recursos Fiscais; CRF – Conselho de Recursos Fiscais; CONSEF – Conselho de Fazenda Estadual; CRT – Conselho de Recursos Tributários; TARF – Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais; CERF – Conselho Estadual de Recursos Fiscais; CAT – Conselho Administrativo Tributário; CC – Conselho de Contribuintes; TAT – Tribunal Administrativo Tributário; TARF – Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (PA); CCRF – Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais; TATE – Tribunal Administrativo Tributário do Estado; TATE – Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais (RO); CAF – Conselho Administrativo Fiscal; TAT – Tribunal Administrativo Tributário; TIT – Tribunal de Impostos e Taxas; CONTRIB – Conselho de Contribuintes do Estado; COCRE – Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais.
- Representação fiscal:** Procuradores do Estado (AP, AM, PA, PI); Na BA, o autuante, após a apresentação da defesa, presta “informação fiscal” que deve abranger todos os aspectos da defesa, ficando a cargo da Procuradoria do Estado às futuras manifestações.
- Mandato e recondução:** O TATE/PE é composto por servidores efetivos que ocupam o cargo de Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual – JATTE, formados em Direito, e que prestam concurso específico de provas e títulos.

ANEXO III-2

Quadro Comparativo dos Tribunais/Conselhos Administrativos dos Estados

Tabela 2.

ESTRUTURA					
N	UF	Carreira Específica	Formação Específica	Processo eletrônico	Legislação
1	AC	Não	Não	Não	Lei n. 679/79 Dec. n. 462/87
2	AL	Não	Não	Não	Lei n. 6.771/06 Dec. n. 36.160/94
3	AP	Não	Não	Não	Dec. n. 1.507/01 Dec. n. 131/91
4	AM	Não	Não	Não	Dec. n. 4.564/79 Port. n. 308/04
5	BA	Não	Não	Não	Dec. n. 7.629/99 Dec. n. 7.592/99
6	CE	Não	Não	Sim	Lei n. 12.732/97
7	DF	Não	Não	Não	Lei n. 4.567/11 Dec. n. 33268/11
8	ES	Não	Não	Não	LC n. 225/02 Dec. 1.353-R/04
9	GO	Não	Não	Não	Lei n. 13.800/01 Dec. n. 6.930/09
10	MA	Não	Não	Não	Lei n. 7.765/02
11	MT	Não	Sim	Não	Lei n. 8.797/08 Lei n. 7.098/98
12	MS	Não	Sim	Não	Lei n. 2.315/01 Dec. n 1.773/82
13	MG	Não	Não	Não	Lei n. 6.763/75 Dec. n. 44.906/08
14	PA	Não	Não	Não	Lei n. 6.182/98 Dec. n. 3578/99
15	PB	Não	Não	Não	Lei n. 6.379/96 Dec. n 31.502/10
16	PR	Não	Não	Não	LC n. 1/72 Resol. n. 82/2011

ESTRUTURA

N	UF	Carreira Específica	Formação Específica	Processo eletrônico	Legislação
17	PE	Sim	Sim	Não	LC n. 107/08 Lei n. 10.654/01 Lei n. 11.904/00
18	PI	Não	Não	Não	Lei n. 3.376/75 Dec. 13.500/08
19	RJ	Não	Não	Não	Dec.-Lei n. 5/75 Resol. n. 5.927/01
20	RN	Não	Não	Não	Lei n. 4.136/72 Lei n. 13.796/98
21	RS	Não	Sim	Não	Lei n. 6.537/73 Resol. n. 1/2002
22	RO	Não	Não	Não	Lei n. 912/00 Lei n. 688/96 Dec. n. 9.157/00
23	RR	Não	Não	Não	Lei n. 72/1994
24	SC	Não	Sim	Sim	LC n. 465/09 Dec. n. 3.114/10
25	SP	Não	Não	Sim	Lei n. 13.457/09 Port. n. 141/09
26	SE	Não	Não	Não	Lei n. 4.483/01 Dec. 24.884/07
27	TO	Não	Não	Não	Lei n. 1.288/2001 Dec. n. 3.198/07

Notas:

- 1. Carreira específica:** Apenas PE possui carreira específica de julgador. SP possui um contingente remanescente de “Julgadores Tributários”, carreira extinta em 2010.
- 2. Formação específica:** (AL) preferencialmente formados em Direito ou Ciências Contábeis; (AM) preferencialmente formados em Direito, Ciências Contábeis, Administração e Economia; (BA) preferencialmente formados em Direito ou Ciências Contábeis; (CE) preferencialmente formados em Direito; (MA) o presidente do Tribunal deve ter formação preferencialmente em Direito; (MT) formação em Direito, Ciências Contábeis, Administração e Economia; (MS) formação em Ciências Jurídicas; (PA) preferencialmente em Ciências Jurídicas e Sociais; (PB) o presidente do conselho precisa ter formação em Direito (art. 161, I, da Lei 6.379/96); (PE) graduação superior em Direito; (RS) devem ser bacharéis em Ciências Jurídicas e Sociais; (SC) devem ter formação em Direito, Ciências Contábeis, Administração e Economia..

ANEXO IV

AÇÃO DE REVISÃO

A ação de revisão fiscal foi contemplada no “Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo Fiscal da União”, de autoria de uma comissão formada por Gilberto de Ulhôa Canto, Geraldo Ataliba e Gustavo Miguez de Mello, Portaria 254, de 25 de maio de 1.977, editada pelo Ministro Mário H. Simonsen. As disposições sobre o recurso diziam o seguinte:

Título II DA AÇÃO DE REVISÃO FISCAL

Art. 73 – A parte vencida poderá ajuizar, perante o Tribunal Federal de Recursos, ação de revisão fiscal, com o propósito de obter a reforma total ou parcial de decisão final do Contencioso Administrativo.

Art. 74 – A ação será iniciada por petição dirigida ao Presidente do Tribunal Federal de Recursos, apresentada, com petição de encaminhamento, ao Presidente do Conselho Tributário Federal, ou ao Presidente da Câmara do Conselho, conforme se trate de revisão de decisão do Grupo de Presidente de Câmaras ou de decisão de Câmara.

Art. 75 – A petição inicial da ação observará o disposto no Código de Processo Civil e virá desde logo instruída com os documentos que o autor queira apresentar, indicando as demais provas que pretende produzir.

§ 1º – A ação de revisão fiscal, que terá efeito suspensivo da decisão sobre que versar, deverá ser proposta dentro em 30 (trinta) dias, contados da data da publicação das conclusões da decisão revisanda. Caberá ao Procurador da Fazenda Nacional junto ao Grupo de Presidentes de Câmaras ou à Câmara, cuja decisão seja objeto da ação de revisão fiscal, a propositura da mesma, passando a Fazenda, a partir dessa iniciativa, a ser representada pelos seus procuradores judiciais.

§ 2º – A ação de revisão fiscal será proposta nos próprios autos do processo administrativo no qual proferida a decisão revisanda.

§ 3º – O impugnante poderá apresentar a petição inicial da ação de revisão fiscal ao Juízo Federal com jurisdição sobre o local do seu domicílio, cabendo a este remetê-la ao Presidente do Tribunal Federal de Recursos, que requisitará os autos do processo administrativo ao Presidente do Conselho ou da Câmara, conforme o caso.

Art. 76 – Recebidos pelo Tribunal Federal de Recursos a petição inicial da ação de revisão fiscal, a petição de encaminhamento e os autos do processo administrativo, a ação será registrada no protocolo no dia de sua entrada, cabendo à secretaria proceder à autuação e numeração das folhas do processo.

Art. 77 – Distribuída a ação, na forma prevista no Regimento Interno do Tribunal Federal de Recursos, irão os autos à conclusão do relator, que a despachará ordenando a citação do réu ou dos réus se houve mais de um, para responder à ação.

Art. 78 – O réu poderá, no prazo de 15 (quinze) dias, oferecer contestação ou exceção, em petição dirigida ao relator, a qual será protocolada no Tribunal Federal de Recursos.

§ 1º – Quando o impugnante for réu, poderá oferecer petição de impugnação ou exceção no Juízo Federal com jurisdição sobre o local do seu domicílio, juntamente com petição na qual requererá ao titular do referido Juízo encaminhamento ao Tribunal Federal de Recursos.

§ 2º – Cabe ao réu alegar na contestação toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito com que impugna o pedido, e especificando as provas que pretende produzir.

§ 3º – Não será deferida prova de fato já adequadamente comprovado perante os órgãos do Contencioso Administrativo.

§ 4º – O relator, no despacho em que deferir provas, determinará a realização de diligência para produção das mesmas, ordenando a remessa dos autos ao juízo federal com jurisdição sobre o local do domicílio do impugnante, ou, se for o caso, sobre o local onde a prova tenha de ser feita.

§ 5º – No caso do parágrafo anterior, caberá ao juiz federal competente dirigir a produção da prova e, após a sua realização, determinar a restituição dos autos ao Tribunal Federal de Recursos.

Art. 79 – É assegurado a cada uma das partes o direito de produzir sustentação oral.

Parágrafo Único – Da decisão do Tribunal Federal de Recursos na ação de revisão fiscal caberão apenas embargos de declaração e recurso extraordinário, quando se verificarem os respectivos pressupostos.

Art. 80 – A uniformização da jurisprudência se processará conforme o disposto nos arts. 476 e 479 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973).

**A CRISE FINANCEIRA INTERNACIONAL:
DESDOBRAMENTOS, IMPACTOS EM RECEITAS
ESTADUAIS E RESPOSTAS GOVERNAMENTAIS**

Cézar Augusto Dal' Bosco

Sefaz/RS

Fernanda Ferraz de Campos Macários

Sefaz/MS

Wagner Cunha e Torres

Sefaz/AL

Coordenador/Orientador:

Nélson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br



RESUMO

Este trabalho trata da apresentação de desdobramentos da crise financeira internacional e alguns de seus impactos nas receitas do ICMS de alguns Estados escolhidos e nas receitas do Fundo de Participação dos Estados (FPE), bem como das respostas governamentais à crise via política cambial e promoção da infraestrutura.

Passando pelas medidas econômicas dos EUA, da China e da zona do Euro diante dos desdobramentos da crise e dadas as condições estruturais das economias nacional e estaduais, nas quais podem ser destacadas a falta de qualidade da educação e a infraestrutura deficiente, particularmente a de transportes, temos os principais fatores que contribuem para a falta de competitividade de alguns setores industriais do país. Aliada a estes fatores, a manutenção da taxa de câmbio real valorizada nos últimos anos contribuiu para gerar alguma desindustrialização na economia brasileira e consequentes perdas na arrecadação de receitas públicas como o ICMS e o FPE.

As perdas de receitas dos Estados de Alagoas, São Paulo e Rio Grande do Sul têm diferentes graus: é de maior importância quanto mais desenvolvida a sua indústria; e de menor importância quanto maior a representatividade, na receita total, das transferências de cunho social da União.

As respostas de governo à crise financeira internacional, focando na reavaliação da política cambial e no planejamento e execução de obras de infraestrutura, incluindo tópico especial sobre o Estado do Rio Grande do Sul, são acertadas, mas devem ser aprofundadas e aceleradas ao máximo para não postergar o desenvolvimento econômico.

Palavras-chave: ICMS; Crise internacional; Política cambial; Infraestrutura.

ABSTRACT

This paper deals with the analysis of the consequences of the international financial crisis and its impact on ICMS revenues of some states and revenues of the State Participation Fund (FPE), and government responses via currency policy and infrastructure promotion.

Passing through economic measures from the U.S., China and the Euro Area facing the consequences of the crisis, and given the structural conditions of the national and state economies - we can highlight the lack of quality education and poor infrastructure, particularly transport, we have the main factors contributing to the lack of competitiveness of some industries in the country, generating even some degree of deindustrialization in the economy, and losses in public revenue collection as the ICMS and FPE.

The loss of revenue for the states of Alagoas, São Paulo and Rio Grande do Sul have different degrees of importance, the most important being the greater the degree of development of their industry, and less important the higher the representativeness of social transfers in Union in total revenue.

The responses of government to the international financial crisis, focusing on the evaluation of exchange rate and the planning and execution of infrastructure works, including special topic on the State of Rio Grande do Sul, are correct, but should be accelerated as much as possible to avoid postpone economic development.

Keywords: ICMS; International crisis; Exchange rate policy; Infrastructure.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 207
- 2 A CRISE FINANCEIRA INTERNACIONAL E SEUS DESDOBRAMENTOS, 208
 - 2.1 Cenário Internacional 2007-2011: Análise da Dinâmica Econômica EUA-China, 208
 - 2.2 O Agravamento da Crise Mundial em 2012, 213
 - 2.2.1 A Zona do Euro, 220
 - 2.2.2 A Alemanha, 222
 - 2.2.3 A Grécia, 223
 - 2.3 A Desaceleração Econômica e a Disputa Política na China, 224
 - 2.3.1 A Desaceleração Econômica, 224
 - 2.3.2 A Disputa Política, 228
- 3 ALGUNS EFEITOS DA CRISE E O CENÁRIO NACIONAL: GRAU DE COMPETITIVIDADE E DESINDUSTRIALIZAÇÃO, 229
- 4 ALGUNS EFEITOS DA CRISE INTERNACIONAL NA ARRECADAÇÃO DE RECEITAS ESTADUAIS, 240
 - 4.1 A Crise Econômica Mundial e a Arrecadação do ICMS (2007-2011), 240
 - 4.2 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS – Alagoas, São Paulo e Rio Grande do Sul, 243
 - 4.2.1 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS em Alagoas, 243
 - 4.2.2 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS em São Paulo, 245
 - 4.2.3 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS no Rio Grande do Sul, 253
 - 4.3 A Crise Mundial e o Impacto na Arrecadação do Fundo de Participação dos Estados, 261
- 5 AS RESPOSTAS DE GOVERNO À CRISE: POLÍTICA CAMBIAL E INFRAESTRUTURA, 266

5.1 A Política Cambial em Resposta à Crise Internacional: Breve Histórico e Análise de Perspectivas para o Crescimento Econômico Brasileiro, 266
5.2 Os Investimentos na Infraestrutura Nacional em Resposta à Crise Internacional, 272
5.2.1 A Infraestrutura e a Importância dos Principais Modais de Transporte, 272
5.2.2 Investimentos em Infraestrutura: Aplicações e Características de alguns Setores Econômicos, 275
5.2.3 Os Investimentos na Infraestrutura do Rio Grande do Sul: Tópico Especial sobre Estratégia de Crescimento de Economia Estadual, 283
6 CONCLUSÃO, 289
REFERÊNCIAS, 292

GRÁFICOS

- Gráfico 1. PIB dos Estados Unidos (valor nominal e real) – 1995 a 2011, 208
- Gráfico 2. PIB da China em valores nominais em US\$ – 2006 a 2011, 211
- Gráfico 3. Dívida dos governos locais chineses – 1998 a 2010 (% do PIB), 213
- Gráfico 4. Composite Leading Indicator – OECD outubro de 2012, 214
- Gráfico 5. Composite Leading Indicator para os BRIC – julho de 2011 a agosto de 12, 216
- Gráfico 6. The Effects of Lower Potential Growth, 218
- Gráfico 7. Probability of Recession, 2012:Q2 - 2013: Q1, 219
- Gráfico 8. Probability of Deflation, 2013:Q4, 219
- Gráfico 9. Índice de clima de negócios na Alemanha, 222
- Gráfico 10. Taxa de crescimento do valor agregado industrial da China %
(Em relação do mesmo período do ano anterior), 224
- Gráfico 11. Taxa de crescimento do valor agregado industrial das estatais chinesas
(Em relação do mesmo período do ano anterior), 225
- Gráfico 12. Taxa de crescimento da capacidade de geração de eletricidade,
produção de aço bruto e produção de cimento (% sobre mesmo mês do
ano anterior), 225
- Gráfico 13. Índice de clima de ambiente macroeconômico (junho de 2012), 227
- Gráfico 14. Economia chinesa desacelera PIB trimestral da China,
comparativamente a igual período ano anterior (%), 227
- Gráfico 15. Exportações brasileiras por região – janeiro a setembro de 2011 e 2012
(US\$ FOB), 229
- Gráfico 16. Exportações brasileiras por região – setembro de 2011 e 2012
(US\$ FOB), 230
- Gráfico 17. Exportação para a China – Variação do valor e volume de itens
selecionados (%), 230
- Gráfico 18. Evolução da produção física industrial com ajuste sazonal
base média de 2002 = 100, 232

- Gráfico 19. Indicadores da produção industrial – índice acumulado no ano de agosto 2012 – base: igual período do ano anterior, 232
- Gráfico 20. Global Competitiveness Index, 234
- Gráfico 21. Brasil: saldo de transações correntes, saldo da balança comercial, saldo do serviço de rendas e investimento direto estrangeiro – 2003 a 2011 (US\$ bilhões), 236
- Gráfico 22. Importação brasileira dos setores industriais por intensidade tecnológica 1996 a 2011 (US\$ milhões FOB), 237
- Gráfico 23. Brasil: composição do crescimento do PIB, em percentual, 1995 a 2011, 238
- Gráfico 24. The Most Problematic Factors for Doing Business, 239
- Gráfico 25. Arrecadação do ICMS dos Estados (valores nominais e em % do PIB) 2007 a 2011, 241
- Gráfico 26. Total do crédito do setor privado no Brasil 2005 – 2011 (% do PIB), 242
- Gráfico 27. Arrecadação do ICMS do Estado de São Paulo por setor de atividade 1998 a 2011 (R\$ milhões), 246
- Gráfico 28. Arrecadação do ICMS na indústria (r\$ milhões) e importação (US\$ milhões FOB) do Estado de São Paulo de 1998 a 2011, 246
- Gráfico 29. Balança comercial do Estado de São Paulo – 1998 a 2011 (US\$ milhões), 249
- Gráfico 30. Importações do Estado de São Paulo por fator agregado – 1998 a 2011 (US\$ mil), 249
- Gráfico 31. Importações do Estado de São Paulo por setores de contas nacionais 1998 a 2011 (US\$ mil), 250
- Gráfico 32. Saldo de empregos da indústria paulista - janeiro de 2010 a julho de 2012, 250
- Gráfico 33. Evolução do emprego por nível setorial no Estado de São Paulo – 2010 a 2012, 251
- Gráfico 34. Saldo da balança comercial do Estado de São Paulo – janeiro a julho de 2011 e 2012 (US\$ milhões), 252
- Gráfico 35. Importações de manufaturados no Estado de São Paulo – janeiro a julho de 2011 e 2012 (US\$ mil), 252

- Gráfico 36. Arrecadação do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul: total, indústria e indústria de transformação 1999 a 2011 (R\$ milhões), 253
- Gráfico 37. Arrecadação do ICMS na indústria (R\$ milhões) e importação (US\$ milhões FOB) no Estado do Rio Grande do Sul, de 1999 a 2011, 254
- Gráfico 38. Balança comercial do Estado do RS (1998-2011) – US\$ mil, 257
- Gráfico 39. Importações do Estado do Rio Grande do Sul por fator agregado de 1998-2011 (US\$ mil), 258
- Gráfico 40. Importações do Estado do Rio Grande do Sul por setores contas nacionais 1999-2011 (US\$ mil), 258
- Gráfico 41. Evolução do emprego por nível setorial no Estado do Rio Grande do Sul – 2010 a 2012, 260
- Gráfico 42. Saldo da balança comercial do Estado do Rio Grande do Sul Janeiro a Julho - 2011 e 2012 (US\$ milhões), 260

TABELAS

- Tabela 1. Composite Leading Indicators, 215
- Tabela 2. Overview of the World Economic Outlook Projections (Percent change unless noted otherwise), 217
- Tabela 3. Crescimento do PIB em alguns Países da União Europeia (%), 222
- Tabela 4. Índice de Monitoramento – Sinais de Clima Macroeconômico (junho de 2012), 226
- Tabela 5. Pesquisa Industrial Mensal Produção Física Regional Indicadores Conjunturais da Indústria – Resultados regionais – Agosto de 2012, 231
- Tabela 6. Índice de competitividade global 2011/2012 Fórum Econômico Mundial, 233
- Tabela 7. Global Competitiveness Index, 234
- Tabela 8. Posição das instituições Brasil X competitividade global – 2011/2012 Fórum Econômico Mundial, 235
- Tabela 9. Posição da eficiência do Brasil: competitividade global 2011/2012 Fórum Econômico Mundial, 238
- Tabela 10. Preços médios de exportação de commodities – 2000 a 2012, 242

- Tabela 11. Arrecadação do ICMS do Estado de Alagoas em valores reais 2007 a 2011 (R\$ mil), 244
- Tabela 12. Valores reais da arrecadação do ICMS do Estado de Alagoas – janeiro a setembro de 2011 e 2012, 245
- Tabela 13. Arrecadação em valores reais do ICMS por segmento da atividade do Estado de São Paulo – 2007 a 2011, 247
- Tabela 14. Participação da arrecadação do ICMS por segmento da atividade econômica – 2007 a 2015, 248
- Tabela 15. Arrecadação em valores reais do ICMS por item de atividade do Estado do Rio Grande do Sul – 2007 a 2011, 255
- Tabela 16. Participação da arrecadação do ICMS por Item da atividade econômica do Estado do Rio Grande do Sul – 2007 a 2011, 256
- Tabela 17. Saldo de empregos da indústria gaúcha de transformação Janeiro 2010 – Julho 2012, 259
- Tabela 18. Arrecadação da Base de Cálculo do FPE 2008 – 2011 (% PIB), 262
- Tabela 19. Participação da base de cálculo do FPE (%) – 2008 a 2011, 263
- Tabela 20. Impacto da crise mundial em relação ao FPE nas finanças públicas dos estados (2009 a 2011), 264
- Tabela 21. Arrecadação da base de cálculo do fundo de participação dos estados e municípios, janeiro a outubro 2012 / 2011 (IPCA – preços de outubro 2012), 266
- Tabela 22. Infraestrutura Brasil: investimentos previstos por setor, 276
- Tabela 23. RS: Exportações setoriais da indústria de transformação, 284
- Tabela 24. Indústria calçadista gaúcha: produção x faturamento, 287

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é mostrar que a crise financeira internacional iniciada em 2007/2008 produziu efeitos negativos na economia mundial e na economia brasileira e como os seus desdobramentos ainda tem prejudicado de forma importante a economia internacional e algumas receitas públicas no Brasil, ensejando respostas das políticas nacionais e estaduais.

Na seção 1, “A Crise Financeira Internacional e seus Desdobramentos”, são apresentadas algumas análises desenvolvidas por organismos internacionais e nacionais, as quais indicam uma desaceleração acentuada do crescimento econômico mundial, particularmente nos países da zona do euro, com repercussões que se acentuaram no Brasil em 2011 e com previsão também para 2012. Nesta parte, está incluída análise das dificuldades da China em estimular o crescimento econômico mundial, em razão do enfrentamento de graves problemas internos.

Os apontamentos sobre os “Efeitos da Crise e o Cenário Nacional: Desindustrialização e Grau de Competitividade”, inseridos na seção 2, buscam mostrar alguns efeitos da crise no cenário nacional e compreender os reais fatores que refletem o baixo grau de competitividade do Brasil, contribuindo acentuadamente para a baixa produtividade de sua economia, refletida em processo de desindustrialização.

Na seção 3, “Os Efeitos da Crise Internacional na Arrecadação de Receitas Estaduais”, é demonstrado como a crise financeira internacional pode afetar sensivelmente a arrecadação do ICMS em todas as regiões do Brasil em 2009, refletindo na redução da arrecadação em percentual do PIB, e os resultados de medidas como a expansão do crédito.

A análise desta seção inclui alguns efeitos da crise na arrecadação do ICMS de alguns Estados – Alagoas, São Paulo e Rio Grande do Sul – ressaltando as diferentes formas de comportamento das receitas, dado o grau de desenvolvimento de cada Estado, bem como na receita do Fundo de Participação dos Estados (FPE), alertando os entes federados sobre os possíveis riscos de erosão da base tributária e para a necessidade de agir no sentido de preservá-la ou mesmo ampliá-la.

Finalmente, na seção 4, são abordadas “As Respostas de Governo à Crise – Política Cambial e Infraestrutura”, em que são destacados os principais encaminhamentos

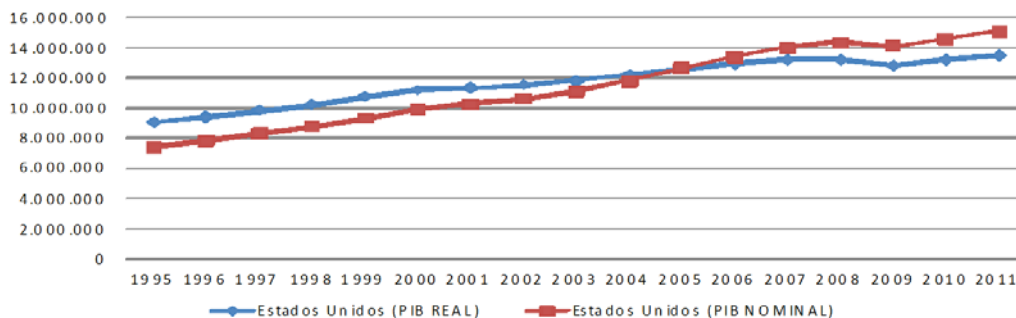
recentes sobre a política cambial brasileira e os principais investimentos previstos na infraestrutura nacional, incluindo tópico especial sobre o Estado do Rio Grande do Sul.

2 A CRISE FINANCEIRA INTERNACIONAL E SEUS DESDOBRAMENTOS

2.1 Cenário Internacional 2007-2011: Análise da Dinâmica Econômica EUA-China

A combinação das políticas de expansão do crédito, monetária, fiscal e habitacional resultou em um crescimento do PIB real dos Estados Unidos superior ao PIB nominal. No entanto, em 2005 evidencia-se o ponto de inflexão, e, com a crise mundial deflagrada pela crise do subprime, isto se acentua ainda mais. O PIB americano correspondia em valores nominais a US\$ 14,219 trilhões em 2008, reduzindo-se a US\$ 13,864 trilhões em 2009; com as medidas de afrouxamento quantitativo, passou para US\$ 15,157 trilhões em 2011, enquanto o PIB real foi de US\$ 13,526 trilhões (Gráfico 1).

Gráfico 1. PIB dos Estados Unidos (valor nominal e real) – 1995 a 2011



Fonte: Banco Mundial.

Em junho de 2010, o Banco Central Americano (Fed) destinou o montante de US\$ 2,1 trilhões para a política de afrouxamento quantitativo. Entretanto, novas aquisições foram interrompidas quando a economia mostrou sinais de melhora, sendo retomadas no mês de agosto, quando o Fed evidenciou que a economia não estava crescendo de forma robusta.

Segundo o FMI, as políticas de flexibilização quantitativa efetuadas pelos bancos centrais dos principais países desenvolvidos, desde o início da crise financeira, têm

contribuído para a redução dos riscos sistêmicos após a falência do Lehman Brothers. O FMI afirma que as políticas também contribuíram para as melhorias na confiança do mercado e na recessão das economias do G-7, no segundo semestre de 2009.¹

Bergsten (BERGSTEN, 2009 apud MACÁRIOS, 2011, p. 15) entende que há dificuldade dos americanos de fazer política monetária. Além disso, Bergsten analisa que o déficit orçamentário americano resulta em um grande déficit em conta-corrente, refletindo na obtenção de superávits comerciais e na geração de empregos, particularmente na China.

Os americanos também têm dificuldade de fazer política monetária. Todos esses fatores, aliados à falta de supervisão do sistema financeiro, levaram ao desencadeamento da crise financeira nos EUA. De acordo com o autor, caso o mundo continue a financiar o déficit americano, as condições para a ocorrência de uma nova crise estarão dadas.

O déficit orçamentário aumenta a demanda doméstica por produtos e capital estrangeiros, porque eleva a demanda doméstica a um nível maior do que o seu potencial, e promove grande déficit em conta-corrente, pois parte da demanda interna é financiada pelo capital estrangeiro. Outros países se beneficiam com o correspondente superávit comercial e com a geração de empregos, particularmente a China. Um maior controle sobre o déficit comercial americano levaria a uma mudança na estratégia de crescimento baseada na exportação, adotada por alguns países, que seriam obrigados a expandir a demanda interna.

Neste contexto, a análise de Bergsten (2009) alude que o papel de moeda internacional do dólar facilita o financiamento do déficit comercial e de conta-corrente dos EUA com o resto do mundo, diante de o dólar deter a capacidade de moeda internacional, garantindo dessa forma um grande fluxo de capital estrangeiro. Isto contribui para o excesso de liquidez e para a redução da taxa de juros conforme foi evidenciado em 2010, 2011 e também em 2012, diante do custo de financiamento da dívida americana ter se reduzido, apesar da continuidade na geração de déficits gêmeos. Entretanto, o entendimento de que os Estados Unidos têm dificuldade de fazer política monetária não condiz com a realidade conforme foi evidenciado nos reflexos do afrouxamento quantitativo.

Além disso, evidencia-se na economia americana a situação de armadilha da liquidez: os agentes econômicos, principalmente as empresas, encontram-se líquidas, com recursos em caixa e não elevam os investimentos, pois as perspectivas nos próximos dois

¹Klyuev, 2009.

ou três anos são de baixo crescimento, refletindo no atual nível de desemprego de 8%. Neste contexto, após 31 de dezembro de 2012, se o Congresso americano não chegar a um acordo sobre a redução do déficit, os EUA podem cair no chamado “abismo fiscal” – combinação de cortes automáticos de gastos do governo com aumento de impostos – pois nos Estados Unidos o Poder Executivo não pode aumentar a dívida federal sem autorização do Congresso.

Hoje, o rombo orçamentário (déficit fiscal) é de US\$ 1,1 trilhão. Em princípio, é o valor a ser coberto por expansão da dívida pública. Em agosto de 2011, o passivo do Tesouro dos Estados Unidos chegara ao teto anterior, de US\$ 14,3 trilhões. Depois de intermináveis negociações com a Câmara dos Representantes, Obama arrancou autorização para elevar a dívida para US\$ 16,4 trilhões. Contudo, em novembro de 2012, o passivo do Tesouro dos Estados Unidos está em US\$ 16,2 trilhões, já bem próximo do teto.

Portanto, o aumento do limite da dívida foi concedido, mas foi programada uma série de ajustes fiscais para evitar que as contas públicas ficassem descontroladas, o que levaria os EUA a uma crise similar à vivida pela Europa, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013. Ressalta-se, ainda, o risco no que tange ao abismo fiscal e os efeitos no que se refere ao desempenho do PIB e ao aumento de US\$ 5 trilhões da dívida pública no governo Obama.²

Em janeiro de 2013, chega ao fim a série de subsídios, reduções de impostos e incentivos concedidos aos últimos anos, alguns deles iniciados ainda no Governo George W. Bush. Ao mesmo tempo, entram em vigor novos tributos como a taxa adicional para financiar o serviço público de saúde. No total, perto de 700 bilhões de dólares deixarão de circular da noite para o dia na economia. Para um país cujo déficit orçamentário supera 1 trilhão de dólares por ano, a combinação de queda nos gastos e aumentos dos impostos seria um bem-vindo ajuste fiscal. Porém, o arrocho, se executado de maneira abrupta e imediata, poderá solapar a ainda tímida recuperação. Segundo estimativas do Congressional Budget Office, órgão do Congresso dedicado à análise orçamentária, o abismo fiscal traz consigo o potencial de afundar o país novamente na recessão. O PIB, em vez de crescer 1,7% em 2013, teria uma queda de 0,5%, e a taxa de desemprego subiria novamente 9,1%.

No que se refere ao desempenho econômico da China, nas últimas três décadas, tem sido impressionante, diante de que o crescimento médio do PIB foi de 10% ao ano,

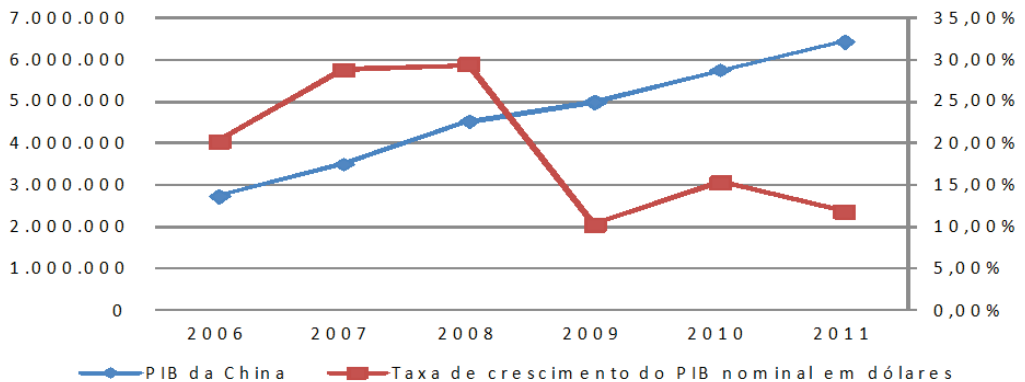
2 Guandalini, 2012, p. 97.

refletindo na retirada de mais de 500 milhões de pessoas da pobreza. Neste cenário, a China é agora o maior exportador e fabricante do mundo e a segunda maior economia. Mesmo com crescimento moderado, segundo o relatório China 2030 do Banco Mundial, a China vai se tornar uma economia de alta renda e maior economia do mundo antes de 2030, não obstante o fato de sua renda *per capita* ainda ser uma fração da média das economias avançadas.

É evidenciado que o PIB chinês, que era de US\$ 4,521 trilhões em 2008, passou para US\$ 4,991 trilhões em 2009, diante do seu poder na dinâmica mundial, o que inclui a utilização da hegemonia das políticas fiscal, monetária, cambial e creditícia, aliadas ao estímulo ao investimento sob a ótica Keynesiana (2011), e sem levar em consideração a visão de Hayek e as dificuldades do sistema financeiro chinês no que se refere à geração de créditos podres (MACÁRIOS, 2011).

Ressalta-se, ainda, que as empresas estatais dominam os setores bancário, de energia, de telecomunicações, saúde e setores de tecnologia. Em geral, eles respondem por cerca de 40% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, de acordo com Andrew Szamosszegi e Kyle Cole, que pesquisaram o assunto para a US-China Economic and Security Review Commission.

Gráfico 2. PIB da China em valores nominais em US\$ – 2006 a 2011



Fonte: Banco Mundial.

O PIB chinês, continuando sua escalada, alcançou US\$ 6,422 trilhões em 2011 por meio da estratégia de ampliação da relação dívida/PIB dos Estados (Gráfico 3). Segundo David Harvey (2012, p.16), a dimensão da crise mundial refletiu em uma per-

da de 30 milhões de empregos na China entre 2008 e 2009 no segmento da indústria exportadora. Contudo, esta reverteu com uma solução “sinokeynesiana”, refletindo em uma perda líquida de 3 milhões de empregos em razão dos altíssimos investimentos em infraestrutura.

Deste modo, o poder da China no que tange ao financiamento da dívida americana em US\$ 2 trilhões resultou em sua dinâmica de crescimento econômico, mesmo com os problemas de financiamento dos investimentos considerando a ótica de Hayek, isto é, a dificuldade desses investimentos em gerar receitas suficientes e aliadas às perdas já constatadas do sistema financeiro chinês, que ao serem somadas às futuras perdas desses empréstimos, prejudicarão a capacidade de financiamento dos bancos (COX, 2012, p.76).

Something similar may be required in 2012 if America’s stagnation and Europe’s debt crisis once again threaten the global economy. But the new leadership of Xi Jinping and Li Keqiang (expected to take over towards the end of the year) is unlikely to embrace Keynes as wholeheartedly as their predecessors. Indeed, they may find themselves slave to the scribblings of a different dead economist, Keynes’s intellectual foe, Friedrich Hayek.

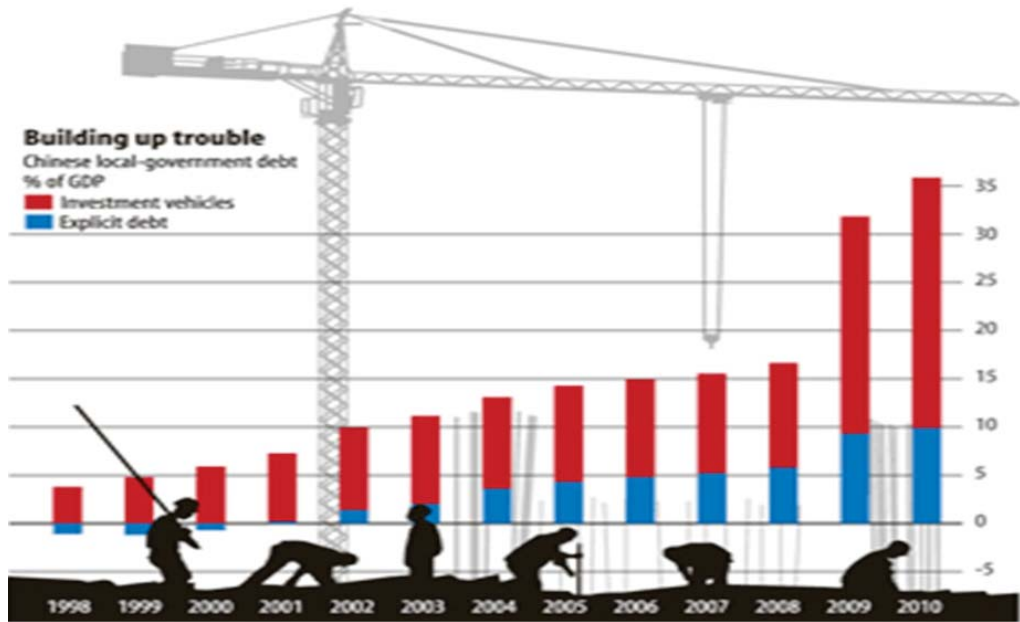
Whereas Keynes worried about inadequate investment – too little entrepreneurial spending to keep everyone gainfully employed – Hayek worried about bad investment. If credit were too easy, he argued, entrepreneurs would embark on overambitious projects that take too long to reach fruition and make insupportable claims on society’s resources.

It is not hard to find overambitious projects in China: think of the country’s “ghost cities”, such as Ordos in Inner Mongolia, which is being built by government fiat long before people are ready to live in it. But although China invests at a formidable pace, it also saves at a prodigious rate. In such a thrifty economy, interest rates should be low, credit should be readily available and investment should be high.

Yet in 2009 and 2010 things went too far. Spurred on by the government, China’s banks increased their lending by almost 9.6 trillion yuans (\$1,5 trillion) in 2009. That is roughly twice the size of the Indian banking system as Bank Credit Analyst, a research company, has pointed out. In other words, China’s lenders added two Indias to their loanbooks in the space of a year.³

3 Disponível em: < <http://www.economist.com/node/21537010> > . Acesso em: 4 de ago. 2012.

Gráfico 3. Dívida dos governos locais chineses – 1998 a 2010 (% do PIB)



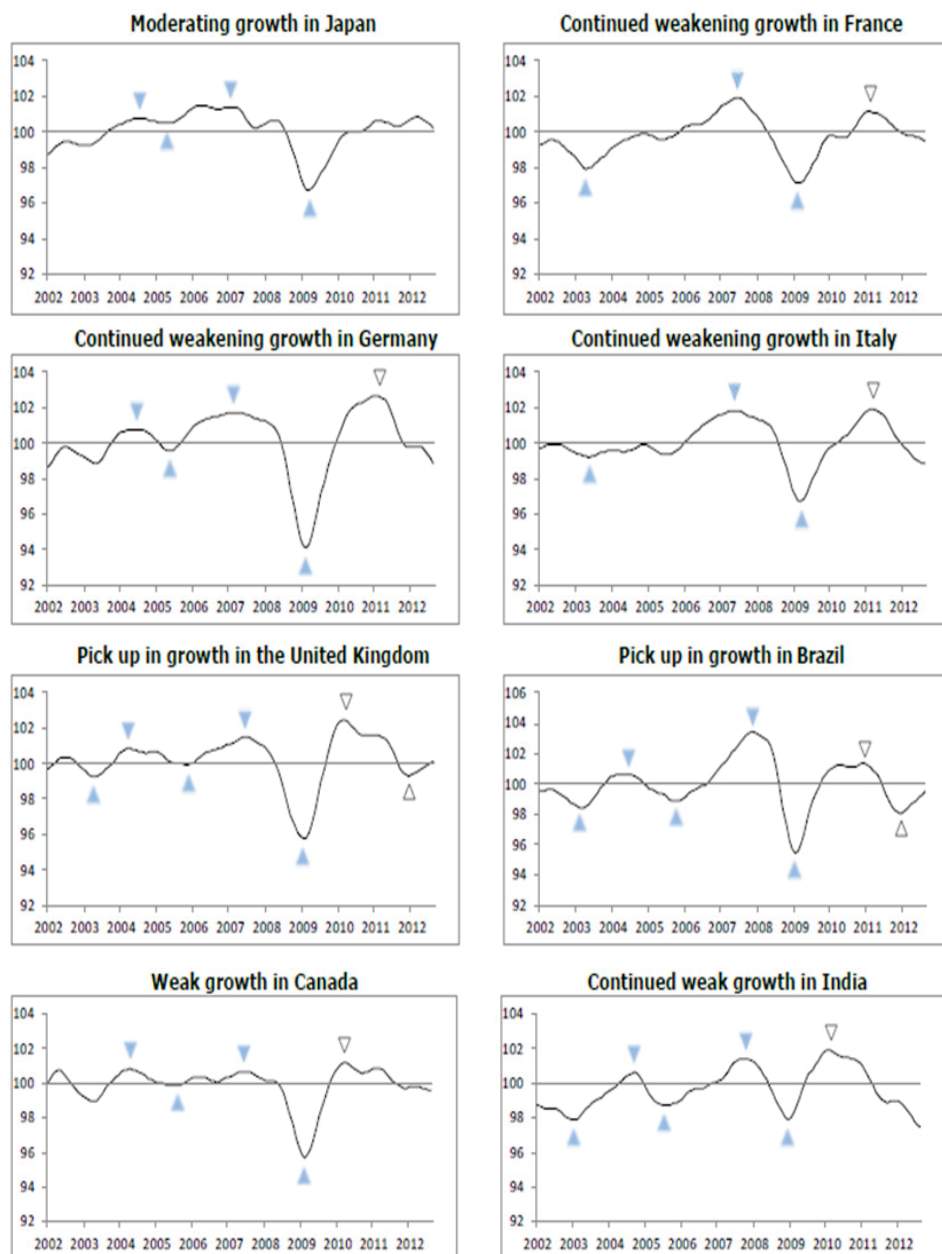
Fonte: Gavekal Dragonomics.

2.2 O Agravamento da Crise Mundial em 2012

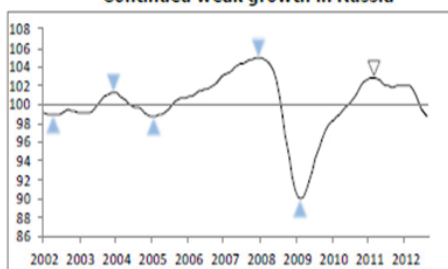
O “Composite Leading Indicator” da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (OECD, 2012) antecipa em, aproximadamente, seis meses o comportamento do crescimento econômico das economias mais importantes do mundo. Podemos perceber, pelos gráficos seguintes, que a maior parte desses países está com trajetória descendente, com exceção do Reino Unido e do Brasil, e que estão abaixo da linha de tendência, excetuando o Japão e o Reino Unido. Ou seja, a perspectiva é de crescimento econômico bastante baixo.

Percebemos, acompanhando o desempenho do indicador em relação a esses países no período de abril a agosto, valores negativos ou nulos em todos os meses, exceto para o Reino Unido e para o Brasil.

Gráfico 4. Composite Leading Indicator – OECD outubro de 2012



Continued weak growth in Russia



The graphs show country specific composite leading indicators (CLIs). Turning points of CLIs tend to precede turning points in economic activity relative to long-term trend by approximately six months. The horizontal line at 100 represents the long-term trend of economic activity. Shaded triangles mark confirmed turning-points of the CLI. Blank triangles mark provisional turning-points that may be reversed.

Fonte: Elaborado pela OECD.

Tabela 1. Composite Leading Indicators

	Ratio to trend, amplitude adjusted					Month on Month change					Year on Year change	Growth cycle outlook
	(long term average =100)					(%)					(%)	
	2012					2012					Latest month	
	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Apr	May	Jun	Jul	Aug		
OECD Area	100.4	100.3	100.2	100.2	100.1	-0.02	-0.05	-0.08	-0.08	-0.07	-0.12	moderating growth
Euro Area	99.7	99.7	99.5	99.5	99.4	-0.05	-0.08	-0.09	-0.10	-0.10	-1.18	weakening growth
Major Five Asia*	99.6	99.4	99.3	99.3	99.2	-0.15	-0.13	-0.10	-0.08	-0.06	-0.93	weak growth
Major Seven	100.5	100.4	100.3	100.2	100.1	-0.03	-0.08	-0.10	-0.10	-0.08	-0.14	moderating growth
Canada	99.8	99.7	99.6	99.6	99.6	-0.02	-0.06	-0.07	-0.06	-0.03	-0.45	weak growth
France	99.8	99.7	99.6	99.6	99.5	-0.05	-0.05	-0.06	-0.08	-0.10	-1.09	weakening growth
Japan	100.8	100.7	100.5	100.4	100.3	-0.05	-0.11	-0.14	-0.15	-0.14	-0.09	moderating growth
Germany	99.8	99.6	99.4	99.1	98.9	-0.07	-0.15	-0.22	-0.26	-0.25	-1.84	weakening growth
Italy	99.2	99.0	98.9	98.9	98.8	-0.19	-0.16	-0.11	-0.07	-0.04	-2.23	weakening growth
United Kingdom	99.7	99.8	99.9	100.0	100.1	0.08	0.08	0.10	0.13	0.13	0.01	growth picking up
United States	100.9	100.8	100.7	100.6	100.5	-0.01	-0.08	-0.11	-0.10	-0.06	0.59	moderating growth
Brazil	98.8	98.9	99.1	99.3	99.5	0.18	0.13	0.15	0.18	0.19	0.59	growth picking up
China	99.6	99.4	99.4	99.4	99.4	-0.17	-0.12	-0.05	0.00	0.01	-1.23	stabilizing growth
India	98.3	98.1	97.8	97.6	97.5	-0.26	-0.26	-0.24	-0.21	-0.16	-1.50	weak growth
Russia	101.1	100.3	99.6	99.1	98.8	-0.60	-0.73	-0.69	-0.51	-0.30	-3.04	weak growth

* China, India, Indonesia, Japan and Korea.

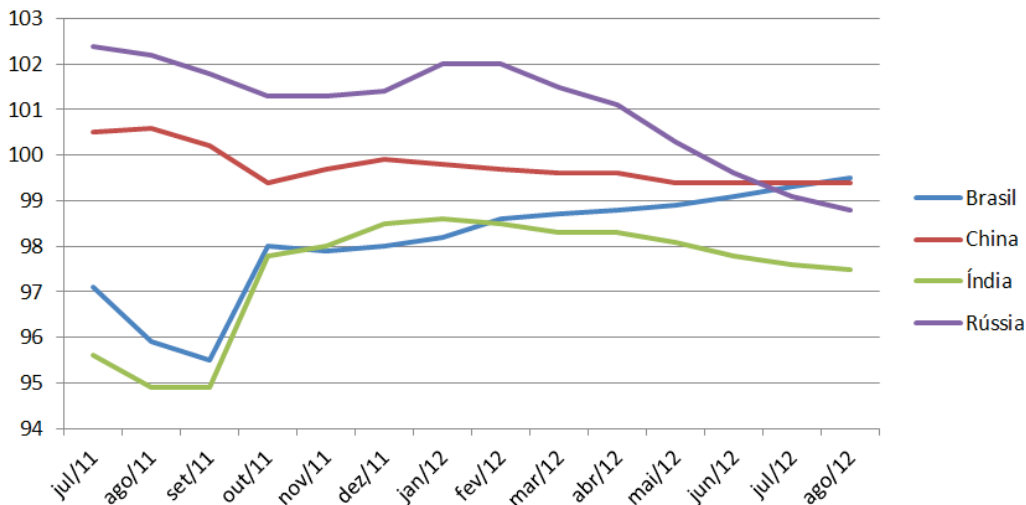
** CLI data for 33 OECD member countries and 6 OECD non-member economies are available at:

http://stats.oecd.org/wbos/default.aspx?datasetcode=MFI_CLI

Fonte: OCDE. Elaborado pela OECD.

Entre os BRIC, o Brasil é o único que aparece com trajetória ascendente de crescimento em 2012, segundo o “Composite Leading Indicator”.

Gráfico 5. Composite Leading Indicator para os BRIC – julho de 2011 a agosto de 12



Fonte: OCDE.

O “World Economic Outlook” do Fundo Monetário Internacional (FMI, 2012), de outubro, indica um crescimento da produção mundial de 3,3% em 2012 e de 3,6% em 2013, percentuais menores que os que haviam sido projetados em julho. As economias avançadas crescerão apenas 1,3% em 2012 e 1,5% em 2013. Esses valores para as economias em desenvolvimento serão respectivamente de 5,3% e 5,6%.

A Zona do Euro apresentará crescimento negativo em 2012 (-0,4%) e muito pequeno (0,2%) em 2013. Itália e Espanha são as principais responsáveis pelo baixo desempenho do bloco, com incremento negativo nos dois anos. A Alemanha, motor da zona do euro, está sendo fortemente afetada e terá crescimento de 0,9% nos dois anos. Os EUA terão um desempenho melhor, com aumento de 2,2% em 2012 e de 2,1% em 2013. A China, habituada a um crescimento de dois dígitos, terá de se contentar com 7,8% em 2012 e 8,2% em 2013. Para o Brasil, a previsão é de aumento de 1,5% e de 4%, respectivamente.

Tabela 2. Overview of the World Economic Outlook Projections
 (Percent change unless noted otherwise)

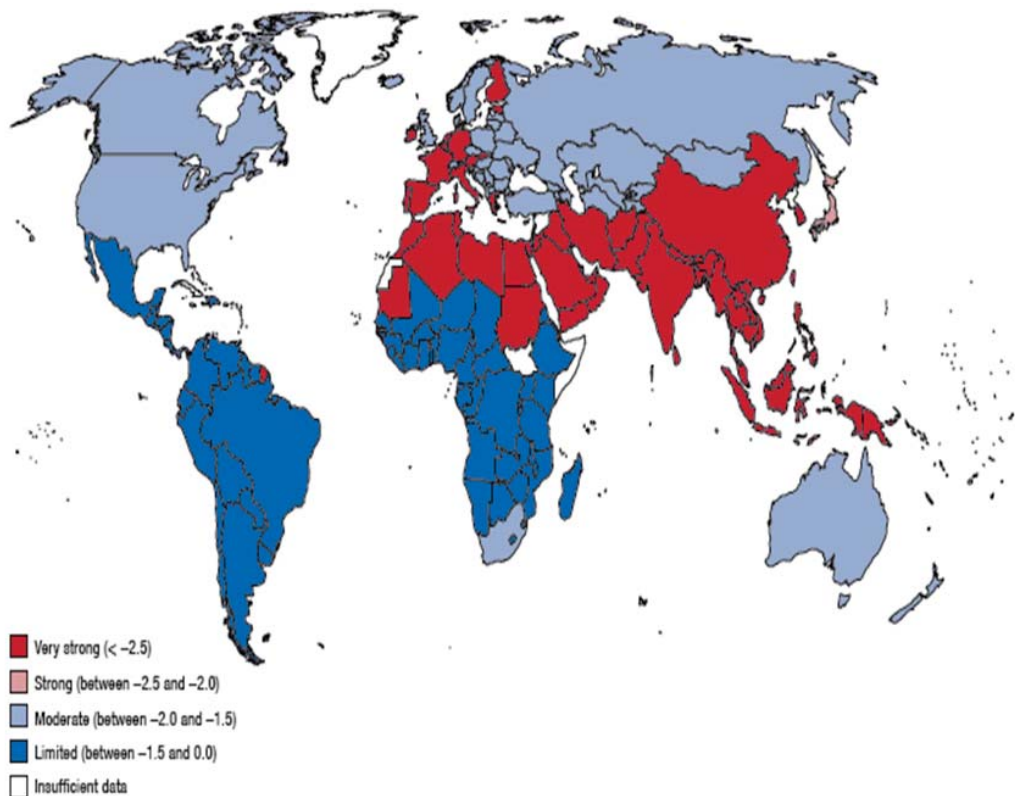
	Year over Year					
	2010	2011	Projections		Difference from J	
			2012	2013	2012 WEO Update	2011
World Output¹	5.1	3.8	3.3	3.6	-0.2	-0.1
Advanced Economies	3.0	1.6	1.3	1.5	-0.1	-0.1
United States	2.4	1.8	2.2	2.1	0.1	-
Euro Area	2.0	1.4	-0.4	0.2	-0.1	-
Germany	4.0	3.1	0.9	0.9	0.0	-
France	1.7	1.7	0.1	0.4	-0.2	-
Italy	1.8	0.4	-2.3	-0.7	-0.4	-
Spain	-0.3	0.4	-1.5	-1.3	-0.1	-
Japan	4.5	-0.8	2.2	1.2	-0.2	-
United Kingdom	1.8	0.8	-0.4	1.1	-0.6	-
Canada	3.2	2.4	1.9	2.0	-0.2	-
Other Advanced Economies ²	5.9	3.2	2.1	3.0	-0.4	-
Newly Industrialized Asian Economies	8.5	4.0	2.1	3.6	-0.6	-
Emerging Market and Developing Economies³	7.4	6.2	5.3	5.6	-0.3	-0.1
Central and Eastern Europe	4.6	5.3	2.0	2.6	0.1	-
Commonwealth of Independent States	4.8	4.9	4.0	4.1	-0.1	-
Russia	4.3	4.3	3.7	3.8	-0.3	-
Excluding Russia	6.0	6.2	4.7	4.8	0.2	-
Developing Asia	9.5	7.8	6.7	7.2	-0.4	-
China	10.4	9.2	7.8	8.2	-0.2	-
India	10.1	6.8	4.9	6.0	-1.3	-
ASEAN-5 ⁴	7.0	4.5	5.4	5.8	0.0	-
Latin America and the Caribbean	6.2	4.5	3.2	3.9	-0.2	-
Brazil	7.5	2.7	1.5	4.0	-1.0	-
Mexico	5.6	3.9	3.8	3.5	-0.1	-
Middle East and North Africa	5.0	3.3	5.3	3.6	-0.2	-
Sub-Saharan Africa ⁵	5.3	5.1	5.0	5.7	-0.1	-
South Africa	2.9	3.1	2.6	3.0	0.0	-

Fonte: FMI. Elaborado pelo FMI.

O fraco desempenho econômico mundial irá afetar de forma diferenciada as várias regiões do mundo. O norte da África, a Europa Ocidental, o Oriente Médio e a Ásia sofrerão reduções no crescimento potencial de mais de 2,5%. Outras áreas sofrerão impacto moderado, decréscimo entre 2% e 1,5%, nos EUA, Canadá, Austrália e Rússia. A América Latina e grande parte da África sofrerão redução entre 0 e 1,5%.

Gráfico 6. The Effects of Lower Potential Growth

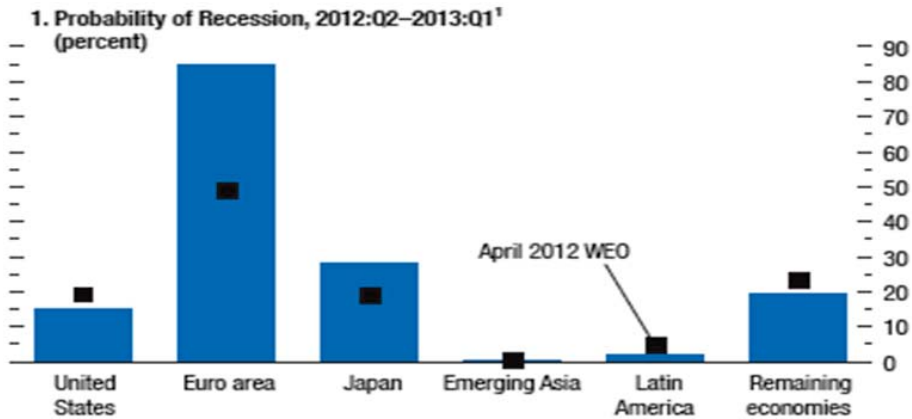
(Peak deviation of real GDP growth from WEO baseline; percentage points)



Fonte: FMI. Elaborado pelo FMI.

Segundo o FMI, o risco de recessão na zona do euro é de 85% aproximadamente. Para o Japão, esse risco é de cerca de 30%. Para a América Latina e Ásia, é praticamente desprezível.

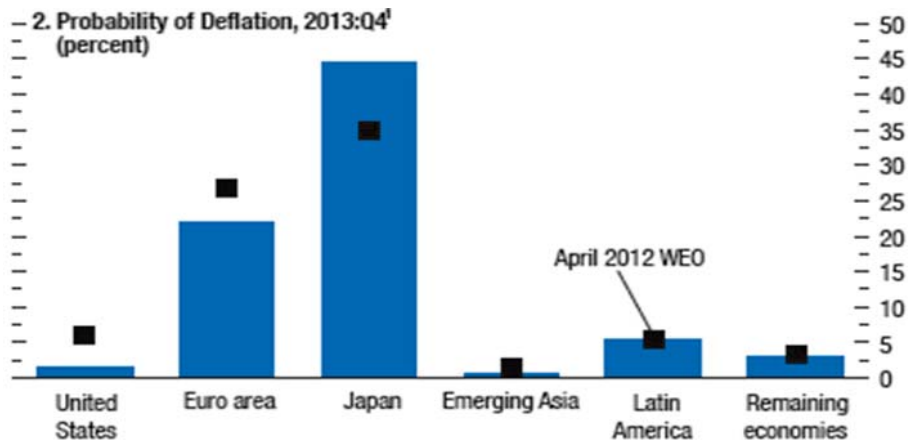
Gráfico 7. Probability of Recession, 2012:Q2 - 2013:Q1



Fonte: FMI. Elaborado pelo FMI.

O risco de deflação é maior no Japão, aproximadamente de 45%. A zona do euro tem probabilidade em torno de 25% de enfrentar esse problema. Para as outras economias, o risco é bem pequeno.

Gráfico 8. Probability of Deflation, 2013:Q4



Fonte: FMI. Elaborado pelo FMI.

Contudo, os desequilíbrios globais em torno da conta-corrente e do câmbio foram reduzidos. Em 2011, o superávit da China foi de 2,8% do PIB, e a previsão do FMI chegou a 5,2%. As exportações dos EUA cresceram nos últimos dois anos mais que o

crescimento da economia do país. Pesquisadores do Petersen Institute afirmam que as moedas estão mais próximas de valores justos e que o desalinhamento médio mundial, ponderado pelo tamanho das economias, é de 2,6%, contra 8,4% em 2009. Segundo eles, a desvalorização do yuan em relação ao dólar está em 7,7%, contra 28,5% há um ano atrás (BEATTIE; ROSS, 2012). Já o crescimento do comércio mundial de mercadorias para 2012 será de apenas 2,5%, segundo a Organização Mundial do Comércio (OMC), valor que havia sido de 5% em 2011 e de 13,9% em 2010.

Para Lagarde (2012), o sistema financeiro global permanece frágil, e o legado de débitos público e privado altos está prejudicando as perspectivas econômicas para 2012. Os fluxos de capitais para os mercados emergentes caíram e o crescimento desacelera. A presidente do FMI acredita que, em 2011, houve uma falta de determinação coletiva para encontrar uma solução cooperativa, o que piorou a situação. Lagarde afirma que não se trata de salvar um país ou região, mas de salvar o mundo de uma espiral econômica descendente, e de evitar algo semelhante ao que ocorreu em 1930.

2.2.1 A Zona do Euro

Para Moravcsik (2012), uma zona do euro mais equilibrada não é apenas uma necessidade pragmática, mas um imperativo democrático. As economias europeias precisam convergir de forma a permitir uma única política monetária, que seria obtida pelo alinhamento nos gastos públicos, na competitividade, na inflação e em outras áreas.

Bergsten (2012) acredita que a Europa irá emergir da crise com o euro intacto, com instituições mais fortes e com melhores perspectivas econômicas para o futuro. De acordo com o autor, a região enfrenta graves problemas econômicos e financeiros, com crises múltiplas (fiscal, de competitividade e bancária), que se sobrepõem e se reforçam. Entretanto, os países da zona do euro conseguiram cooperar e compartilhar poderes de decisão, criaram novas instituições, construíram mecanismos para evitar que o problema da dívida se espalhasse e agora estão trabalhando na criação de uma união bancária e fiscal. Para Bergsten, os líderes políticos europeus têm plena consciência dos efeitos catastróficos de um colapso da moeda única, e ele considera possível que a Grécia abandone a zona do euro, mas acredita que isso deixará a área ainda mais forte e que o caos que dominará o país levará os outros a fazerem o que for necessário para evitar passar pela mesma experiência.

Os países da zona do euro estabeleceram o Fundo Europeu de Estabilidade Financeira, delinearam uma versão permanente do Mecanismo Europeu de Estabiliza-

ção, se harmonizaram para capitalizar os bancos, criaram um conselho de risco sistêmico, introduziram uma disciplina fiscal mais efetiva e o Banco Central Europeu liberou recursos para garantir a liquidez de longo prazo aos bancos.

Lagarde (2012) acredita que é preciso fortalecer o crescimento econômico, ampliar o sistema de segurança e aprofundar a integração da zona do euro, particularmente na área financeira, com uma supervisão unificada, uma única autoridade monetária e um único fundo de seguro de depósito.

Na reunião do Conselho Europeu, realizada nos dias 28 e 29 de junho de 2012, a União Europeia reconheceu que vive um período de tensões crescentes em razão da crise da dívida soberana, à fraqueza do setor financeiro, ao baixo crescimento econômico e aos desequilíbrios macroeconômicos (EUROPEAN COUNCIL).

Os países da UE assumiram o compromisso de tomar medidas para enfrentar as tensões do mercado financeiro, restaurar a confiança e reviver o crescimento. Para tanto, aprovaram o “Pacto para o Crescimento e Emprego” com o objetivo de estimular o crescimento, o investimento, o emprego e tornar a Europa mais competitiva (EUROPEAN COUNCIL).

Na ocasião, foi apresentado o relatório “Para uma Verdadeira União Econômica e Monetária,” que apregoa que as estruturas financeira, orçamentária e de política econômica da UE sejam integradas (EUROPEAN COUNCIL). Foi constituída uma comissão para detalhar e fundamentar melhor a proposta até o fim do ano.

A reunião do Conselho Europeu foi marcada pelo desentendimento entre a Alemanha e a França quanto aos mecanismos para enfrentar a crise, com Hollande (França) propondo medidas de estímulo ao crescimento econômico e Merkel (Alemanha) pregando a austeridade. No fim de agosto, alemães e franceses concordaram em trabalhar em conjunto para combater a crise na zona do euro (WIESMANN et al.).

O crescimento econômico do bloco é desanimador. No segundo trimestre de 2012, os 27 países da União Europeia apresentaram, em conjunto, um crescimento negativo de -0,2% e os 17 países da zona do euro repetiram esse mesmo resultado, quando comparados com o trimestre anterior. Na comparação com o mesmo trimestre do ano anterior, a situação é a mesma para o conjunto dos países da UE, mas ainda pior para os da zona do euro que apresentaram um resultado negativo de -0,4% (EUROSTAT, 2012).

Tabela 3. Crescimento do PIB em alguns Países da União Europeia (%)

	Mudança % comparada com o trimestre anterior				Mudança % comparada com o mesmo trimestre do ano anterior			
	2011		2012		2011		2012	
	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2
EA 17	0,1	-0,3	0,0	-0,2	1,3	0,7	0,0	-0,4
EU 27	0,2	-0,3	0,0	-0,2	1,4	0,8	0,1	-0,2
Alemanha	0,4	-0,1	0,5	0,3	2,7	1,9	1,2	1,0
Irlanda	-1,1	0,7	-1,1		0,8	2,9	1,4	
Grécia					-5,0	-7,5	-6,5	-6,2
Espanha	0,0	-0,3	-0,3	-0,4	0,8	0,3	-0,4	-1,0
França	0,3	0,0	0,0	0,0	1,5	1,2	0,3	0,3
Itália	-0,2	-0,7	-0,8	-0,7	0,4	-0,5	-1,4	-2,5
Portugal	-0,6	-1,4	-0,1	0,5	-2,0	-3,0	-2,3	-3,3
Reino Unido	0,6	-0,4	-0,3	-0,7	0,5	0,6	-0,2	-0,8

Fonte: EUROSTAT.

2.2.2 A Alemanha

Na Alemanha, existe o Índice de Clima de Negócios que pesquisa mensalmente 7.000 empresas quanto à situação atual dos negócios e as expectativas para os próximos seis meses. Os resultados de setembro, apresentados no Gráfico 9, mostram a preocupação quanto à possibilidade de o país estar embarcando no clima de recessão enfrentado por vários países europeus (IFO INSTITUTE).

Gráfico 9. Índice de clima de negócios na Alemanha



Fonte: IFO INSTITUTE.

Contudo, se considerarmos o problema do financiamento da dívida pública a França e a Alemanha também estão sendo beneficiadas diante da redução do custo da dívida: diferentemente da Espanha e da Itália, na ausência da dinâmica do crescimento do consumo os poupadores direcionaram os seus recursos principalmente para a Alemanha, refletindo que o custo de financiamento da dívida atualmente é negativo.

Assim, as alusivas medidas tomadas pelo BCE não refletiram na redução do custo das dívidas da Espanha e da Itália, que em agosto de 2012 se situou ao redor de 8%, impactando ainda mais as já combalidas finanças dos respectivos Tesouros, em razão do cenário recessivo. Entretanto, o custo de financiamento da dívida da Alemanha também reflete os crescentes receios sobre a sustentabilidade do euro.⁴

Assim, a Alemanha se beneficia do seu estatuto de ativo de refúgio e dos “ratings” elevados no país, os investidores têm apostado em dívida alemã, fazendo baixar os juros, em algumas maturidades até para valores negativos, no mercado secundário, o que se reflete depois nas emissões em mercado primário.

O veredicto favorável da corte constitucional alemã no tocante ao Mecanismo Europeu de Estabilidade foi fundamental para que a Alemanha mantenha seu ritmo de exportações, pois a metade destas tem como destino a Europa. Acrescente-se que a derrocada da moeda única representaria perdas consideráveis para o sistema financeiro alemão.⁵

Novos aportes de recursos, no entanto, deverão ser avaliados pelo Parlamento. O mecanismo disporá de 700 bilhões de euros, dos quais 190 bilhões serão bancados pela Alemanha. Sem a contribuição de seu maior patrocinador, o fundo não teria capital suficiente para aplacar a crise financeira.

2.2.3 A Grécia

A possibilidade de a Grécia sair da zona do euro, que antes era tida como pouco provável, agora é vista como quase certa. Várias empresas americanas já se preparam para gerenciar a mudança e elaboram planos de contingência – dinheiro para pagar funcionários e fornecedores, adaptação de sistemas de computação, etc. – utilizando

4 Latoeiro, 2012.

5 Guandalini, 2012, p. 76-77.

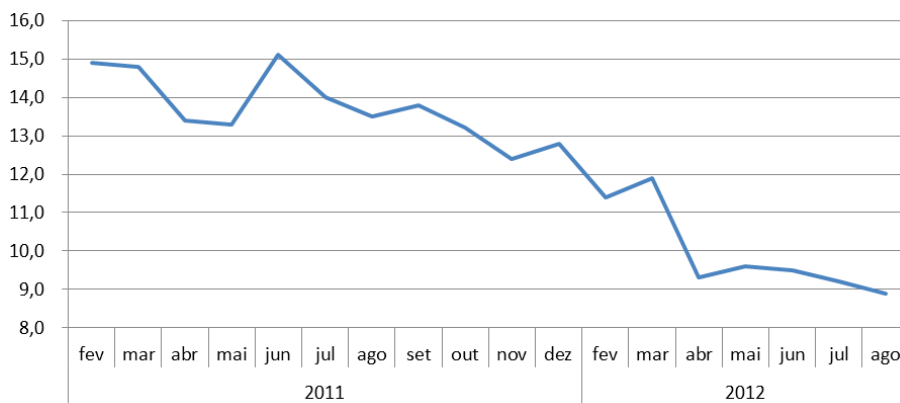
vários cenários, tais como apenas a saída da Grécia, a saída da Grécia juntamente com outros países, ou mesmo a ruptura total da zona do euro. Os bancos e as empresas de consultoria aconselham seus clientes a elaborarem planos para enfrentarem eventuais problemas decorrentes desses possíveis eventos. Os bancos centrais e o ministro das finanças da Alemanha também estão analisando os efeitos que poderiam resultar dos cenários acima mencionados (THE NEW YORK TIMES, 2/9/12). De qualquer modo, está previsto que a Grécia ficará sem dinheiro até o fim de novembro e a UE precisará decidir se fará um novo resgate ou se reestruturará a dívida do país para mantê-lo na zona do euro (REDDY et al., 2012).

2.3 A Desaceleração Econômica e a Disputa Política na China

2.3.1 A Desaceleração Econômica

Desde abril de 2012, a China, que sofre o impacto da difícil situação mundial, vem apresentando um menor crescimento econômico, o que afeta também o desempenho de outros países, entre eles o Brasil. Os economistas são cautelosos ao analisar os dados disponibilizados em razão da prática histórica das agências governamentais locais, provinciais e nacionais chinesas relatarem crescimento menor do que o real nos períodos de boom e maior nos períodos de queda da atividade econômica (BRAD-SHER, 9/6/12). A Taxa de Crescimento do Valor Agregado Industrial da China apresenta acentuada tendência de queda desde junho de 2011.

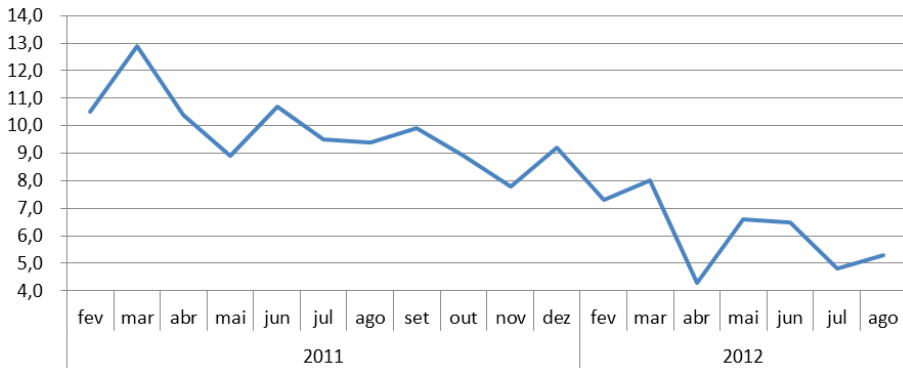
Gráfico 10. Taxa de crescimento do valor agregado industrial da China %
(Em relação do mesmo período do ano anterior)



Fonte: National Bureau of Statistics of China.

Para as empresas estatais, essas taxas de crescimento industrial são ainda menores, tendo chegado a 4,3% em abril de 2012.

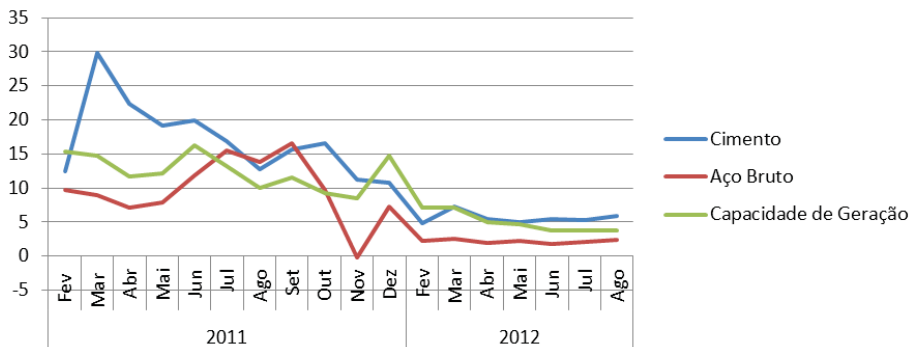
Gráfico 11. Taxa de crescimento do valor agregado industrial das estatais chinesas
 (Em relação do mesmo período do ano anterior)



Fonte: National Bureau of Statistics of China.

Os dados de geração de energia, que são considerados mais confiáveis, apontam para um declínio acentuado em 2012. As taxas de crescimento de dois dígitos de 2011 foram substituídas por taxas de um dígito em 2012, e estas estão em declínio. As taxas de crescimento da produção de aço bruto e de cimento seguem trajetória semelhante, com o cimento apresentando leve alta em agosto de 2012.

Gráfico 12. Taxa de crescimento da capacidade de geração de eletricidade, produção de aço bruto e produção de cimento (% sobre mesmo mês do ano anterior)



Fonte: National Bureau of Statistics of China.

Tabela 4. Índice de Monitoramento – Sinais de Clima Macroeconômico (junho de 2012)

Index / Month	11-09	11-10	11-11	11-12	12-01	12-02	12-03	12-04	12-05	12-06	12-07	12-08
The Index of Industrial Production	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Investment of Fixed Assets	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
The total Retail Sales of Consumer Goods	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Import and Export Volume	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Revenue	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
The Profits of Industrial Enterprises	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Residence Disposable Income	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Financial Institutions Loans	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Money Supply M2	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
CPI	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Business Cycle signal Index	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
	101	101	101	101	95	95	91	87	85	85	85	85

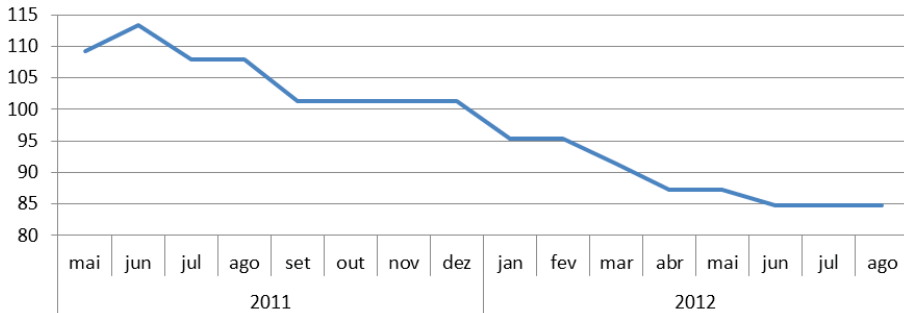
Note: ● Overheating ● Increasing ● Stable ● Decreasing ● Overcooling

Please find the compilation methods and summary analysis at www.cemac.org.cn

Fonte: National Bureau of Statistics of China.

O Índice de Monitoramento dos Sinais de Clima Macroeconômico de agosto de 2012, apresentado acima, elaborado pelo *National Bureau of Statistics of China*, também indica um ritmo decrescente da atividade econômica no país. O Índice de Produção Industrial mostra queda desde março de 2012, o lucro das indústrias é decrescente desde janeiro, o volume de importação e exportação caiu a partir de janeiro e a renda atingiu o sinal azul de decréscimo em maio. A renda residencial disponível também passou de crescente para estável em abril de 2012. Assim, a tendência geral é de queda da atividade econômica, como mostra o gráfico do Clima de Ambiente Macroeconômico de maio de 2011 a agosto de 2012.

Gráfico 13. Índice de clima de ambiente macroeconômico (junho de 2012)



Fonte: National Bureau of Statistics of China.

Gráfico 14. Economia chinesa desacelera PIB trimestral da China, comparativamente a igual período ano anterior (%)



Fonte: Escritório Nacional de Estatísticas

Elaborado por Valor Econômico.

Como se observa no Gráfico 14, a taxa de crescimento do PIB da China está caindo desde o primeiro trimestre de 2011. No terceiro trimestre de 2012, o crescimento foi de 7,4%, o menor desde o primeiro trimestre de 2009, segundo o Escritório Nacional de Estatística (VALOR ECONÔMICO, 18/10/12). A China está atraindo menos o capital estrangeiro e os próprios chineses estão enviando capital para o exterior, por meio da compra de imóveis, produtos de luxo e pagamento de universidade para os filhos. As empresas chinesas estão adquirindo firmas estrangeiras e mantendo seus lucros no

exterior. *The Wall Street Journal* estima que saíram US\$ 225 bi da China nos últimos 12 meses até setembro (FRANGOS et al., 2012). Essa saída de capitais pode ser reflexo das tensões políticas em torno da mudança na cúpula do poder da China que ocorrerá em breve, ou mesmo uma reação ao enfraquecimento da economia (BEATTIE; ROSS, 2012)

A China está enfrentando o problema de pilhas e mais pilhas de estoques de produtos encalhados, o que está dificultando ainda mais o problema da desaceleração econômica. O esforço é enorme para aumentar as exportações por meio de uma verdadeira guerra de preços. As concessionárias de carros novos apresentavam um estoque de 900 mil unidades em dezembro de 2011, o qual subiu para 2,2 milhões em junho. A indústria automobilística está operando com 65% de sua capacidade de produção, bem abaixo dos 80% necessários para gerar lucro (BRADSHER, 23/08/12).

A indústria de painéis solares também enfrenta o problema da superprodução. Li Junfeng, diretor-geral para política de energia e clima da Comissão de Desenvolvimento Nacional e Reforma, acredita que apenas um terço do setor irá sobreviver. Os bancos estatais estão sendo fortemente afetados pelas dificuldades encontradas nessa indústria, pois financiaram cerca de U\$ 18 bilhões a juros baixos. Os governos municipais e provinciais também sofrem, pois ofereceram garantias aos empréstimos, bem como venderam às indústrias de painéis solares terras valiosas a preços baixos (BRADSHER, 4/10/12).

2.3.2 A Disputa Política

Os militares chineses reivindicam maior poder e existem dúvidas quanto à capacidade de controle sobre eles por parte da liderança do Partido Comunista (WONG; ANSFIELD). Espera-se, com determinado grau de incerteza, que Hu Jintao permaneça na posição de presidente da Comissão Central Militar por mais dois anos, após deixar de ser o presidente da China e do Partido, o que não é novidade no país. Entretanto, seu provável sucessor, Xi Jinping, mantém estreitas relações com os militares, o que pode levar a uma divisão na lealdade dos generais.

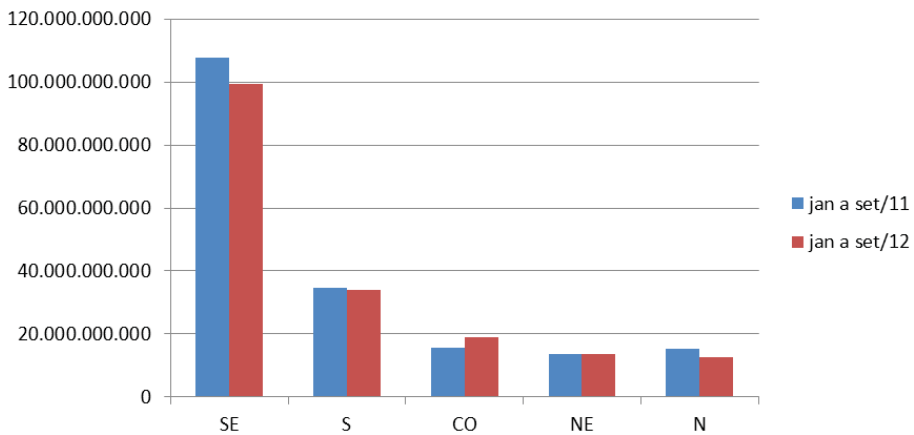
No entanto, a ligação entre os militares e Bo Xilai também gera preocupações: generais e almirantes querem que a China tenha controle sobre o mar da China meridional, alvo de disputa entre países do sudeste asiático e a China. Bo Xilai, que era chefe do partido em Chongqing, foi demitido e suspenso do Politburo e está sendo investigado por graves violações disciplinares. Preocupado com a transição na liderança que ocorrerá no fim do ano, o partido realiza uma campanha contra a deslealdade e a corrupção.

Existe muita especulação no que diz respeito ao rumo que Xi Jinping, o mais provável sucessor de Hu Jintao, dará à China. As suspeitas são de que ele pende para o lado dos “falcões”, tendência política que apregoa que chegou a hora da China reivindicar seu *status* de poder mundial, visão que tem muitos partidários no Exército de Libertação do Povo. (STEPHENS, 2012).

3 ALGUNS EFEITOS DA CRISE E O CENÁRIO NACIONAL: GRAU DE COMPETITIVIDADE E DESINDUSTRIALIZAÇÃO

O Brasil está sendo afetado pelo desaquecimento nas transações de mercadorias no comércio mundial. No acumulado do ano, incluído setembro, as regiões Norte (-17,56%), Sudeste (-7,98%) e Sul (-2,82%) tiveram redução das exportações em relação ao mesmo período de 2011, enquanto as regiões Centro-Oeste (21,52%) e Nordeste (1,24%) apresentaram aumento. Para o Brasil, a redução foi de -4,95%.

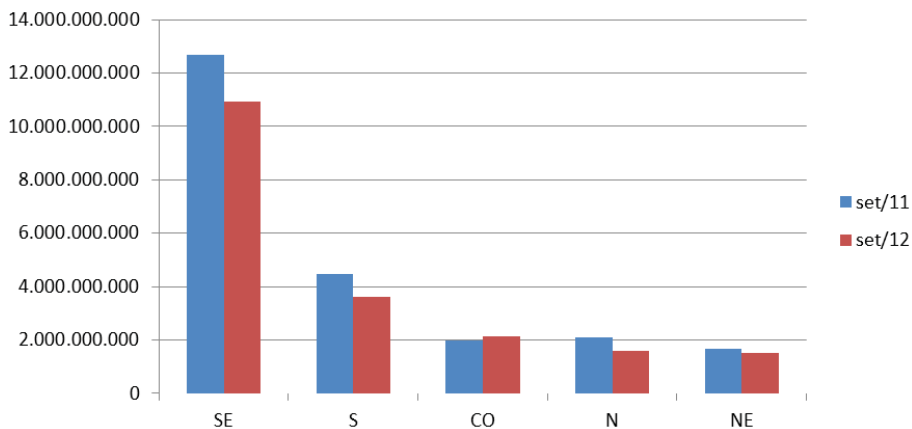
Gráfico 15. Exportações brasileiras por região – janeiro a setembro de 2011 e 2012 (US\$ FOB)



Fonte: Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC).

No mês de setembro as exportações caíram em todas as regiões do Brasil em relação ao mesmo mês do ano anterior, com exceção da região Centro-Oeste, que teve aumento de 7,45%. Na região Norte, a queda foi de -23,45%, na Sul de -18,46%, na Sudeste de -13,70% e na Nordeste de -10,66%. Para o conjunto do país, o decréscimo foi de -14,11%, mostrando um agravamento da situação.

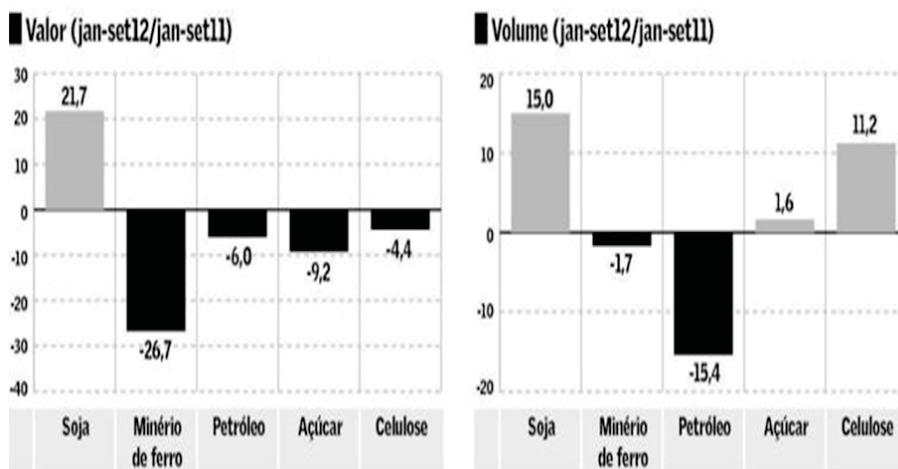
Gráfico 16. Exportações brasileiras por região – setembro de 2011 e 2012 (US\$ FOB)



Fonte: MDIC.

As exportações brasileiras para a China foram fortemente afetadas no acumulado do ano, refletindo o desaquecimento da economia chinesa. Houve uma redução no valor exportado de minério de ferro (-26,7%), açúcar (-9,2%), petróleo (-6%) e celulose (-4,4%), enquanto as exportações de soja foram beneficiadas por um aumento de 21,7%, o que explica o resultado positivo da região Centro-Oeste.

Gráfico 17. Exportação para a China – Variação do valor e volume de itens selecionados (%)



Fonte: MDIC. Elaborado pelo Valor Econômico.

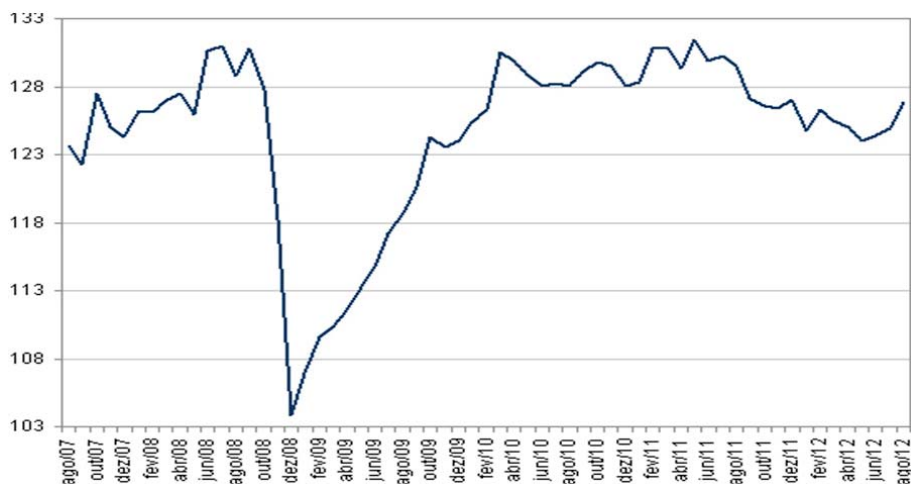
A Pesquisa Industrial Mensal de Produção Física Regional, elaborada pelo IBGE em agosto de 2012, mostra na Tabela 5 que em agosto a indústria brasileira apresentou um aumento de 1,5%, resultado animador, mas que quando comparado com o ano anterior, torna-se negativo: -2%. Quando comparamos o acumulado de janeiro a agosto, o resultado é ainda pior, -3,4%, e se o referencial são os últimos 12 meses, o resultado também é negativo em -2,9%. Entretanto, ao visualizarmos a evolução desde agosto 2007, com ajuste sazonal (Gráfico 18), ficam evidentes os efeitos da crise internacional em 2008-2009, e as dificuldades em 2011 e 2012, reforçando o que mostra a Tabela 5, anterior.

Tabela 5. Pesquisa Industrial Mensal Produção Física Regional
 Indicadores Conjunturais da Indústria – Resultados regionais – Agosto de 2012

Locais	Variação (%)			
	Agosto/Julho*	Agosto 2012/Agosto 2011	Acumulado Janeiro-Agosto	Acumulado nos Últimos 12 Meses
Amazonas	7,6	-4,6	-7,2	-2,2
Pará	-0,7	-5,7	-0,8	0,7
Região Nordeste	0,0	1,7	2,2	0,5
Ceará	-1,5	-2,2	-1,5	-3,6
Pernambuco	-0,7	1,5	3,8	3,8
Bahia	0,1	3,4	3,1	0,8
Minas Gerais	3,3	4,6	-0,4	-1,1
Espírito Santo	-2,4	-7,5	-6,2	-3,5
Rio de Janeiro	0,6	-5,6	-6,5	-4,9
São Paulo	2,7	-4,6	-5,6	-4,8
Paraná	3,0	-10,8	0,2	3,9
Santa Catarina	0,5	-2,2	-2,8	-4,2
Rio Grande do Sul	4,8	-1,5	-2,7	-1,0
Goiás	10,3	3,7	5,3	7,0
Brasil	1,5	-2,0	-3,4	-2,9

Fonte: IBGE Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Indústria
 * Série com ajuste Sazonal.

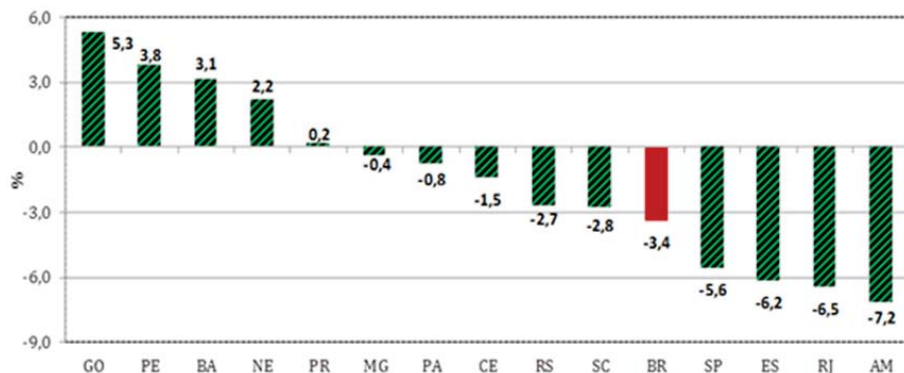
Gráfico 18. Evolução da produção física industrial com ajuste sazonal base média de 2002 = 100



Fonte: IBGE – Pesquisas Industrial Mensal. Elaboração própria

Os Estados que apresentam os piores resultados no acumulado do ano, incluído agosto, são Amazonas (-7,2%), Rio de Janeiro (-6,5%), Espírito Santo (-6,2%), São Paulo (-5,6%), Santa Catarina (-2,8%), Rio Grande do Sul (-2,7%), Ceará (-1,5%), Pará (-0,4%). Os Estados que apresentaram desempenho positivo foram Goiás (5,3%), Pernambuco (3,8%), Bahia (3,1%) e Paraná (0,2%).

Gráfico 19. Indicadores da produção industrial – índice acumulado no ano de agosto 2012 – base: igual período do ano anterior



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação da Indústria.

O governo brasileiro tem tomado várias medidas para defender a indústria nacional e melhorar a sua competitividade interna e externamente. No entanto, a competitividade brasileira é muito baixa, está em 53º lugar no *rank* mundial elaborado pelo Fórum Econômico Mundial, ou seja, com um desempenho pior do que o da África do Sul (50º), Polônia (45º) ou Chile (31º).

Tabela 6. Índice de competitividade global 2011/2012 Fórum Econômico Mundial

País	Total Geral		Requisitos Básicos		Intensificadores de Eficiência		Inovação e Fatores de Sofisticação	
	Posição	Pontos	Posição	Pontos	Posição	Pontos	Posição	Pontos
Singapura	2	5,63	1	6,33	1	5,58	11	5,23
EUA	5	5,43	36	5,21	3	5,49	6	5,46
Alemanha	6	5,41	11	5,83	13	5,18	5	5,53
Japão	9	5,4	28	5,40	11	5,19	3	5,75
Reino Unido	10	5,39	21	5,60	5	5,43	12	5,17
Arábia Saudita	17	5,17	16	5,66	24	4,82	24	4,64
Austrália	20	5,11	14	5,74	12	5,18	26	4,57
China	26	4,9	30	5,33	26	4,7	31	4,15
Chile	31	4,7	29	5,37	34	4,54	42	3,88
Porto Rico	35	4,58	41	5,09	35	4,53	29	4,32
Polônia	41	4,46	56	4,70	30	4,61	57	3,64
Portugal	45	4,4	44	5,00	39	4,42	38	3,98
África do Sul	50	4,34	85	4,32	38	4,44	39	3,93
Brasil	53	4,32	83	4,33	41	4,4	35	4,02

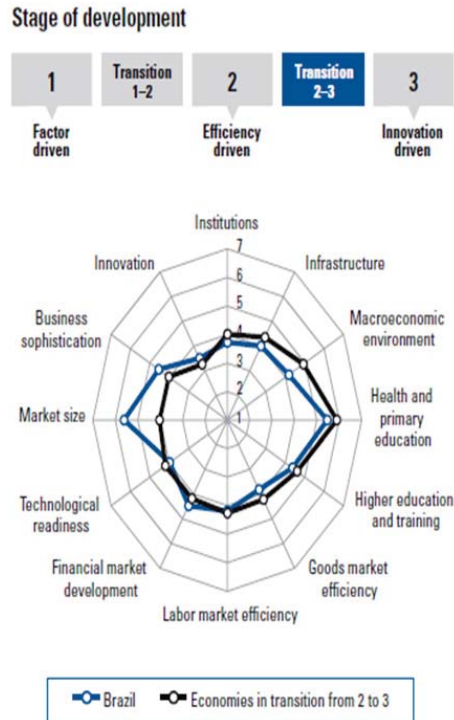
Fonte: Fórum Econômico Mundial.

A falta de competitividade é muito marcada por questões que dependem da ação dos diferentes níveis do governo brasileiro. Assim, quando comparado aos outros países que estão no mesmo estágio de desenvolvimento, o Brasil está melhor no que diz respeito aos quesitos de inovação, sofisticação dos negócios, tamanho do mercado e desenvolvimento do mercado financeiro, mas está pior no que concerne às instituições, infraestrutura, ambiente macroeconômico, saúde e educação primária, educação superior e treinamento, eficiência do mercado e prontidão tecnológica.

Tabela 7. Global Competitiveness Index

	Rank (out of 142)	Score (1-7)
GCI 2011-2012	53	4.3
GCI 2010-2011 (out of 139).....	58	4.3
GCI 2009-2010 (out of 133).....	56	4.2
Basic requirements (35.5%)	83	4.3
Institutions.....	77	3.7
Infrastructure.....	64	4.0
Macroeconomic environment.....	115	4.2
Health and primary education.....	87	5.4
Efficiency enhancers (50.0%)	41	4.4
Higher education and training.....	57	4.4
Goods market efficiency.....	113	3.8
Labor market efficiency.....	83	4.2
Financial market development.....	43	4.5
Technological readiness.....	54	4.0
Market size.....	10	5.6
Innovation and sophistication factors (14.5%)	35	4.0
Business sophistication.....	31	4.5
Innovation.....	44	3.5

Gráfico 20. Global Competitiveness Index



Fonte: Fórum Econômico Mundial.

Comparado com 142 países, o Brasil está classificado entre os 42 piores em vários quesitos. Em relação às instituições, estamos mal posicionados no que diz respeito a desvio de recursos públicos (110º), confiança nos políticos (105º), desperdício no gasto governamental (136º), peso da regulação governamental (142º), custo para os negócios do crime e da violência (126º) e crime organizado (120º). Já no que diz respeito à infraestrutura, estamos entre os piores na qualidade da infraestrutura em geral (104º), na qualidade das estradas (118º), na qualidade da infraestrutura portuária (130º) e na qualidade da infraestrutura de transporte aéreo (130º).

Tabela 8. Posição das instituições Brasil X competitividade global –
 2011/2012 Fórum Econômico Mundial

1 Instituições	Posição Rank Mundial	Pontos
1.03 Desvio de recursos públicos	110	2,6
1.04 Confiança da população nos políticos	105	2,1
1.08 Desperdício no gasto governamental	136	2,0
1.09 Peso da regulação governamental	142	2,0
1.14 Custo para os negócios do crime e da violência	126	3,4
1.15 Crime organizado	120	4,0
2 Infraestrutura		
2.01 Qualidade da infraestrutura em geral	104	3,6
2.02 Qualidade das estradas	118	2,8
2.04 Qualidade da infraestrutura portuária	130	2,7
2.05 Qualidade da infraestrutura de transporte aéreo	130	2,7
3 Ambiente Macroeconômico		
3.04 Taxa de juros spread %	137	31,1
3.05 Dívida pública % PIB	114	66,1
4 Saúde e Educação Primária		
4.02 Casos de malária/100.000 habitantes	103	728,2
4.09 Qualidade da educação primária	124	2,5
5 Educação Superior e Treinamento		
5.03 Qualidade do Sistema Educacional	115	3,0
5.04 Qualidade da educação de ciências e matemática	127	2,7

Em relação à saúde, o Brasil é o país que mais apresenta casos de malária (103º) e baixa qualidade da educação primária (124º). A qualidade do sistema educacional de nível superior e treinamento também está entre os piores (115), bem como o ensino de ciências e matemática (127º).

No que concerne ao ambiente macroeconômico, o Brasil apresenta baixa competitividade no que se refere ao *spread* das taxas de juros (137º) e na dívida pública como percentual do PIB (114º). Salienta-se que a fragilidade competitiva da economia brasileira tem inúmeras causas, consubstanciadas no chamado “custo Brasil”: educação

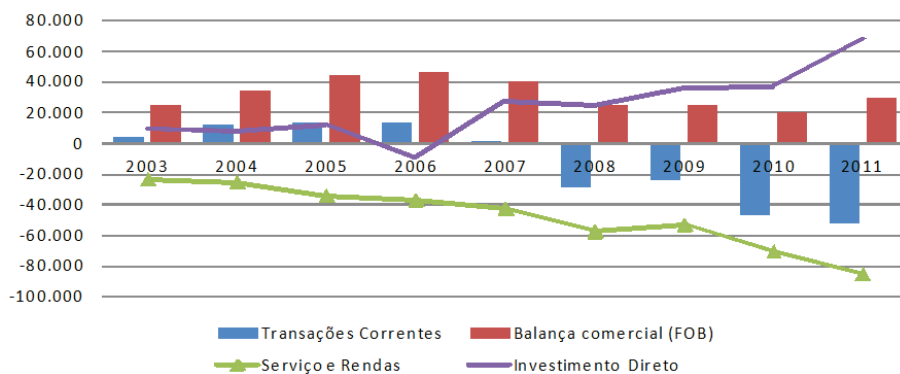
deficiente, falta de mão de obra qualificada, burocracia excessiva, alguma insegurança jurídica, infraestrutura insuficiente, carga tributária complexa, mal distribuída e pesada, etc.

Considerando os efeitos da crise mundial, no período de 2008 a 2011, o déficit da conta-corrente foi de US\$ 152,3 bilhões, e o saldo da balança comercial foi de US\$ 100,1 bilhões e o serviço de rendas de US\$ 265,8 bilhões. Portanto, o déficit da conta-corrente foi financiado por investimentos diretos no montante de US\$ 165,2 bilhões.

Assim, correlacionando o período de 2003 – 2007 a 2008 – 2011 se evidencia que o alusivo déficit estrutural de transações correntes foi reflexo da armadilha do incremento do serviço de rendas que aumentou 63,5% de 2008 a 2011 em relação a 2003-2007. Percebe-se que, fazendo uma comparação entre o período 2003-2011 e o período 1994-2002, o déficit de transações correntes teve uma redução de 42,9%, mas o serviço de rendas teve um crescimento de 105%, e o investimento direto de 37,2%.

É preciso atentar que este cenário, se aliado a um baixo crescimento das exportações de *commodities*, com origem na crise financeira internacional e seus desdobramentos, poderá impactar no financiamento do déficit em conta-corrente. No entanto, atualmente, este impacto tem todas as condições de ser amortecido pela utilização de parte das reservas cambiais do país, caso necessário.

Gráfico 21. Brasil: saldo de transações correntes, saldo da balança comercial, saldo do serviço de rendas e investimento direto estrangeiro – 2003 a 2011 (US\$ bilhões)

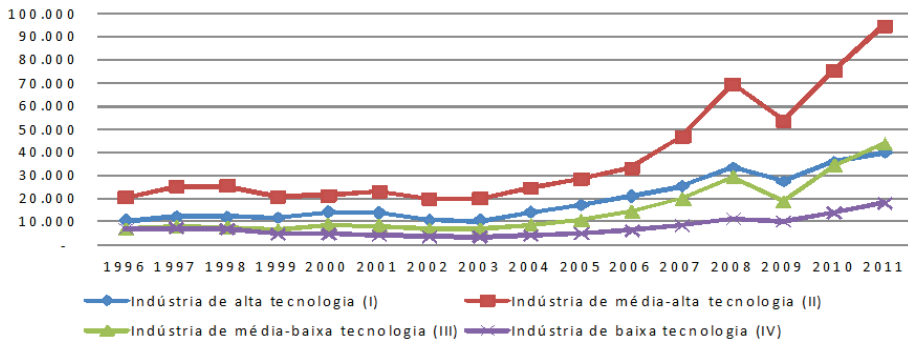


Fonte: Banco Central do Brasil.

O baixo crescimento econômico em 2011 é reflexo do incremento significativo das importações brasileiras fundamentadas nos setores de indústria de alta tecnologia

e de média-alta tecnologia em face que em 1996 o montante era de US\$ 31 bilhões e passou para US\$ 134,6 bilhões em 2011. No que se refere aos setores de indústria de média-baixa tecnologia e de baixa tecnologia o montante foi de US\$ 14 bilhões em 1996 e aumentou para US\$ 61,8 bilhões em 2011. Vê-se, correlacionando as exportações com as importações dos setores de indústria de alta tecnologia e de média-alta tecnologia, que o déficit comercial foi de US\$ 18,1 bilhões em 1996 e passou para US\$ 82,3 bilhões em 2011. E correlacionando com os setores de indústria de média-baixa tecnologia e de baixa tecnologia um superávit comercial de US\$ 12,9 bilhões em 1996 passou para US\$ 39 bilhões em 2011.

Gráfico 22. Importação brasileira dos setores industriais por intensidade tecnológica 1996 a 2011 (US\$ milhões FOB)



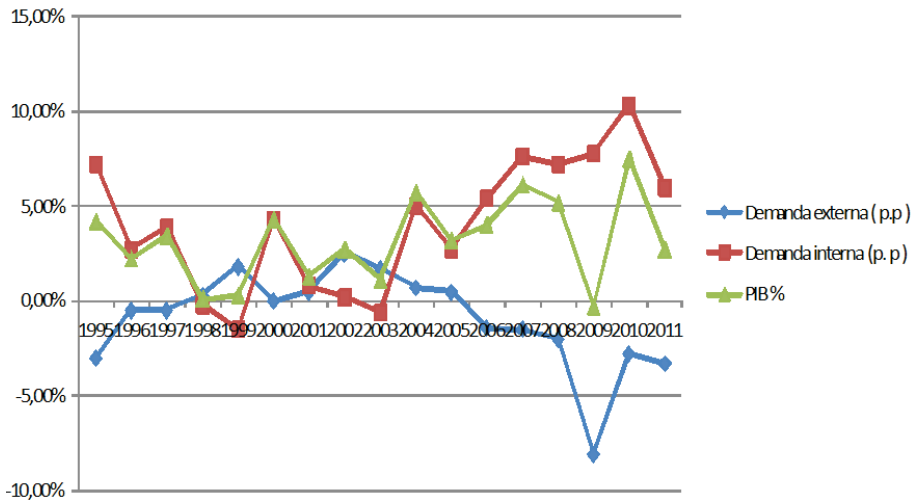
Fonte: Secex/MDIC.

A valorização cambial ocorrida entre 2009 e 2010⁶ resultou nos seguintes reflexos no âmbito do setor externo brasileiro: as exportações tiveram crescimento de 11,5%, e as importações se expandiram 36,2%. Assim, o processo de valorização cambial⁷ continuou destruindo parcela do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, pois as exportações tiveram crescimento de 4,5%, enquanto as importações se expandiram 9,7%. Salienta-se, ainda, que a sobrevalorização do real, aliada aos impactos da crise mundial, estimulou a saída de recursos para financiamento das matrizes.

6 A taxa de câmbio (medida pela média anual das taxas de câmbio R\$/US\$ de compra e venda) variou de 2,00 para 1,76.

7 Contribui para este quadro a valorização do Real ocorrida entre 2010 e 2011. A taxa de câmbio (medida pela média anual das taxas de câmbio R\$/US\$ de compra e venda) variou de 1,76 para 1,67.

Gráfico 23. Brasil: composição do crescimento do PIB, em percentual, 1995 a 2011



Fonte: IBGE Elaborado pelos autores.

Quando se trata da eficiência no mercado de bens (Tabela 9), estamos em último lugar na extensão e efeito da tributação (142º) e entre os piores na carga tributária total, percentual de lucro (133º), número de procedimentos para começar um negócio (138º), prevalência de barreiras comerciais (109º), tarifas comerciais e percentual de obrigações (120º), procedimentos aduaneiros (124º) e percentual de importações sobre o PIB (142).

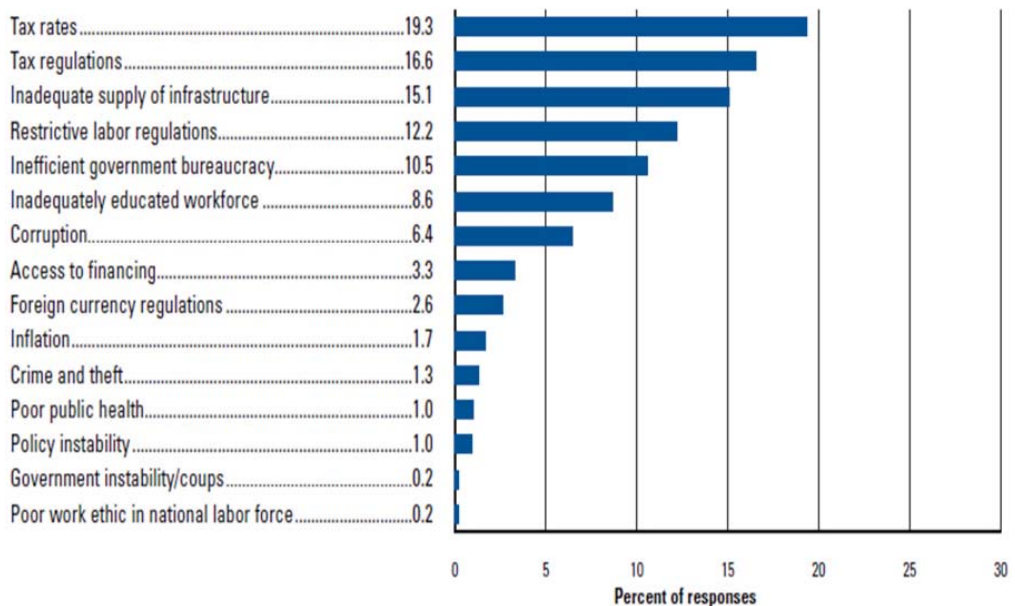
Tabela 9. Posição da eficiência do Brasil: competitividade global 2011/2012
 Fórum Econômico Mundial

Brasil (total de 142 países)		
6- Eficiência no Mercado de Bens	Posição	Pontos
6.04 Extensão e efeito da tributação	142	2,1
6.05 Carga tributária total, % lucro	133	69,0
6.06 Número de procedimentos para começar um negócio	134	15,0
6.07 Número de dias para começar um negócio	138	120,0
6.09 Prevalência de barreiras comerciais	109	4,0
6.10 Tarifas comerciais, % obrigações	120	11,5

Brasil (total de 142 países)		
6.13 Fardo dos procedimentos aduaneiros	124	3,1
6.14 Importações como percentual do PIB	142	12,0
7. Eficiência do Mercado de Trabalho	Posição	Pontos
7.02 Flexibilidade na determinação dos salários	115	4,3
7.03 Índice de rigidez do emprego	118	46,0
7.04 Práticas de contratação e demissão	128	2,9
8. Desenvolvimento do Mercado Financeiro	Posição	Pontos
8.08 Índice dos direitos legais	105	3,0

Já no que diz respeito à eficiência do mercado de trabalho estamos mal posicionados em relação à flexibilidade na determinação dos salários (115º), no índice de rigidez do emprego (118º) e nas práticas de contratação e demissão (128º). Quanto ao mercado financeiro, falhamos no índice de direitos legais (105º).

Gráfico 24. The Most Problematic Factors for Doing Business



No topo dos fatores apontados como os mais problemáticos para fazer negócios no Brasil estão as alíquotas dos impostos (19,3%) e a regulamentação dos impostos

(16,6%). Uma melhoria nos indicadores referentes aos tributos poderia colocar o Brasil algumas posições acima da qual se encontra atualmente.

Diante do cenário exposto, cabe lembrar também que as elevadas taxas de juros resultaram na dinâmica explosiva da dívida interna (meados da década de 1990); quanto à dependência externa, esta comprometeu o crescimento econômico, fragilizou a capacidade de investimento em infraestrutura e em políticas públicas de educação e saúde. E, no atual modelo de vinculação exacerbada das receitas, se torna frágil o ajuste fiscal do setor público consolidado, o que contribui inclusive no longo prazo para deteriorar a competitividade da economia.

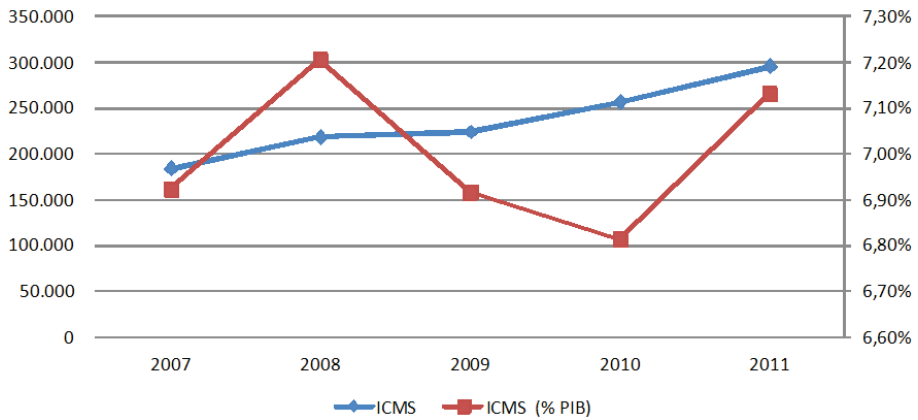
4 ALGUNS EFEITOS DA CRISE INTERNACIONAL NA ARRECAÇÃO DE RECEITAS ESTADUAIS

4.1 A Crise Econômica Mundial e a Arrecadação do ICMS (2007-2011)

O comportamento da arrecadação do ICMS (% do PIB) de 2007 a 2011 tem sido reflexo do incremento da expansão do crédito e da política de valorização do salário mínimo. Assim, a arrecadação do ICMS em 2007 foi de 6,92% do PIB, e em face da grave crise mundial o governo brasileiro tomou a iniciativa de expandir o crédito, refletindo no incremento da arrecadação para 7,20% do PIB em 2008. Entretanto, o baixo crescimento de 2009 influenciou na redução da arrecadação do ICMS para 6,92% do PIB nesse ano.

Neste contexto, o governo intensificou a política de expansão de crédito em 2010, refletindo em um alto crescimento do PIB de 7,5%. No entanto, isto não se refletiu no aumento da arrecadação do ICMS, pois esta foi de 6,81% do PIB. No que se refere ao exercício de 2011, evidenciou-se um aumento da arrecadação para 7,13% do PIB em razão da intensificação da importação de produtos industrializados a qual, agregada à base de cálculo, incrementa a arrecadação do ICMS. Por esse motivo, a análise de receita do ICMS, bem como do FPE (tópico 3.3) deve levar em conta o cenário da economia mundial, que novamente aponta para um período desfavorável.

Gráfico 25. Arrecadação do ICMS dos Estados (valores nominais e em % do PIB) 2007 a 2011



Fonte: Secretaria de Tesouro Nacional (STN).

No front internacional, a forte valorização nas cotações das *commodities* teve início no ano 2000 em razão da entrada da China e da Índia no mercado internacional. Ambas, caracterizadas por escassez de recursos naturais, elevaram a demanda pelo aumento de suas importações (Tabela 10).

Destaca-se o minério do ferro e a soja no que se refere à importância na balança comercial brasileira e à arrecadação do ICMS em alguns Estados. O preço da tonelada do minério do ferro era de US\$ 19 no ano 2000, e atingiu seu ápice em US\$ 126 em 2011, pela política da China com base em investimento em infraestrutura. Em função do arrefecimento desta aludida estratégia, a Associação do Comércio Exterior (AEB) está prevendo em 2012 uma redução para US\$ 105. No que concerne ao preço da tonelada da soja, no ano 2000 era de US\$ 190 e passou para US\$ 495 em 2011. Em decorrência da provável menor crescimento econômico da China em 2012, segundo previsão da AEB, há uma tendência também de queda nos preços.

Tabela 10. Preços médios de exportação de commodities – 2000 a 2012

PRODUTOS	PREÇOS MÉDIOS DE EXPORTAÇÃO – US\$ / TON												
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012*
Café cru	1613	964	770	951	1240	1861	1984	2270	2637	2294	2893	4466	4600
Soja grão	190	177	190	216	280	238	227	283	447	400	380	495	430
Farelo Soja	176	183	176	191	226	199	196	237	355	375	345	397	310
Fumo folha	2380	2116	2103	2258	2383	2693	2993	3160	3958	4521	5490	5395	5300
Açúcar brut	175	198	146	162	158	206	307	251	268	333	444	573	530
Açúcar ref.	203	215	172	173	182	234	368	285	313	376	489	652	590
Suco laranj	832	666	867	750	668	625	829	1090	972	783	897	1184	1250
Carne frang	889	1034	834	889	1029	1203	1130	1402	1781	1475	1673	1979	1950
Carne bov	2668	2006	1804	1862	2122	2228	2558	2711	3917	3264	4059	5083	5000
Carne suin	1403	1400	1045	1150	1580	1938	2045	2104	2918	2102	2645	2949	2900
Celulose	532	374	337	382	345	367	397	458	542	385	540	561	510
Couros	3891	4180	4162	4157	4080	4266	4600	5647	6474	3766	5074	5851	5800
Minério	19	19	18	20	22	33	37	39	59	50	93	126	105
Alumínio	1536	1446	1322	1376	1633	1816	2435	2608	2590	1561	2113	2395	2000
Petróleo	164	126	139	168	210	291	359	405	606	342	495	691	690

Fonte: MDIC/SECEX

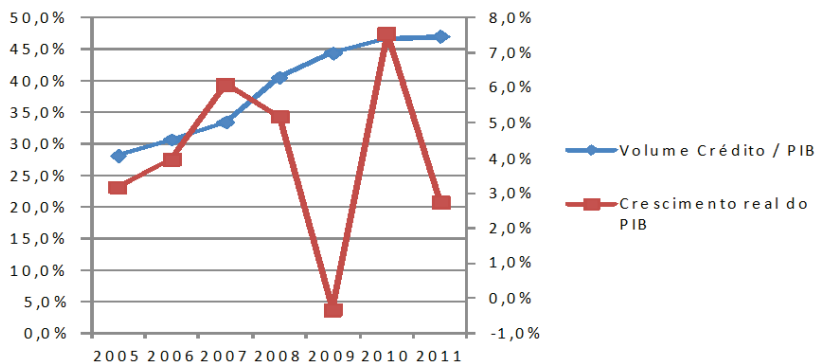
Elaboração: AEB

*Previsão

Fonte: MDIC/Secex. Elaboração: AEB *Previsão

O Gráfico 26 mostra que o crédito do setor privado em 2005 alcançou R\$ 586,5 bilhões (28,1% do PIB), chegando ao patamar de R\$ 1,948 trilhão (47,0% do PIB) em 2011. O modelo de incremento do consumo, além de evidenciar esgotamento, não produziu resultados satisfatórios do ponto de vista do crescimento econômico em 2011, diante da política macroeconômica conduzida pelo Governo Central, refletidas na correlação entre o aumento do consumo e as importações.

Gráfico 26. Total do crédito do setor privado no Brasil 2005 – 2011 (% do PIB)



Fontes: Banco Central do Brasil/IBGE.

4.2 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS – Alagoas, São Paulo e Rio Grande do Sul

4.2.1 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS em Alagoas

Preliminarmente, é importante ressaltar que a receita alagoana é fortemente afetada por políticas federais, tanto no tocante à valorização salarial e/ou políticas sociais quanto por mudanças temporárias em alíquotas de impostos, as quais incidem sobre as transferências federais.

Com efeito, a arrecadação do ICMS do Estado de Alagoas apresentou um incremento real de 25,65% de 2011 em relação a 2007; entretanto, considerando 2011 em relação a 2010 foi de apenas 2,89%. Este baixo crescimento da arrecadação do ICMS foi reflexo da queda real de 5,97% do segmento Combustível, cuja participação caiu de 23,81% em 2010 para 21,76% em 2011.

A política de valorização do salário mínimo, a qual impactou as transferências de aposentadorias realizadas pelo Governo Federal contribuiu significativamente para aumentar a receita do ICMS no período 2007-2011, isto sem ser considerado o Fundo de Combate à Pobreza (FECOEP). A título de comparação, os ingressos totais em 2007 foram de R\$ 1,9 bilhão, atingindo o total de 364 mil beneficiários; no que se refere ao recebimento de um salário mínimo, foram 308 mil beneficiários, com um montante total de R\$ 1,3 bilhão.

Já em 2011, o ingresso total foi de R\$ 3,4 bilhões atingindo 455 mil beneficiários e na faixa salarial do salário mínimo alcançou 381 mil beneficiários com um montante total de R\$ 2,5 bilhões. Salienta-se, ainda, que o Programa Bolsa Família (PBF) em 2007 alcançou 351 mil beneficiários no montante de R\$ 289,3 milhões, e em 2011 atingiu 425 mil beneficiários no montante de R\$ 574,3 milhões.

A Tabela 11 mostra a importância das transferências de pensões do Governo Federal e do PBF para aumentar a arrecadação do ICMS excluindo o Fecoep, diante da correlação desses ingressos com o desempenho do incremento real da arrecadação dos segmentos de alimentação, bebidas/tabaco e departamento têxtil. Salienta-se, ainda, a expansão do crédito, que refletiu positivamente no incremento da arrecadação do segmento automotivo, mas que demonstra perda de fôlego devido ao baixo crescimento real de 3,2%, de 2011 comparativamente a 2007.

Tabela 11. Arrecadação do ICMS do Estado de Alagoas em valores reais 2007 a 2011 (R\$ mil)

	2007	2008	2009	2010	2011	2011/2007	2011/2010
COMBUSTÍVEL	388.258	396.287	388.462	518.824	487.841	25,65%	-5,97%
ALIMENTAÇÃO	153.627	176.767	178.139	213.029	231.367	50,60%	8,61%
AUTOMOTIVO	107.193	112.294	107.742	136.943	142.116	32,58%	3,78%
BEBIDAS E FUMO	113.113	133.296	173.106	215.464	222.562	96,76%	3,29%
COMUNICAÇÃO	226.746	219.531	224.282	229.036	229.928	1,40%	0,39%
CONSTRUÇÃO CIVIL	73.948	79.393	86.343	111.172	117.647	59,10%	5,82%
DEPARTAMENTO TÊXTIL	151.242	169.067	176.875	213.613	229.534	51,77%	7,45%
ENERGIA	158.903	193.023	201.301	177.664	190.021	19,58%	6,96%
MINERAL	69.282	51.947	39.721	46.615	55.620	-19,72%	19,32%
OUTROS	53.593	70.204	78.655	70.046	73.086	36,37%	4,34%
QUÍMICOS	129.049	148.782	131.575	145.662	153.076	18,62%	5,09%
SEM CLASSIFICAÇÃO	4.755	3.855	2.994	2.419	2.457	-48,32%	1,60%
SUCRO ALCOOLEIRO	60.368	56.454	57.109	48.446	44.683	-25,98%	-7,77%
NÃO IDENTIFICADO	29.419	25.572	44.609	49.683	61.572	109,29%	23,93%
TOTAL (A)	1.719.498	1.836.471	1.890.914	2.178.614	2.241.510	30,36%	2,89%

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas.
 Valores monetários expressos a preços de dezembro de 2011 (IPCA – IBGE).

No entanto, a Tabela 12 mostra um crescimento real pífio de 1,08% da arrecadação do ICMS de janeiro a setembro de 2012 em relação a 2011. Evidencia-se, realizando uma análise desagregada no que se refere ao comportamento da arrecadação do ICMS por segmento e correlacionando a sua importância para o total da arrecadação, que os setores de combustível, departamento/têxtil e alimentação tiveram incrementos reais de 8,28%, 10,59% e 3,99%.

Contudo, cabe esclarecer que o percentual alcançado pelos segmentos departamento/têxtil e alimentação é resultado do incremento das transferências do INSS, pois há previsão de que atinja 480 mil beneficiários no montante de R\$ 4 bilhões em 2012.

Tabela 12. Valores reais da arrecadação do ICMS do Estado de Alagoas
 – janeiro a setembro de 2011 e 2012

SEGMENTOS	2011	2012	VAR. %
ALIMENTAÇÃO	180.656.998	187.868.029	3,99%
AUTOMOTIVOS	113.498.672	106.371.278	-6,28%
BEBIDAS/FUMO	171.268.107	170.752.036	-0,30%
COMBUSTÍVEL	379.561.103	410.974.639	8,28%
COMUNICAÇÃO	185.466.721	167.846.582	-9,50%
CONSTRUÇÃO CIVIL	90.639.965	98.997.289	9,22%
DEPARTAMENTOS/TÊXTIL	174.997.228	193.533.244	10,59%
ENERGIA ELÉTRICA	150.440.376	156.538.619	4,05%
MINERAL	44.934.761	7.962.854	-82,28%
Não identificado	47.023.554	48.548.767	3,24%
OUTROS	56.759.518	61.992.276	9,22%
QUÍMICOS	116.738.422	123.659.250	5,93%
Sem Classificação	1.821.120	2.463.870	35,29%
SUCROALCOOLEIRO	31.494.503	26.625.333	-15,46%
TOTAL GERAL	1.745.301.049	1.764.134.067	1,08%

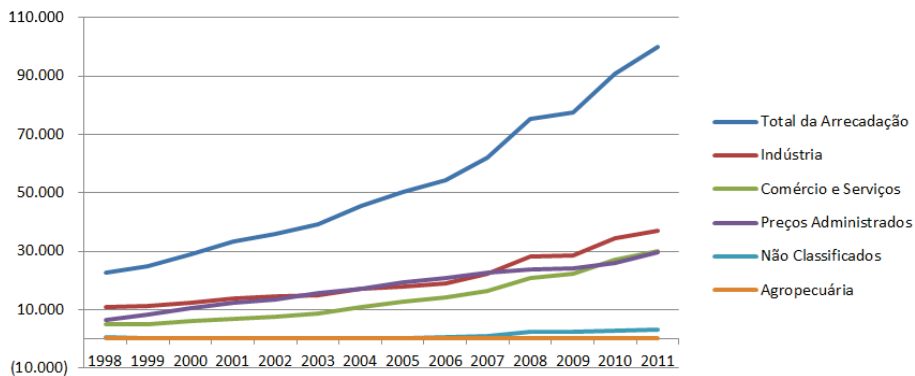
Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas.

Valores monetários expressos da arrecadação do ICMS a preços de setembro de 2012 (IPCA – IBGE).

4.2.2 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS em São Paulo

Quando analisamos a série histórica de 1998 a 2011 do Estado de São Paulo, notamos que após uma desaceleração acentuada da arrecadação entre 2008 (R\$ 75,212 bilhões) e 2009 (R\$ 77,517 bilhões), a arrecadação continuou a subir em todos os setores de atividade, com destaque para a indústria.

Gráfico 27. Arrecadação do ICMS do Estado de São Paulo por setor de atividade 1998 a 2011 (R\$ milhões)

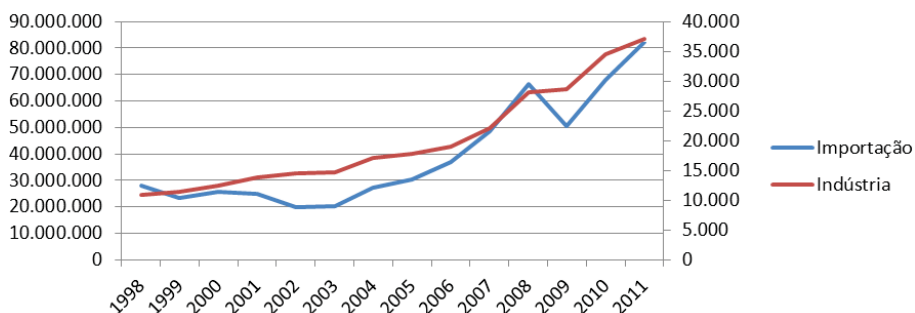


Fonte: Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo.

A primeira vista, é surpreendente o aumento da arrecadação no setor da indústria já que existe um processo claro de desindustrialização no Estado de São Paulo. Porém, não existe contradição entre os dois fatos, pois a base de cálculo do ICMS recolhido na importação inclui o IPI e o Imposto de Importação, permitindo que o Estado arrecade mais sobre o produto importado que sobre o similar nacional. Podemos observar que a importação sofreu uma queda entre 2008 (US\$ 66.351 milhões FOB) e 2009 (US\$50.488 milhões FOB) e a partir de então continuou a subir.

Ao sobrepor os gráficos de arrecadação do ICMS na indústria e o de valor da importação do Estado de São Paulo, percebe-se que os comportamentos das duas curvas são bastante similares, ou seja, quando a importação cai, existe uma desaceleração na arrecadação e quando ela sobe, uma aceleração.

Gráfico 28. Arrecadação do ICMS na indústria (r\$ milhões) e importação (US\$ milhões FOB) do Estado de São Paulo de 1998 a 2011



Fonte: Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo.MDIC.

Evidencia-se, realizando uma análise desagregada da arrecadação do ICMS por segmento da atividade econômica, um incremento real de 28,16% de 2011 em relação a 2007. Além do incremento do ICMS via importação, a expansão do crédito e a política de valorização do salário mínimo resultaram no aumento do ICMS do segmento da indústria em 33,08%; entretanto, verifica-se uma redução real de 7,02% no segmento metalúrgico, refletindo a perda de competitividade específica deste segmento.

Tabela 13. Arrecadação em valores reais do ICMS por segmento da atividade do Estado de São Paulo – 2007 a 2011

	2007	2008	2009	2010	2011	2011/2007
TOTAL DA ARRECADAÇÃO	78.099	88.743	87.760	97.333	100.089	28,16%
AGROPECUÁRIA	140	167	132	115	162	15,79%
PREÇOS ADMINISTRADOS ^b	28.278	27.948	27.269	27.990	29.776	5,30%
INDÚSTRIA	27.846	33.219	32.387	37.078	37.058	33,08%
Metalúrgica	3.875	4.527	3.489	3.964	3.603	-7,02%
Metalurgia básica - ferrosos	1.855	2.260	1.516	1.536	1.184	-36,19%
Metalurgia básica - não ferrosos	534	473	354	411	393	-26,41%
Produtos de metal	1.486	1.794	1.620	2.016	2.026	36,38%
Máq., equip.e instalações	2.142	2.802	2.422	2.878	3.021	41,07%
Máquinas e equipamentos	1.732	2.342	2.014	2.378	2.519	45,41%
Equip.médicos, óticos, automa. e	409	460	408	500	502	22,67%
Mat. Elétrico e de Comunicações	2.262	3.148	3.041	3.542	3.683	62,82%
Eletrodom. e Máq. Escritório	608	783	1.015	1.446	1.450	138,51%
Eletrodomésticos	284	318	527	684	760	167,98%
Máq. de escrit. e equip. de inf	324	465	487	762	690	112,74%
Máquinas, aparelhos e materiais t	988	1.294	1.240	1.465	1.482	50,04%
Mat. Eletrôn. e equip. de comuni	666	1.070	787	631	751	12,68%
Material de transporte	3.104	3.939	3.936	4.856	5.133	65,38%
Madeira	112	97	94	126	153	36,48%
Móveis	175	175	210	282	326	86,46%
Papel e celulose	1.039	1.166	1.070	1.522	1.633	57,12%
Artigos de borracha	573	641	535	719	759	32,47%
Couros e calçados	91	107	111	161	184	101,69%
Produtos químicos	4.408	4.852	4.571	4.994	4.696	6,53%
Produtos farmacêuticos	2.059	2.292	2.504	2.624	2.583	25,47%
Produtos de perfumaria e cosméticos	266	946	1.274	937	667	150,85%
Produtos de plástico	1.238	1.362	1.409	1.671	1.762	42,41%
Têxtil	620	589	575	658	579	-6,66%
Vestuário e acessórios	480	515	506	585	598	24,55%
Produtos alimentícios	1.714	1.948	2.375	2.711	2.629	53,33%
Bebidas	1.880	1.884	1.975	2.143	2.198	16,90%
Edição, impressão e gravações	217	290	327	345	376	72,87%
Reciclagem	30	29	26	30	35	15,02%
Diversas ^c	410	429	441	530	543	32,49%
COMÉRCIO E SERVIÇOS	20.653	24.761	25.296	28.990	30.032	45,41%
Comércio Atacadista	10.470	12.644	13.107	15.847	16.356	56,22%
Serviço de transporte	700	912	1.922	2.261	2.252	221,63%
Revendedora de veículos	2.080	2.779	2.088	2.607	2.678	28,76%
Loja de departamentos	614	823	942	846	875	42,44%
Supermercados	1.480	1.669	1.304	1.046	985	-33,42%
Comércio varejista - Outros	3.739	4.306	4.158	4.172	4.406	17,84%
Serviços - Outros ^d	1.570	1.628	1.775	2.212	2.479	57,94%
NÃO CLASSIFICADOS	1.183	2.647	2.676	3.159	3.062	158,83%

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Valores monetários expressos a preço de dezembro de 2011 (IPCA - IBGE).

Ressalte-se que apesar do processo de desindustrialização impactar fortemente o Estado de São Paulo, a participação da arrecadação do ICMS do segmento da indústria em relação ao total arrecadado em 2007 era de 35,7%, passando para 37,0% em 2011. Por outro lado, a política de expansão do crédito resultou no incremento da participação do segmento comércio e serviços em face que em 2007 a participação era de 26,4% e passou para 30% em 2011.

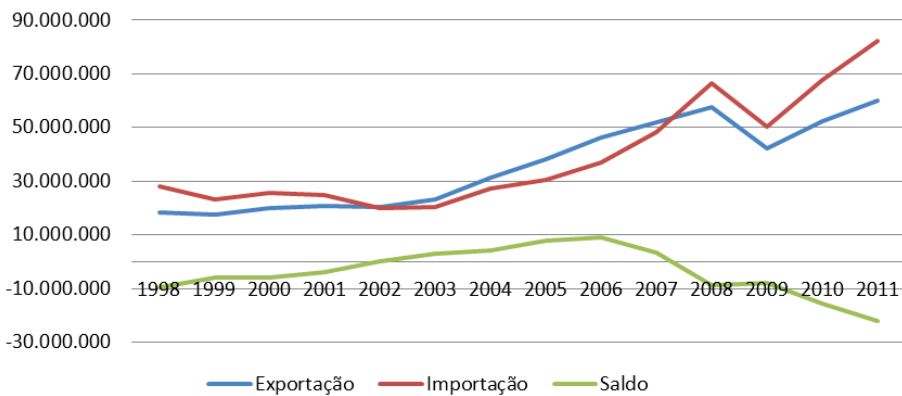
Tabela 14. Participação da arrecadação do ICMS por segmento da atividade econômica – 2007 a 2015

	2007	2008	2009	2010	2011
TOTAL DA ARRECADAÇÃO	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
AGROPECUÁRIA	0,2%	0,2%	0,2%	0,1%	0,2%
PREÇOS ADMINISTRADOS ^b	36,2%	31,5%	31,1%	28,8%	29,7%
INDÚSTRIA	35,7%	37,4%	36,9%	38,1%	37,0%
Metalúrgica	5,0%	5,1%	4,0%	4,1%	3,6%
Metalurgia básica - ferrosos	2,4%	2,5%	1,7%	1,6%	1,2%
Metalurgia básica - não ferrosos	0,7%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%
Produtos de metal	1,9%	2,0%	1,8%	2,1%	2,0%
Máq., equip. e instalações	2,7%	3,2%	2,8%	3,0%	3,0%
Máquinas e equipamentos	2,2%	2,6%	2,3%	2,4%	2,5%
Equip. médicos, óticos, automa. e precisão	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
Mat. Elétrico e de Comunicações	2,9%	3,5%	3,5%	3,6%	3,7%
Eletrodom. e Máq. Escritório	0,8%	0,9%	1,2%	1,5%	1,4%
Eletrodomésticos	0,4%	0,4%	0,6%	0,7%	0,8%
Máq. de escrit. e equip. de inform.	0,4%	0,5%	0,6%	0,8%	0,7%
Máquinas, aparelhos e materiais elétricos	1,3%	1,5%	1,4%	1,5%	1,5%
Mat. Eletrôn. e equip. de comunicação	0,9%	1,2%	0,9%	0,6%	0,8%
Material de transporte	4,0%	4,4%	4,5%	5,0%	5,1%
Madeira	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,2%
Móveis	0,2%	0,2%	0,2%	0,3%	0,3%
Papel e celulose	1,3%	1,3%	1,2%	1,6%	1,6%
Artigos de borracha	0,7%	0,7%	0,6%	0,7%	0,8%
Couros e calçados	0,1%	0,1%	0,1%	0,2%	0,2%
Produtos químicos	5,6%	5,5%	5,2%	5,1%	4,7%
Produtos farmacêuticos	2,6%	2,6%	2,9%	2,7%	2,6%
Produtos de perfumaria e cosméticos	0,3%	1,1%	1,5%	1,0%	0,7%
Produtos de plástico	1,6%	1,5%	1,6%	1,7%	1,8%
Têxtil	0,8%	0,7%	0,7%	0,7%	0,6%
Vestuário e acessórios	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%
Produtos alimentícios	2,2%	2,2%	2,7%	2,8%	2,6%
Bebidas	2,4%	2,1%	2,3%	2,2%	2,2%
Edição, impressão e gravações	0,3%	0,3%	0,4%	0,4%	0,4%
Reciclagem	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Diversas ^c	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
COMÉRCIO E SERVIÇOS	26,4%	27,9%	28,8%	29,8%	30,0%
Comércio Atacadista	13,4%	14,2%	14,9%	16,3%	16,3%
Serviço de transporte	0,9%	1,0%	2,2%	2,3%	2,3%
Revendedora de veículos	2,7%	3,1%	2,4%	2,7%	2,7%
Loja de departamentos	0,8%	0,9%	1,1%	0,9%	0,9%
Supermercados	1,9%	1,9%	1,5%	1,1%	1,0%
Comércio varejista - Outros	4,8%	4,9%	4,7%	4,3%	4,4%
Serviços - Outros ^d	2,0%	1,8%	2,0%	2,3%	2,5%
NÃO CLASSIFICADOS	1,5%	3,0%	3,0%	3,2%	3,1%

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

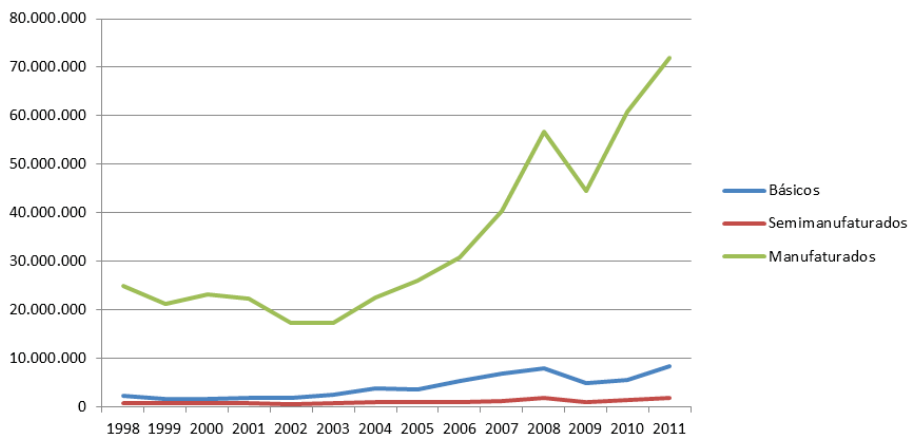
Apesar de a arrecadação do ICMS não sofrer queda no curto prazo, podendo mesmo se beneficiar do aumento das importações, a balança comercial do Estado foi fortemente afetada de forma negativa. A balança comercial do Estado de São Paulo, que vinha apresentando saldo positivo entre 2002 e 2007, a partir de então fica cada vez mais negativa, chegando à cifra de - US\$22.287 milhões em 2011. Deste modo, no médio e longo prazos se evidenciará o agravamento do processo de desindustrialização, com consequências negativas em relação ao emprego e à massa salarial, afetando a arrecadação do ICMS.

Gráfico 29. Balança comercial do Estado de São Paulo – 1998 a 2011 (US\$ milhões)



Fonte: MDIC.

Gráfico 30. Importações do Estado de São Paulo por fator agregado – 1998 a 2011 (US\$ mil)

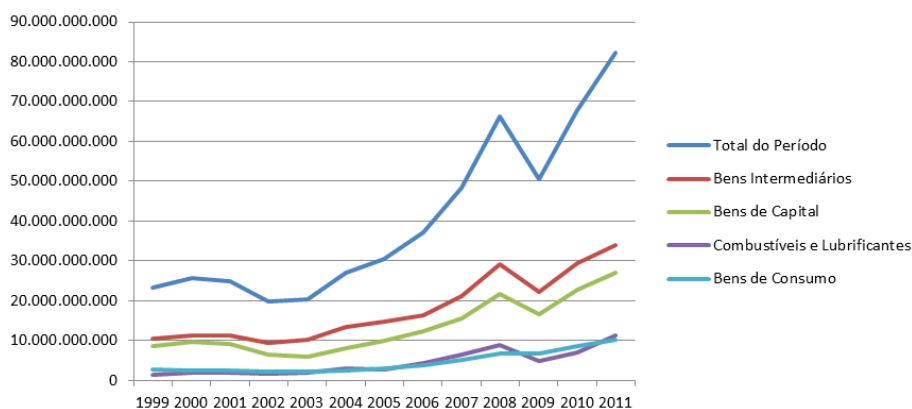


Fonte: MDIC.

Os principais responsáveis pelo acentuado aumento das importações do Estado de São Paulo são justamente os produtos manufaturados, que saíram de um montante de US\$44.586 milhões em 2009 e chegaram ao patamar de US\$71.960 em 2011, com aumento de 61,4%.

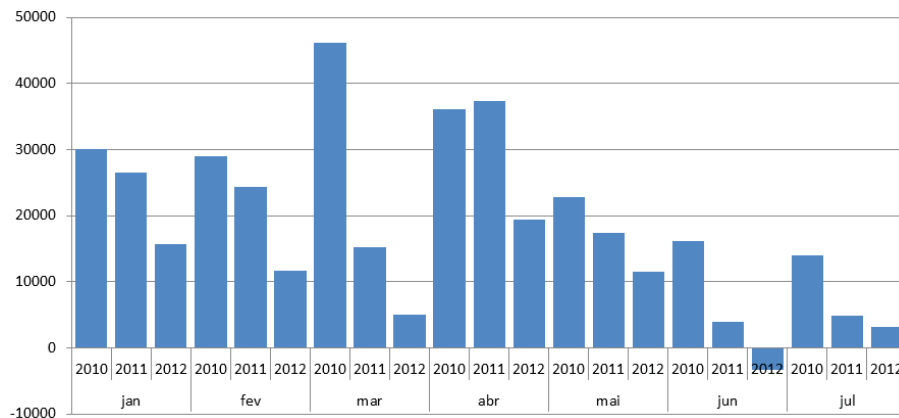
Entre os manufaturados, foram os bens intermediários e os bens de capital que mais contribuíram para o acentuado aumento das importações paulistas. Em 2009 e 2010, foram responsáveis por 77,0% das importações e em 2011 por 74,0%.

Gráfico 31. Importações do Estado de São Paulo por setores de contas nacionais 1998 a 2011 (US\$ mil)



Fonte: MDIC.

Gráfico 32. Saldo de empregos da indústria paulista - janeiro de 2010 a julho de 2012

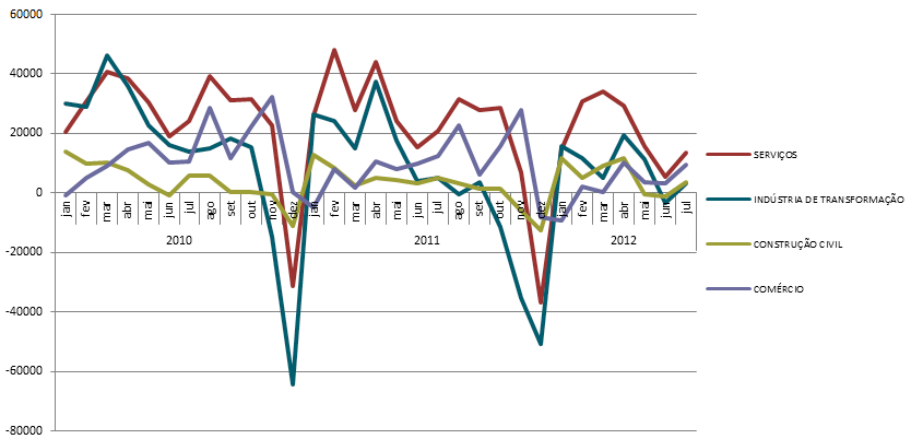


Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

Quando observados os dados de saldo de empregos na indústria de transformação paulista, percebemos que este é menor a cada ano em todos os meses de janeiro a julho de 2012, com a única exceção no mês de abril de 2011, que apresentou uma leve alta em comparação com 2010.

É interessante observar que a evolução do emprego no setor da indústria de transformação e no setor de serviços apresentam comportamentos semelhantes, com a indústria adiantando em alguns meses o desempenho subsequente dos serviços.

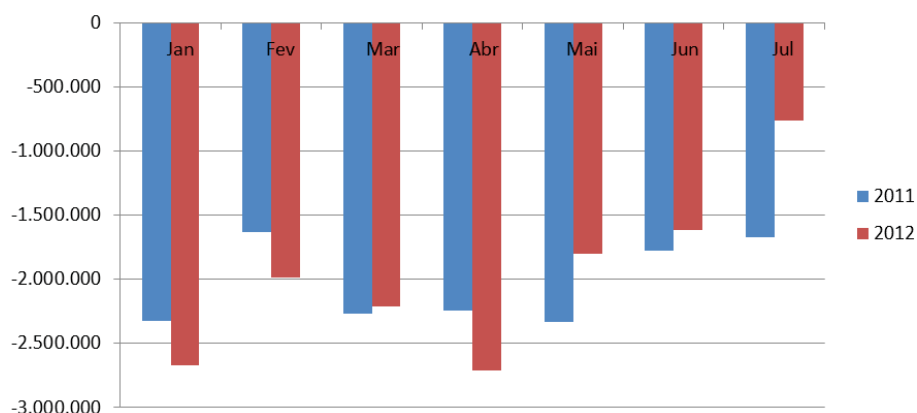
Gráfico 33. Evolução do emprego por nível setorial no Estado de São Paulo – 2010 a 2012



Fonte: MTE.

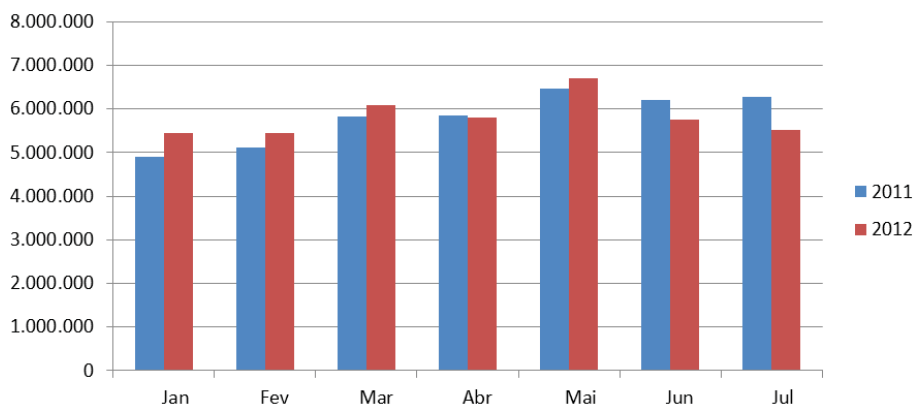
Os dados do Gráfico 34 indicam que a tendência de aumento do déficit na balança comercial paulista começa a ser revertida a partir de maio de 2012.

Gráfico 34. Saldo da balança comercial do Estado de São Paulo – janeiro a julho de 2011 e 2012 (US\$ milhões)



Fonte: MDIC.

Gráfico 35. Importações de manufaturados no Estado de São Paulo – janeiro a julho de 2011 e 2012 (US\$ mil)



Fonte: MDIC.

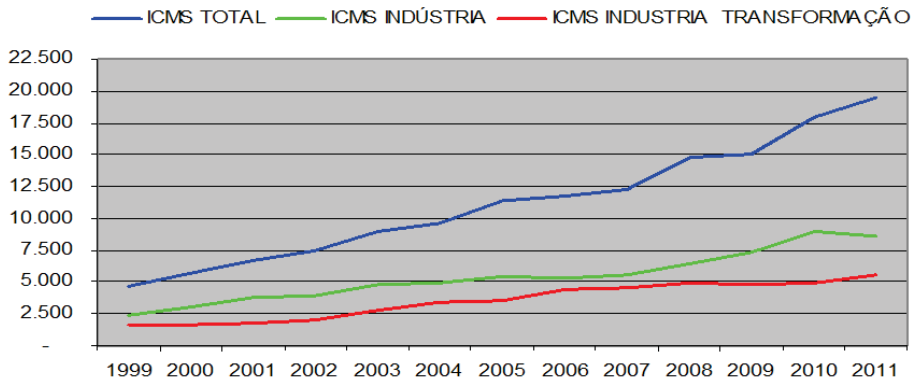
A redução na importação de produtos manufaturados contribuiu de forma sig-

nificativa para esse resultado da balança comercial em junho e julho de 2012. Quando comparamos esses dois meses com os correspondentes do ano anterior, percebemos diferenças de -US\$ 451 milhões e - US\$751 milhões, respectivamente.

4.2.3 Análise de Efeitos da Crise na Arrecadação do ICMS no Rio Grande do Sul

Pela série histórica abaixo apresentada, da arrecadação do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, notamos que após uma desaceleração acentuada da arrecadação entre 2008 e 2009, com maior influência da indústria de transformação em relação aos demais setores industriais, a arrecadação voltou a subir. Contudo, o gráfico é claro em demonstrar que a elevação da arrecadação após 2009 não se deve ao desempenho da arrecadação na indústria, embora a leve tendência de recuperação da arrecadação da indústria de transformação em 2011.

Gráfico 36. Arrecadação do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul: total, indústria e indústria de transformação 1999 a 2011 (R\$ milhões)

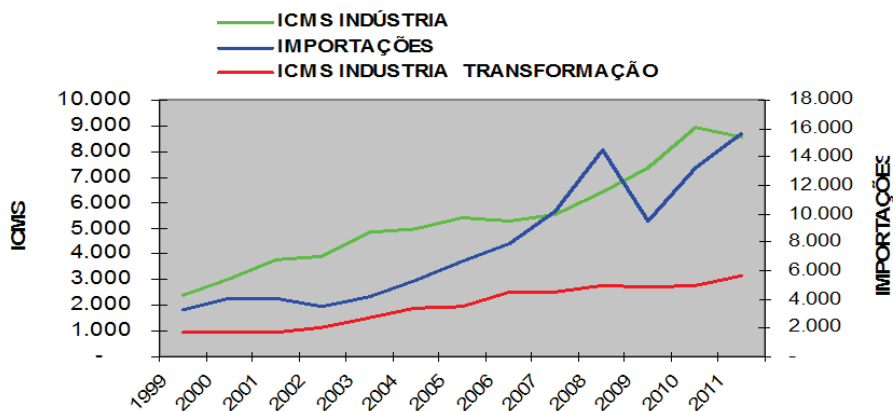


Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul.

Como já relatado na análise referente ao Estado de São Paulo, a base de cálculo do ICMS recolhido na importação inclui o IPI e o II, permitindo que o Estado arrecade mais sobre o produto importado do que sobre o similar nacional. Embora no Rio Grande do Sul a importância deste fator não seja tão pronunciada quanto no Estado de São Paulo, pelo peso do setor primário na economia gaúcha, também nesta se pode observar, conforme demonstra o Gráfico 37, que a importação sofreu uma queda entre 2008 e 2009, e a partir de então continuou a subir.

Ao sobrepor os gráficos de arrecadação do ICMS na indústria e na indústria de transformação, e o valor das importações no Estado do Rio Grande do Sul, percebe-se que os comportamentos das curvas da importação e do ICMS guardam certa similaridade, mas não no nível do Estado de São Paulo. No RS, quando a importação sobe, é acompanhada em parte pela arrecadação na indústria, mas quando a importação cai, a arrecadação da indústria de transformação mostra arrefecimento, o que não acontece com os demais setores industriais, menos abertos ao exterior e/ou mais positivamente afetados pela política de expansão do crédito do Governo Federal. E, reforçando, também diferentemente de São Paulo, no Rio Grande do Sul há maior peso do setor primário na arrecadação do ICMS.

Gráfico 37. Arrecadação do ICMS na indústria (R\$ milhões) e importação (US\$ milhões FOB) no Estado do Rio Grande do Sul, de 1999 a 2011



Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Rio Grande do Sul. MDIC.

Evidencia-se, realizando uma análise desagregada da arrecadação do ICMS em alguns segmentos da atividade econômica um incremento real de 28,15% de 2011 em relação a 2007 no RS, percentual praticamente equivalente ao Estado de São Paulo. Com a expansão do crédito, a participação do ICMS da indústria no total do ICMS gaúcho reduziu-se em apenas um ponto percentual (de 45,0% para 44,0%) no período, sendo o crescimento real do ICMS também explicado pela performance de outros itens de outros setores econômicos, conforme demonstra a Tabela 15.

Tabela 15. Arrecadação em valores reais do ICMS por item de atividade do Estado do Rio Grande do Sul – 2007 a 2011

ESPECIFICAÇÃO	2007	2008	2009	2010	2011	2011/2007
AGRICULTURA, PECUARIA E SERVICOS RELACIONADOS	2.464.786.122	3.217.929.366	2.058.508.819	2.438.913.069	3.910.948.259	58,67%
AGRICULTURA, PECUARIA E SERVICOS RELACIONADOS COM ESSAS ATIVIDADES	1.664.353.842	1.683.647.212	1.716.084.842	1.781.273.329	1.903.324.505	14,36%
EXTRACAO DE CARVAO MINERAL	1.700.662.921	1.900.634.130	1.841.598.867	1.889.569.874	1.808.309.661	6,33%
FABRICAO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS	1.505.095.321	1.698.905.352	1.629.811.285	1.794.156.963	1.754.710.844	16,58%
EXTRACAO DE PETROLEO E SERVICOS CORRELATOS	1.951.103.941	1.862.907.086	2.630.495.700	2.719.278.585	1.484.277.239	-23,93%
FABRICAO DE BEBIDAS	475.765.393	684.157.042	793.286.584	1.091.016.100	1.009.269.218	112,14%
FABRICAO DE PRODUTOS DO FUMO	787.538.394	806.230.121	870.032.070	986.769.792	989.048.900	25,59%
EXTRACAO DE MINERAIS METALICOS	498.062.313	708.975.719	747.754.889	901.993.176	881.385.442	76,96%
FABRICAO DE PRODUTOS TEXTEIS	220.259.345	282.479.490	330.305.527	420.160.678	468.685.703	112,79%
CONFECCAO DE ARTIGOS DO VESTUARIO E ACESSORIOS	508.353.049	490.428.851	379.127.315	434.230.329	423.901.012	-16,61%
EXTRACAO DE MINERAIS NAO METALICOS	226.177.197	315.663.019	342.698.024	317.618.456	401.771.357	77,64%
FABRICAO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS E BEBIDAS	175.591.595	225.898.884	246.028.781	336.397.512	394.186.898	124,49%
PREPARACAO DE COUROS, FABRICACAO ARTEFATOS COURO, P/ VIAGEM E CALCADOS	280.312.511	267.613.978	223.850.717	386.224.400	387.904.346	38,38%
FABRICAO DE PRODUTOS DE MADEIRA	214.185.456	232.980.558	260.068.833	323.818.447	311.817.687	45,58%
FABRICAO DE PRODUTOS DO FUMO	267.467.639	266.039.796	284.930.436	306.147.745	304.757.489	13,94%
FABRICAO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL	185.189.586	380.964.950	278.875.252	341.293.572	288.029.979	55,53%
FABRICAO DE PRODUTOS TEXTEIS	112.899.694	171.159.160	161.971.541	233.292.564	284.129.227	151,67%
CONFECCAO DE ARTIGOS DO VESTUARIO E ACESSORIOS	123.401.217	157.337.670	177.699.746	231.248.914	276.767.135	124,28%
IMPRESSAO E REPRODUCAO DE GRAVACOES	156.915.535	193.417.059	185.360.794	233.069.776	251.908.985	60,54%
FABRICAO DE COQUE, PRODUTOS DERIVADOS PETROLEO E BIOCOMBUSTIVEIS	86.511.272	94.686.885	70.132.228	165.008.719	205.099.336	137,08%
PREPARACAO DE COUROS, FABRICACAO DE ARTEFATOS DE COURO, P/ VIAGEM E CALCADOS	135.830.668	150.041.406	135.434.918	150.890.395	149.811.957	10,29%
PRODUCAO FLORESTAL	70.299.677	83.951.828	74.870.073	105.531.121	127.029.542	80,70%
SILVICULTURA, EXPLORACAO FLORESTAL E SERVICOS RELACIONADOS COM ESTAS ATIVIDADES	133.690.779	133.969.479	111.599.112	128.946.646	124.739.736	-6,70%
FABRICAO DE PRODUTOS DE MADEIRA	57.853.365	72.061.995	98.816.676	119.277.860	121.435.759	109,90%
FABRICAO DE PRODUTOS QUIMICOS	59.569.704	62.508.557	52.775.959	83.200.653	98.525.206	65,39%
FABRICAO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL	37.932.833	50.411.726	60.795.829	89.204.534	83.547.573	120,25%
FABRICAO DE PRODUTOS FARMOQUIMICOS E FARMACEUTICOS	88.542.808	122.097.136	102.961.403	93.287.253	82.935.556	-6,33%
EDICAO, IMPRESSAO E REPRODUCAO DE GRAVACOES	52.016.347	67.838.836	60.631.976	74.614.540	82.351.916	58,32%
FABRICAO DE PRODUTOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLASTICO	72.024.906	79.015.411	77.532.214	86.532.338	81.603.085	13,30%
OUTROS ITENS NÃO RELACIONADOS	906.169.819	953.316.916	894.459.576	817.810.947	810.482.501	-10,56%
TOTAL DA ARRECAÇÃO ICMS	15.218.563.251	17.417.269.620	16.898.499.989	19.080.778.290	19.502.696.054	28,15%

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.
 Valores monetários expressos a preço médios de 2011 (IPCA).

Os itens das Tabelas 15 e 16 (a seguir) e seus demonstrativos devem ser observados como componentes de determinado setor de atividade, não representando o total em determinado segmento e, em alguns casos, podendo levar a resultados não ajustados. Mesmo assim, a diminuição real da arrecadação do ICMS em 2009 pode ser em

parte creditada aos efeitos da crise internacional, pelo arrefecimento da arrecadação na indústria de transformação, mas não apenas por este fator: também houve redução real do ICMS do setor agropecuário e serviços relacionados.

Tabela 16. Participação da arrecadação do ICMS por Item da atividade econômica do Estado do Rio Grande do Sul – 2007 a 2011

ESPECIFICAÇÃO	2007	2008	2009	2010	2011
AGRICULTURA, PECUARIA E SERVICOS RELACIONADOS	16,20%	18,48%	12,18%	12,78%	20,05%
AGRICULTURA, PECUARIA E SERVICOS RELACIONADOS COM ESSAS ATIVIDADES	10,94%	9,67%	10,16%	9,34%	9,76%
EXTRACAO DE CARVAO MINERAL	11,17%	10,91%	10,90%	9,90%	9,27%
FABRICACAO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS	9,89%	9,75%	9,64%	9,40%	9,00%
EXTRACAO DE PETROLEO E SERVICOS CORRELATOS	12,82%	10,70%	15,57%	14,25%	7,61%
FABRICACAO DE BEBIDAS	3,13%	3,93%	4,69%	5,72%	5,18%
FABRICACAO DE PRODUTOS DO FUMO	5,17%	4,63%	5,15%	5,17%	5,07%
EXTRACAO DE MINERAIS METALICOS	3,27%	4,07%	4,42%	4,73%	4,52%
FABRICACAO DE PRODUTOS TEXTEIS	1,45%	1,62%	1,95%	2,20%	2,40%
CONFECCAO DE ARTIGOS DO VESTUARIO E ACESSORIOS	3,34%	2,82%	2,24%	2,28%	2,17%
EXTRACAO DE MINERAIS NAOMETALICOS	1,49%	1,81%	2,03%	1,66%	2,06%
FABRICACAO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS E BEBIDAS	1,15%	1,30%	1,46%	1,76%	2,02%
PREPARACAO DE COURO, FABRICACAO DE ARTEFATOS DE COURO, P/ VIAGEM E CALCADOS	1,84%	1,54%	1,32%	2,02%	1,99%
FABRICACAO DE PRODUTOS DE MADEIRA	1,41%	1,34%	1,54%	1,70%	1,60%
FABRICACAO DE PRODUTOS DO FUMO	1,76%	1,53%	1,69%	1,60%	1,56%
FABRICACAO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL	1,22%	2,19%	1,65%	1,79%	1,48%
FABRICACAO DE PRODUTOS TEXTEIS	0,74%	0,98%	0,96%	1,22%	1,46%
CONFECCAO DE ARTIGOS DO VESTUARIO E ACESSORIOS	0,81%	0,90%	1,05%	1,21%	1,42%
IMPRESSAO E REPRODUCAO DE GRAVACOES	1,03%	1,11%	1,10%	1,22%	1,29%
FABRICACAO DE COQUE, PRODUTOS DERIVADOS PETROLEO E BIOCOMBUSTIVEIS	0,57%	0,54%	0,42%	0,86%	1,05%
PREPARACAO DE COURO, FABRICACAO DE ARTEFATOS DE COURO, P/ VIAGEM E CALCADOS	0,89%	0,86%	0,80%	0,79%	0,77%
PRODUCAO FLORESTAL	0,46%	0,48%	0,44%	0,55%	0,65%
SILVICULTURA, EXPLORACAO FLORESTAL E SERVICOS RELACIONADOS COM ESTAS ATIVIDAD	0,88%	0,77%	0,66%	0,68%	0,64%
FABRICACAO DE PRODUTOS DE MADEIRA	0,38%	0,41%	0,58%	0,63%	0,62%
FABRICACAO DE PRODUTOS QUIMICOS	0,39%	0,36%	0,31%	0,44%	0,51%
FABRICACAO DE CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL	0,25%	0,29%	0,36%	0,47%	0,43%
FABRICACAO DE PRODUTOS FARMOQUIMICOS E FARMACEUTICOS	0,58%	0,70%	0,61%	0,49%	0,43%
EDICAO, IMPRESSAO E REPRODUCAO DE GRAVACOES	0,34%	0,39%	0,36%	0,39%	0,42%
FABRICACAO DE PRODUTOS DE BORRACHA E DE MATERIAL PLASTICO	0,47%	0,45%	0,46%	0,45%	0,42%
OUTROS ITENS NÃO RELACIONADOS	5,95%	5,47%	5,29%	4,29%	4,16%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

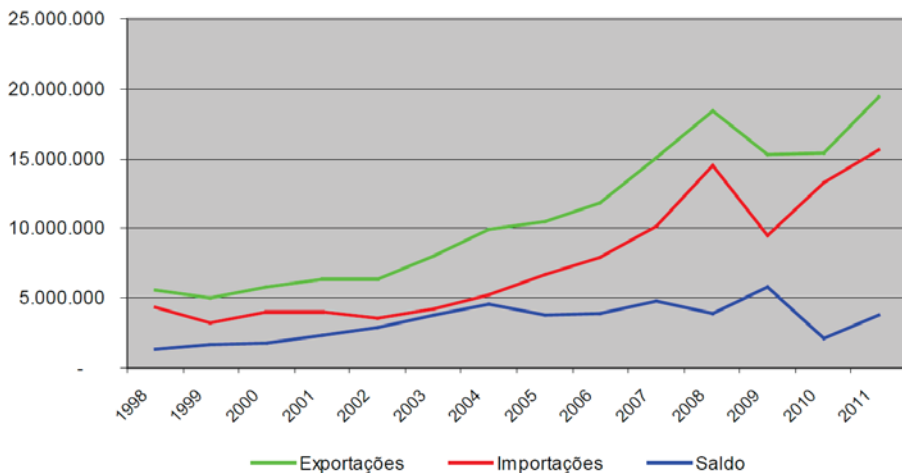
Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

É importante ressaltar que a queda real do ICMS no Rio Grande do Sul, em razão da crise financeira internacional, só não foi maior em decorrência das políticas, adotadas pelo Governo Federal, de crédito e redução de impostos, as quais beneficiaram também o comércio e os serviços e permitiram a expansão do consumo agregado, resultando em maior arrecadação.

Mesmo sem haver queda significativa da arrecadação do ICMS no curto prazo e a importação podendo ser um fator positivo para a arrecadação, é fato que a balança comercial do RS foi afetada de forma negativa, mas em grau menor comparativamente a São Paulo (ver Gráfico 29). A balança comercial do Rio Grande do Sul vinha apresentando saldo positivo crescente até 2004, quando se estabilizou ao redor de R\$ 5 bilhões anuais, decrescendo para a metade deste valor em 2009-2010, e recuperando-se levemente em 2011.

A manutenção deste cenário a médio e longo prazos poderá evidenciar algum grau de desindustrialização, perda de emprego e de massa salarial, gerando maiores pressões às finanças do RS via menor arrecadação do ICMS.

Gráfico 38. Balança comercial do Estado do RS (1998-2011) – US\$ mil

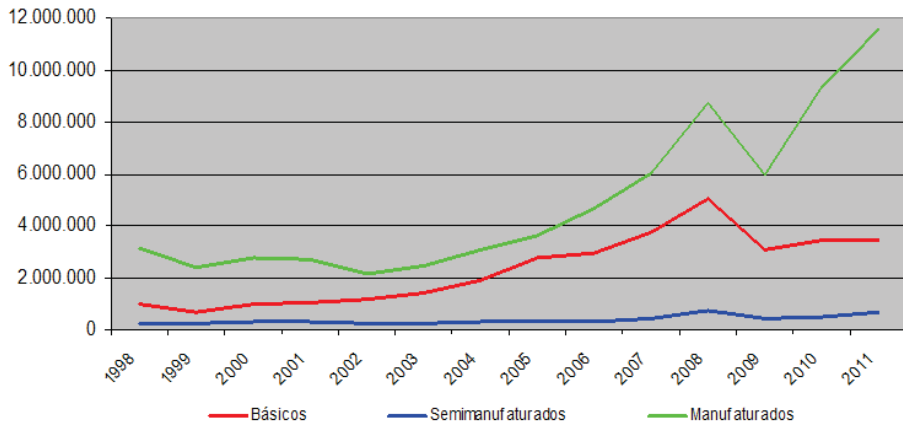


Fonte: MDIC.

Já a evolução das importações de produtos manufaturados (Gráfico 39) é muito semelhante à evolução do total das importações e pode ser qualificada, juntamente com a estagnação momentânea das exportações de produtos agropecuários e da indús-

tria de transformação, como os principais fatores responsáveis pela queda do saldo da balança comercial gaúcha, a partir de 2009.

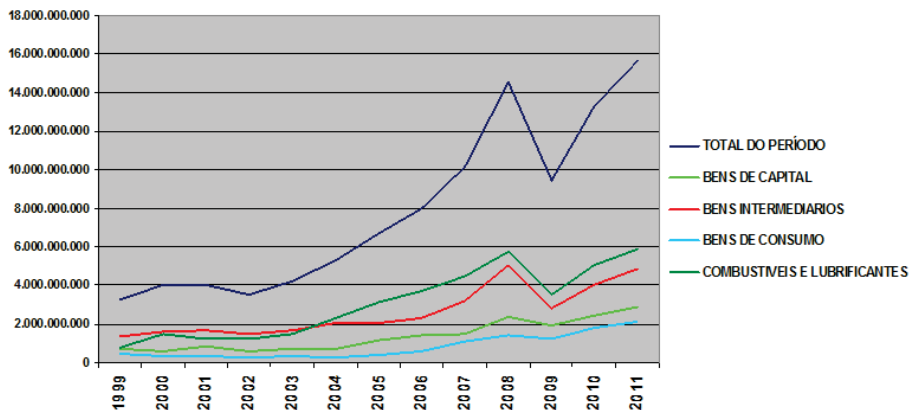
Gráfico 39. Importações do Estado do Rio Grande do Sul por fator agregado de 1998-2011 (US\$ mil)



Fonte: MDIC.

Entre as importações, foram os combustíveis e lubrificantes e os bens intermediários os setores que mais contribuíram para os últimos aumentos das importações gaúchas.

Gráfico 40. Importações do Estado do Rio Grande do Sul por setores contas nacionais 1999-2011 (US\$ mil)



Fonte: MDIC.

Quando se observam os dados de saldos de empregos (Tabela 17) na indústria de transformação gaúcha, percebe-se que há diminuição a cada ano, e que o saldo final também é decrescente, sendo a única exceção o mês de julho de 2012, que apresentou uma leve alta em comparação a 2011.

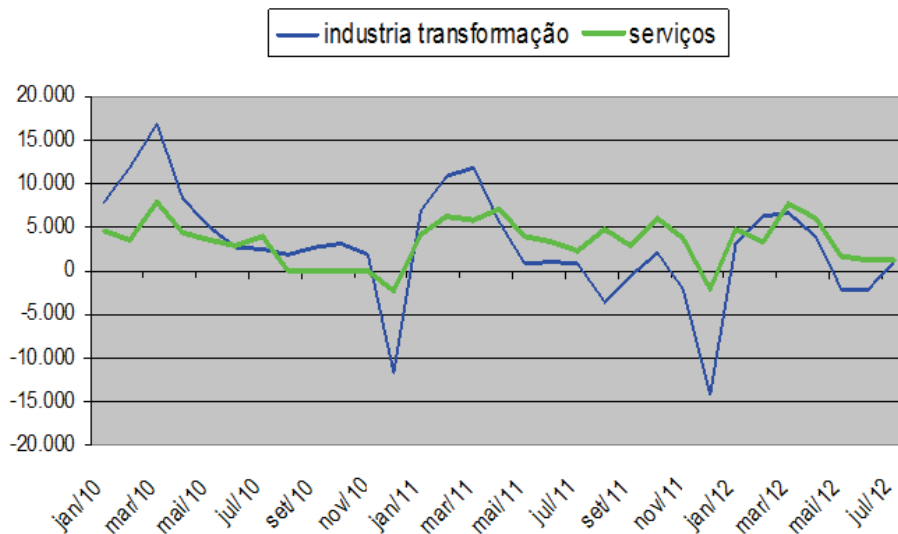
Tabela 17. Saldo de empregos da indústria gaúcha de transformação
 Janeiro 2010 – Julho 2012

MESES	ANOS	SALDO DE EMPREGOS
JANEIRO	2010	8.011
	2011	6.969
	2012	3.156
FEVEREIRO	2010	11.921
	2011	10.792
	2012	6.299
MARÇO	2010	16.792
	2011	11.851
	2012	6.622
ABRIL	2010	8.257
	2011	5.605
	2012	4.006
MAIO	2010	5.070
	2011	760
	2012	-2.025
JUNHO	2010	2.794
	2011	1.005
	2012	-2.041
JULHO	2010	2.449
	2011	856
	2012	1.031

Fonte: MTE.

Como no caso paulista, mas novamente não de forma tão notória, é interessante observar que a evolução do emprego no setor da indústria de transformação e no de serviços apresentam comportamentos semelhantes, com a indústria adiantando em alguns meses o desempenho dos serviços. De forma geral, as diferenças na evolução do emprego dos dois setores no RS dizem respeito a quedas maiores de empregos da indústria de transformação ao fim dos últimos exercícios, conforme demonstra o Gráfico 41.

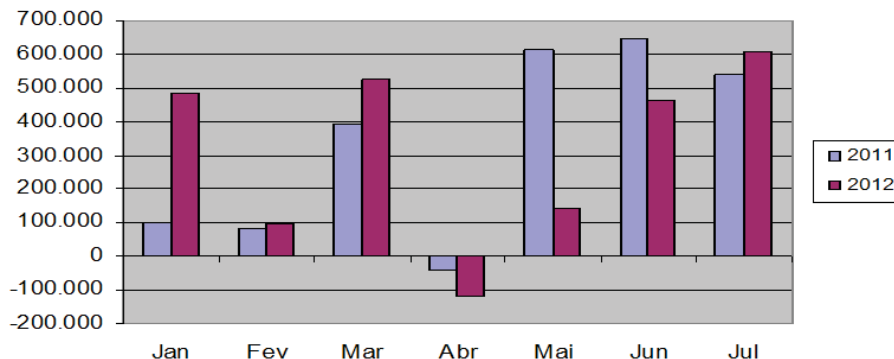
Gráfico 41. Evolução do emprego por nível setorial no Estado do Rio Grande do Sul – 2010 a 2012



Fonte: MTE.

No RS, ainda é uma incógnita a recuperação do saldo da balança comercial, a partir de maio de 2012, coincidir com a recuperação de empregos incluindo a indústria de transformação, como também ocorreu em São Paulo, pois o quadro ainda não pode ser considerado uma tendência.

Gráfico 42. Saldo da balança comercial do Estado do Rio Grande do Sul
 Janeiro a Julho - 2011 e 2012 (US\$ milhões)

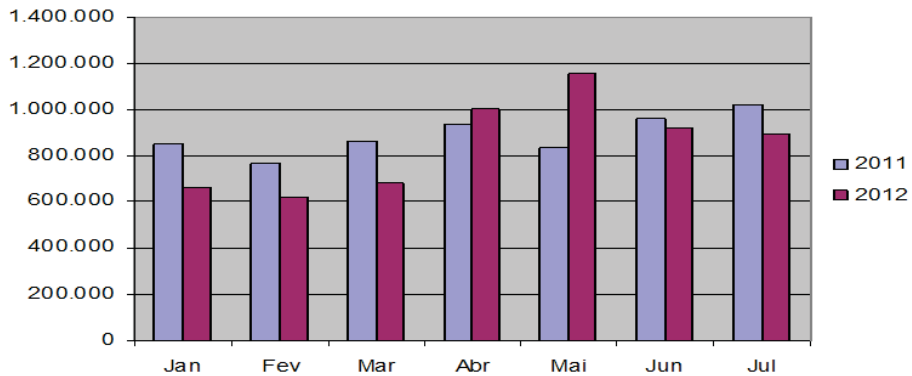


Fonte: MDIC.

A redução na importação de produtos manufaturados contribuiu para esse resultado da balança comercial em junho e julho de 2012. No ano anterior, havia tendência contrária, de aumento nas importações de manufaturados. O resultado da balança comercial é significativo, pois ocorreu em um período de queda das exportações gaúchas, tanto agropecuárias quanto da indústria de transformação.

Em termos de arrecadação do ICMS no período, que foi positiva, destacou-se a arrecadação no setor de combustíveis e lubrificantes, o que é explicado pela alteração do recolhimento do ICMS dos combustíveis, da produção para as distribuidoras.

Gráfico 43. Importações de manufaturados no Estado do Rio Grande do Sul
 Janeiro a julho – 2011 e 2012 (US\$ mil)



Fonte: MDIC.

4.3 A Crise Mundial e o Impacto na Arrecadação do Fundo de Participação dos Estados

A Tabela 18 demonstra impactos nas contas públicas estaduais no que se refere ao FPE. Em 2008, a base de cálculo do FPE correspondia a 7,63% do PIB e atingiu o seu menor nível em 6,58% do PIB em 2010, considerando o período de 2008 a 2011. Posteriormente, em 2011, aumentou para 7,16% do PIB. Neste cenário, com a ênfase na manutenção do aquecimento do mercado interno, a política de renúncia fiscal do IPI no segmento de Automóveis, que em 2008 correspondia a 0,20% do PIB, reduziu para 0,06% em 2009 e posteriormente apresentou tendência de incremento, mas ainda inferior a 2008.

Salienta-se, entretanto, que o segmento IPI-total tem uma representação de somente cerca de 16% (2010) no total da base de cálculo do FPE. Assim, o que também influenciou nas transferências do FPE para os Estados foi em certa medida a crise financeira mundial, pois em 2008 a participação do Imposto de Renda das demais empresas correspondia a 2,38% do PIB e em 2010 reduziu-se para 2,02% do PIB. Em 2010, em função do alto crescimento econômico (7,5%) esta participação aumentou para 2,15% do PIB, percentual ainda inferior a 2008.

Tabela 18. Arrecadação da Base de Cálculo do FPE 2008 – 2011 (% PIB)

	2008	2009	2010	2011
RECEITA BASE DE CÁLCULO FPE	7,63%	6,86%	6,58%	7,16%
I.P.I-TOTAL	1,30%	0,95%	1,06%	1,13%
I.P.I-FUMO	0,11%	0,10%	0,10%	0,09%
I.P.I-BEBIDAS	0,08%	0,07%	0,06%	0,07%
I.P.I-AUTOMÓVEIS	0,20%	0,06%	0,15%	0,17%
I.P.I-VINCLADO À IMPORTAÇÃO	0,34%	0,26%	0,30%	0,33%
I.P.I-OUTROS	0,57%	0,45%	0,45%	0,47%
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	6,32%	5,91%	5,52%	6,03%
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	0,49%	0,46%	0,46%	0,53%
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	2,79%	2,61%	2,36%	2,51%
ENTIDADES FINANCEIRAS	0,42%	0,42%	0,35%	0,36%
DEMAIS EMPRESAS	2,38%	2,19%	2,02%	2,15%
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	3,04%	2,85%	2,70%	2,99%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	1,70%	1,61%	1,59%	1,66%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	0,82%	0,71%	0,64%	0,83%
I.R.R.F-REMESSAS PARA O EXTERIOR	0,32%	0,33%	0,30%	0,32%
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	0,20%	0,20%	0,17%	0,18%
PIB BRASIL (R\$ 1.000)	3.032.203	3.239.404	3.770.085	4.143.013

Fonte: STN.

Já o Imposto de Renda Total (Tabela 19), que representava 82,93% do total da base de cálculo do FPE em 2008, subiu para 84,99% em 2011. O IR das demais empresas reduziu de 31,2% para 29,8% e em 2011, fazendo com que o IR Pessoa Jurídica reduzisse de 36,6% para 35,9%. Ao mesmo tempo, o Imposto de Renda Pessoa Física, combinado ao segmento Imposto de Renda Retido na Fonte – que em 2008 era de 46,29% do total da base de cálculo – passou para 49,02% do total, reflexo do crescimento da massa salarial combinada à defasagem da Tabela do IR em 34,17% de 1998 a 2011, segundo estudo da Ernst e Young.⁸

8 Classe média é a mais afetada com defasagem na Tabela do IR. Disponível em: <<http://g1.globo.com/>>

Tabela 19. Participação da base de cálculo do FPE (%) – 2008 a 2011

RECEITAS	2008	2009	2010	2011
RECEITA BASE DE CÁLCULO FPE	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
I.P.I-TOTAL	17,07%	13,83%	16,11%	15,01%
I.P.I-FUMO	1,39%	1,49%	1,49%	1,25%
I.P.I-BEBIDAS	1,05%	1,03%	0,97%	0,88%
I.P.I-AUTOMÓVEIS	2,59%	0,92%	2,29%	2,07%
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	4,50%	3,78%	4,56%	4,70%
I.P.I-OUTROS	7,53%	6,60%	6,80%	6,11%
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	82,93%	86,17%	83,89%	84,99%
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	6,48%	6,67%	6,95%	7,62%
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	36,64%	38,01%	35,90%	35,97%
ENTIDADES FINANCEIRAS	5,46%	6,12%	5,29%	6,19%
DEMAIS EMPRESAS	31,18%	31,89%	30,61%	29,78%
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	39,81%	41,48%	41,04%	41,39%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	22,32%	23,47%	24,10%	23,85%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	10,75%	10,31%	9,74%	10,44%
I.R.R.F-REMESSAS PARA O EXTERIOR	4,14%	4,79%	4,55%	4,69%
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	2,60%	2,91%	2,63%	2,41%
PIB BRASIL	3.032.203	3.239.404	3.770.085	4.143.013

Fonte: STN.

Com este contexto apresentado, o impacto da crise mundial em relação ao FPE ao longo do período 2009 a 2011, na hipótese de se considerar somente a base de cálculo do FPE em 2008 em 7,63% do PIB (Tabela 18), é estimado em 2009 em R\$ 5,05 bilhões; em 2010 R\$ 9,953 bilhões; e em 2011 em R\$ 4,434 bilhões. Ressalta-se que esta previsão traz reflexos conforme a estrutura das contas públicas, que são impactadas no que tange à vinculação das despesas com as receitas e, por exemplo, em um quadro de deterioração da receita aliada à rigidez das despesas, dificulta o cumprimento de metas de resultados primários, revelando mais um aspecto negativo da influência da crise financeira internacional nas receitas dos Estados.

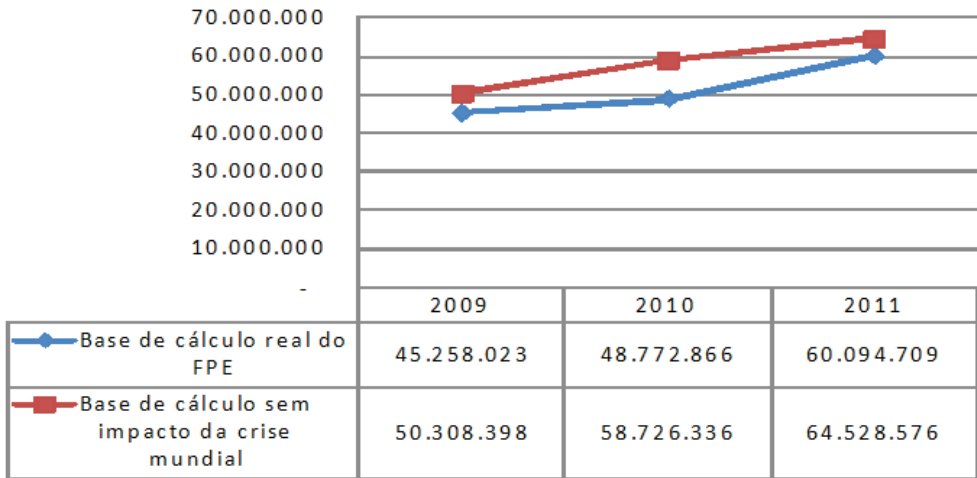
Tabela 20. Impacto da crise mundial em relação ao FPE nas finanças públicas dos estados (2009 a 2011)

	2009	2010	2011	Total
AC	173.162.682,59	341.275.535	152.024.395,7348	666.462.613,18
AL	210.574.123,31	415.007.411	184.868.953,1353	810.450.487,28
AM	141.243.247,44	278.367.510	124.001.424,6802	543.612.182,31
AP	172.707.123,40	340.377.702	151.624.447,4894	664.709.272,53
BA	475.612.744,26	937.355.504	417.553.822,6124	1.830.522.071,25
CE	371.375.997,04	731.921.798	326.041.446,6598	1.429.339.241,87
DF	34.936.241,89	68.853.661	30.671.510,6492	134.461.413,50
ES	75.926.344,31	149.638.498	66.657.875,9432	292.222.718,44
GO	143.910.793,01	283.624.809	126.343.338,0623	553.878.940,52
MA	365.367.692,33	720.080.405	320.766.586,7497	1.406.214.684,11
MG	225.475.933,82	444.376.460	197.951.672,2576	867.804.066,17
MS	67.422.593,73	132.878.986	59.192.193,8223	259.493.773,90
MT	116.820.273,38	230.233.793	102.559.807,9425	449.613.874,66
PA	309.374.544,28	609.727.001	271.608.625,1669	1.190.710.170,01
PB	242.402.446,84	477.735.869	212.811.934,7325	932.950.250,86
PE	349.271.307,34	688.357.043	306.635.117,0495	1.344.263.467,80
PI	218.738.736,20	431.098.537	192.036.896,7303	841.874.170,28
PR	145.940.557,27	287.625.145	128.125.325,2760	561.691.027,85
RJ	77.328.450,80	152.401.822	67.888.824,7161	297.619.097,96
RN	209.717.566,67	413.319.277	184.116.957,9431	807.153.801,39
RO	142.518.810,03	280.881.437	125.121.277,0025	548.521.524,01
RR	125.566.988,22	247.472.148	110.238.795,2338	483.277.931,74
RS	119.194.237,05	234.912.490	104.643.977,5126	458.750.704,91
SC	64.780.356,96	127.671.567	56.872.499,7507	249.324.423,35
SE	210.331.159,01	414.528.568	184.655.647,9375	809.515.374,61
SP	50.617.562,87	99.758.999	44.438.583,9605	194.815.145,62
TO	210.056.964,95	413.988.176	184.414.925,2495	808.460.065,88
ESTADOS	5.050.375.479,00	9.953.470.153	4.433.866.864,0000	19.437.712.496,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

No Gráfico 44, está evidenciado o impacto da crise na base de cálculo do FPE ao longo de 2009 a 2011, correlacionando a base de cálculo real do FPE e a base de cálculo sem impacto da crise mundial.

Gráfico 44. Impacto da crise mundial sobre o FPE



Fonte: Elaborado pelos autores.

Aliado ao que demonstra a Tabela 20, é fato que a crise financeira mundial de 2008 continuou resultando em impactos negativos sobre as finanças públicas, na medida em que forçou o governo federal a conceder, por exemplo, renúncias fiscais aos segmentos automobilístico e da linha branca, visando promover maior crescimento econômico em 2012.

No período de janeiro a outubro de 2012, houve redução real da base de cálculo do FPE de 1,27%, em relação ao mesmo período de 2011. Verifica-se, realizando uma análise desagregada do comportamento do IPI, que houve uma redução real de 6,67%, destacando-se a redução de 45,2% no segmento do IPI automóveis, o que contrasta com uma alta significativa do IPI vinculado à importação (16,41%). Em outras palavras, é evidente que o crescimento significativo do volume das importações beneficia o incremento da arrecadação do IPI, mas, por outro lado, também afeta negativamente a arrecadação em face da menor atividade econômica.

No tocante ao Imposto de Renda, a redução real foi de 0,26%, e no segmento Pessoa Física o incremento foi de 1,03%, sobretudo em razão da defasagem da Tabela do IR, e considerando ainda que a base de cálculo é a soma do segmento de Imposto de Renda Pessoa Física e do segmento Imposto de Renda Retido na Fonte. Já o segmento Pessoa Jurídica apresentou uma redução real de 1,91%, onde o segmento das Entidades Financeiras teve um crescimento de 27,81%, enquanto as demais empresas tiveram uma redução de 6,91%, espelhando o menor crescimento da atividade econômica.

Tabela 21. Arrecadação da base de cálculo do fundo de participação dos estados e municípios, janeiro a outubro 2012 / 2011 (IPCA – preços de outubro 2012)

RECEITAS	2012 [A]	2011 [B]	VAR. (%) [A]/[B]
BASE DE CÁLCULO DE FPE	262.079	265.437	-1,27%
I.P.I-TOTAL	38.839	41.613	-6,67%
I.P.I-FUMO	3.400	3.319	2,45%
I.P.I-BEBIDAS	2.590	2.503	3,48%
I.P.I-AUTOMÓVEIS	3.560	6.496	-45,19%
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	13.693	11.763	16,41%
I.P.I-OUTROS	15.595	17.531	-11,04%
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	223.240	223.825	-0,26%
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	21.189	20.713	2,30%
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	96.386	98.259	-1,91%
ENTIDADES FINANCEIRAS	18.099	14.161	27,81%
DEMAIS EMPRESAS	78.287	84.098	-6,91%
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	105.665	104.853	0,77%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	62.149	60.249	3,15%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	25.401	26.519	-4,22%
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	11.314	11.575	-2,25%
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	6.801	6.510	4,47%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

Portanto, a atual tendência de baixo crescimento real da base de cálculo do FPE, somada às estimativas de redução da arrecadação ocorrida no período de 2009 a 2011, agrava ainda mais a situação das finanças dos Estados, na esteira da permanência de efeitos negativos da crise econômica mundial.

5 AS RESPOSTAS DE GOVERNO À CRISE: POLÍTICA CAMBIAL E INFRAESTRUTURA

5.1 A Política Cambial em Resposta à Crise Internacional: Breve Histórico e Análise de Perspectivas para o Crescimento Econômico Brasileiro

Praticamente desde vários anos antes do ano 2000, o Brasil tinha aparecido, com insistência, no topo da lista – ou entre os primeiros países – em se tratando das mais altas taxas de juros reais do mundo. Efetivamente, contudo, após mais de 15 anos do

advento do Plano Real, a inflação deixou de ser a preocupação maior nos bastidores do Governo Federal, sendo substituída por discussões sobre o elevado nível das taxas de juros da economia, e o conseqüente problema gerado para os setores econômicos internos, principalmente os industriais, pela tendência do real se manter valorizado na última década.

Cabe lembrar que a ideia de elevação da taxa de juros e sua manutenção decorreram da crise do Balanço de Pagamentos de meados da década de 1990, pois esta política atraiu capitais externos, ajudando a melhorar o saldo da balança de capitais, paralelamente auxiliando ao longo do tempo a valorização da moeda nacional e as importações, que por seu turno impuseram um freio na então dificuldade histórica de segurar os preços internos, via competição causada pelos produtos importados, mais baratos.

Em 1999, com a adoção da política de câmbio flutuante, aliada à lei de Responsabilidade Fiscal do ano 2000, e a presença do Sistema de Metas de Inflação, foi criada a margem necessária para a transição política próxima sem os riscos de rompimentos de contratos avaliados pelo mercado, e onde começaram a ser tomadas as providências para, por exemplo, reduzir substancialmente a relação Dívida Externa/Exportações. No entanto, o patamar da taxa básica de juros permaneceu muito elevado, atuando de forma negativa sobre a atividade econômica.

É possível intuir, com algum grau de razoabilidade, que a necessidade de se manter juros reais elevados no Brasil decorre fundamentalmente da resistente desconfiança dos agentes econômicos na manutenção das políticas macroeconômicas adotadas pelos Governos, dado o histórico no país de alta inflação, calotes ocorridos em décadas anteriores e a reconhecida força do componente inercial e seu peso na inflação total. Portanto, manter a inflação controlada pressupõe fixar a taxa básica de juros a níveis maiores que o realmente necessário, atraindo capitais externos e valorizando o real.

No tocante à política cambial, ao se observar a taxa real efetiva de câmbio, no período do início de 2003 até o início de 2012, pode-se comprovar uma valorização da moeda nacional em mais de 37,0%. No mesmo período, a participação da indústria de transformação no PIB brasileiro caiu de cerca de 18,0% para 14,6%, evidenciando um processo de desindustrialização econômica, causada exatamente pela sobrevalorização da taxa real de câmbio. O Governo brasileiro entende que esta valorização do real está estritamente relacionada com as transformações na economia mundial, especialmente pela enorme demanda da China por bens primários exportados, como matérias primas e *commodities*, produzidos no Brasil.

Com efeito, a evolução dos desdobramentos da crise financeira internacional de 2007/2008 trouxe e continua trazendo novos desafios às políticas macroeconômicas brasileiras. Os Estados Unidos, onde há necessidade de ajuste fiscal e previsão de baixo crescimento econômico por longo período, ao adotar política monetária expansionista, dá alguns sinais de recuperação econômica, mas que ainda não configuram retomada geral da economia, e que também tem gerado pressão de valorização das moedas das economias emergentes, incluindo o Brasil.

Quanto à Europa, apesar da renegociação da dívida da Grécia no início de 2012, e adoção de medidas para aumentar a liquidez por via bancária, o quadro continua sendo de alto desemprego e menor crescimento econômico, pois as elevadas dívidas soberanas de vários países continuam gerando aversão ao risco nos compradores de títulos, que desconfiam das possibilidades de alguns Governos em rolarem suas dívidas.

Já a China tem a difícil missão de mediar um “pouso suave” de sua economia, com adaptação às condições vigentes na economia internacional, reduzindo seu crescimento econômico, ao mesmo tempo em que terá de basear parte deste menor crescimento no consumo interno, aumentando de forma substancial os salários reais, o que não pode ser realizado a curto prazo sem perversos efeitos inflacionários.

Dado este cenário concreto previsto para os próximos anos, se pode dizer que os ventos favoráveis da economia internacional e sua sinergia positiva à economia brasileira serão bem mais fracos do que já foram, e por um bom período de tempo. Isto posto, o tripé macroeconômico que sustentou a economia brasileira praticamente nos últimos 10 anos, o câmbio flutuante, as metas de inflação e o superávit primário deveria ser melhor adaptado a este novo quadro, mais difícil e nebuloso, processo que já foi há algum tempo iniciado pelo Banco Central e pelo Governo Federal.

Relativamente à política cambial, é verdadeiro afirmar que com a política de câmbio flutuante, quando a valorização cambial ocorre, a conta-corrente do Balanço de Pagamentos tende a se deteriorar, com deslocamento para o exterior do estímulo à poupança interna, que de outro modo talvez pudesse ser proporcionado por planos de investimentos internos futuros.

No caso brasileiro, os êxitos alcançados pelo tripé mencionado acima também tiveram como base a demanda da China e excelentes preços das *commodities*, e a apreciação cambial decorrente, que reduziu o saldo da balança comercial, foi contrabalançada pela maior entrada de capitais. “Com isso, é oportuno salientar que não se pode depender permanentemente de fluxo positivo de capitais externos” (GIAMBIAGI, 2012).

Obviamente que uma maior taxa de juros interna destinada a atrair capitais externos não pode ser considerada o único fator a valorizar a moeda nacional; afinal, o cenário externo, os preços das *commodities* e os melhores fundamentos da economia brasileira também respondem pela força do real. No entanto, a convivência com o câmbio apreciado a longo prazo evidencia grandes prejuízos às exportações e penaliza sobretudo os setores industriais internos, visto que estes sofrem maior concorrência das importações. E, sendo o setor industrial aquele que proporciona maior dinamismo econômico, sobretudo em se tratando de inovações tecnológicas, cabe indagar até que ponto, ou a que nível, se deve manter uma política de apreciação cambial.

Compreendendo esta situação e com a notável deterioração do ambiente internacional, já em março do ano corrente, com a consequente fuga de capitais do Brasil, o Governo deixou que o dólar chegasse ao patamar de R\$ 1,90. Nos últimos meses, o Banco Central vem realizando vários leilões de venda de *swap* cambial reverso, que tem o efeito de compra de dólar no mercado futuro, certamente com o objetivo de manter a cotação da moeda americana acima de R\$ 2,00. Com efeito, o dólar tem permanecido no intervalo de R\$ 2,00 a R\$ 2,10 desde o mês de julho, com forte sinalização do Banco Central de que o Governo não vai abrir mão do câmbio neste intervalo, dadas as corretas preocupações com os percalços da indústria nacional e o crescimento econômico.

O Governo está convencido de que o dólar neste intervalo é estimulador de atividade. Está evidente que a preocupação do BC é a sustentabilidade de um novo equilíbrio para a economia brasileira, com taxas de juros menores e câmbio menos apreciado. O objetivo primordial deste novo equilíbrio que vem sendo perseguido – sem deixarmos de mencionar a conjuntura econômica internacional amplamente desfavorável – é o estímulo à indústria nacional, que apresenta sinais de estagnação há pelo menos dois anos, e à resolução de gargalos na economia, notadamente a infraestrutura.

É importante salientar que a competitividade da indústria nacional é determinada pela taxa de câmbio real, e não pela nominal. Por sua vez, a evolução da taxa de câmbio real depende da diferença entre as taxas de inflação no Brasil e nos outros países. Portanto, uma inflação interna mais alta aprecia a taxa de câmbio real, minimizando uma eventual desvalorização nominal da moeda. Ao estabelecer novo patamar para o câmbio, se não houver recrudescimento inflacionário, a desvalorização da moeda nacional poderá ser mantida por mais tempo. Caso contrário, a tendência é de mais inflação.

Efetivamente, com juros básicos em queda desde agosto de 2011, e situados atualmente no patamar de 7,25% (valor nominal), pode-se comentar que o Gover-

no aproveitou o espaço para reduzir os juros, possibilitados pela crise internacional, pela política fiscal e pelo crescimento econômico abaixo do potencial. Cabe lembrar, contudo, que “reduzir juros só provoca inflação se não vier acompanhado de uma ampliação da oferta, via investimentos” (DIEGO VIANA, 2012). Ou seja, o crescimento econômico, até agora sustentado pela elevação do consumo, vai precisar da urgente correspondência dos investimentos.

Infelizmente, nossos limites para baixar ainda mais a taxa de juros e depreciar a taxa de câmbio sem gerar inflação são restritos. “A falta de poupança interna, especialmente a pública, faz com que seja preciso elevar a produtividade da economia para não recorrer à poupança externa” (MÁRCIO GARCIA, 2012). Países que tem alta poupança interna conseguem desvalorizar a taxa de câmbio sem elevar a inflação, pois a expansão da base monetária originada da compra de moeda estrangeira dos exportadores acaba sendo canalizada para títulos públicos pelos poupadores. O Banco Central do Brasil não consegue impedir a valorização do real por esta via, dada a baixa poupança doméstica.

Segundo Nakano (2012), “a taxa de câmbio pode ser considerada o preço macroeconômico mais importante em economias em desenvolvimento”. Isto ocorre ainda mais especialmente no Brasil, onde a taxa cambial atual pode ser âncora positiva ou negativa do nível geral de preços, pois ajuda a determinar o salário real e com isto a margem de lucro empresarial. No momento, a importância da determinação da taxa de câmbio é ainda maior, pois o real mais depreciado cumpre muito mais um papel de proteger a indústria nacional do que de proteger o Balanço de Pagamentos, pois a economia global se encontra em processo de crescimento lento, não havendo como aumentar de forma significativa as exportações, mesmo com o câmbio depreciado.

Está claro, portanto, que o Governo Federal alterou a relação entre os pilares da política econômica que prevaleceu até o fim do Governo Lula, em resposta aos desdobramentos e evolução da crise financeira internacional. Do tripé bem sucedido da política macroeconômica, com superávit primário (pilar fiscal), metas de inflação (pilar monetário) e câmbio flutuante (pilar cambial), visando preliminarmente ao controle inflacionário, houve nova configuração para impulsionar o crescimento, reduzindo os juros e desvalorizando a moeda a um patamar de taxa de câmbio intervalar, sob o controle do Banco Central.

Ao contrário do que querem fazer crer os críticos, porém, o Banco Central não está simplesmente abandonando o modelo adotado, apenas o está tornando mais flexível, para que o país possa responder mais adequadamente aos desafios da nova e complicadíssima ordem econômica internacional.

Ora, tendo diagnosticado que o crescimento econômico mundial será fraco nos próximos anos, o Governo Federal tem tentado estabelecer um novo ciclo para o desenvolvimento do país, com base na tentativa de proteger determinados setores da indústria nacional ao mesmo tempo em que desencadeia ações de toda ordem para promover a recuperação da infraestrutura do país de forma conjunta com o setor privado, focando o lado da oferta para promover o aumento da renda agregada e um maior crescimento econômico. “O Banco Central está operando o mesmo modelo, de uma maneira mais flexível, porque o mundo está absolutamente complicado” (LUIZ FERNANDO FIGUEIREDO, 2012).

Segundo Nathan Blanche (2012), usar a desvalorização cambial para elevar a competitividade brasileira e superar a desindustrialização não é a solução, pois a globalização transformou a economia mundial numa “montadora de eficiências”. Esta assertiva estaria inteiramente correta caso o horizonte temporal do autor fosse o longo prazo, o que não parece ser verdadeiro. Senão, vejamos: a conjuntura econômica internacional obrigou o Governo Federal a tomar novas medidas para estimular o crescimento, incluindo a desvalorização monetária.

Medidas como a redução do IPI de automóveis e outros bens duráveis, estímulos variados ao consumo desovando os estoques das indústrias e abrindo possibilidades para novos investimentos, incentivos fiscais aos setores atingidos pela competição externa, desoneração da folha de pagamentos das empresas, restrições a derivativos cambiais, uso dos bancos estatais para indução de redução de juros, etc., foram e continuam sendo adotadas pois, como já relatado, a intenção de estabelecer juros menores com câmbio menos apreciado, sem abandonar a política fiscal, tem o objetivo maior de dar competitividade ao setor industrial, visando à ampliação da curva de oferta da economia.

Sem descuidar de manter o consumo aquecido, o Governo agora tenta ampliar o crescimento econômico via investimentos, incluindo principalmente a infraestrutura. Tanto isto está cristalino, que o Executivo Federal anunciou recentemente o pacote de concessões para rodovias e ferrovias, onde procura enfatizar as parcerias com o setor privado e o protagonismo deste em muitos setores econômicos, para alavancar e dar maior rapidez à consecução dos investimentos. Esta ênfase no setor empresarial pode ser entendida como uma tentativa de rápida redução de custos e fortalecimento inequívoco do setor produtivo privado, visando tornar o setor industrial mais forte e competitivo para atender ao mercado interno e enfrentar a concorrência externa no futuro.

No entanto, mais difícil será atingir um crescimento econômico mais robusto, dadas as condições atuais da economia global. Com a boa situação fiscal, o gran-

de volume de reservas internacionais e a taxa de juros e, principalmente, a taxa de câmbio melhor posicionada, há o favorecimento e redução de óbices para se atingir investimentos públicos e privados vultosos até o fim da década e na década seguinte, tornando primordial levar a cabo alterações nas questões estruturais que afetam a competitividade da indústria nacional, como as mazelas da infraestrutura e, em determinados casos, a alta carga tributária. As prioridades governamentais, portanto, devem continuar focando no aumento da produtividade e da competitividade da indústria, com ênfase na educação e na infraestrutura.

Finalmente, se pode perceber que os componentes econômicos cíclicos e conjunturais, como a redução de estoques, estímulos monetários e fiscais, e a estabilização da desaceleração mundial vão contribuir para retomar o crescimento, mas o Brasil conseguirá crescer a maiores taxas de forma sustentável? O fim de um ciclo virtuoso da economia internacional gera maiores desafios ao país, como os citados acima. Preliminarmente, embora os inúmeros acertos na condução da política econômica por parte do Governo Federal, e que se transformarão em resultados econômicos positivos no futuro, o Brasil terá de encontrar, durante o período de tempo de maturação dos novos investimentos, a melhor combinação taxa de câmbio/taxa de juros que permita ao mesmo tempo manter elevada a atividade econômica sem incorrer em sustos originados de um aumento não desejável da inflação.

5.2 Os Investimentos na Infraestrutura Nacional em Resposta à Crise Internacional

5.2.1 A Infraestrutura e a Importância dos Principais Modais de Transporte

Conforme as referências anteriores sobre os rumos da política cambial, o Governo Federal seguirá tentando manter o consumo aquecido e acrescentar maiores investimentos, tendo como pilar principal a infraestrutura. Certamente, a ampliação da infraestrutura do país permitiria reduzir históricos e tradicionais gargalos da economia, especialmente as múltiplas diferenças no desenvolvimento econômico regional.

A principal opção para aumentar a taxa de investimento do PIB a curto prazo é o país se tornar mais produtivo, pois os significativos efeitos da melhora na escolaridade e de elevação da taxa de investimentos só ocorrem no médio e longo prazos. Para aumentar a produtividade geral da economia a melhor alternativa é investir na infraestrutura de transportes, pois essa melhoria reduz custos para as empresas, aproxima os mercados e cria novas oportunidades de negócios.

Isto posto, é importante observar que as melhorias na infraestrutura podem levar o setor privado a aumentar seus investimentos, e ainda mais especialmente aqueles represados por gargalos setoriais. No entanto, para que isto efetivamente aconteça, as expectativas empresariais relativamente à existência de demanda teriam de ser atendidas.

É notório que os investimentos públicos e privados em infraestrutura caíram fortemente a partir da década de 1980, diminuindo de 5,2% para 2,1% do PIB, a partir do ano 2000. Nas rodovias, por exemplo, a situação é de baixa qualidade de densidade, pois apenas 40% da malha é considerado ótimo ou bom, segundo a Confederação Nacional dos Transportes (CNT). Como o Governo não tem os recursos necessários para mudar este quadro rapidamente, manter aliança com o setor privado é medida acertada, mas desde que o Governo crie as condições para que a iniciativa privada tenha negócios que possam evoluir ao longo do tempo.

Dada a conjuntura econômica atual, está reforçado que principalmente ao longo dos próximos dois anos o Brasil precisará fazer uma escolha entre maior crescimento ou menor inflação. Do ponto de vista estritamente macroeconômico, o crescimento dos investimentos em detrimento das outras despesas correntes não necessariamente vai elevar a demanda agregada de forma substancial, pois isto dependeria dos efeitos indiretos destes investimentos, isto é, dos efeitos multiplicadores do investimento em cada setor, o tipo de gastos envolvidos, o tamanho das cadeias produtivas e de insumos e, naturalmente, o padrão de remuneração dos empregados.

O Brasil, considerando este cenário e as características apontadas, precisa melhorar de forma urgente sua infraestrutura, tendo como norte uma combinação logística racional e eficiente, para acelerar o crescimento econômico. O Governo Federal terá de efetivamente “correr contra o tempo” na integração de rodovias, ferrovias e portos para reduzir o chamado “custo Brasil” no menor prazo possível.

De acordo com os planos do Governo Federal, a construção das chamadas ferrovias estruturantes darão ao país um traçado logístico nunca antes obtido. Pertencem a este traçado a ferrovia de integração Oeste-Leste ligando a Bahia à ferrovia Norte-Sul, no Estado de Tocantins; a ferrovia da Integração Centro-Oeste, horizontal sobre Mato Grosso e Goiás; a nova Transnordestina, ligando os portos de Pecém no Ceará a Suape, em Pernambuco, com conexão no sul do Piauí, onde também haverá uma conexão com a ferrovia Norte-Sul.

No transporte rodoviário, o ferroanel de São Paulo vai beneficiar a população que sofre com os congestionamentos e o excesso de caminhões, incluindo o ganho ambiental, já que 100 vagões correspondem a 350 caminhões. A movimentação mais eficiente das cargas também beneficiará outros setores econômicos, e é aqui bastante perceptível a redução do “custo Brasil”, pois o investimento privado de concessionárias acabará retornando via fretes, e o tempo de retorno dependerá do montante investido. Pode-se dizer que esta é a lógica, de forma bastante simples, do modelo de concessões.

O destaque às ferrovias deve-se ao fato de elas serem o modal de transporte mais eficiente para cargas de grande volume a longas distâncias, o que é comumente observado em países com grande extensão territorial, onde não raro as ferrovias conduzem mais de metade das cargas, enquanto no Brasil as cargas transportadas por ferrovias equivalem a apenas 25% dos modais de transporte, enquanto há predominância das rodovias, com 65% do total.

Acrescente-se, obviamente, que a expansão das ferrovias seria insuficiente sem a integração com rodovias, hidrovias e portos. A intermodalidade é a única forma de serem alcançados níveis competitivos de eficiência na infraestrutura de transporte de cargas. Para as ferrovias, as novas concessões tem proposta de taxa interna de retorno entre 6% e 6,5%, refletindo a maior previsibilidade da economia brasileira, bem como a redução de custos do capital e a estabilidade dos contratos.

No caso das rodovias, os prazos de concessão estão previstos para 25 anos e poderá vencer a licitação a proposta com a menor tarifa de pedágio. Para antecipar investimentos, o Governo Federal tem planos de que os trechos com duplicação de pistas da BR 101 na Bahia e na BR 362, de Belo Horizonte a Vitória, precisarão ter obras concluídas até o quinto ano da concessão, no máximo.

É importante salientar, ainda, que no caso de novas concessões de estradas e aeroportos, é necessária a adoção de marcos regulatórios perenes, capazes de impor regras que gerem os incentivos adequados, como, por exemplo, por remuneração e por punição contratual. Nas concessões atuais, que começaram em 1994, foram identificados muitos problemas: entraves burocráticos, retardando o processo licitatório, instabilidade regulatória, volatilidade da economia, indefinição do poder concedente e leilões que tendem a beneficiar comportamentos oportunistas dos disputantes.

O problema do Governo é encontrar empresas que prestem serviços de qualidade, mas com tarifas baixas para os consumidores. E isso só acontecerá se o setor priva-

do receber parte do seu esforço de redução de custos. O Brasil já enfrentou diferentes situações nesta seara, pois de 1994 a 1997 as empresas tinham o direito de cobrar tarifas mais elevadas, e de 2007 a 2009 foi dada preferência a tarifas mais módicas. Os contratos previam também a manutenção da taxa interna de retorno ao longo da vigência do contrato.

Os resultados anteriores das concessões de rodovias, com tarifas mais módicas, não foi animador, pois sua qualidade decresceu e os investimentos ficaram 45% abaixo do previsto, com tarifas que deveriam subir de acordo com o IPCA, mas que subiram acima deste patamar. Para o sucesso das concessões, não se pode impor tarifas irrealistas, ao mesmo tempo em que não se pode aceitar ações de oportunistas, que artificialmente apresentam preço baixo e obtida a concessão passam a pressionar por reajustes ou alteração no cronograma de investimentos. Exigir o plano de negócios da empresa, juntamente com a metodologia de execução, seria a saída.

5.2.2 Investimentos em Infraestrutura: Aplicações e Características de alguns Setores Econômicos

Atualmente, são destacadas 12.265 obras de infraestrutura em todo o país, conforme demonstra a Tabela 22. Há escassez de mão de obra, e as fontes de financiamento de longo prazo estão concentradas em apenas três instituições financeiras: BNDES (60%), Caixa Federal (15%) e Banco do Brasil (12%). Além de impulsionar o crescimento, é salutar ampliar o atendimento também à carteira de pedidos de construtoras e bens de capital, abrindo ciclo de investimentos que pode aumentar a formação bruta de capital fixo para os sonhados 25% do PIB. Conforme Delfim Netto (2012), “o Brasil sempre teve déficit no Balanço de Pagamentos e escassez de energia, mas o pré-sal finalmente pode resolver esse problema”.

Entre 2006 e 2009 o Brasil investiu, aproximadamente, 2,1% do PIB em infraestrutura, muito menos que países asiáticos, que investiram cerca de 5,0% a 7,0%; Chile e Colômbia, que aplicam 6,0% do PIB em investimentos públicos, também superaram o Brasil, que mal chega a 2,0%. O crescimento da renda do brasileiro também passou a exigir mais investimentos em infraestrutura, que podem ser levados a cabo mediante emissão de debêntures pelas empresas, parcerias público-privadas e concessões públicas.

Tabela 22. Infraestrutura Brasil: investimentos previstos por setor

BRASIL - INVESTIMENTOS PREVISTOS ATÉ 2016

SETOR	VALORES (R\$ milhões)	% SOBRE TOTAL VALORES	NÚMERO DE OBRAS	% SOBRE TOTAL OBRAS
COMBUSTÍVEIS	679	45,9%	300	2,4%
TRANSPORTES / VIAS URBANAS	343	23,2%	1.136	9,3%
ENERGIA	182	12,3%	750	6,1%
SANEAMENTO	85	5,7%	7.390	60,3%
INDUSTRIAL	83	5,6%	301	2,5%
HOTEL / RESORT	51	3,4%	81	0,7%
HABITAÇÃO	17	1,1%	2.119	17,3%
INFRAESTRUTURA ESPORTIVA	14	0,9%	59	0,5%
OUTROS SETORES	25	1,7%	129	1,1%
TOTAL	1.479	100,0%	12.265	100,0%

Fonte: Valor setorial/Infraestrutura

É com este quadro que se verifica que os megaprojetos do PAC estão atrasados. Iniciando em fevereiro de 2007, o PAC 1 (2007/2010) teve R\$ 444 bilhões para investimentos públicos e privados. Em 2011, primeiro ano do PAC 2, foram investidos R\$ 204,4 bilhões, e concluídos 62% dos projetos em que foram aplicados os recursos. A lista de atrasos é extensa, indo desde as ferrovias Transnordestina e Norte Sul até o complexo petroquímico do Rio, a Usina de Belo Monte e o ferroanel de São Paulo.

Em um primeiro momento, o Governo priorizou os projetos de curto prazo, pois 49% dos R\$ 444 bilhões iniciais foram destinados à habitação financiada para pessoas físicas. Entre os demais, foram destacados os projetos do setor de energia, onde foram aplicados R\$ 148 bilhões, e a logística, com aplicações de R\$ 65 bilhões. Já em 2011, com o PAC 2, a parte habitacional e o Programa Minha Casa Minha Vida tiveram R\$ 85,1 bilhões em recursos, totalizando 67% das obras. Sem reduzir a importância social destes investimentos, é fato que eles não mudam o perfil da infraestrutura produtiva.

Cumprе salientar que os atrasos citados não estão nos canteiros de obras, mas são derivados, sobretudo, da inconsistência da estrutura política e institucional do país. Afinal, são vários órgãos federais e regionais paralelos de planejamento, financiamento, licenciamento e fiscalização que não se comunicam, e que tem processos pendentes que são ora redundantes, ora conflitantes.

No entanto, com a política econômica atual, começam a surgir investimentos anticíclicos de longo prazo, indutores de crescimento econômico sustentável. Entre estes, passamos a citar alguns determinados setores, como o mercado brasileiro de veículos mais robustos, específicos para obras de infraestrutura, que praticamente dobrou de 2000 a 2010 e deve dobrar novamente de 2010 a 2020. 90,0% dos caminhões são financiados pelo Finame, que melhorou suas condições de financiamento.

Na área de transportes, com o recente pacote anunciado de R\$ 133 bilhões, a União sinalizou que quer reduzir sua presença no setor, aliando-se à iniciativa privada. Deste montante, R\$ 42 bilhões seriam destinados a concessões de 7,5 mil km de rodovias, com carência de até 3 anos, amortização até 20 anos e a adoção da TJLP + até 1,5%. R\$ 91 bilhões seriam destinados a 10mil km de ferrovias, com carência de até 5 anos, amortização até 25 anos e TJLP + até 1,0%.

Do total, praticamente R\$ 80 bilhões seriam aplicados nos primeiros cinco anos dos contratos. E, para se ter novamente a visão integrada nos transportes, foi criado um novo órgão, a Empresa de Planejamento e Logística (EPL), semelhante ao extinto Geipot, para formular, coordenar, orientar e executar a política nacional de transportes.

Tanto para as ferrovias quanto para as rodovias, o BNDES vai financiar, nas condições acima descritas, até 65% dos investimentos. O sucesso deste programa de logística será tanto maior quanto mais houver avanços na segurança jurídica, na adoção de modelos regulatórios estáveis, e na rentabilidade adequada. Cabe ressaltar que o setor privado também está demandando desonerações fiscais, redução da taxa de câmbio e juros mais baixos.

Especificamente quanto às rodovias, um estudo do Ipea apontou que seriam necessários R\$ 180 bilhões em cinco anos para a malha rodoviária. Claro está que é muito difícil atingir esta meta, mas ao menos o investimento público federal em rodovias vem aumentando: em 2003, R\$ 1,3 bilhão, e em 2010, R\$ 10,3 bilhões, um crescimento de mais de 700% no período considerado. Em 2002, o setor público e setor privado aplicavam em rodovias praticamente o mesmo, cerca de R\$ 2,6 a R\$ 2,9 bilhões. Em 2010, o setor público aplicou quase três vezes mais, cerca de R\$ 10,3 bilhões contra cerca de R\$ 3,6 bilhões. No período indicado, o total aplicado foi de R\$ 46,6 bilhões pelo setor público, e R\$ 20,6 bilhões pelo setor privado.

Do programa de investimentos em logística, dos 7,5 mil km de rodovias, aproximadamente, 5,7 mil km são novos, e tem cronograma bem definido: audiências públicas em janeiro de 2013, publicação de editais em março de 2013, leilões em abril

do mesmo ano e assinatura dos contratos até julho de 2013. A cobrança de pedágio poderá iniciar com 10% da obra pronta, e a seleção do vencedor será pela menor tarifa.

A iniciativa privada espera outras concessões de rodovias, como as estradas federais de Minas Gerais e Santa Catarina. Mas, além de reparar estradas, é preciso construir novos caminhos: em 2011, o Brasil tinha apenas 214,2 mil km de estradas. De acordo com pesquisa CNT 2011, aproximadamente, 85,2% dos trechos em concessão foram classificados como bons ou ótimos, sendo que a iniciativa privada empregou R\$ 253 mil por km, enquanto o poder público empregou R\$ 177 mil.

Relativamente às ferrovias, haverá duas fases: a primeira etapa, com 2,6 mil km de extensão, leilões em abril de 2013 e assinatura dos contratos até julho de 2013, englobando seis trechos: o prolongamento da ferrovia Norte-Sul até o porto de Vila do Conde, no Pará; nova linha na fronteira agrícola do Centro-Oeste ligando Uruaçu (GO) a Lucas do Rio Verde (MT), a principal região produtora de soja do país; ferroanel de São Paulo, podendo ser este o primeiro passo em direção à possibilidade do trem bala; a concessão dos trechos Norte e Sul, que visa também separar a utilização por passageiros do transporte de cargas, o que hoje não é possível e dificulta muito a logística. A segunda etapa, com 7,4 mil km, leilões em junho de 2013 e assinatura dos contratos até setembro do mesmo ano, inclui os trechos Rio-Vitória, Belo Horizonte-Salvador, e a modernização da linha São Paulo-Rio Grande, no RS.

A previsão é de total mudança no mapa ferroviário com as novas ligações entre as regiões produtoras e os portos. Afinal, há várias décadas o Brasil tem permanecido com 30 mil km de ferrovias, sendo 28,6 mil km utilizados para cargas. Apenas para atender de forma efetiva a demanda existente, seriam necessários 52 mil km, a um custo total de R\$ 151,3 bilhões. A previsão é um investimento de R\$ 19,55 bilhões para interconectar regiões produtoras a centros de consumo e aeroportos e os planos do Governo incluem outros 11 mil km ao longo dos próximos 10 anos. A título ilustrativo, em 2011 foram transportados 475,1 milhões de toneladas, sendo 76% minério de ferro e carvão, ficando 11,5% para o agronegócio; Este total representou 25% da carga transportada no país, conforme já relatado.

As parcerias público-privadas para a construção de novos trechos ferroviários terão como característica a União assumir parte dos riscos que a concessão pode gerar, como frustração de demanda, por exemplo. O Governo garantirá a demanda, já que comprará toda a capacidade de operação dos trechos utilizando o Tesouro Nacional, e depois poderá fazer oferta pública, recebendo o retorno para o Tesouro. Obviamente, este modelo não é o ideal, mas é possivelmente o melhor, dado o “*status quo*”.

O novo modelo de concessões proposto pelo Governo Federal tem a vantagem de acabar com a exclusividade no uso das ferrovias. Por meio da estatal Valec, essa nova malha poderá ser usada por diversas empresas interessadas em transportar carga em determinado trecho, padrão já acertado com as quatro concessionárias que hoje operam quase 100% da malha ferroviária já concedida: América Latina Logística, Transnordestina, MRS e Ferrovia Centro Atlântica.

Conforme o novo modelo, também é criado o operador logístico independente, que poderia usar a malha ferroviária sem ter a concessão, prestando o serviço de transporte apenas. O Governo participaria comprando a demanda e depois cedendo trechos ferroviários aos operadores independentes.

Portanto, nas ferrovias, três caminhos podem ser trilhados, conforme se anuncia: maiores investimentos públicos, com a exigência de garantia de demanda; maior concorrência, com instrumentos de regulação que permitam às operadoras usar e prestar serviço de transporte utilizando a via concedida a outra operadora, e desverticalização do setor, com separação da gestão do serviço de transporte da gestão de infraestrutura. Obviamente que para o uso das concessões por outra empresa, a concessionária tem que estar operando abaixo do limite da ferrovia.

Este modelo poderá unir o que de melhor a iniciativa privada pode trazer de eficiência e o que de melhor o Governo pode fazer de gestão e planejamento dos recursos públicos. As medidas anunciadas podem crescer, aproximadamente, 0,1% ao PIB anual entre 2013 e 2017, dado que o efeito multiplicador destes investimentos sobre o PIB, no caso brasileiro, é estimado em R\$ 1,480 bilhão nos próximos cinco anos.

Já na indústria de materiais de construção, há previsão de crescimento de cerca de 6% em 2012 e outros 6% em 2013. Este destaque é importante, diante da estagnação da indústria do cimento da década de 1980 até 2005, onde foram produzidas cerca de 40 milhões de toneladas. Entre 2006 e 2011, contudo, houve crescimento de 60% no setor, passando para 65 milhões de toneladas, com metade do consumo aplicado na área habitacional, e com a infraestrutura e energia respondendo por outros 25%.

A origem desta performance pode ser atribuída à criação, em agosto de 2004, de novo marco regulatório para o setor, dando garantias aos investidores e permitindo a capitalização das construtoras. O aumento do crédito habitacional e o aumento dos salários fechou o ciclo positivo, fazendo cair o nível de ociosidade industrial de 45% para 17%. Até 2016, a previsão é de aumento de outros 75%, ou o alcance do patamar de 110 milhões de toneladas em apenas uma década, com a contribuição da Copa do Mundo e da Olimpíada.

No tocante ao setor de petróleo e gás, este representa praticamente 50% dos investimentos previstos em infraestrutura até 2016. Até 2020, a meta é produzir 6,4 milhões de barris diários de petróleo e, para tanto, serão necessárias 177 novas plataformas, 568 barcos de apoio *off shore* e 65 sondas de perfuração de longo alcance para águas profundas, além de equipamentos sofisticados para exploração submarina. Há imensa movimentação de negócios em logística, engenharia para construção e montagem de plataformas e tecnologias, o que tem sido continuamente noticiado. Para que a indústria nacional possa atender a demanda do setor, a Petrobrás tem realizado diversas ações, incluindo o crédito aos fornecedores em instituições bancárias, com condições mais favoráveis.

No setor portuário, o plano nacional de logística portuária visa atrair recursos e reduzir os custos portuários. Segundo o Ipea, para dissolver os gargalos do sistema portuário seriam necessários R\$ 43 bilhões em investimentos públicos e privados. Os portos brasileiros são responsáveis por 90% de tudo o que entra ou sai do país, e nos últimos 10 anos aumentaram em 67% suas movimentações de carga.

Um dos estrangulamentos do setor é a precária infraestrutura dos 98 terminais, entre marítimos e fluviais, para caminhões ou trens. Outras questões envolvem obras de dragagem, melhorias nos cais e construção de mais berços de atracações. Seriam necessárias ao menos 133 obras, totalizando mais de R\$ 20 bilhões, para sanar estes problemas. Enquanto não são finalizados os projetos, é esperada ao menos a redução da burocracia e a agilização nas licitações de novos terminais.

As mudanças atualmente propostas pelo Governo Federal têm três eixos: leilão de novos portos públicos, licitação dos 98 terminais existentes e a renegociação dos 16 portos concedidos à administração estadual e municipal. A primeira prioridade para novos portos públicos são Manaus, porto Águas Profundas (Espírito Santo), e o porto Sul na região de Ilhéus. Os prazos de concessões são de 25 anos renováveis por outros 25 anos. A segunda prioridade são os 98 terminais e, representando 32% das cargas, a revisão dos contratos de 16 portos com administração delegada a Estados e Municípios. A prioridade é estabelecer mudanças nos contratos de Itaqui, no Maranhão; Rio Grande, no Rio Grande do Sul; e Paranaguá, no Paraná.

Em 2012, a expectativa é que o país ultrapasse R\$ 1 bilhão de toneladas em volume de mercadorias. O plano nacional de logística portuária tem como meta a expansão da capacidade, que tem relação direta com investimentos para absorver o crescimento econômico nacional. No Chile, por exemplo, um contêiner é retirado em questão de horas, enquanto no Brasil a mesma operação pode levar 10 dias. A ineficiência também

faz com que o porto de Santos precise de 18 dias para exportar cargas containerizadas, enquanto em Hong Kong são necessários apenas cinco dias.

No tocante aos investimentos em aeroportos, cabe destacar que estão atrasados e sua completa implementação vai demorar muito tempo, não havendo como cumprir as previsões iniciais feitas para a Copa do Mundo e as Olimpíadas. Alguns dados ajudam a comprovar esta afirmativa: o setor cresceu 194% na última década: em número de passageiros, 2011 em relação a 2010, o crescimento foi de 15,8%, com circulação de 180 milhões de pessoas. De janeiro a abril de 2012, houve crescimento de outros 6,7% em relação ao mesmo período de 2011.

Estudo da consultoria McKinsey alerta sobre a necessidade de no mínimo R\$ 35 bilhões em investimentos até 2030, média de R\$ 1,75 bilhão por ano. Em 2011, foram investidos 1,1 bilhão, mas a média proposta não leva em conta que os investimentos teriam que aumentar mais que proporcionalmente até 2014. Segundo o Ipea, dos 20 maiores aeroportos brasileiros, cerca de 17 não tem mais capacidade de ampliar suas operações. Os principais problemas são a falta de pistas e a falta de locais para os aviões que permanecem em solo. Os aeroportos brasileiros têm apenas uma ou duas pistas, enquanto nos maiores terminais do mundo são três pistas.

Até 2025, a estimativa é de demanda três vezes maior, o que exigirá novo modelo de gestão aeroportuária, menos fragmentado e mais integrado. Construções e ampliação de terminais e investimentos em tecnologia são necessários e urgentes, mas cabe lembrar que os investimentos devem ser permanentes e não temporários. Conceder à iniciativa privada os aeroportos de Brasília, Viracopos e Guarulhos é um passo importante, mas que ainda não resolve o estrangulamento logístico.

Quanto às hidrovias, há necessidade de investimentos em sinalizadores, caso venham a serem usadas novas rotas fluviais de transporte, incluindo o transporte de areia e minério de ferro. Há necessidade também de rebocadores e embarcações *off shore*. Atualmente os rios e lagos correspondem a apenas 5% do total transportado de cargas no país, sendo que 30% seria um percentual mais que razoável. O plano nacional de transportes prevê investimentos de R\$ 20 bilhões em hidrovias até 2030.

Em se tratando da mobilidade urbana, R\$ 22 bilhões da União estão previstos para cidades com mais de 700 mil habitantes, em 18 estados, via PAC 2. Somando as contrapartidas de Estados e Municípios, além de financiamentos da Caixa Federal, os projetos alcançam R\$ 32,4 bilhões, para aplicação em estações e corredores de ônibus, estações e terminais de coletivos, linhas de metrô e compra de cerca de 1.000 veículos sobre trilhos.

Também há recursos para ampliação de avenidas e corredores de transportes, mas o mais importante é sempre manter o foco na ligação entre os diferentes modais.

No tocante à energia, estão previstos investimentos de R\$ 230 bilhões até 2020, em projetos de geração, distribuição e transmissão de energia elétrica. A demanda deve aumentar em 4,8% ao ano, e nossa capacidade de geração de energia passará de 110 mil a 171 mil MW, o que praticamente garante tranquilidade pelo menos nos próximos quatro anos. No setor, o planejamento federal voltou a priorizar grandes hidrelétricas estruturantes. Uma das obras é o Complexo São Luís do Tapajós, que poderá reunir sete barragens e potência instalada de 14.000 MW. Cada 1.000 MW pode gerar projetos de investimento de R\$ 1 bilhão. Como comparação, Itaipu tem 12 mil MW instalados. As hidrelétricas correspondem a 60% do mercado, e as usinas eólicas (que estão entre as prioridades de fabricantes de bens de capital) a cerca de 30%. O restante pertence às térmicas.

Em relação às telecomunicações, o desafio maior é dar conta do tráfego de dados, via banda larga. Nos primeiros 10 anos de atração de concessionárias, foram investidos mais de R\$ 10 bilhões nas redes. Até 2018, a estimativa é de mais R\$ 200 bilhões. A instalação de fibras óticas e a quarta geração da telefonia celular vão ampliar enormemente os investimentos. Mas a explosão na comunicação de dados vai exigir ainda mais infraestrutura fixa e, nesse sentido, foi importante a desoneração de impostos para a construção de redes de comunicação, estando estimados em cerca de R\$ 20 bilhões/ano os investimentos em redes de alta velocidade.

Quanto ao setor de saneamento, se pode afirmar que de todas as obras de infraestrutura previstas, é o setor mais atingido por falta de planejamento, falta de pessoal capacitado, falhas de gestão e baixa qualidade dos projetos. As áreas a serem contempladas são: coleta e descarte de lixo, tratamento de água, coleta e tratamento de esgoto, e drenagem. No PAC 1, apenas cerca de 55% das obras foram concluídas, 11% não foram iniciadas e 13% estão com erros de projetos. Isto se torna mais grave quando se sabe que 55% da população não tem esgoto coletado e, do esgoto que é coletado, apenas cerca de 30% é tratado.

Desde 2009, 60% das 114 maiores obras de esgoto em municípios com mais de 500 mil habitantes, tiveram ou tem algum tipo de atraso. A região norte, com 100% das obras paralisadas, e a região centro-oeste, com cerca de 70% das obras paralisadas, apresentam as piores situações. O PAC 1 aplicou R\$ 40 bilhões no setor, mas com o mercado muito aquecido, as empreiteiras optaram por tocar as maiores obras, em detrimento do setor de saneamento. Com o PAC 2 a situação não mudou, pois dos R\$ 45

bilhões previstos apenas R\$ 13 bilhões foram contratados, e as obras ainda não foram iniciadas. A previsão é de que 60% das obras estarão concluídas até o fim de 2013.

Cabe ressaltar que de 2000 a 2009, 4,6 % das interações no SUS tiveram origem na falta de saneamento; a cobertura nas áreas urbanas era de 95,3% em 2003, recuando para 94,7% em 2009; a população atendida por esgoto público ficou estável em 50,5% entre 2003 e 2008; e cerca de R\$ 15 a R\$ 17 bilhões são os investimentos anuais necessários até 2030, mas hoje o investimento só alcança R\$ 10 bilhões. Para piorar o quadro, as empresas públicas comumente travam uma batalha com a iniciativa privada, visto que muitos municípios estão preferindo o atendimento via área privada. Falta, portanto, muito maior equacionamento das concessões.

5.2.3 Os Investimentos na Infraestrutura do Rio Grande do Sul: Tópico Especial sobre Estratégia de Crescimento de Economia Estadual

No Estado do Rio Grande do Sul, a exemplo da política empregada em âmbito nacional, as estratégias para o crescimento econômico incluem a ampliação dos investimentos em infraestrutura, particularmente em setores que possam dinamizar o nível da atividade econômica e estimular eficientes cadeias produtivas. Setores tradicionais, como o agronegócio e a agroindústria, bem como novas frentes industriais, como o pólo naval e a fabricação de semicondutores e de chips, deverão ter o respaldo do atendimento das principais demandas em termos de logística e transportes.

Entre 2003 e 2010, a economia gaúcha cresceu em média 3,25 % ao ano, enquanto a brasileira cresceu 4,0%. Já no período entre 2000 e 2010, o país teve um crescimento total de 36,5% do PIB, enquanto o RS atingiu 25,0%. Parte das explicações sobre este desempenho pesa sobre a matriz industrial do Estado, muito dependente do agronegócio e da agroindústria, e que ainda respondem por cerca de 40,0% do PIB do RS.

Em se tratando do comércio exterior, as exportações gaúchas vão mal em 2012, em razão da seca e das barreiras impostas por países clientes, como a Argentina e a Rússia. No primeiro semestre de 2012, as exportações de soja caíram quase 20%, e o mesmo aconteceu com o trigo. A soja representa 70% da pauta de exportações do Estado, e a redução também pode ser creditada a maiores exportações de outros Estados, como o Mato Grosso do Sul, que passou a exportar para a China.

Na distribuição por países, os EUA respondem por 41 % das exportações gaúchas, principalmente de calçados, couros, móveis e autopeças, e o Mercosul é o principal des-

tino das exportações na América latina, importando 65% de manufaturados, 2/3 direcionados à Argentina. Embora o RS tenha ampliado a comunicação com a ordem global, buscando aumentar relações com Portugal, Espanha e Coreia, ainda são necessários novos marcos regulatórios para políticas de comércio exterior, especialmente para que políticas de países do bloco sul americano não afetem de forma significativa a economia gaúcha. A Tabela 23, a seguir, demonstra os principais setores exportadores da indústria de transformação do Estado.

Tabela 23. RS: Exportações setoriais da indústria de transformação

RS : MAIORES EXPORTAÇÕES DA INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO (US\$ milhões)

SETOR	JAN/JUN 2011	PARTICIPAÇÃO % 2011	JAN / JUN 2012	PARTICIPAÇÃO % 2012
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E BEBIDAS	2.376	38,1%	2.174	37,1%
QUÍMICOS	1.087	17,4%	1.044	17,8%
MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	709	11,4%	793	13,5%
FUMO	675	10,8%	788	13,5%
COUROS E ARTEFATOS DE COURO	639	10,2%	454	7,8%
PETRÓLEO E COMBUSTÍVEIS	196	3,1%	46	0,8%
BÓRRACHA E PLÁSTICOS	170	2,7%	158	2,7%
METAL - EXCETO MÁQUINAS / EQUIPAMENTOS	162	2,6%	175	3,0%
MÓVEIS E INDÚSTRIAS DIVERSAS	137	2,2%	132	2,3%
CELULOSE, PAPEL E PRODUTOS DE PAPEL	93	1,5%	93	1,6%
TOTAL	6.244	100,0%	5.857	100,0%

Fonte: Fundação de Economia e Estatística do MDIC.

É fato que a suscetibilidade a questões climáticas é um viés importante para a economia do Rio Grande do Sul: em 2012, o PIB caiu 1,0%, por conta de estiagem, com a agropecuária reduzindo suas atividades em 27,0%. Isto posto, ressalte-se que a ênfase na política industrial é uma das metas principais do atual governo estadual, e na avaliação da matriz produtiva, foram eleitos diversos setores prioritários, sendo definidas inúmeras ações concretas para acelerar o desenvolvimento econômico estadual.

O foco da política industrial do Estado é no fortalecimento de cadeias produtivas, estando em andamento ou previstos diversos investimentos, como a cadeia automotiva – R\$ 4,6 bilhões; a indústria oceânica – R\$ 3,0 bilhões, no rastro do pré-sal; e a agroindústria – R\$ 1,0 bilhão. Já em cadeias produtivas tradicionais, como móveis e calçados, a ideia é aumentar seu valor agregado para aumentar a receita. As fontes de recursos para tanto são a União, o BIRD, o BID e o BNDES. Merece destaque o pagamento, por parte da União, de dívida para com a Companhia Estadual de energia

elétrica (CEEE), que somou R\$ 2,3 bilhões. Também foram previstos R\$ 2,6 bilhões para transporte e logística e R\$ 2,7 bilhões para saneamento.

Com a adoção desta política, o avanço da economia depende da capacidade de atração de investimentos privados e está atrelada ao comprometimento público em resolver históricos gargalos econômicos, principalmente em setores como logística e energia. Com a AGDI, Agência Gaúcha de Desenvolvimento e Promoção do Investimento, foram revisados programas de incentivo, conforme as vantagens trazidas à economia do Estado, e privilegiados o desenvolvimento tecnológico, a inovação e a localização territorial dos empreendimentos, especialmente aqueles que podem se instalar em áreas carentes de negócios.

Inserida nesta estratégia, a Secretaria da Fazenda do Estado está apostando na política de “investimento fiscal”, onde são revisadas isenções ou reduções de impostos anteriormente concedidos, sendo mantidas apenas em projetos que possam garantir receitas futuras. As avaliações são realizadas em sinergia com a política industrial e se estendem também às empresas já instaladas no Estado. E, no tocante aos financiamentos locais, o Banrisul, o Badesul e o BRDE dão suporte à nova política industrial, com o desafio de continuar atendendo os setores tradicionais, mas agregando setores de alta tecnologia, mais dinâmicos, e que exigem maiores volumes de investimentos.

A exemplo do que ocorre no país, pesam muito no chamado “custo RS” os custos de transporte, onde se pode citar como gargalos a BR 116 Canoas, com capacidade esgotada, o polo industrial de Caxias, que não tem duplicação até Porto Alegre, e a BR 116 Sul, Porto Alegre-Pelotas, que não é duplicada e tem urgência para tanto. Em transporte e logística, a previsão é tentar aplicar cerca de R\$ 2,6 bilhões até 2014, sendo R\$ 498 milhões em estradas. Este investimento faz parte dos projetos do Plano Estadual de Logística e Transporte, incluindo mais 205 km de estradas duplicadas. Para se ter uma ideia do que isto representa, no RS apenas 4,7 mil km são pavimentados e apenas 153 km são duplicados, a metade do Estado do Paraná.

Os investimentos principais previstos na área incluem 104 obras de acessos municipais, (R\$ 769 milhões), 19 ligações regionais (R\$ 259 milhões), conclusões de obras em andamento (R\$ 130 milhões) e R\$ 946 milhões em serviços de manutenção e sinalização, segurança viária, custeio dos trabalhos e supervisão e fiscalização de obras. Os projetos são elaborados conforme as vocações produtivas regionais, e no ano corrente está sendo contratada consultoria com aval do Banco Mundial para diagnóstico geral e logística, que conterà avaliações sobre ampliação e duplicação dos modais de transporte.

Já para as hidrovias, há vários planos. Na Lagoa dos Patos (265 km, 7 metros de profundidade e 10 mil km quadrados), entre Rio Grande e Porto Alegre, a movimentação é praticamente nula, deslocando apenas 7 milhões de toneladas. Para aumentar o transporte hidroviário de forma significativa, estão sendo avaliados um terminal em Rio Grande para atender à navegação interior, e um terminal de contêineres em Porto Alegre.

Deslocando a ótica aos demais setores, destaca-se o polo naval onde, juntamente com o governo federal, estão previstos mais de R\$ 10 bilhões em investimentos, com 3,5 mil novas vagas de emprego e 11 projetos de infraestrutura, para atender à demanda de construção de navios e plataformas da Petrobrás, considerado o pré-sal. É importante salientar que a construção de apenas uma plataforma precisa de no mínimo 1.500 homens, sendo necessários 4.500 no pico de construção. Na esteira dos grandes negócios característicos do polo naval, podem ser construídos rebocadores portuários e oceânicos, navios de apoio, estaleiros para construção de plataformas e navios perfuradores. O polo naval também tem peso importante na relação final de movimentação do porto de Rio Grande: o espaço em expansão poderá ter investimentos de R\$ 1,5 bilhão.

Relativamente ao setor de petróleo e gás, há novas fontes de negócios: fabricação de sondas de perfuração, promoção da cadeia de óleo e gás, refinarias para produção de óleo diesel com menos conteúdo de enxofre, e desenvolvimento de novas tecnologias nas Universidades que mantêm convênio com o centro de pesquisas da Petrobrás, sobretudo para pesquisar e criar novos modos de extrair a energia do pré-sal. No fim de 2011, por exemplo, foram inauguradas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e pela Petrobrás novas instalações de laboratório de metalurgia física, para ensaios mecânicos de componentes de grande porte na exploração de petróleo.

No tocante à siderurgia, há parcerias para elevar o consumo, especialmente no próprio RS (aços planos). Sendo a siderurgia área estratégica no Mercosul, as usinas procuram ampliar vendas de aço no mercado gaúcho, estimulado pelo aumento da atividade da indústria de transportes, máquinas agrícolas e construção civil. A empresa Gerdau, líder no segmento de aços longos das Américas e uma das principais fornecedoras de aços longos especiais do mundo, com operações em 14 países, está respondendo à desaceleração econômica mundial com foco em projetos de maior retorno, ou que agreguem valor ao aço, entrando no setor de aços planos para a indústria naval e para a Petrobrás.

No setor de saneamento, a empresa estadual do setor (Corsan) espera aplicar até R\$ 2,7 bilhões, sobretudo em abastecimento de água e esgoto sanitário. Mais de 300

obras estão em andamento, a maioria (R\$ 1,8 bilhão), prevista nos PACs nacionais. A previsão é de que a Corsan captaria R\$ 1,0 bilhão, e em três anos 30% do esgoto de todos os municípios com mais de 70 mil habitantes estaria sendo tratado, chegando a 100% em 2022.

Quanto ao setor de couro e calçados, é fato que as indústrias do vale do rio dos sinos são um dos maiores *clusters* do mundo; mas o setor, que está centrado na alta qualidade de seus produtos, tem amargado redução de produção e faturamento, conforme demonstra a Tabela 24. Várias empresas migraram suas linhas de produção para o Nordeste, mas estão sendo mantidos no Estado seus centros de pesquisas, criação e desenvolvimento de protótipos, consolidando o RS como centro de inteligência da indústria calçadista nacional, mantendo a liderança nas exportações, mesmo com volume físico menor, já que as exportações tem maior valor agregado.

Tabela 24. Indústria calçadista gaúcha: produção x faturamento

IMPACTO DA CRISE INTERNACIONAL - INDÚSTRIA CALÇADISTA RS

ESPECIFICAÇÃO	PARES (em 1.000 unidades)		RECEITAS (US\$ mil)	
	2010	2011	2010	2011
PRODUÇÃO	255.020	231.879	3.882	3.329
EXPORTAÇÃO	30.007	22.587	712	577
IMPORTAÇÃO	930	1.188	2	4
CONSUMO APARENTE	225.943	210.480	3.172	2.755

Fonte: Valor – Estados, Rio Grande do Sul

Outros setores que merecem citação são a tecnologia, o automotivo e o petroquímico. No primeiro, sustentado por financiamentos e com faturamento de R\$ 11 bilhões por ano, com 60 a 70 mil empregos diretos e qualificados, a meta do governo estadual é criar um polo de alta tecnologia, sendo um marco a produção, em julho de 2012, de lâminas de silício (*wafers*) para a fabricação de *chips*. No setor automotivo, são previstos avanços industriais na fábrica da GM de Gravataí e nas fábricas de ônibus, tratores, máquinas e implementos agrícolas e obras de modernização de plantas fabris em Caxias do Sul. E, no setor petroquímico, a perda de espaço com a crise internacional, com queda na atividade industrial, é parcialmente compensada pelos EUA haver trocado a nafta pelo gás natural como matéria-prima, e pelas vendas internacionais, com portfólio diversificado de produtos e *joint ventures*.

Finalmente, quanto ao agronegócio, é importante esclarecer que no RS a agricultura tem peso de 11,0% no PIB, enquanto no restante do país este peso é, em média, de 5,0%. Considerando todas as atividades do setor rural, cerca de mais de 30% da economia do RS e 50% das exportações são do setor, o que torna o agronegócio a força da economia local. O valor agregado ao produto agrícola é de R\$ 11 bilhões, cifra mais alta que a média do país, segundo dados da Farsul.

Na safra 2011/2012 a seca, referida anteriormente, provocada pelo fenômeno La Nina, causou perdas de produção de soja (43,5%) e milho (42,6%), com perdas estimadas em R\$ 5,5 bilhões. A significativa melhora dos preços internacionais, auxiliada por queda da produção por seca também nos EUA, amenizou a situação. Contudo, não é boa a perspectiva de muitos produtores, pois tem que honrar compromissos já assumidos dependendo de condições especiais de financiamento. Isto poderá afetar sensivelmente a economia gaúcha, pois não se pode quitar dívidas e dinamizar a economia local ao mesmo tempo, o que representa um desafio a mais para o governo do Estado.

Também estão previstos até a Copa do Mundo investimentos de vulto, incluindo energia (R\$ 1,7 bilhão), mobilidade urbana, saúde (2.000 novos leitos), infraestrutura de estradas e obras de restauração de rodovias (como já citado), ferrovias e aeroportos. As principais obras contemplam o Estádio Beira Rio (R\$ 330 milhões), a Arena do Grêmio (R\$ 600 milhões), melhorias no aeroporto – novo terminal de passageiros, ampliação de pista e instalação de equipamento antineblina, ampliação do metrô (área metropolitana de Porto Alegre) e hotéis (R\$ 400 milhões).

Conforme a política industrial do Estado e as prioridades de desenvolvimento, o governo estadual planeja tentar aplicar mais de R\$ 2,0 bilhões na estrutura de cerca de 20 arranjos produtivos locais (APLs), cujo objetivo é completar e agregar valor às cadeias produtivas. Os arranjos produtivos locais são articulações de empresas, trabalhadores e instituições de um mesmo segmento em uma mesma área geográfica, com ações coordenadas para abrir novas oportunidades e aumentar as chances de sucesso, aumentando o potencial de geração de emprego e renda.

Vinte e seis instituições compõem o núcleo estadual de ações transversais dos APLs, buscando sinergia entre os participantes privados e públicos, política determinante para agregar valor e competitividade às empresas. Moda, móveis, gemas e joias, pós-colheita e setor metal-mecânico automotivo são alguns dos segmentos com as características citadas. Cabe mencionar que o APL metal mecânico de Caxias do Sul é um dos maiores do Brasil, com faturamento anual de R\$ 21,2 bilhões, 2.900 empresas e 70 mil postos de trabalho em 17 municípios, representando 70% da economia local. .

6 CONCLUSÃO

As diversas questões expostas no tocante aos desdobramentos da crise internacional permitem inferir que a extrema interligação da economia mundial a torna mais complexa e faz com que soluções efetivas aos óbices econômicos carreguem grande dose de incerteza quanto aos seus resultados futuros.

De um lado, apresenta-se um cenário onde a monetização da dívida americana gerou diminuições de custos com reflexos positivos no crescimento do PIB nominal dos EUA em 2011 relativamente a 2007, e onde há a permanência de lento crescimento econômico; de outro lado, apresenta-se a insistência da China em manter seu crescimento via investimentos em infraestrutura, mas considerando somente a ótica keynesiana e esquecendo Hayek – portanto, desconsiderando as dificuldades produtivas desses investimentos, fato preocupante e que ainda deve ser somado às perdas do sistema financeiro chinês via créditos podres.

Esta descrição relativa às duas maiores economias globais por si só já seria suficiente para confirmar as dificuldades econômicas pós-crise financeira internacional, mas a interligação global não pode desconsiderar também a queda dos fluxos de capitais para os mercados emergentes, a desaceleração do crescimento e a falta de cooperação internacional no que tange às soluções inequívocas da crise, soluções talvez mais necessárias atualmente do que aquelas adotadas em 1930, época da grande depressão.

A estes cenários devem-se somar, ainda, a conjuntura internacional da zona do Euro, do Japão e dos BRICs, onde estão inseridos a perda de dinamismo das exportações alemãs para a própria zona do euro, os riscos de deflação no Japão, a desaceleração dos BRICs e a disputa política na China, aumentando consideravelmente as incertezas econômicas.

Frente a este quadro internacional extremamente complicado e de difíceis prognósticos, se evidencia o desaquecimento das exportações brasileiras, promovidas também pela manutenção da taxa de câmbio real valorizada nos últimos anos e pelas mazelas da baixa competitividade nacional, tendo como pano de fundo, por exemplo, a má qualidade da educação e a falta de infraestrutura. Como resultado, o país tem enfrentado redução da produção industrial e desindustrialização em determinados setores econômicos, o que se reflete nas arrecadações de receitas dos Estados, como o ICMS e o FPE.

Na arrecadação do ICMS, no período 2007-2011, verificou-se que o reflexo das políticas de expansão do crédito e de valorização do salário mínimo foram acertadas, pois amenizaram os impactos negativos decorrentes da crise internacional. Aliada a esse fator, a intensificação da importação de produtos industrializados – que prejudicam a indústria nacional – e a forte valorização das *commodities* pelas demandas de China e Índia completaram a cena, até então muito favorável à arrecadação do imposto. Contudo, nos dias atuais as condições não permanecem, face ao menor crescimento econômico da China, à necessidade de proteger a indústria nacional e ao arrefecimento da expansão da demanda agregada via promoção do incremento do consumo, o que são fortes alertas aos governos federal e estaduais, de que devem racionalizar de modo muito efetivo suas despesas.

A arrecadação do ICMS nos Estados também é influenciada pelos efeitos da crise, mas de modos diferentes em cada ente federado, dependendo de seu grau de desenvolvimento socioeconômico. Em Alagoas, os reflexos da crise nas receitas de ICMS do Estado são muito pequenos, pois a receita alagoana é fortemente afetada por políticas federais, seja por valorização salarial, seja por políticas sociais de transferência de renda. Pode-se perceber que são exatamente as respostas do governo federal à crise, como, por exemplo, a promoção de vias de estímulo ao consumo, que afetam em maior grau a receita de ICMS alagoana.

Ao contrário, em São Paulo, percebe-se claramente o grande grau de influência da crise na arrecadação, especialmente se for visualizada a similaridade entre a arrecadação do ICMS na indústria e o valor da importação do Estado. A reação do governo brasileiro à crise também exerce sua influência, pois a ampliação do crédito beneficia o consumo, que por sua vez eleva o ICMS. O grau de industrialização da economia paulista nos revela que o processo de desindustrialização, centrado na baixa competitividade industrial do país, reflete-se na perda de empregos e massa salarial, também impactando a arrecadação do ICMS pela redução da base tributária.

Já no caso do Rio Grande do Sul, que tem parque industrial diversificado, mas menos desenvolvido em termos globais comparativamente a São Paulo, os efeitos da crise são semelhantes ao que ocorre no caso paulista, mas tem menor profundidade. Efetivamente, o comportamento das variáveis de comércio exterior e principalmente da indústria de transformação do Rio Grande do Sul em relação à crise, guardam certa semelhança com São Paulo em termos dos efeitos na arrecadação de ICMS, mas no caso gaúcho deve-se levar em conta o peso do setor primário na economia, bem como o efeito do clima nas safras de grãos. Uma quebra de safra, por exemplo, pode prejudi-

car muito a arrecadação do Estado, e é independente da existência ou não de qualquer crise financeira internacional.

Relativamente às receitas do FPE, houve impacto da crise mundial no que se refere ao que deixou de ser transferido pela União aos Estados, via corrosão da base tributária do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica em percentual do PIB, ao longo de 2008 a 2011, face ao baixo crescimento econômico. Acrescente-se que a política de elevar a apreciação do dólar para proteger a indústria nacional e combater o processo de desindustrialização também resultou em queda dos montantes do FPE, pois houve também o necessário complemento desta política, a manutenção do aquecimento do mercado interno, via redução do IPI.

As respostas de governo à crise, na reavaliação da política cambial e na promoção da infraestrutura, tem ajudado a minimizar seus efeitos negativos nas economias da União e dos Estados, e especificamente na arrecadação das receitas estaduais. A política cambial adotada pelo governo federal, deixando o real desvalorizar-se até o intervalo de R\$ 2,00 a R\$ 2,10 por dólar, em muito contribui para reduzir a falta de competitividade de alguns setores econômicos, ao mesmo tempo em que poderá no futuro auxiliar nos números do balanço de pagamentos, embora neste caso de forma limitada, pelo fato da continuidade da crise a nível internacional prejudicar as importações dos demais países.

A ênfase na melhoria da infraestrutura, tanto no Governo Federal quanto nos governos estaduais, tomando como exemplo o Estado do Rio Grande do Sul, também visa tornar mais competitiva as economias nacional e dos Estados e ampliar os mercados internos. Com a redução significativa do “custo Brasil”, sobretudo com investimentos na infraestrutura de transportes, o país certamente terá melhores condições de competir mais eficazmente na economia mundial. Porém, diferente da decisão de reavaliar a política cambial, cujos efeitos positivos na economia já se fazem presentes, a ênfase na infraestrutura de transportes exige maior agilidade dos governos para que as melhorias não ocorram de forma tardia, como já vem acontecendo principalmente com os aeroportos.

Finalmente, dados a continuidade dos óbices da crise internacional, os desafios impostos pela competitividade de outros países e o lapso de tempo necessário para maturação dos investimentos nacionais e estaduais em infraestrutura, não se pode perder de vista a necessidade crescente de cooperação internacional, a realização de investimentos internos maciços em educação e a aceleração de quaisquer aplicações em infraestrutura, se necessário em detrimento das demais. Como já mencionado, o

mundo está extremamente complicado; não convém deixar para depois a adoção de medidas facilitadoras do desenvolvimento econômico.

REFERÊNCIAS

AMADEO, Kimberley. **What is quantitative easing?** Disponível em: < <http://useconomy.about.com/od/glossary/g/Quantitative-Easing.htm> > . Acesso em: 28 ago. 2012.

BERGSTEN, Fred. Why the Euro Will Survive. **Foreign Affairs September/October 2012**. Disponível em: < <http://www.foreignaffairs.com/articles/137832/c-fred-bergsten/why-the-euro-will-survive?page=show> > .

BERNANKE, Ben. Open letter to Ben Bernanke. **The Wall Street Journal**. 15 nov. 2010. Disponível em: < <http://blogs.wsj.com/economics/2010/11/15/open-letter-to-ben-bernanke/> > . Acesso em: 12 ago. 2012.

BLANCHE, Nathan. As mudanças na política cambial e suas seqüelas. São Paulo: Jornal **Valor Econômico**, 19 jul. 2012.

BRADSEHER, Keith. Affirming Slowdown, China Reports Second Month of Scant Economic Growth. **The New York Times**, June 9, 2012. Disponível em: < http://www.nytimes.com/2012/06/10/business/global/chinese-economy-shows-a-second-month-of-anemic-growth.html?_r=1&nl=todaysheadlines&emc=edit_th_20120610 > .

_____. China Confronts Mounting Piles of Unsold Goods. **The New York Times**, August 23, 2012. Disponível em: < http://www.nytimes.com/2012/08/24/business/global/chinas-economy-besieged-by-buildup-of-unsold-goods.html?pagewanted=2&_r=1&nl=todaysheadlines&emc=edit_th_20120824 > .

CARREL, Paul et al. Injeção do BCE no Sistema Bancário supera previsões. Reuters Brasil, 29 de fevereiro de 2012. Disponível em: < <http://br.reuters.com/article/topNews/idBRSPE81S01K20120229> > . Acesso em: 5 set. 2012.

CENSKY, Annalyn. QE2: Fed pulls the trigger. CNNmoney.com. **Unconventional Choices for Unconventional Times: credit and quantitative easing in advanced economies**. 3 nov. 2010. Disponível em: < <http://useconomy.about.com/od/glossary/g/Quantitative-Easing.htm> > . Acesso em: 28 ago. 2012.

COX, Simon. Keynes vs Hayek na China. **The Economist, The World in 2012**, January and February. Disponível em: < <http://www.economist.com/node/21537010> > . Acesso em: 4 ago. 2012.

EUROPEAN COUNCIL. European Council, 28/29 June 2012. **Conclusions**. Brussels, 29 June 2012. Disponível em: < http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/ec/131388.pdf > .

_____. Towards a Genuine Economic and Monetary Union. Report by President of the European Council Herman Van Rompuy. Brussels, 26 June 2012. Disponível em: < http://ec.europa.eu/economy_finance/focuson/crisis/documents/131201_en.pdf > .

_____. Euro Area Summit Statement. Brussels, 29 June 2012. Disponível em: < http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ec/131359.pdf > .

EUROSTAT. Euro área and EU27 GDP down by 0,2%. **News Release Euro Indicators**, 119/2012 – 14 August 2012. Disponível em: < http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-14082012-BP/EN/2-14082012-BP-EN.PDF > .

FELDMSTEIN, Martin. Quantitative Easing and America's Economic Rebound. Project-syndicate.org. Project Syndicate. Open letter to Ben Bernanke. **The Wall Street Journal**. November, 15, 2010. Acesso em: 9 out. 2012.

FERREIRA, Pedro; FRAGELLI, Renato. Desindustrialização e conflito distributivo, **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, abril de 2012.

FISHLOW, Albert. Na esteira da grande recessão: guia para os perplexos. In: BACHA, Edmar Lisboa; BOLLE, Mônica Baumgarten (Org.). BACHA, Edmar Lisboa; BOLLE, Mônica Baumgarten (Org.). **Novos dilemas da política econômica**. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 7-17.

FISHER, Richard W. Speeches by Richard W. Fisher. **Federal Reserve Bank of Dallas**. San Antonio/Texas. November, 8, 2010. Disponível em: < <http://dallasfed.org/news/speeches/fisher/2010/fs101108.cfm> > . Acesso em: 27 jul. 2012.

FRISCHTAK, Cláudio; CHATEAUBRIAND, Victor. Desenvolvimento e Infraestrutura no Brasil, **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 24 de outubro de 2012.

GONTIJO, Cláudio. **Os mecanismos de transmissão da política monetária**: uma abordagem teórica. Belo Horizonte: UFMG/Cedeplar, 2007. 57 p. (Texto para discussão n° 321).P

GUANDALINI, Giuliano. O mundo pós crise como usar. **Revista Veja**, São Paulo Editora Abril, Edição n° 2.130, 16 de setembro de 2009.

_____. O euro brinda Frau Merkel. **Revista Veja**, São Paulo, Editora Abril, Edição 2.287, 19 de setembro de 2012, p. 76-77.

HARDING, Robin, et al. Quantitative easing explained. **Financial Times**, November, 3, 2010. Disponível em: < <http://www.ft.com/cms/s/0/69e8c92c-e758-11df-880d-00144feab49a.html> > . Acesso em: 5 aug. 2012.

HARVEY, David. Até agora, o combate à crise resolveu a situação de uma minoria, que acumula grandes riquezas à custa da maioria. Brasília: **Revista Desafios do Desenvolvimento**, Instituto de Pesquisa Economia Aplicada (IPEA) n° 71, p. 10 - 20 2012. Entrevista concedida a ARAÚJO, Artur.

HSBC. **HSBC Purchasing Managers' Index™ Press Release**. Disponível em: < <http://www.markiteconomics.com/MarkitFiles/Pages/ViewPressRelease.aspx?ID=9950> > . Acesso em: 23 aug. 2012.

IFO INSTITUTE. **Ifo Business Climate Germany**. Results of the Ifo Business Survey for August 2012. Disponível em: < <http://www.cesifo-group.de/ifoHome/facts/Survey-Results/Business-Climate/Geschaeftsklima-Archiv/2012/Geschaeftsklima-20120827.html> > .

KLYUEV, Vladimir; IMUS, Phil de; SRINIVASAN, Krishna. **Unconventional Choices for Unconventional Times: Credit and Quantitative Easing in Advanced Economies**. International Monetary Fund. November 4, 2009.

LAGARDE, Christine. Global Challenges in 2012. **Speech on German Council on Foreign Relations**. Berlin, January 23, 2012. Disponível em: < <http://www.imf.org/external/np/speeches/2012/012312.htm> > .

LATOEIRO, Pedro. **Alemanha emite dívida a custo zero**, 22 de agosto de 2012. Disponível em: < http://economico.sapo.pt/noticias/alemanha-emite-divida-a-custo-zero_150510.html > . Acesso em: 23 ago. 2012.

MACÁRIOS, Fernanda Ferraz de Campos, et al. **Análise de desempenho das receitas:** conjuntura internacional e estudo de caso do DF. Coordenador PAES, Nelson. Brasília – Distrito Federal: Escola de Administração Fazendária (ESAF). Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros 2011.

MESQUITA, Maria; SABINO, Larissa. Ferrovias: Qual é o Rumo para o Setor no Brasil? *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 17 de outubro de 2012.

MCTEER, Bob. **Forbes**. Disponível em: < <http://blogs.forbes.com/beltway/2010/08/26/quantitative-easing-is-a-toxic-phrase-for-a-routine-policy/> > . Acesso em: 26 aug. 2012.

MORAVCSIK, Andrew. Europe After the Crisis. How to Sustain a Common Currency. **Foreign Affairs**. May June 2012. Disponível em: < <http://www.foreignaffairs.com/articles/137421/andrew-moravcsik/europe-after-the-crisis?page=show> > .

NAKANO, Yoshiaki. Sustentabilidade da Taxa de Câmbio. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 14 de agosto de 2012.

NEUMANN, Carlos. Peso da Importação no PIB já alcançou o da Indústria. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 6, 7, 8 e 9 de setembro de 2012.

OLIVEIRA, Deborah B. A. C de. Uma comparação dos programas de quantitative easing adotados pelos bancos centrais dos países desenvolvidos. **Novos dilemas da política econômica**. Rio de Janeiro: LTC, 2010. p. 23-29.

OLIVEIRA, Ribamar. Um Livro para a Presidente Dilma Ler. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 6, 7, 8 e 9 de setembro de 2012.

PESSOA, Samuel. Cenários para o Atlântico Norte. *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 20 de setembro de 2012.

PETTIS, Samuel. O que Significará o Reequilíbrio da China para o Mundo? *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 13 de setembro de 2012.

PINTO, Eduardo Costa. O eixo sino-americano e as transformações do sistema mundial: tensões e complementaridades comerciais, produtivas e financeiras. In: LEÃO, Rodrigo Pimentel Ferreira;

PINTO, Eduardo Costa; ACIOLY, Luciana (Org). **A China na nova configuração global: impactos políticos e econômicos**. Brasília, Instituto de Pesquisa Economia Aplicada (IPEA), 2011. p 19 - 77.

ROMERO, Cristiano. A Armadilha Brasileira. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, abril de 2012.

SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL. Receita Estadual RS. O Desempenho do ICMS Gaúcho no Primeiro Semestre de 2012. Porto Alegre: Receita Estadual **Informa**, Edição nº 266, 27 de julho de 2012.

THE NEW YORK TIMES. **U.S. Companies Brace for an Exit from the Euro by Greece**.

September 2012. Disponível em: < http://www.nytimes.com/2012/09/03/business/economy/us-companies-prepare-in-case-greece-exits-euro.html?pagewanted=2&_r=1&nl=todaysheadlines&emc=edit_th_20120903 > .

VALOR ECONÔMICO. Base para a Retomada. **Valor Econômico Estados**. Rio Grande do Sul. São Paulo, agosto 2012.

_____. **Com pacote de R\$ 133 bi**, União reduz presença em transportes. São Paulo, 16 de agosto de 2012.

_____. **Especial infraestrutura aeroportuária**. São Paulo, 21 de agosto de 2012.

_____. **Especial logística integrada**. São Paulo, 26, 27 e 28 de outubro de 2012.

_____. R\$ 1,5 Trilhão em Obras. Valor Setorial Infraestrutura. São Paulo, maio 2012. **Econômico Estados**. Rio Grande do Sul. São Paulo, maio de 2012.

VILAÇA, Rodrigo. Integrar para Desenvolver. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, 3, 4 e 5 de agosto de 2012.

WATANABE, Marta; et al. Desaceleração da Indústria Afeta Receita de ICMS. **Jornal Valor Econômico**, 4, 5 e 6 de maio de 2012.

WIESMANN et al. Berlin and Paris forge union over crisis. **Financial Times**, August 27, 2012. Disponível em: < <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/97ad4a7a-f05e-11e1-b7b2-00144feabdc0.html#axzz24lfq9GCC> > .

THE WORLD BANK and the Development Research Center of the State Council, the People's Republic of China, 2013. **China 2030 Building a Modern, Harmonious, and Creative High-Income Society**. Washington-DC: The World Bank. Disponível em: < <http://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/document/China-2030-complete.pdf> > .

WONG, Edward; ANSFIELD, Jonathan. Party Bristles at Military's Push for More Sway in China. **The New York Times**, August 7, 2012. Disponível em: < http://www.nytimes.com/2012/08/08/world/asia/chinas-military-seeks-more-sway-worrying-communist-party.html?pagewanted=2&_r=1&nl=todaysheadlines&emc=edit_th_20120808 > .

WONG, Edward and JACOB, Andrew. Blackmail Cited as Motive in a Killing That Shook China. **The New York Times**, August 10, 2012. Disponível em: < http://www.nytimes.com/2012/08/11/world/asia/blackmail-emerges-as-gu-kailai-motive-for-heywood-killing-in-china.html?pagewanted=2&nl=todaysheadlines&emc=edit_th_20120811 > .

ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS E TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS: EVOLUÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

Flávia de Cássia Cordeiro Amaral

Seplan/MA

Gregória Barbosa

Seplan/MA

Kali Micheline Oliveira

Sefin/RO

Eduardo Corrêa Tavares

Sefaz/AP

Elder Souto Silva Pinto

Sefaz/GO

Rudisom Rodrigues de Paula

Sefaz/ES

Sérgio Pereira Ricardo

Sefaz/ES

Coordenador/Orientador:

Nélson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

As transferências intergovernamentais – elemento intrínseco ao federalismo e essencial para sua viabilidade – são objeto constante de estudo do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), sempre com enfoque complementar e renovado, demonstrando preocupação com instituto de tamanha relevância. Citem-se como exemplos trabalhos a respeito do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 2010, e especificamente sobre o FPE (2011).

Hoje, os entes federados convivem com uma crise internacional, riscos de desindustrialização nacional, rediscussão dos critérios de repartição do FPE por determinação do STF, redução das transferências decorrentes da política fiscal, entre outros fatores relevantes. Neste contexto, estudar o comportamento das transferências, antes de uma escolha pelo interesse do tema, é medida que se impõe: com tantas variáveis agindo na viabilidade financeira dos estados, é preciso compreender como a repartição dos recursos decorrente do pacto federativo vem ocorrendo.

Esta pesquisa, após introdução teórica, trata da análise da evolução das transferências intergovernamentais da União para os estados, divididas em dois grandes grupos: as obrigatórias, que independem da discricionariedade do governo central; e as voluntárias, operacionalizadas por meio de convênios e outros instrumentos, como elucidado no transcorrer do trabalho.

Após determinar sua composição, realiza-se o confronto transferências obrigatórias com a receita da União, bem como do total destas transferências com a receita orçamentária dos estados. Finalmente, mensura-se a participação das unidades federadas nas transferências da União, para mapear sua destinação.

Verificou-se que apesar da principal destas transferências, o FPE, a depender da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a evolução destes repasses está vinculada à evolução das receitas da União como um todo, tendo em vista que praticamente todas as espécies de receitas são redistribuídas aos demais entes federados e, ainda, ficou demonstrado que apesar das políticas de incentivo da União baseadas no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) o percentual destinado a estas transferências se manteve relativamente estável ao longo dos últimos dez anos.

Da análise das dependências, constata-se a diminuição da autonomia dos níveis inferiores de governo apesar de a evolução positiva de suas receitas orçamentárias, na medida em que aumentou a dependência que estados e Distrito Federal tem destes recursos.

Palavras-chave: Transferências Intergovernamentais. FPE. Evolução temporal.

ABSTRACT

Intergovernmental transfers are the object of constant study of Brazilian States Tax Forum – FFEB, always with renewed focus and complementary, showing renovated concern with also highlighted its relevance. They include examples of works about FPE and LRF (2010), and specifically about the FPE (2011).

Today, the federated entities coexist with an international crisis, risks of domestic deindustrialization, renewed discussion of allocation criteria for determining the FPE after the STF decision, reduction of transfers arising from fiscal policy, among other relevant factors. With so many variables acting on the financial side that can affect revenues of states, we must understand how the effect of the allocation of resources resulting from the federal pact.

This research, after a theoretical introduction, deals with the analysis of the evolution of intergovernmental transfers from the Union to the States, divided into two major groups: mandatory, which are independent of the discretion of the Central Government, and volunteers, which depends on discretionary agreements between Union and States.

After determining its composition, the study compares the behavior of mandatory transfers and revenues of the Union as well as a comparison between these transfers and the revenue of states. Finally, it measures the participation of federal units in transfers from the Union, to map its destination.

It was found that the evolution of these transfers is tied to revenue performance of the Central Government as a whole, given that virtually all species of revenues are redistributed to states, and also demonstrated that despite the incentive policies of the Union based on IPI, PIS, Cofins the percentage for such transfers remained relatively stable over the last 10 years.

Analysis of dependencies shows a decrease of the autonomy of lower levels of government, despite the positive development of their budget revenues, increasing the dependence that states and the Federal District have from these resources.

Keywords: Intergovernmental transfers. FPE. Temporal evolution..

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 307
- 2 ANÁLISE CONCEITUAL DO FEDERALISMO, 308
- 3 FEDERALISMO ECONÔMICO NO BRASIL, 309
 - 3.1 História do federalismo até a Constituição de 1988, 309
 - 3.2 O Federalismo brasileiro a partir da Constituição de 1988, 316
- 4 CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DO SISTEMA DE TRANSFERÊNCIAS, 318
 - 4.1 Flexibilidade, 318
 - 4.2 Preserções da autonomia dos entes descentralizados, 319
 - 4.3 Previsibilidade e regularidade das transferências, 319
- 5 CLASSIFICAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS NO SISTEMA ATUAL, 320
 - 5.1 Classificação quanto à natureza, ao destino dos recursos e à forma, 322
 - 5.2 Classificação quanto à forma de cooperação e origem normativa, 323
 - 5.1 Classificação segundo o critério finalístico, 324
- 6 CARACTERÍSTICAS DAS PRINCIPAIS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO PARA OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL, 326
 - 6.1 Livres, 326
 - 6.1.1 Compensatórias, 326
 - 6.1.2 Redistributiva, 329
 - 6.2 Condicionadas, 330
- 7 ANÁLISE DAS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO PARA OS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL, 335
 - 7.1 Composição das transferências da União para as unidades federadas, 337
 - 7.2 Transferências obrigatórias x receita total da União, 341

7.3 Dependência das unidades federadas das transferências da União,	344
7.4 Participação das unidades federadas nas transferências da União,	352
7.5 Fundo de Participação dos Estados (FPE),	357
7.6 Transferências voluntárias da União para os estados,	359
8 CONCLUSÃO,	363
REFERÊNCIAS,	364
ANEXO 1,	366

FIGURAS

- Gráfico 1. União: Receita fiscal x transferências para estados e municípios, 337
- Gráfico 2. Composição das transferências da União para as UFs em 2002, 338
- Gráfico 3. Composição das transferências da União para as UFs em 2006, 338
- Gráfico 4. Composição das transferências da União para as UFs em 2011, 339
- Gráfico 5. Transferências obrigatórias x Receita total governo central, 341
- Gráfico 6. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados, 345
- Gráfico 7. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Norte , 347
- Gráfico 8. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Norte, 347
- Gráfico 9. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do nordeste, 348
- Gráfico 10. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do nordeste, 348
- Gráfico 11. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Sul, 349
- Gráfico 12. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Centro-Oeste, 351
- Gráfico 13. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Sudeste, 351
- Gráfico 14. Transferências dos estados x Total de transferências (Norte), 352
- Gráfico 15. Transferências dos estados x Total de transferências (Norte), 353
- Gráfico 16. Transferências dos estados x Total de transferências (Nordeste), 353
- Gráfico 17. Transferências dos estados x Total de transferências (Nordeste), 354
- Gráfico 18. Transferências dos estados x Total de transferências (Sul), 354
- Gráfico 19. Transferências dos estados x Total de transferências (Centro-Oeste), 355
- Gráfico 20. Transferências dos estados x Total de transferências (Sudeste), 356
- Gráfico 21. FPE e Receita Arrecadada pela União em relação ao PIB de 1995 a 2011, 358
- Gráfico 22. Participação do FPE e demais transferências constitucionais em relação ao total de 1997 a 2011, 358
- Gráfico 23. Transferências voluntárias de 2002 a 2010, conforme Execução Orçamentária das UFs, 360

QUADRO

Quadro 1. Principais projetos financiados pelo FNDE, 333

TABELAS

- Tabela 1. As Transferências Intergovernamentais, 336
- Tabela 2. Fonte das transferências da União para as UFs em 2011, 340
- Tabela 3. Receitas Primárias do Governo Central, 342
- Tabela 4. Variação das receitas próprias das UFs e das transferências da União, 345
- Tabela 5. Variação das Receitas Próprias e das Transferências para os Estados do Sul, 350
- Tabela 6. Execução orçamentária dos estados: detalhamento de 1995 a 2000, 359
- Tabela 7. Transf. Voluntárias de 2002 a 2010, conforme Execução Orçamentária das UFs, 360
- Tabela 8. Transferências voluntárias de 2002 a 2010, conforme consulta específica ao sítio da STN, 361
- Tabela 9. Transferências voluntárias de 2002 a 2010 por UF, 361

1 INTRODUÇÃO

As transferências intergovernamentais – elemento intrínseco ao federalismo e essencial para sua viabilidade – são objeto constante de estudo do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), sempre com enfoque complementar e renovado, demonstrando preocupação com instituto de tamanha relevância. Citem-se como exemplos trabalhos a respeito do Fundo de Participação dos Estados e Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), 2010, e especificamente sobre o FPE (2011).

Hoje, os entes federados convivem com uma crise internacional, riscos de desindustrialização nacional, rediscussão dos critérios de repartição do FPE por determinação do STF, redução das transferências decorrentes da política fiscal, entre outros fatores relevantes. Neste contexto, estudar o comportamento das transferências, antes de uma escolha pelo interesse do tema, é medida que se impõe: com tantas variáveis agindo na viabilidade financeira dos estados, é preciso compreender como a repartição dos recursos decorrente do pacto federativo vem ocorrendo.

Analisar sua evolução histórica, considerando as inúmeras mudanças afetas no ordenamento aplicável, promovidas desde a Constituição de 1988, e como elas alteraram a repartição. Verificar o percentual da receita total da União que é repartido, e de que forma esta composição se comporta ao longo do tempo.

Enfim, examinar as transferências e sua relação direta com a manutenção dos entes federados, e de que forma são distribuídas pelas diversas regiões do país. Para tanto, o presente trabalho inicia com a análise conceitual do federalismo (tópico 2 do índice), com enfoque na realidade brasileira (tópico 3).

A pesquisa busca as características desejáveis para o sistema de transferência (tópico 4) e expõe as diversas classificações que a doutrina especializada concede às transferências (tópico 5).

Abordam-se as características principais das transferências da União para os estados e DF (tópico 6), para subsidiar a análise do seu comportamento desde a nova ordem constitucional (tópico 7).

A análise propriamente dita desta evolução dividiu as transferências em dois grandes grupos: as obrigatórias, que independem da discricionariedade do governo central; e as voluntárias, operacionalizadas por meio de convênios e outros instrumentos, como elucidado no transcorrer do trabalho.

Após determinar sua composição (7.1), realiza-se o confronto transferências obrigatórias com a receita da União (7.2), bem como do total destas transferências com a receita orçamentária dos estados (7.3). Finalmente, mensura-se a participação das Unidades Federadas nas transferências da União, para mapear sua destinação.

Apresentam-se, encerrando o estudo, as considerações do grupo após levantamento e exame, com a conclusão voltada ao instituto vital para a existência harmônica e economicamente viável da Federação Brasileira.

2 ANÁLISE CONCEITUAL DO FEDERALISMO

Entende-se por federalismo a forma de organização dos Estados caracterizada pela repartição hierárquica de poderes. A divisão de direitos e obrigações entre pelo menos dois níveis verticais de governo, livremente eleitos, com autoridade sobre as mesmas pessoas e a mesma área geográfica.

O federalismo promove a responsabilidade do governo para com as pessoas e incentiva a participação dos cidadãos, assim como a responsabilidade cívica ao permitir que os governos locais elaborem e administrem leis locais. Este sistema é reforçado por uma constituição escrita, que concede autoridade e delinea o âmbito das responsabilidades compartilhadas por cada nível de governo.

Embora os governos descentralizados satisfaçam as necessidades locais, algumas questões são deixadas para o governo nacional. Como por exemplo, a defesa, os tratados internacionais, os orçamentos federais e os serviços postais.

Relações intergovernamentais significam que vários governos em um Estado Federal (nacional, regional e local), trabalham juntos quando questões de autoridade estatutária implicam na necessidade de tratar as questões de forma cooperativa. O governo nacional tem muitas vezes autoridade para interceder em disputas entre regiões.

Em um país geograficamente grande e economicamente diversificado, as disparidades de renda e bem-estar social entre as regiões podem ser tratadas pelo governo nacional por meio de políticas que redistribuem os impostos arrecadados.

A primeira organização que exprime um modelo de aliança federalista, tal como é estudado pela ciência política, ou seja, como um sistema político em que há reunião de entes federados dotados de autonomia e titulares de determinadas competências formando um Estado Federal. Este último é dotado de soberania e possuidor também de competên-

cias específicas, foi o que ocorreu com os estados oriundos das ex-colônias inglesas na América do Norte no século XVIII.

O termo federalismo contém duas dimensões complementares: a política e a econômica. A dimensão política esta relacionada à origem histórica das federações, a qual ocorre no momento em que as ideias democráticas precisam ser inseridas em uma sociedade culturalmente diversificada, sem que isso destrua a unidade territorial. A dimensão econômica está vinculada basicamente a alocação de recursos. Esta alocação pode ocorrer de cima para baixo, em um movimento centralizador pelo qual as diversas esferas subnacionais abdicam de parte de seus poderes em prol de um governo central ou de baixo para cima, em um movimento descentralizador, no qual o governo central delega parte de seus poderes para diversos governos subnacionais.

Na evolução histórica do federalismo, a tributação é elemento essencial, pois em relação aos entes federados é imprescindível para assegurar a sua autonomia e, no que diz respeito à União Federal, é voltada no sentido de reunir recursos para as necessidades da federação como um todo.

A formação da federação brasileira ocorreu, como explica Manoel Gonçalves Ferreira Filho,¹ de forma diferente da americana, pois, enquanto que a formação do federalismo norte-americano realizou-se por meio de um processo de união de unidades políticas, o federalismo brasileiro foi implantado pelo Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, pelo qual as províncias do império foram transformadas nos estados da República, passando o Brasil de uma forma unitária para uma forma federal.

3 FEDERALISMO ECONÔMICO NO BRASIL

Para se chegar à temática proposta, será necessária uma breve exposição sobre a evolução do pacto federativo no Brasil, com atenção para as políticas tributárias adotadas nas últimas constituições, a fim de contextualizar o sistema atual com as diretrizes traçadas pela norma constitucional.

3.1 História do federalismo até a Constituição de 1988

A história do federalismo remonta o período das capitanias no qual a coroa portuguesa dividiu o território e fez doações, surgindo assim as províncias do império que vie-

1 FERREIRA FILHO, 2006, p. 57.

ram a ser os estados da República Federal. Diferente das colônias da América do Norte, lá os núcleos sociais eram homogêneos, aqui as capitanias do Brasil colônia não eram divisão socioeconômica, mas geográficas e que não assumiam uma identidade.

Na época imperial, tendo o Brasil uma economia rigorosamente agrícola e aberta, pode-se dizer que sua principal fonte de receita constituía-se no comércio exterior, designadamente no Imposto de Importação (II), o qual chegou a ser responsável por metade da receita total do governo.

Em 1824, advém a primeira Constituição brasileira, a qual se caracterizava por demasiada concentração de poderes. Competia à Câmara dos Deputados a iniciativa de legislar sobre matéria tributária, deixando sem competência legislativa, as províncias.

Em 1891, a denominada Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, adotou o modelo de federalismo dualista e, quanto à matéria tributária, determinou:

- O princípio da legalidade, no sentido de que os impostos de qualquer natureza somente poderiam ser cobrados em virtude de lei que os autorizassem (artigo 72, § 30);
- Princípio da uniformidade dos impostos decretados pela União para todos os Estados (artigo 7º, § 2º);
- A competência exclusiva da União para decretar impostos sobre a importação de procedência estrangeira, taxas de selo e taxas dos correios e telégrafos federais (artigo 7º);
- A competência exclusiva dos Estados para decretar:
 - a. impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
 - b. impostos sobre imóveis rurais e urbanos;
 - c. impostos sobre transmissão de propriedade;
 - d. impostos sobre indústrias e profissões;
 - e. taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;
 - f. contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios (artigo 9º);
- A imunidade de impostos, no Estado por onde se exportava a produção dos outros Estados (artigo 9º, § 2º);
- Que somente seria lícito a um estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro Federal (artigo 9º, § 3º);
- Vedações para os estados e União:

- a. de criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros estados da República ou estrangeiros, e, bem como, sobre os veículos de terra e água que os transportassem (artigo 11, n° 1);
 - b. de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (artigo 11, n° 2); e
 - c. de prescrever leis retroativas (artigo 11, n° 3).
- Além das fontes de receita discriminadas nos artigos 7° e 9°, que era lícito à União como aos estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não transgredindo, o disposto nos artigos 7°, 9° e no item n° 1 do artigo 11.

No regime de federalismo dualista da Constituição de 1891, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho,² observou-se que as desigualdades entre os estados-membros se aprofundaram, em virtude da deficiência econômica de muitos estados, o que resultou na luta destes pela ampliação das atribuições da União.

A partir de 1930, com a crise econômica mundial, o Brasil perde sua grande fonte de receita no comércio exterior. O café representava 70% das exportações brasileiras cujo seu maior comprador era os Estados Unidos da América,³ com isso o governo vê-se obrigado a buscar receitas por meio da tributação de bases domésticas, crescendo assim a importância dos impostos de consumo e demais impostos de rendimentos.

Com a nova ordem jurídica instituída com a Carta Constitucional de 1934, além da definição dos tributos da União e dos estados, concede-se também, competência tributária aos municípios, garantindo sua autonomia financeira com fontes próprias de receitas.

A Carta de 1937 instituiu o Estado Novo no Brasil, que veio a perdurar até 1945, quando Getúlio Vargas foi destituído do poder. Esta Constituição, embora tenha feito subsistir formalmente a federação, promoveu na realidade um verdadeiro Estado Unitário, onde os estados eram governados por interventores nomeados pelo Presidente da República. Do ponto de vista da discriminação de rendas, com pequenas alterações, a nova Carta praticamente manteve as disposições da de 1934,

todavia a União mostrava crescente preocupação com o estabelecimento de normas financeiras gerais de tributação que, na prática, tinham o efeito de reduzir o poder legislativo dos estados e municípios em relação aos tributos de sua competência e em relação a seus gastos.⁴

2 Idem.

3 SOLDATI MANOELLE. 2004, p. 3.

4 RICARDO VARSANO, 1996. p. 24.

Com o fim do Estado Novo em 1945, a redemocratização do país inaugura nova fase de descentralização, aplicação do poder político dos estados e maior autonomia fiscal e orçamentária aos municípios.

A Constituição de 18 de setembro de 1946 idealizou o sistema tributário brasileiro de forma mais pormenorizada, fixando uma discriminação de rendas rígidas. Embora não tenha promovido uma reforma na estrutura tributária, esta Carta promoveu uma discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos e impôs limitações ao poder de tributar, em benefício da cidadania. Em conjunto com a Emenda nº 05/61, foram beneficiados, principalmente os municípios.

Durante o período 1946 – 1966 cresce a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Às vésperas da reforma tributária, o imposto de consumo é responsável por mais de 45% da receita tributária da União, o imposto de vendas e consignações corresponde a quase 90% da receita tributária estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se torna, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios. Em conjunto, eles perfazem 65% da receita tributária total do país. Entretanto, não são suficientes para cobrir as necessidades de dispêndio dos três níveis de governo. A reforma tributária, reclamada por muitos desde o final da década de 40, é preparada e posta em prática entre 1963 e 1966.⁵

A estrutura das relações federativas resultante da evolução do processo histórico dá origem aos pactos federativos que regem de forma dinâmica as relações intergovernamentais. A expressão destas inter-relações é refletida nas constituições e demais legislações infraconstitucionais. Com isso, iremos efetuar uma análise mais detalhada do período pós 1964, que definiu as bases do Pacto Federativo em vigor no Brasil.

Em 1964, a federação passa por profunda transformação, com desdobramentos sobre o papel dos três níveis de governo. Os militares promulgaram nova Constituição em 1967 e elaboraram uma série de normas para regularizar vários aspectos da vida política e econômica do país. Entre as normas elaboradas está a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional (CTN).

O CTN trouxe uma série de inovações no sistema federativo brasileiro, são elas:

- Instituição dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM) promovendo a partilha de recursos federais para unidades subnacionais com menor desenvolvimento econômico;

5 Ibidem. p. 24.

- Criação dos Fundos de Desenvolvimento Regional (FNE, FNO, FNCO) visando financiar projetos de desenvolvimento em regiões menos desenvolvidas do país;
- A adoção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), um imposto sobre o valor adicionado, em substituição ao antigo imposto sobre vendas e consignações, que incidia em cascata sobre o faturamento. Este imposto foi pioneiro em nível mundial.

Com a edição do Ato Institucional nº 5, em 1968, o governo centralizou os recursos públicos e o poder político. A forma utilizada para centralizar foi reduzindo as transferências aos fundos de participação e ampliando as condicionalidades incidentes sobre as transferências. Esta centralização atendia a dois objetivos. Do ponto de vista político, permitia ao regime militar manter um estrito controle sobre os governos estaduais, viabilizando a manutenção mínima de algumas aparentes instituições democráticas. Quanto ao aspecto econômico, a União tinha controle sobre o gasto público para implementar o II Plano de Desenvolvimento Nacional com base em um sistema formado pelas empresas estatais e por autarquias setoriais.

A Constituição do Brasil de 1967 modificada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, denominada de Constituição da República Federativa do Brasil, e suas emendas posteriores, introduziram um federalismo fortemente centralizador que foi denominado pela doutrina, segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho,⁶ de federalismo de integração, e quanto aos aspectos tributários foi estabelecido:

- A competência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria e que somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderia instituir empréstimo compulsório (art. 18, caput, incisos I e II, e §3º);
- Que lei complementar deveria estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, e regular as limitações constitucionais do poder de tributar (artigo 18, § 1º);
- Que as taxas não poderiam ter como base de cálculo que tenha servido para a incidência dos impostos (artigo 18, § 2º);
- Que ao Distrito Federal e aos estados não divididos em municípios competiam, cumulativamente, os impostos atribuídos aos estados e aos municípios; e à

6 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves.

União, nos territórios federais, os impostos atribuídos aos estados e, se o território não fosse dividido em municípios, os impostos municipais (artigo 18, § 4º);

- Os princípios básicos da federação:
 - a. da legalidade;
 - b. da anterioridade;
 - c. da liberdade de tráfego;
 - d. da imunidade recíproca de impostos com relação aos entes federados, sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais;
 - e. da imunidade de impostos sobre templos de qualquer culto;
 - f. da imunidade de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar; e
 - g. da imunidade de impostos sobre o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão (artigo 19);
- A vedação à União para instituir tributo que não fosse uniforme em todo o território nacional ou que implicasse distinção ou preferência em relação a qualquer estado ou município em prejuízo de outro (artigo 20, inciso I);
- A vedação à União para tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos estados e municípios, em níveis superiores aos que fossem fixados para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes (artigo 20, inciso II);
- A vedação aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios para estabelecer a diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino (artigo 20, inciso III);
- A competência à União para instituir imposto sobre:
 - a. a importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, para alteração de alíquotas ou bases de cálculo;
 - b. a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, a alteração de alíquotas ou bases de cálculo;
 - c. a propriedade territorial rural;

- d. a renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei;
 - e. produtos industrializados, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, a alteração de alíquotas ou bases de cálculo;
 - f. operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 - g. serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
 - h. produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto com incidência única sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas; e
 - i. a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto com incidência única sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas; transportes, salvo os de natureza estritamente municipal (artigo 21);
- A competência à União para, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais seriam suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação (artigo 22);
 - Que a União poderia desde que não tivessem base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos na Constituição, instituir outros impostos, além dos especificamente indicados como os de sua competência, que não fossem da competência tributária privativa dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal (artigo 18, § 5º);
 - A competência dos estados e do Distrito Federal para instituir impostos sobre:
 - a. a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição;
 - b. operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes (ICM), imposto que não-cumulativo se deduzindo, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, sendo que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não impli-

caria crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes;

- c. a propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos (artigo 23);
- A competência dos municípios para instituir imposto sobre:
 - a. propriedade predial e territorial urbana;
 - b. serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar (artigo 24);
- A distribuição pela União de 33% (trinta e três por cento) do produto da arrecadação dos impostos de renda e proventos de qualquer natureza, sendo que 14% (quatorze por cento) para o Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios; 17% (dezesete por cento) para o Fundo de Participação dos Municípios; e 2% (dois por cento) para Fundo Especial com aplicação regulada em lei. (artigo 25, incisos I, II e III, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985);
- Regras para a partilha das receitas tributárias entre estados e municípios no caso: do ITBI (artigo 23, § 10), do ICM (artigo 23, §§ 8º e 9º) e do IPVA (artigo 23, § 13).

Na década de 1970, ocorre gradativo processo de descentralização de recursos para as unidades subnacionais, primeiro pela eliminação de grande parte das condicionalidades impingidas às transferências, e segundo pela progressiva ampliação dos percentuais de transferências aos fundos de participação.

Nos anos 1980, iniciam-se a decadência do regime autoritário e o fortalecimento dos governos subnacionais, que se manifestam na forte campanha pela ampliação da autonomia política e financeira destes governos. A normalização democrática ocorre após a anistia política e via eleições para os governos subnacionais, a partir de 1982. Sucessivas emendas constitucionais ampliaram progressivamente a base dos fundos de participação.

3.2 O Federalismo brasileiro a partir da Constituição de 1988

Com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 volta-se a um federalismo de cooperação, sendo que o princípio federativo está presente como cláusula pétrea no artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, instituindo-se como inovação a inclusão dos

municípios como unidades federativas. Nestes termos, Luiz Guilherme de Oliveira⁷ diz: “A Constituição de 1988 reduz a participação da União no conjunto tributário nacional, em contrapartida, aumenta as participações tanto de Estados quanto de municípios neste conjunto”.

Esta descentralização busca aproximar a unidade gestora do gasto e o público-alvo. Porém, a estrutura tributária se mantém a mesma, os principais impostos são mantidos semelhantes, e modifica-se, na verdade, o volume de transferência entre os níveis de administração.

A Constituição de 5 de outubro de 1988 dedica todo o Capítulo I do seu Título VI (Da Tributação e do Orçamento) ao sistema tributário nacional. Esta Carta estruturou um sistema que combina competências exclusivas, privativas e principiológicas, com competências comuns e concorrentes, na busca da reconstrução do sistema federativo. Caracterizam-se, principalmente, pela descentralização, pelos fortalecimentos dos estados e municípios e pela busca de atenuação de desequilíbrios regionais.

Com a Constituição de 1988 foi realizada a revisão das atribuições e da distribuição dos recursos tributários, que teve como principais características:

- ampliação dos coeficientes dos fundos de participação, atingindo 44% da receita do imposto de renda e IPI;
- criação do ICMS (a partir da incorporação dos impostos únicos ao ICM), com enorme expansão da base tributária disponível para os governos estaduais;
- concessão de ampla autonomia aos gestores estaduais;
- descentralização do atendimento básico de saúde e a educação básica, ampliando em muito as transferências federais para financiamento de programas nacionais executados pelos governos locais, principalmente o Sistema Único de Saúde (SUS) e depois o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental (Fundef)/Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb).

O grande avanço veio com a Lei nº 11.107, de 2005, que regulamentou a formação dos consórcios públicos e dos convênios de cooperação entre os entes federados, nos termos do artigo 241 do texto constitucional. Esta lei é um importante exemplo para o federalismo cooperativo, pois disciplinou a forma de gestão associada de serviços

7 OLIVEIRA, 2000. p. 47.

públicos, como também a transferência de encargos entre as entidades associadas, para o cumprimento das políticas previamente estabelecidas.

Os pontos explorados anteriormente revelam a intenção do legislador constitucional de instituir um sistema federativo sobre bases cooperativas.

No período pós-constituição, o governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, o que acabou piorando a qualidade da tributação e dos serviços prestados.

Na área tributária, criaram-se novos tributos e elevaram-se alíquotas daqueles já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Como exemplos, tem-se a criação da contribuição, prevista na Constituição, incidente sobre o lucro líquido das empresas (1989), o aumento da alíquota da Cofins de 0,5% para 2% e também das do imposto sobre operações financeiras (IOF) (1990), e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), mais um tributo cumulativo (1993).

4 CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS DO SISTEMA DE TRANSFERÊNCIAS

A doutrina aponta algumas características necessárias para um adequado sistema de transferências intergovernamentais. Entre elas, destaca-se a flexibilidade, a preservação da independência dos governos subnacionais na fixação das prioridades e a previsibilidade e regularidade das transferências.

4.1 Flexibilidade

Prado, Quadros e Cavalcanti⁸ consideram necessária a flexibilidade do sistema de transferências de forma que permitam ajustes dinâmicos nas transferências intergovernamentais em decorrência da variação temporal das demandas por bens e serviços públicos:

[...] a distribuição interjurisdicional das demandas por serviços podem apresentar ampla variabilidade temporal no médio e longo prazo. Fenômenos como movimentos migratórios populacionais e da atividade econômica ou diferentes ritmos de crescimento econômico por região, por exemplo, exigem do sistema de transferências capacidade de ajustamento dinâmico, ou seja, de se adequar no tempo à variabilidade do perfil da demanda por serviços. Quan-

8 PRADO, S.; QUADROS, W.; CAVALCANTI, C. E., 2003, p.17.

do o sistema de transferências não é estruturado sob um padrão dinâmico, ou seja, quando a alteração das participações relativas das jurisdições não é prevista no sistema, o ajustamento do montante de recursos transferidos em relação ao novo perfil de necessidades depende de reformas sucessivas num sistema estático. Isso esbarra no que chamaremos de “ditadura do status quo”: os governos subnacionais resistem a qualquer redução relativa de suas receitas legalmente garantidas pelo sistema vigente.

4.2 Preserções da autonomia dos entes descentralizados

Outra característica recomendável dos arranjos de transferências é a preservação da independência dos governos subnacionais para fixar as prioridades locais, as quais não devem ser significativamente restringidas pela estrutura dos programas centrais.

Segundo Prado, Quadros e Cavalcanti,⁹ o grau de autonomia dos governos subnacionais depende, essencialmente, de dois fatores: da parcela de recursos fiscais gerados por arrecadação própria e do poder do sistema orçamentário dos governos locais para dispor livremente da maior parcela possível de sua receita.

Entretanto, em regiões que possuam elevada diversidade socioeconômica e fortes limites à capacidade do governo de ampliar o financiamento dos serviços públicos, um sistema de transferências orientado somente por critérios gerais de equalização de gasto com plena autonomia orçamentária tende a tornar incerta a provisão dos serviços públicos essenciais.

4.3 Previsibilidade e regularidade das transferências

Para que se possa permitir criterioso planejamento orçamentário por parte dos governos descentralizados, deve haver o mínimo de previsibilidade nas transferências oriundas do governo central.

Segundo diversos observadores, a existência de um volume elevado de transferências discricionárias é prejudicial ao sistema federativo.

Um dos principais argumentos contrários às transferências discricionárias refere-se à instabilidade que geram nos processos orçamentários dos governos subnacionais, que ficam sem parâmetros para estimar a evolução dos recursos que receberão em médio prazo.

9 Ibidem, p. 26.

5 CLASSIFICAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS NO SISTEMA ATUAL

O Brasil vem sofrendo constantes mudanças demográficas decorrente da urbanização, o que promove a concentração da população nos municípios, e conseqüentemente o aumento da demanda de prestação de serviços públicos básicos por estas unidades subnacionais nos campos da saúde, da assistência social, da educação entre outros, e para isso necessita de um suporte para atender uma maior capacidade de gasto.

Neste contexto, a política tributária ou o conjunto de medidas financeiras governamentais deve ser formulado de forma que atenda a consolidação do desenvolvimento com a cidadania.

Vale ressaltar que as transferências já apareciam na CF de 1934 nos arts. 8º §2º e 10º§ único mediante a modalidade obrigatória ou automática. O imposto de indústrias e profissões de competência dos estados deveria ser compartilhado por este e pelos municípios em partes iguais, e o produto dos impostos residuais da União ou dos estados tinha de ser compartilhado entre as três esferas do governo.

Na CF de 1937, não houve modificações quanto às transferências, mas a de 1946 trouxe modificações conforme o art. 15 III §2º e §4º, onde determinava o repasse de 10% da receita do Imposto de Renda (IR) da União aos municípios e o compartilhamento de 60% da receita do imposto sobre combustíveis entre os estados, o Distrito Federal e os municípios.

A Emenda Constitucional nº 05, de 1961, alterou o art. 15 da CF de 1946, promovendo o aumento de 15% da participação dos municípios sobre a receita da União proveniente do IR.

Ocorreram sucessivas modificações no sistema de transferências nas constituições posteriores promovendo mudança de um federalismo fiscal que inicialmente era centralizado para um federalismo fiscal cooperativo e de integração.

A Constituição de 1988 estabeleceu quatro tipos de transferências intergovernamentais da União aos estados, são elas:

- a. 21,5 % da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sob Produtos Industrializados (IPI) pertencem aos estados compondo a valor do FPE.
- b. 10% do IPI é destinado aos estados exportadores de produtos industrializados, por meio do fundo do IPI exportação.

- c. 30% da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras referentes ao ouro (IOF-Ouro).
- d. 20% da arrecadação de qualquer imposto criado após a Constituição de 1988, em virtude da competência residual da União.

Em 13/9/1996, foi aprovada pelo Congresso a transferência financeira aos estados da Lei Kandir. Essa transferência é um ressarcimento da União aos estados em decorrência da desoneração do ICMS dos produtos semielaborados destinados à exportação.

No atual sistema constitucional financeiro existem:

- a. transferências Intergovernamentais diretas e indiretas, condicionadas e incondicionadas nos artigos 157 e 159;
- b. transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionais dos estados e do Distrito Federal no art. 157;
- c. transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionais dos municípios no art. 158; e
- d. transferências intergovernamentais automáticas: o FPE e do Distrito Federal (art. 159 I, a); o FPM (art. 159 I, b) e os Fundos de Financiamentos do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e o Centro-Oeste (FCO) no art. 159.

A Constituição também prevê diversas espécies de fundos constitucionais como Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), art. 60 do ADCT; o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 79 a 83 do ADCT); e o Fundo Nacional de Saúde (art. 77 do ADCT).

Cabe ao tesouro nacional, em cumprimento aos dispositivos constitucionais, efetuar as transferências desses recursos aos entes federados, nos prazos legalmente estabelecidos. O tesouro nacional divulga anualmente as estimativas individualizadas das transferências constitucionais e legais para o exercício subsequente. Mensalmente, divulga também as estimativas trimestrais, relatórios e boletins destas transferências.

Existem alguns determinantes básicos para as transferências intergovernamentais, dentre eles citam-se:

- eficiência tributária;
- necessidade de equalização horizontal; e
- preferência por programas nacionais de prestação de serviços.

Esses fatores justificam a existência de várias formas de transferências nas federações modernas. Ao partir deste princípio, basicamente existem três critérios para distinguir as transferências intergovernamentais: quanto à natureza, ao destino dos recursos e à forma. Há ainda outras classificações, abordadas no item 5.4 deste capítulo.

5.1 Classificação quanto à natureza, ao destino dos recursos e à forma

Quanto à natureza as transferências podem ser:

- **Obrigatórias, automáticas ou constitucionais** – quando já estão previstas no texto constitucional. Desta maneira as receitas tributárias devem ser automaticamente repassadas às entidades subnacionais específicas, independentemente de autorização. São consideradas obrigatórias as seguintes transferências: Fundo de Participação dos Estados (FPE), IPI – Exportação, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), IOF-Ouro, Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Hídricos, Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais, Compensação Financeira pela Produção do Petróleo, *Royalties* pelo Excedente da Produção do Petróleo, *Royalties* pela Participação Especial, Fundo Especial do Petróleo, Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Naturais, Transferências de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) e ICMS desoneração – Lei nº 87/1996.
- **Voluntárias** – são os recursos financeiros repassados pela União aos estados, Distrito Federal e municípios em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidente às três esferas de governo.¹⁰

Em relação à destinação dos recursos, as transferências podem ser:

- Vinculadas ou Condicionadas – consistem no repasse dos recursos as unidades federadas com destinação específica afetada, ou sejam a receita deve ser aplicada em determinada atividade socioeconômica, fundo ou serviço público específico. Ex.: Fundef, Fundeb, SUS, etc.

10 STN – www.stn.fazenda.gov.br-Transferências Voluntárias.

- Livres ou Incondicionadas – consistem no repasse dos recursos as unidades federadas sem destinação específica, existindo plena autonomia para utilizá-los. Ex.: FPE, FPM, previstos no art. 159 da CFL.

No tocante à forma, às transferências intergovernamentais podem ser:

- Direta – quando prescindem de qualquer intermediação como os repasses regulados por meio dos artigos 157 e 158 da CF.
- Indireta – quando demandam a realização de fundos. Ex.: Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

5.2 Classificação quanto à forma de cooperação e origem normativa

Além das classificações apresentadas, as transferências são classificadas pelos seguintes critérios:

- forma de cooperação; e
- origem normativa.

a) Forma de cooperação

José Maurício Conti propõe a classificação das transferências segundo critério da cooperação ou das unidades envolvidas nas transferências que ocorreu em razão da modernidade do federalismo, distinguindo-as em:

- cooperação vertical – quando o repasse de recurso ocorre entre unidades de grau diverso; e
- cooperação horizontal – quando a transferência da receita se dá entre entes políticos de mesmo grau.

b) Origem normativa

O Senado Federal classifica as transferências intergovernamentais segundo sua origem normativa. Conforme este critério, as transferências podem ser agrupadas em constitucionais, legais ou voluntárias. Tal critério também é adotado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

As transferências constitucionais correspondem a parcelas de recursos arrecadados e repassados aos entes federados por força de mandamento estabelecido em dispositivo da Constituição Federal. Inserem-se nesta modalidade os recursos provenientes do Fundo

de Participação dos Estados (FPE), do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), do Imposto Territorial Rural (ITR), do Imposto sobre Operações Financeiras/Ouro (IOF-Ouro), do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (Fundef) e do Fundo de Compensação para Exportação de Produtos Industrializados (FPEX).

As transferências legais são aquelas regulamentadas por leis específicas, as quais determinam a forma de habilitação, transferência, aplicação dos recursos e prestações de contas. Podem ser divididas em duas categorias: as transferências automáticas e as transferências fundo a fundo.

As transferências automáticas consistem no repasse de recursos financeiros sem a utilização de convênio, ajuste, acordo ou contrato, mediante depósito em conta corrente específica, aberta em nome do beneficiário. Tal forma de transferência é utilizada no Programa Nacional de Alimentação Escolar (Pnae).

Transferências fundo a fundo consistem no repasse de recursos diretamente de fundos da esfera federal para fundos da esfera estadual, municipal ou do Distrito Federal, dispensando a celebração de convênios. Tais transferências são utilizadas em programas na área da saúde e da assistência social.

Por fim, as transferências voluntárias - são definidas no art. 25, da Lei Complementar n° 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), como a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

O público-alvo das transferências voluntárias constitui-se em órgãos da administração pública direta, autárquica ou fundacional, empresa pública ou sociedade de economia mista, de qualquer esfera de governo, ou organização particular, com a qual a administração federal pactua a execução de programa, projeto/atividade ou evento, mediante a celebração de convênio.

5.1 Classificação segundo o critério finalístico

O escopo do presente trabalho – analisar a evolução das transferências da União para os estados – possui relação direta com a classificação segundo o critério finalístico. Justifica-se: ponderar as transferências sob esta ótica permite visualizar a dependência dos entes em relação às transferências de acordo com o fim a que se destinam. É possível ava-

liar também o comportamento das transferências de acordo com a política de distribuição adotada pela União ao longo do tempo.

Nesta seara, merece destaque o esquema analítico proposto por Prado¹¹ – adotado para fins de análise neste trabalho –, que divide as transferências em quatro distintas categorias:

- devolução ou compensação tributária;
- redistribuição;
- políticas seletivas permanentes; e
- discricionárias.

Na primeira categoria estão os fundos da Lei Kandir, FEX e IPI-Exportação, destinados a ressarcir os estados por uma perda na base tributária (impossibilidade de cobrar ICMS sobre a exportação). Os *royalties*, não se referem a uma base tributária, mas a renda decorrente da exploração de recursos naturais escassos.

A segunda categoria, formada por transferências redistributivas que podem ou não ter como objetivo a equalização vertical da capacidade de gasto entre as diferentes esferas do governo ou a equalização horizontal entre entes de um mesmo nível de governo, mas de diferentes regiões, portes populacionais e características socioeconômicas, cuja capacidade de arrecadar é muito distinta. Neste estudo, o FPE é o principal fundo com esta missão. O Fundo Especial do petróleo (FEP) também se enquadra neste grupo, uma vez que é distribuído pelos mesmos critérios do FPE.

A terceira categoria também tem natureza redistributiva, mas é constituído por transferências vinculadas a determinadas políticas públicas, que exigem gestão centralizada de recursos para induzir os governos subnacionais a um gasto superior àquele que resultaria de decisão orçamentária local. Neste caso, são exemplos o Fundo de desenvolvimento da Educação (FNDE), Fundo de saúde (FNS) e o Fundeb – embora este último tratar-se de um fundo eminentemente estadual, que não promove redistribuição regional, mas apenas intraestadual, no qual a União entra com um complemento secundário.

A análise da quarta categoria constituída por transferências voluntárias será feita a parte, pois não entra conceitualmente no cálculo da receita disponível.

11 PRADO, S.; QUADROS, W.; CAVALCANTI, C. E., 2003. p. 3-6.

6 CARACTERÍSTICAS DAS PRINCIPAIS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO PARA OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL

Ao adotar a classificação de acordo com o critério finalístico, passa-se a descrever as características de cada uma das categorias no sistema atual: livres (compensatórias e redistributivas); condicionadas (políticas seletivas permanentes); e, em capítulo à parte, as voluntárias.

6.1 Livres

6.1.1 *Compensatórias*

A) Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM)

Estabelecida pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 20, § 1º, é devida aos estados, ao Distrito Federal, aos municípios, e aos órgãos da administração da União, como contraprestação pela utilização econômica dos recursos minerais em seus respectivos territórios.

Compete ao Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), baixar normas e exercer fiscalização sobre a arrecadação da CFEM (Lei nº 8.876/1994, art. 3º, inciso IX).

A CFEM é devida por toda e qualquer pessoa física ou jurídica que explore substâncias minerais com fins de aproveitamento econômico (exceto oriunda de lavra garimpeira, que é isenta), calculada sobre o valor do faturamento líquido, obtido por ocasião da venda do produto mineral, obtido da jazida, mina, salina ou de outro depósito mineral, para fins de aproveitamento econômico.

Os recursos originados da CFEM não poderão ser aplicados em pagamento de dívida ou no quadro permanente de pessoal da União, dos estados, Distrito Federal e dos municípios.

As receitas deverão ser aplicadas em projetos, que direta ou indiretamente revertam em prol da comunidade local, na forma de melhoria da infraestrutura, da qualidade ambiental, da saúde e da educação. De acordo com a Lei nº 001/1990, art. 2º, § 2º, com alterações da Lei nº 9.993/2000, os percentuais de distribuição da CFEM são:

- 23% aos estados;

- 65% aos municípios; e
- 2% ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

B) Compensação Financeira pela Utilização dos Recursos Hídricos (CFURH)

Criada pela Lei nº 7.990/1998, a Compensação Financeira pela Utilização de Recursos Hídricos, é o valor que os titulares de concessão ou autorização de usinas pagam para exploração de potencial hidráulico aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, em cujos territórios se localizarem instalações destinadas à produção de energia elétrica, ou que tenham áreas invadidas por águas dos respectivos reservatórios, e a órgãos da administração direta da União.

Conforme estabelecido pela Lei nº 9.984, de 17/07/2000, art. 28, a CFURH corresponde ao percentual de 6,75% do valor da energia gerada, do qual é distribuída da seguinte forma:

- 6% do valor da energia produzida serão distribuídos entre os estados, municípios e órgãos da administração direta da União, conforme a regra estabelecida pela Lei nº 8.001/1990, art. 1º, com alterações das Leis nº 9.993/2000 e nº 9.984/2000, nas seguintes proporções:
 - √ 45% aos estados (onde se localizam as represas);
 - √ 45% aos municípios (atingidos pelas barragens);
 - √ 3% ao Ministério do Meio Ambiente;
 - √ 3% ao Ministério de Minas e Energia;
 - √ 4% ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT); e
 - √ 0,75% do valor da energia produzida serão destinados ao Ministério do Meio Ambiente, para aplicação na implementação da Política Nacional de Recursos Hídricos, nos termos da Lei nº 9.648/1998, art. 17, § 1º, inciso II, alterado pela Lei nº 9.984/2000.

C) Imposto sobre o Ouro (IOF)

É um imposto que incide sobre as remunerações de todas as atividades bancárias e financeiras (operações de créditos de câmbio e seguro, e operações relativas a títulos e valores mobiliários), com exceção de juros. É um tributo que compete à União, de acordo com a Constituição Federal (art. 152, V).

O IOF tem como fato gerador a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado, isto é, depende da espécie de operação financeira; nas operações de créditos, é o valor objeto da operação; nas operações de câmbio, é a efetivação da operação (troca de moeda) nas operações de seguro, é a emissão de apólices; nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, é a emissão, a transmissão, o pagamento ou os resgates destes títulos, na forma da legislação específica.

D) Impostos Produtos Industrializados (IPI)

O chamado IPI-Exportação é uma das modalidades de repartição tributária, previsto no art. 159, inciso II, da Constituição Federal.

As receitas que compõem o IPI-Exportação compreendem a 10% da arrecadação líquida do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Estes valores são transferidos aos estados e ao Distrito Federal, observados os coeficientes individuais de participação no IPI-Exportação, fixados pelo Tribunal de Contas da União.

Os estados entregam aos seus respectivos municípios 25% dos recursos do IPI-Exportação que recebem, observando-se para tanto os mesmos critérios, mesma forma e mesmos prazos estabelecidos para o repasse da parcela do ICMS, que a Constituição Federal assegura às municipalidades. Quanto aos outros 75%, constituem receita dos estados e do Distrito Federal e podem ser aplicados livremente.

E) Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir)

Entrou em vigor, em 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal, nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A Lei Kandir tem por objetivo desonerar do ICMS os produtos (primários e industrializados semielaborados) e serviços exportados, estimular os setores produtivos voltados à exportação e favorecer o saldo da balança comercial.

Contudo, a Lei Kandir causou perdas importantes na arrecadação de impostos estaduais, apesar de que o governo federal ficou comprometido em compensar tais perdas, as regras para esta compensação não ficaram tão claras e há um impasse entre o governo e os estados sobre este assunto.

6.1.2 Redistributiva

A) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE)

Foi criado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, constituindo-se como uma das modalidades de repartição tributária aos estados e ao Distrito Federal, cujo objetivo é a redução das desigualdades regionais, a redistribuição da renda nacional e o equilíbrio socioeconômico entre os entes da federação brasileira.

Está previsto no art. 159, inciso I, alínea a, da Constituição Federal que determina que sejam destinados a esse fundo, 21,5% da arrecadação líquida (arrecadação bruta deduzida de restituições e incentivos fiscais) dos Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre Produtos Industrializados (IPI) – os mesmos tributos partilhados com as prefeituras municipais por meio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

O FPE constitui importante instrumento de redistribuição da renda nacional, visto que este promove a transferência de parcela dos recursos arrecadados em áreas mais desenvolvidas para áreas menos desenvolvidas do país: 85% dos recursos são destinados aos estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% aos estados das Regiões Sul e Sudeste. Em estados de base tributária mais estreita, como Amapá, Roraima, Acre e Tocantins, o FPE é a principal fonte de recursos, representando quase metade da receita destes estados.

Desde 1989, o sistema de partilha do FPE passou por sucessivas modificações, até utilizar-se do critério de cotas fixas. Anteriormente, as cotas eram recalculadas anualmente, com base em variações de renda *per capita* e da população de cada estado.

Diversas pesquisas estão sendo efetuadas com o escopo de encontrar parâmetros norteadores, que viabilizem melhor forma de dirimir ou pelo menos minimizar as desigualdades existentes.

B) Fundo Especial do Petróleo (FEP)

Fundo Especial do Petróleo (*Royalties*) são recursos repassados pela União em função da extração de petróleo.

O *royalty* é definido como uma “compensação financeira devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo e gás natural” (artigo 11 do decreto nº 2.705/1998).

A primeira legislação nacional a introduzir o pagamento de *royalty* se deu por meio da Lei nº 2004, de 3 de outubro de 1953, norma esta que também instituiu a Petrobrás.

Além dos *royalties*, os concessionários estão sujeitos ao pagamento de participação especial, compensação financeira extraordinária estabelecida pela Lei do Petróleo para campos de grande volume de produção ou de grande rentabilidade, conforme os critérios definidos no Decreto nº 2.705/1998.

As receitas recebidas a título de compensação financeira, advindas do FEP, podem ser aplicadas em energia, pavimentação de rodovias, abastecimento de água, recuperação e proteção ao meio ambiente e saneamento básico.

É vedada sua utilização para pagamento de dívida e no quadro permanente de pessoal, executando-se o adimplemento dos débitos com a União e com entidades a ela ligadas, bem como sua aplicação para capitalização de fundos de previdência de acordo com o artigo 8º da Lei nº 7.990/1989, com alterações da Lei nº 10.195/2001.

6.2 Condicionadas

As condicionadas no sistema atual consistem basicamente nas transferências relacionadas aos programas nacionais, notadamente nas áreas da saúde (FNS) e educação [Fundeb (sucessor do Fundef) e FNDE)]. Nesta categoria, encontra-se ainda a repartição das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (Cide).

A) Fundo Nacional de Saúde (FNS)

É o gestor financeiro, na esfera federal, dos recursos do Sistema Único de Saúde (SUS). Sua missão é: “contribuir para o fortalecimento da cidadania, mediante a melhoria contínua do financiamento das ações de saúde”. Os recursos destinam-se a prover, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990, as despesas do Ministério da Saúde, de seus órgãos e entidades da administração indireta, bem como as despesas de transferência para a cobertura de ações e serviços de saúde a serem executados pelos municípios, estados e Distrito Federal.

Regulamentado pelo artigo 8º do Decreto nº 7.336, de 19 de outubro de 2010, as principais competências do Fundo Nacional de Saúde (FNS), são:

- planejar, coordenar e controlar as atividades orçamentárias, financeiras e contábeis da saúde nacional; promover as atividades de cooperação técnica

nas áreas orçamentária e financeira para subsidiar a formulação e a implementação de políticas de saúde;

- estabelecer normas e critérios para o gerenciamento das fontes de arrecadação e para a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros;
- planejar, coordenar, supervisionar e acompanhar as atividades de convênios, acordos, ajustes e similares sob a responsabilidade do FNS; e
- planejar, coordenar e supervisionar as atividades de prestação de contas referentes a convênios, contratos e instrumentos similares e planejar, coordenar e supervisionar as atividades de tomada de contas especial dos recursos do SUS, alocados ao FNE.

B) Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef)

Inicialmente, com a promulgação da Constituição de 1988, 18% das receitas dos impostos (União) e 25% (estados, Distrito Federal e municípios), encontram-se vinculados à educação. Com a Emenda Constitucional nº 14/1996, estes percentuais foram alterados de modo que não menos que 60% dos recursos passaram a ser reservados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, e sua distribuição assegurada mediante a criação do Fundef.

C) Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb)

Instituído pela Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006, foi regulamentado, inicialmente, pela Medida Provisória nº 339, de 28 de dezembro de 2006, convertida posteriormente na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e regulamentada pelos Decretos nº 6.253 e nº 6.278, de 13 e 29 de novembro de 2007, respectivamente, e iniciada sua implantação em 1º de janeiro de 2007.

Seus recursos são distribuídos proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes de ensino.

O cálculo da proporcionalidade é efetuado com base na atuação prioritária de cada ente, definida no art. 211 da CF, e os ensinos fundamentais, como também a educação infantil são dos municípios.

No caso do Distrito Federal, toda a educação básica é abrangida, em razão do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.394/1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional). O Fundeb é constituído, conforme traz o art. 60, inciso II, do ADCT, por base de cálculo maior que a do Fundef, pois engloba outros produtos além dos previstos para este fundo.

Composição dos Recursos do Fundeb:

- Recursos que já integravam o Fundef: Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), proporcional às exportações (IPI-exp) e Desoneração de Exportações (LC nº 87/19 96).
- Recursos novos: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), quota parte de 50% do Imposto Territorial Rural (ITR) devida aos Municípios e parcela de 20% do imposto que a União vier a instituir em razão de sua competência residual.
- Além dos recursos relacionados, compõe ainda o Fundeb – conforme art. 60, inciso V do ADCT – parcela não inferior a 10% do total dos recursos apresentados anteriormente, a título de complementação, repassada pela União sempre que o valor por aluno no Distrito Federal e em cada estado não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

D) Fundo de Desenvolvimento da Educação (FNDE)

É uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação. Foi criada com a finalidade de prestar assistência financeira e técnica e executar ações que contribuam para melhorias da qualidade da educação brasileira.

Tais recursos são canalizados para escolas públicas de ensino fundamental, municípios, Distrito Federal, governos estaduais e entidades não governamentais (ONG), em consonância com estratégia educacional e diretrizes definidas pelo Ministério da Educação que abrangem, ainda, ações de pesquisa, de capacitação de professores e de fiscalização do poder público por parte da sociedade.

O FNDE financia, nas áreas de ensino fundamental, de educação especial, de educação de jovens e adultos e de educação pré-escolar, uma gama de projetos com foco na melhoria da qualidade de ensino e no incremento de melhores condições físicas das unidades escolares, na capacitação e formação de professores e técnicos, na adequação e

qualificação do material didático-pedagógico, além de propor alternativas metodológicas mais atualizadas no desenvolvimento do processo de ensino-aprendizagem.

Quadro 1. Principais projetos financiados pelo FNDE

Programa	Descrição
Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)	Sua filosofia está centrada no conhecimento da comunidade sobre as reais necessidades da escola, sendo esta a mais indicada para escolher a melhor forma de aplicar e fiscalizar os recursos.
	Com abrangência nacional, o programa é gerenciado pelas unidades executoras, por alguma unidade representativa da comunidade escolar (associações de pais e mestres, caixa escolar, conselho escolar, etc.), ou ainda, pelas prefeituras ou secretarias estaduais de educação, de acordo com o número de alunos matriculados.
	Os princípios de descentralização, de transparência, de participação, de fiscalização e de eficiência do gasto público encontraram sua melhor síntese no Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE).
Programa Nacional do Livro Didático (PNLD)	Mantido pelo governo federal desde 1985, e consiste na distribuição gratuita de livros didáticos para os alunos das escolas públicas de ensino fundamental de todo país.
	Caracterizado como o maior programa do gênero por sua dimensão social, o programa é de responsabilidade do Ministério da Educação, gerenciado pelo FNDE, e baseia-se nos princípios da livre participação das editoras privadas e da livre escolha por parte dos professores.
Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)	Popularmente conhecido como Merenda Escolar, é o mais antigo programa social do governo brasileiro na área de educação. Foi concebido em 1954 e ganhou abrangência nacional no ano seguinte.
	Os beneficiários do Pnae são alunos da educação pré-escolar e/ou do ensino fundamental matriculados em escolas públicas dos estados, Distrito Federal e dos municípios, ou em estabelecimentos mantidos pela União, constantes no censo escolar realizado pelo Ministério da Educação no ano anterior ao do atendimento.
Programa Nacional Biblioteca da Escola (PNBE)	Visa a estimular o hábito de leitura para a formação de uma consciência crítica entre os alunos das escolas públicas, tendo em vista a difusão do conhecimento entre professores e alunos. Instituído em 1997, o programa consiste na distribuição gratuita de um conjunto de obras literárias, juvenis e infantis, nas escolas públicas do ensino fundamental, abordando-se temas sobre formação histórica, econômica e cultural do país, além de obras de referência como enciclopédias, mapas, dicionários e outros materiais didáticos de apoio.
Programa Nacional de Transporte Escolar (PNTE)	Consiste no repasse de recursos financeiros para compra de veículos automotores (zero quilômetro), destinados, exclusivamente, ao transporte diário dos alunos matriculados no ensino fundamental e na educação especial das redes estadual e municipal, prioritariamente residentes no meio rural, garantindo-se o acesso à escola – e a permanência nela –, mantendo-se a frequência e reduzindo-se os índices de evasão escolar.
	Os veículos escolares são adquiridos por convênio entre o FNDE e órgãos municipais, ou entre o FNDE e organizações não governamentais que atendam a alunos portadores de necessidades especiais.
Programa Nacional de Saúde do Escolar (PNSE)	É voltado para o atendimento das necessidades de saúde identificadas na população escolar e baseia-se no repasse de recursos para a promoção da saúde, sobretudo dos alunos que estão iniciando o ensino fundamental nas escolas públicas.

Fonte: Elaboração dos autores.

E) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)

São tributos brasileiros do tipo contribuição especial de competência exclusiva da União, previstos no art. 149 da Constituição Federal. Eles têm natureza extrafiscal e de arrecadação vinculada.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), será entregue pela União aos estados e ao Distrito Federal, para ser aplicado, obrigatoriamente, no financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

O percentual a que se refere o art. 159, III, da Constituição Federal, calculado sobre a arrecadação da contribuição prevista, no art. 1º da Lei nº 10.866/2004, inclusive os respectivos adicionais, juros e multas moratórias cobrados, administrativa ou judicialmente, deduzidos os valores previstos no art. 8º desta Lei, assim como a parcela desvinculada nos termos do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A Cide está prevista no art.177, § 4º, da Constituição Federal, regulamentada pela Lei nº 10.336/2001.

De acordo com a Lei nº 10.336/2001, art. 1º-§1º, o produto da arrecadação da Cide terá a seguinte destinação, a saber:

- I – pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
- II – financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
e
- III – financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

De acordo com o art. 159, inciso III, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 44/2004, a União entregará aos estados e ao Distrito Federal, 29% do total dos recursos arrecadados da Cide para aplicação obrigatória em programas de infraestrutura de transportes.

Do montante dos recursos que cabe a cada estado, 25% será destinado aos seus respectivos municípios, nas formas e condições estabelecidas em lei federal, nos termos do art. 159, inciso III, § 4º, da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

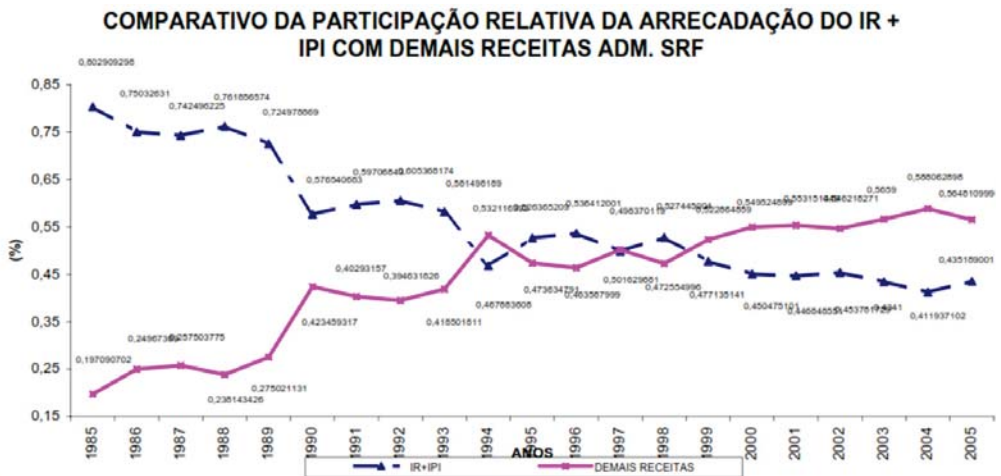
7 ANÁLISE DAS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO PARA OS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL

Com a delimitação da classificação adotada para efeitos de análise e caracterização das transferências no atual sistema, passou-se ao levantamento dos dados para análise do comportamento no tempo.

Neste caso, a utilização de marco inicial anterior à atual Carta Magna enriqueceria a pesquisa, proporcionando a visualização das alterações ocorridas com a nova ordem constitucional.

Além disso, inúmeros trabalhos indicam a diminuição da participação das transferências da União aos estados em relação à receita fiscal da União (soma da receita tributária e contribuições), a exemplo de Franco e Lourdes (2006):

Ao longo do tempo, a União estrategicamente, vem procurando formas de equilibrar suas contas, uma dessas formas, prejudicial para os Estados, é o crescimento de arrecadação das receitas não partilhadas. A proporção entre a receita partilhada (IR e IPI) e a receita não partilhada (demais tributos) vem sendo reduzida constantemente. A perda relativa de importância do IR e do IPI no montante da receita administrada pela SRF é um fato incontestável. A partir de 1994, houve a inversão da relação, quando a receita dos demais tributos superou a arrecadação dos tributos partilhados. Vide Tabela 1 e Gráfico 1. (p. 3)



* Queda: demais receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal.

Ou ainda, a monografia da Fundação Getúlio Vargas (BARBOSA, 1998), que ao tratar de federalismo fiscal e reforma tributária, indica esta redução no período de 1987 a 1997:

A Tabela 5.2 apresenta a evolução das transferências intergovernamentais constitucionais no Brasil no período 1987/1997. As transferências da União como proporção de sua receita total, incluindo-se aí tanto as receitas dos tributos quanto aquelas provenientes das contribuições, foi igual a 21,62% em 1987. Esta proporção diminuiu para 19,68% em 1988 e atingiu 15,96% em 1993. Em 1994 ela atingiu o seu ponto mais baixo e nos anos seguintes ela mantém-se relativamente estável, próxima aos 16%. (pg. 18)

[...]

Tabela 1. As Transferências Intergovernamentais

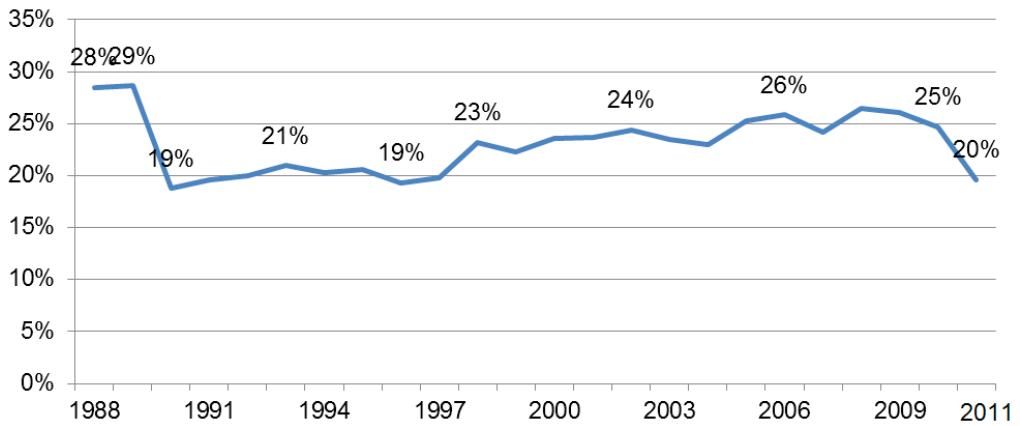
(valores em R\$ 1.000.000)

Unidades da Federação	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A- Receitas da União	971.518	7.656.670	110.622	5.427.311	22.926.876	256.583.297	6.300.984	59.063	107.657	136.144	155.195
Rec.tribut.	866.788	6.503.470	82.128	2.576.761	10.410.299	119.521.558	2.849.447	27.822	50.468	56.815	62.310
Rec.contrib.	104.730	1.153.200	28.494	2.850.550	12.516.577	137.061.739	3.451.537	31.241	57.189	79.330	92.885
B- TRans. da união	210.038	1.499.312	20.748	894.443	3.828.841	41.649.400	1.005.922	8.399	17.143	22.038	24.696
Para estados	110.905	720.798	9.632	441.177	1.946.526	21.040.698	513.224	4.294	8.721	10.893	12.610
FPE	74.104	543.096	9.240	385.412	1.682.402	18.356.514	449.128	3.747	7.722	8.736	9.763
IPI-EXP	0	0	0	55.765	264.124	2.684.184	64.097	547	999	1.140	1.242
Demais	36.801	177.702	393	0	0	0	0	0	0	1.017	1.604
Para municípios	99.133	778.514	11.116	453.266	1.882.315	20.608.702	492.697	4.105	8.422	11.144	12.086
FPM	89.988	712.526	10.977	453.247	1.780.373	19.699.859	470.092	3.921	8.081	9.142	10.308
IPI-EXP	0	0	0	19	88.041	894.728	21.366	182	333	380	414
Demais	9.145	65.988	138	0	13.900	14.115	1.240	2	8	1.622	1.364
C- B/A (%)	21,62	19,58	18,76	16,48	16,70	16,23	15,96	14,22	15,92	16,19	15,91

Fonte: Barbosa (1998).

De fato, analisando apenas os dados da União disponíveis na STN (receita e despesa), é possível verificar a queda da participação das transferências para estados e municípios em relação à receita fiscal (soma da receita tributária e receita de contribuições) desde a nova ordem constitucional:

Gráfico 1. União: Receita fiscal x transferências para estados e municípios



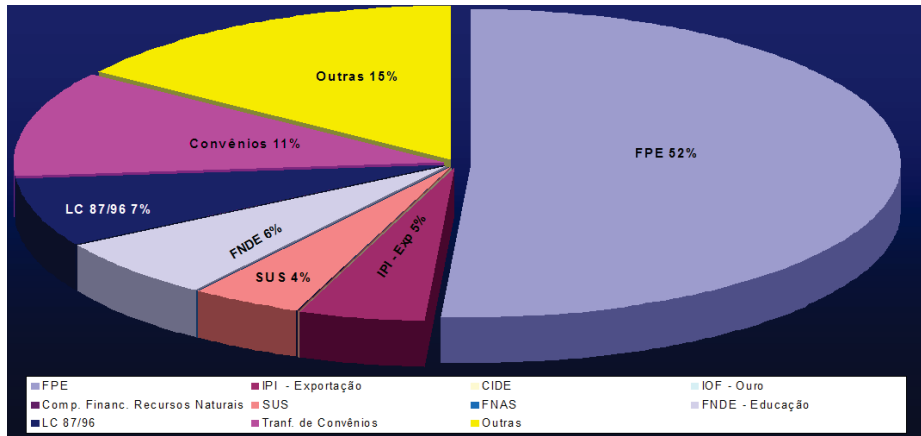
Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Por conta do período inflacionário, com constantes alterações de moeda, e da dificuldade de harmonizar estes dados para uma análise sólida, optou-se por trabalhar com dados a partir de 1988, marco da nova ordem constitucional. Foi preciso ainda utilizar a execução orçamentária dos estados como fonte principal, apesar da falta de detalhamento até 2002, por conta da inexistência de segregação entre as transferências para estados e para municípios nos demonstrativos da União.

7.1 Composição das transferências da União para as unidades federadas

A presente pesquisa objetiva verificar como as transferências da União para as UFs evoluíram ao longo do tempo. Para esta análise verificou-se a composição deste sistema de transferências, depois foi analisada a relação entre as transferências e a receita total do governo central ao longo do tempo. Também analisou-se a relação entre estas transferências e a receita orçamentária das UFs, objetivando identificar a dependência destas em relação às transferências.

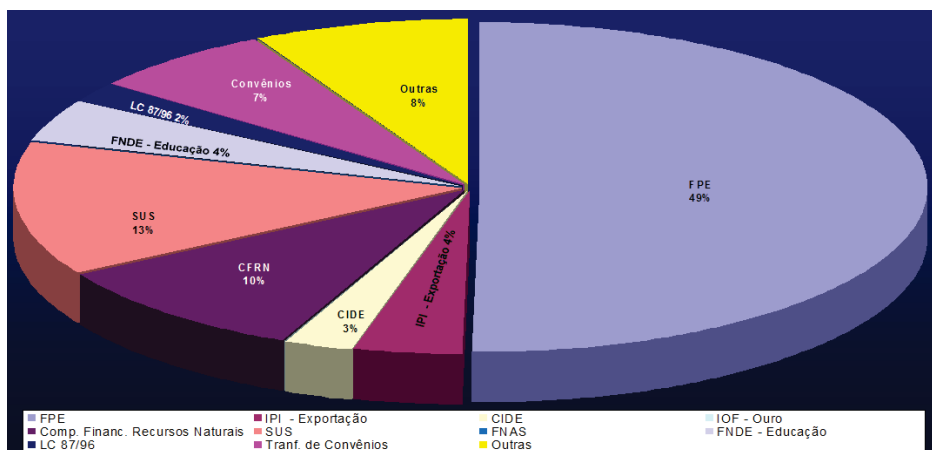
Gráfico 2. Composição das transferências da União para as UFs em 2002



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Segundo informações prestadas pelos estados à Secretaria do Tesouro Nacional e consolidadas por esta, no ano de 2011 são 29 rubricas utilizadas para demonstrar as transferências. Os Gráficos 2 a 4 retratam esta composição, respectivamente em 2002, 2006 e 2011, englobando as transferências correntes e de capital, também as Compensações Financeiras pela Exploração de Recursos Naturais (CFRN) foram agrupadas em uma só rubrica e as transferências de convênio em outra.

Gráfico 3. Composição das transferências da União para as UFs em 2006

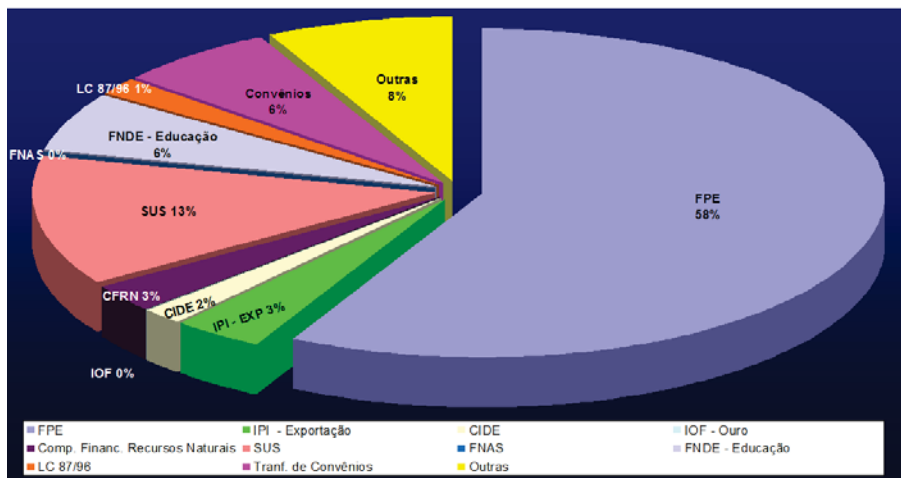


Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Fica demonstrado que a principal transferência é o FPE, que em 2002 representava 52% passando para 49% em 2006 e em 2011 representa 59% do total das transferências da União para as UFs. Outras participações importantes são as transferências do SUS com 13%, FNDE e transferências de convênios com 6% cada, IPI-Exportação e as CFRN participam com 3% cada uma, a Cide com 2% e o Fundo da LC nº 87/1996 com 1%, todos percentuais de 2011. Outras transferências não discriminadas totalizam 8% do total.

Ao analisar a evolução desta composição percebe-se redução do percentual da rubrica “outras transferências”, o que significa mais transparência na divulgação da destinação destes recursos. Também o fundo de compensação das exportações criado pela LC nº 87/1996 (Lei Kandir) sofreu queda de seis pontos percentuais de 2002 a 2011. Este fundo não tem um valor ou percentual de receita definido para sua constituição, assim a União a cada ano define seu valor na elaboração da Lei Orçamentária Anual, o que a torna suscetível a alterações de valor, tendendo a sua diminuição.

Gráfico 4. Composição das transferências da União para as UFs em 2011¹²



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

As transferências do SUS saíram de 4% em 2002 para 13% em 2006 mantendo este percentual até 2011. Variação importante foi percebida nas compensações financeiras pelo

12 Os Gráficos 2 a 4 foram elaborados a partir da Execução Orçamentária dos Estados, tabela elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional baseada nos balanços das UFs.

uso de Recursos Naturais (CFRN), que em 2002 praticamente não tinham representatividade nos repasses, a ponto de não aparecerem no Gráfico 4. Em 2006, por sua vez, representavam 10% dos repasses sendo menos relevante apenas que o FPE e o SUS, e em 2011 representavam apenas 3%. O esclarecimento para esta variação das CFRN encontra-se na explicação do Gráfico 14.

Ao olhar para as fontes destas transferências, observa-se que 61% são oriundas do IR e do IPI, principais alvos dos benefícios concedidos pela União. A Seguridade Social também tem participação importante com 13%, outras fontes identificadas somam 5%. Outros 7% dependem de dotação no Orçamento da União e que, portanto podem se originar de qualquer das receitas administradas. Isto ocorre com o FNDE e o Fundo da Lei nº 87/1996. Também não foi possível identificar a fonte das transferências de convênios nem da rubrica genérica Outras Transferências da União,¹³ que juntas totalizam 14% dos repasses, por conta da falta de detalhamento.

Tabela 2. Fonte das transferências da União para as UFs em 2011

Descrição	Milhões (R\$)	(%)
Total	100.270	100,00
IR - IPI ¹	61.439	61,28
Cide	1.910	1,90
IOF	2	0,00
Royalties ²	2.728	2,72
Seguridade Social ³	12.728	12,70
Dotação no Orçamento da União	7.432	7,41
Não identificado	14.007	13,98

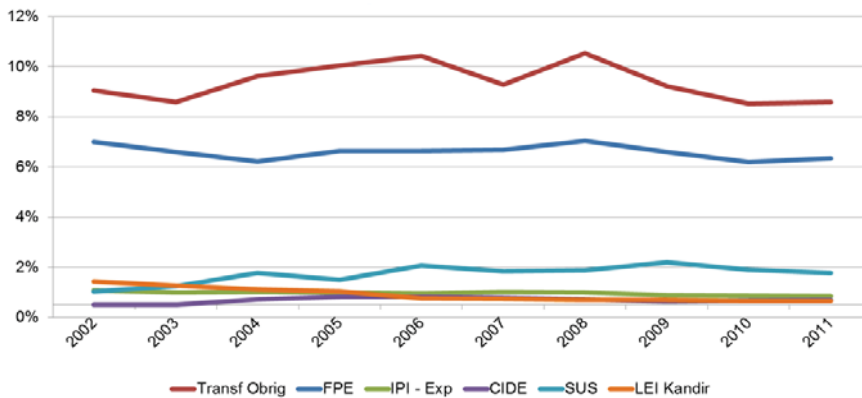
Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

13 Outras Transferências da União agrupa as outras transferências correntes e de capital, e se refere apenas aos repasses da União aos estados e Distrito Federal, não considerando os repasses da União destinados aos municípios.

7.2 Transferências obrigatórias x receita total da União

O Gráfico 5¹⁴ demonstra a relação entre as transferências obrigatórias da União para as UFs e a receita total do governo central¹⁵ e indica se existe algum distanciamento entre o que a União tem arrecadado e o que ela tem repassado para as UFs. As transferências consideradas obrigatórias estão relacionadas no capítulo 5.1 deste trabalho. A identificação destas transferências, por conta das limitações descritas no início deste capítulo, foi realizada a partir do ano de 2002:

Gráfico 5. Transferências obrigatórias x Receita total governo central



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Da análise geral das transferências obrigatórias percebe-se que existe certa estabilidade no percentual da receita total da União destinada à transferência de recursos para os estados e Distrito Federal. Embora existam oscilações naturais e a despeito da expectativa de se encontrar um gráfico descendente em virtude dos benefícios concedidos no IPI e IR, que representam 61 das fontes totais de transferências da União para as UFs, ao longo da série percebe-se a tendência de preservação dos percentuais.

Quando se analisam as transferências isoladamente percebe-se que, em geral, a tendência é de manutenção da atual estrutura. A principal transferência da União para as UFs, o gráfico do FPE mantém-se relativamente estável ao longo da série. Outra transferência importante é o SUS, que corresponde a 13% das transferências e apresenta um gráfico também sem grandes oscilações e com tendência da manutenção do percentual. Percebe-

14 O Gráfico 5 foi elaborado a partir da Execução Orçamentária dos Estados, tabela elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional com base nos balanços das UFs.

15 A receita total do governo central é divulgada pela STN por meio da tabela Receitas Primárias do Governo Central.

-se tendência de queda apenas nos gráficos do IPI-Exportação e da Lei Kandir, explicando o porquê de soma de suas participações nas transferências terem caído de 12% em 2002 para 4% em 2011, explicitadas nos Gráficos 2 e 4.

Tabela 3. Receitas Primárias do Governo Central

Dados anuais realizados de 1997-2011 (% da Receita Total)

Receitas Primárias /1	1997 (%)	1998 (%)	1999 (%)	2000 (%)	2001 (%)	2002 (%)	2003 (%)	2004 (%)
I. Receita Total	100	100	100	100	100	100	100	100
I.1. Receitas do Tesouro	72,2	74,8	76,5	76,1	76,7	77,7	77,1	77,4
IR	23,0	25,0	24,6	24,0	24,0	26,8	26,1	24,5
IPI	10,6	8,9	7,9	8,0	7,2	6,2	5,5	5,5
IOF	2,4	1,9	2,3	1,3	1,3	1,3	1,2	1,3
Imposto de Importação	3,2	3,6	3,8	3,6	3,4	2,5	2,3	2,2
Cofins	12,0	10,2	15,4	17,0	17,1	16,3	16,7	18,9
CPMF	4,3	4,4	3,8	6,2	6,4	6,4	6,5	6,3
CSLL	4,8	4,2	3,5	3,9	3,5	4,2	4,7	4,9
Pis/Pasep	4,8	4,1	4,7	4,3	4,2	4,0	4,9	4,8
Salário educação	1,7	1,3	1,1	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1
I.1.1.3. Demais	6,9	12,9	11,5	9,2	10,2	8,8	9,0	8,7
I.2. Receitas da previdência social	27,8	25,2	23,4	23,7	23,1	22,2	22,6	22,3
I.3. Receitas do Banco Central	0,0	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1	0,3	0,3
Receitas Primárias /1	2005 (%)	2006 (%)	2007 (%)	2008 (%)	2009 (%)	2010 (%)	2011 (%)	

Dados anuais realizados de 1997-2011 (% da Receita Total)

Receitas Primárias /1	1997 (%)	1998 (%)	1999 (%)	2000 (%)	2001 (%)	2002 (%)	2003 (%)	2004 (%)
I. Receita Total	100	100	100	100%	100%	100%	100%	
I.1. Receitas do Tesouro	77,5	77,0	77,1	76,9%	75,1%	76,7%	74,8%	
IR	25,5%	25,1	25,9	26,8	25,9	22,6	25,2	
IPI	5,4	5,2	5,5	5,5	4,2	4,3	4,7	
IOF	1,2	1,2	1,3	2,8	2,6	2,9	3,2	
Imposto de Importação	1,9	1,8	2,0	2,4	2,2	2,3	2,7	
Cofins	18,0	16,8	16,6	16,9	15,9	15,2	16,0	
CPMF	6,0	5,9	5,9	0,2	0,0	0,0	0,0	
CSLL	5,4	5,1	5,6	6,1	6,0	5,0	5,9	
Pis/Pasep	4,5	4,4	4,3	4,4	4,3	4,4	4,2	
Salário educação	1,2	1,3	1,1	1,2	1,3	1,2	1,3	
I.1.1.3. Demais	9,1	10,1	9,4	11,2	13,4	18,8	11,7	
I.2. Receitas da previdência social	22,2	22,7	22,7	22,8	24,6	23,0	24,8	
I.3. Receitas do Banco Central	0,3	0,3	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	

Fonte: Elaborada pelos autores, baseada em dados disponibilizados pela RFB.

Este comportamento estável a partir de 2002 das principais transferências da União para os estados e Distrito Federal só pode ser explicado pela relativa manutenção da composição das receitas da União, ou seja, apesar de as renúncias tributárias aparentemente pesarem mais sobre IR, IPI, PIS e Cofins, não provocaram alteração significativa na participação de cada receita no total da receita da União, exceto na do IPI, que teve sua participação reduzida pela metade ao longo do período considerado.

A Tabela 3 demonstra a composição da receita da União de 1997 a 2011 e evidencia a queda da participação do IPI, fonte do IPI-exportação e FPE e pequeno aumento na Cofins e CSLL, fontes do SUS e do FNAS.

Ao confrontar esta informação com as do Gráfico 5, que compreende apenas o período de 2002 a 2011, percebe-se que a queda nos fundos que tem como fonte o IPI

não ficou evidenciada, pois neste período a participação do IPI na receita total da União já havia sofrido sua maior redução, porém ainda continua caindo em ritmo lento.

Como o IPI perdeu grande parte de sua representatividade na arrecadação da União, o FPE acompanha os rumos do gráfico do IR, que tem se mantido como principal receita. Assim também o gráfico das transferências obrigatórias segue os do FPE e do SUS sofrendo pouca ou nenhuma influência das quedas dos gráficos do IPI-Exportação, da Cide e do fundo da Lei Kandir.

7.3 Dependência das unidades federadas das transferências da União

Os Gráficos 6 a 12 apresentam a importância das transferências para os Estados, relacionando o total de transferências recebidas da União em relação às receitas orçamentárias dos Estados.

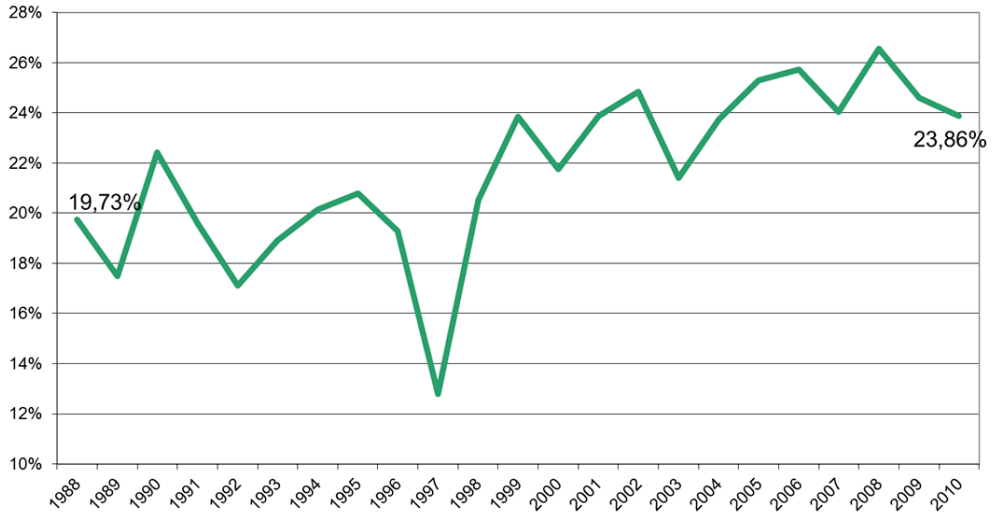
O Gráfico 6¹⁶ demonstra como os estados e o Distrito Federal, considerados em conjunto, tem aumentado sua dependência em relação aos repasses da União, passando de 19,73% em 1988 para 23,86% em 2010. Este aumento se deve mais ao aumento dos repasses, uma vez que as receitas próprias têm sofrido incremento ao longo deste período.

Da análise da Tabela 4, busca-se relacionar a variação das receitas das unidades federadas com a variação das transferências recebidas por elas. Percebe-se que esta relação não segue um padrão, mas que ao longo do período os valores das transferências aumentam mais que os das receitas, como demonstra a variação média das diferenças das variações.

Os Gráficos 7 e 8 explicitam a alta dependência que os Estados do Norte têm destes recursos. O Amapá, por exemplo, em 1988 contava quase que exclusivamente com as transferências da União para prestar seus serviços à população, uma vez que estes repasses representavam 99% de suas receitas orçamentárias. Em 2010, este percentual caiu para 85%, que a despeito da queda significativa ainda pode ser considerado alto. Além do Amapá, diminuíram sua dependência das transferências da União os Estados de Roraima e de Rondônia.

16 Variação incomum no ano de 1997 em razão da arrecadação declarada por SP, que saltou de R\$ 30,5 bilhões em 1996 para R\$ 87,3 bilhões em 1997, e em 1998 recuou para R\$ 38,9 bilhões voltando a ter trajetória ascendente normal a partir deste ano. Apesar de a anomalia demonstrada no gráfico, a análise da tendência não foi prejudicada razão pela qual se decidiu por não se fazer nenhuma alteração na base de dados.

Gráfico 6. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

Tabela 4. Variação das receitas próprias das UF e das transferências da União¹⁷

Em R\$ (valores nominais)					
Ano	Receitas próprias	Transferências	Var. Rec. (%)	Var. Transfer. (%)	Diferenças (%) ⁴
1988	2.347	577			
1989	39.811	8.439	1596	1363	233
1990	1.108.578	320.694	2685	3700	-1015
1991	5.375.100	1.310.562	385	309	76
1992	62.004.729	12.790.306	1054	876	178
1993	1.353.920.180	315.876.389	2084	2370	-286
1994	33.282.260.000	8.395.043.000	2358	2558	-199
1995	62.016.839.000	16.273.669.000	86	94	-8

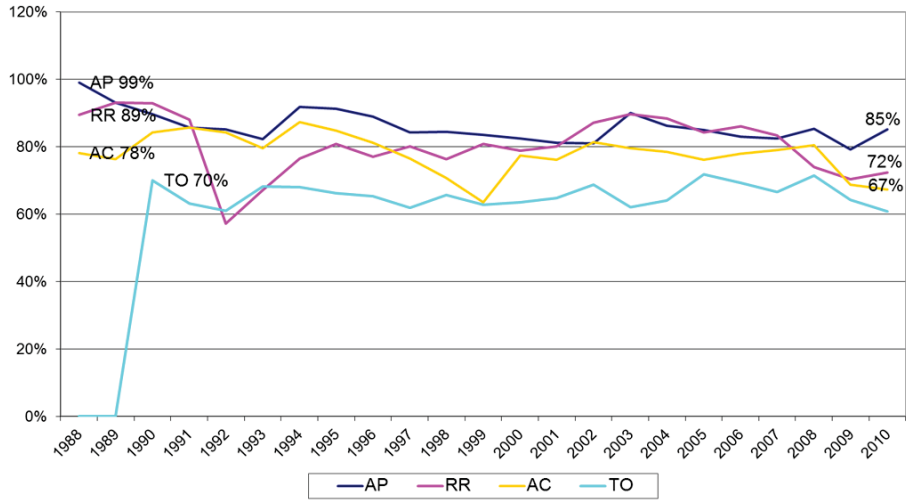
17 As elevadas variações constatadas entre 1988 e 1994 devem-se à hiperinflação da época e às diversas mudanças de moeda que ocorreram no período, gerando variações médias também elevadas.

Em R\$ (valores nominais)

Ano	Receitas próprias	Transferências	Var. Rec. (%)	Var. Transfer. (%)	Diferenças (%) ⁴
1996	80.668.795.049	19.278.212.685	30	18	12
1997	151.386.200.766	22.222.906.246	88	15	72
1998	107.786.990.546	27.843.790.075	-29	25	-54
1999	104.118.145.106	32.611.984.640	-3	17	-21
2000	119.260.430.160	33.132.509.092	15	2	13
2001	127.724.672.472	40.048.734.139	7	21	-14
2002	142.623.130.178	47.123.843.411	12	18	-6
2003	164.484.576.228	44.793.414.548	15	-5	20
2004	182.621.390.157	56.849.419.791	11	27	-16
2005	206.010.117.462	69.724.627.378	13	23	-10
2006	226.852.073.607	78.572.780.481	10	13	-3
2007	260.774.716.204	82.482.956.076	15	5	10
2008	306.266.221.075	110.681.198.594	17	34	-17
2009	335.332.639.725	109.317.320.069	9	-1	11
2010	390.408.849.762	122.355.467.416	16	12	4
		Varição média	476	522	-46

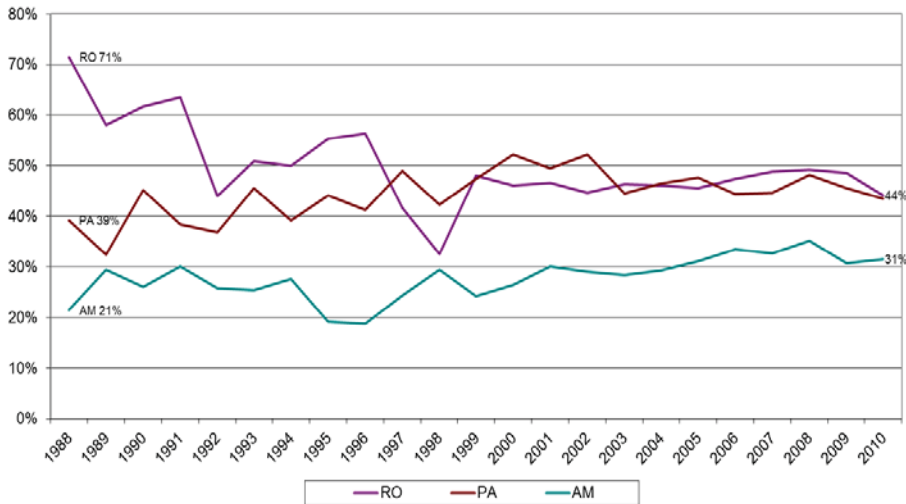
Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Gráfico 7. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Norte



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

Gráfico 8. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Norte

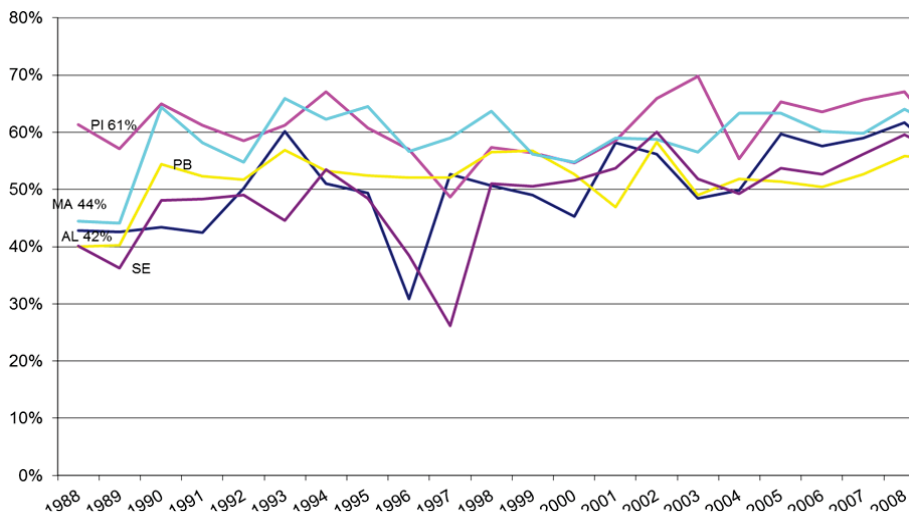


Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

Os Gráficos 9 e 10 demonstram a evolução da dependência dos Estados do Nordeste que é menor que a dependência dos Estados do Norte, e também é maior que a média

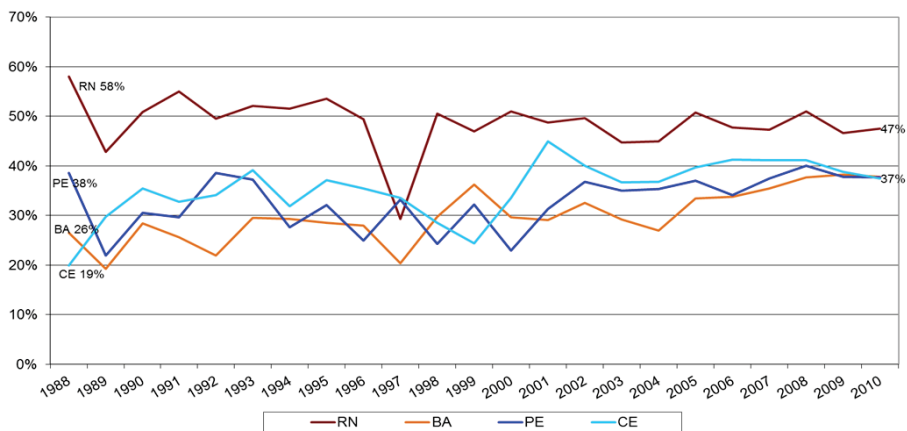
nacional. Percebe-se tendência de aumento nos casos do Ceará, de Alagoas, de Sergipe e do Maranhão. As séries dos demais estados demonstram relativa estabilidade.

Gráfico 9. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do nordeste



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

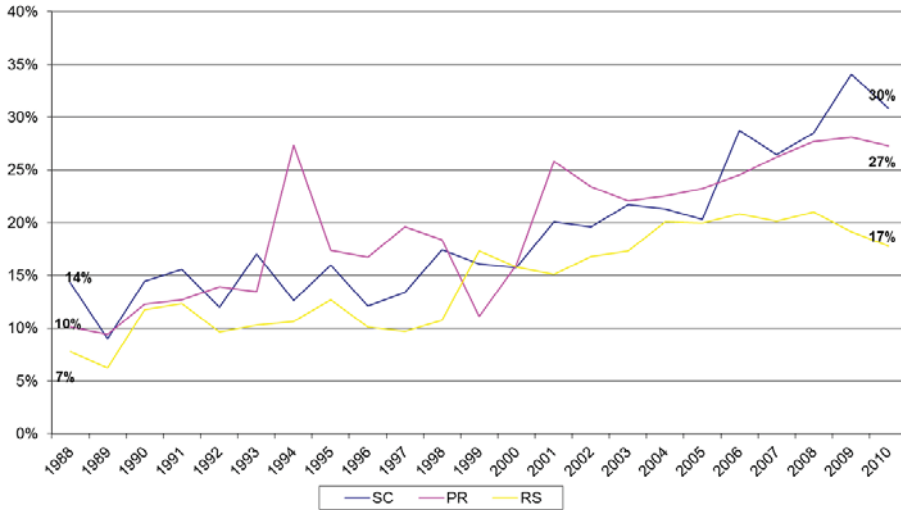
Gráfico 10. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do nordeste



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

O Gráfico 11 retrata a alta na dependência dos Estados do Sul. Apesar da alta, os percentuais de 2010 estão próximos da média nacional de 24%. Esta alta deve-se ao incremento maior das transferências em relação ao das receitas próprias. Observe na Tabela 5 que as transferências para estes estados aumentaram mais que suas receitas próprias.

Gráfico 11. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Sul



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

O Gráfico 12 demonstra a evolução da dependência dos Estados do Centro-Oeste e fica evidenciada tendência de queda no gráfico do Distrito Federal até 2003, quando sofre queda repentina e passa a seguir a tendência dos estados da região, que é a de manutenção da dependência.

Grande parte da queda no percentual do Distrito Federal é explicada pela criação do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), em dezembro de 2002 pela Lei nº 10.633/2002. O valor do fundo variava e, em 2002, era de R\$ 2,9 bilhões. Até este ano, o DF recebia transferência, sob a rubrica Demais Transferências da União ou Outras Transferências da União, cujo valor era próximo ao do referido fundo. A partir de 2003, as despesas do FCDF passam a serem executadas diretamente no orçamento geral da União, portanto não figuram no valor informado pelo Distrito Federal à Secretaria do Tesouro Nacional para elaboração da execução orçamentária dos estados. Em razão das atualizações com base na variação da receita corrente líquida da União estão previstos para o referido fundo R\$ 10 bilhões em 2013.

Tabela 5. Variação das Receitas Próprias e das Transferências para os Estados do Sul¹⁸

Em R\$ (valores nominais)

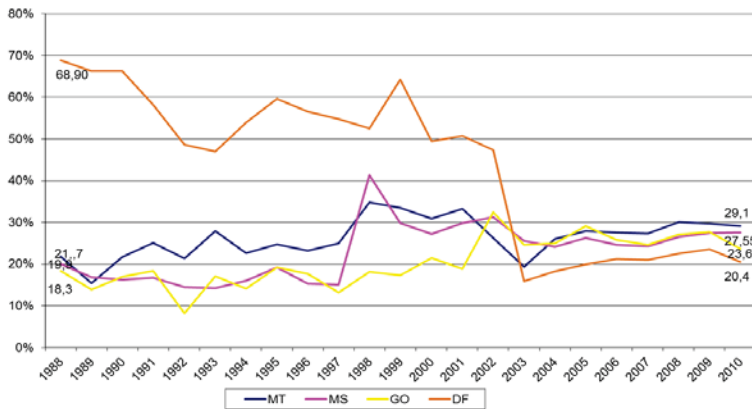
Ano	Rec. Própria	Transferências	Var. Receita (%)	Var. Transfer. (%)	Diferença (%)
1988	408	45			
1989	6.679	567	1536	1165	371
1990	192.943	27.493	2789	4748	-1960
1991	816.335	122.647	323	346	-23
1992	9.547.116	1.199.492	1070	878	192
1993	210.858.136	29.690.629	2109	2375	-267
1994	5.638.277.000	1.010.508.000	2574	3303	-729
1995	9.546.477.000	1.644.765.000	69	63	7
1996	14.837.508.420	2.081.375.617	55	27	29
1997	16.620.677.079	2.482.137.156	12	19	-7
1998	19.471.465.964	3.112.191.190	17	25	-8
1999	19.546.622.516	3.222.623.361	0	4	-3
2000	21.384.086.295	4.036.351.943	9	25	-16
2001	19.765.975.017	4.941.317.482	-8	22	-30
2002	23.409.120.473	5.755.759.845	18	16	2
2003	24.760.740.283	6.138.317.616	6	7	-1
2004	26.996.387.984	7.276.951.332	9	19	-10
2005	30.968.149.442	8.324.883.014	15	14	0
2006	30.505.854.928	9.429.968.012	-1	13	-15
2007	35.300.866.653	10.858.168.936	16	15	1
2008	41.098.003.989	13.618.018.531	16	25	-9
2009	44.789.870.423	14.903.601.183	9	9	0
2010	53.783.806.107	16.308.526.590	20	9	11
		Variação média	485	597	-112

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

18 Ver notas da Tabela 2.

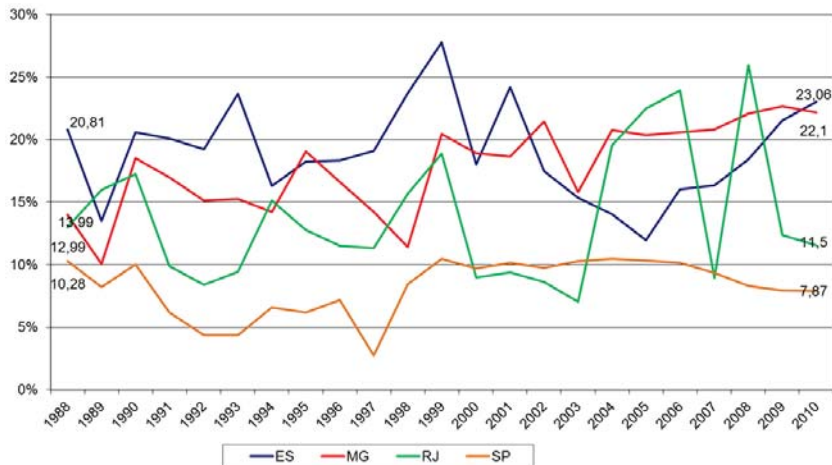
O Gráfico 13 demonstra a evolução da dependência dos estados da Região Sudeste. O grau de dependência das transferências da União para o Espírito Santo e para Minas Gerais estão próximos ao da média nacional. Os Estados do RJ e de SP têm baixa dependência mostrando a força de suas economias. A única variação que merece destaque é o aumento da dependência de Minas Gerais, que saiu de 14% em 1988 para 22% em 2010.

Gráfico 12. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Centro-Oeste



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

Gráfico 13. Transferências totais x Receita Orçamentária dos estados do Sudeste



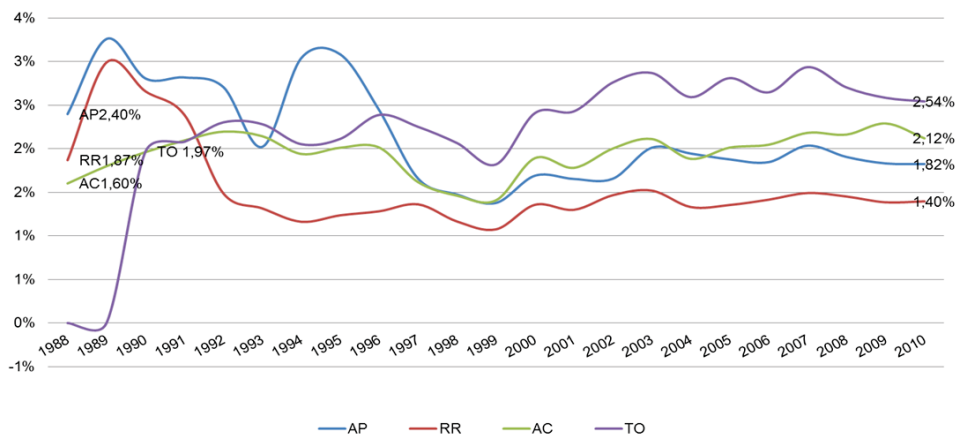
Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

7.4 Participação das unidades federadas nas transferências da União

Os Gráficos 14 a 20 demonstram a evolução da participação dos estados no total das transferências da União para as UF's, buscando identificar o destino destas transferências. Vários fatores influenciam na distribuição destes recursos, como a extensão do território, região em que se encontra, população, renda *per capita*, participação nas exportações, disponibilidade de recursos naturais etc. Não se pretende com este estudo analisar as razões de determinada unidade federada receber mais ou menos recursos, mas apenas identificar a destinação das transferências.

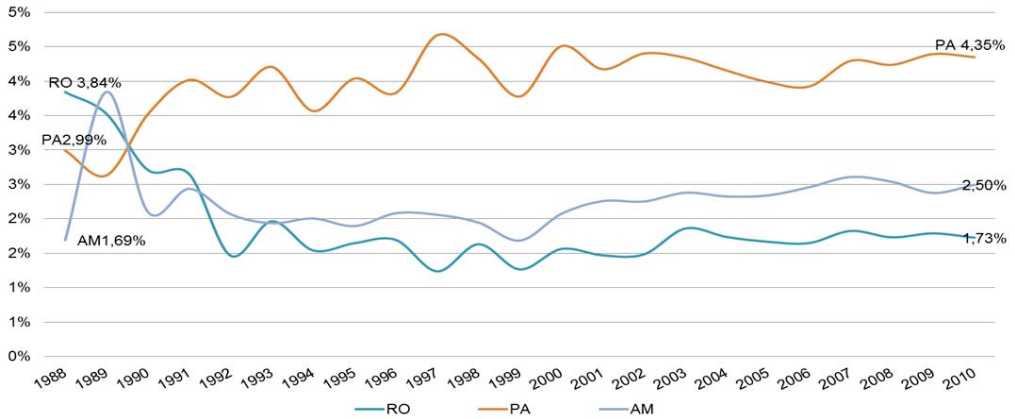
Os Gráficos 14 e 15 demonstram a evolução da participação dos estados da Região Norte no total das transferências da União para as UF's. Amapá, Roraima e Rondônia apresentam pequenas quedas, enquanto o Pará passou a receber parte maior destes recursos. Outro fato retratado no gráfico é a baixa participação de Roraima, Rondônia, Amapá e Acre no valor total das transferências. Estes estados dependem destes recursos mais que qualquer outra unidade federada, recebem menos recursos que os demais e tiveram sua participação no total diminuída ao longo destes 22 anos.

Gráfico 14. Transferências dos estados x Total de transferências (Norte)



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

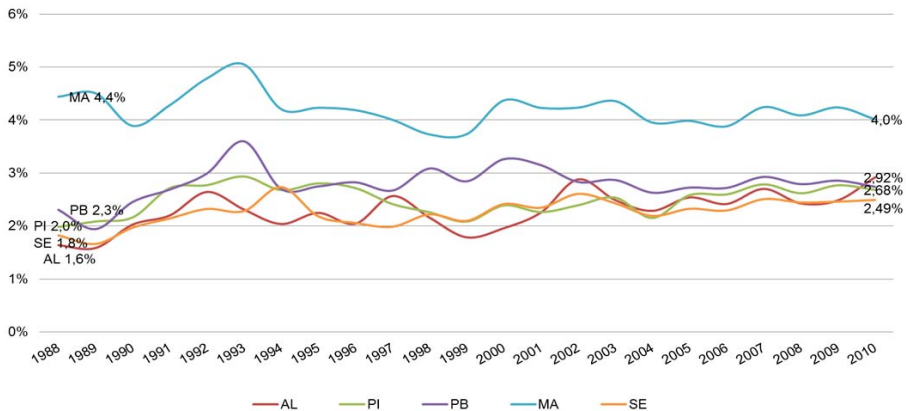
Gráfico 15. Transferências dos estados x Total de transferências (Norte)



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

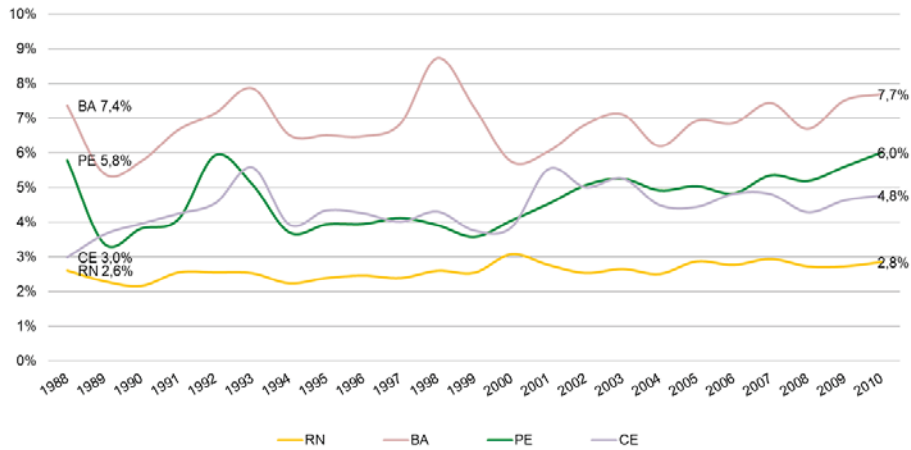
Os Gráficos 16 e 17 demonstram a evolução da participação dos estados da Região Nordeste no total das transferências da União para as UFs. Da análise das tendências, percebe-se leve tendência de alta nos gráficos dos Estados de Alagoas e Sergipe, nos demais não existiram alterações importantes e a tendência é de se manter os atuais percentuais. Da análise dos valores absolutos, verifica-se que a Bahia tem participação elevada, enquanto Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Piauí, Sergipe e Alagoas têm participação pequena nas transferências da União.

Gráfico 16. Transferências dos estados x Total de transferências (Nordeste)



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

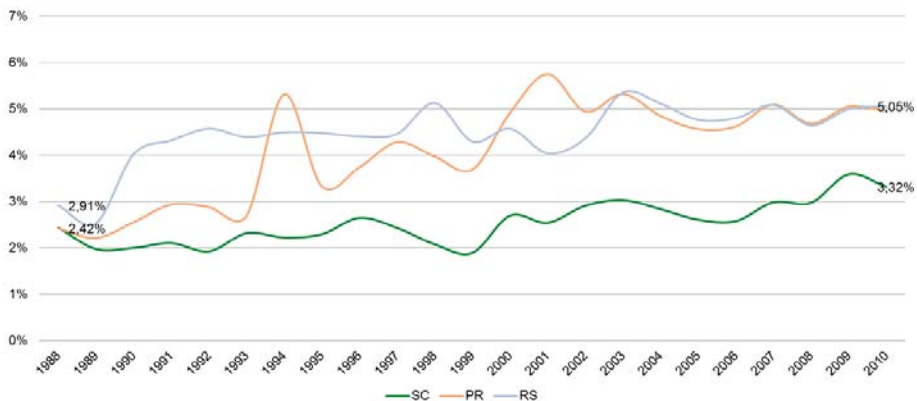
Gráfico 17. Transferências dos estados x Total de transferências (Nordeste)



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

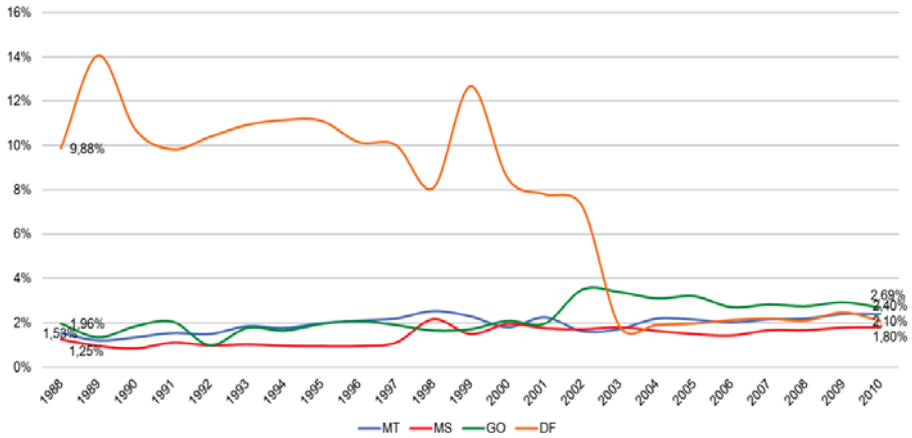
O Gráfico 18 demonstra a evolução da participação dos estados da Região Sul no total das transferências da União para as UFs. Na análise de tendência fica evidente como as participações destes estados aumentaram desde de 1988, principalmente dos Estados do Paraná e Rio Grande do Sul que saltaram de 2,42% e 2,91%, respectivamente, em 1988 para 4,96% e 5,05%, respectivamente, em 2010. Na análise dos valores absolutos percebe-se que em 1988 os percentuais eram baixos e em 2010 Rio Grande do Sul e Paraná já tinham participação pouco maior que a maioria das UFs.

Gráfico 18. Transferências dos estados x Total de transferências (Sul)



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

Gráfico 19. Transferências dos estados x Total de transferências (Centro-Oeste)

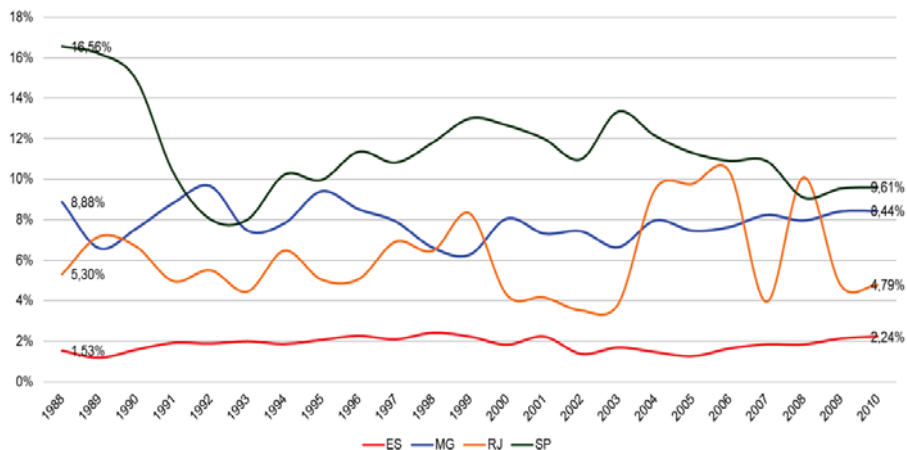


Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

O Gráfico 19 demonstra a evolução da participação das UF's da Região Centro-Oeste no total das transferências da União para as UF's. A análise de tendência indica leve aumento gradual nas participações nos estados, enquanto a do Distrito Federal indica forte queda. A análise de tendência de longo prazo do gráfico do DF fica prejudicada em função da criação FCDF, conforme explicado anteriormente, mas percebe-se claramente que a partir de 2003 seu gráfico acompanha os dos Estados, indicando que segue a mesma tendência. Da análise de valores absolutos verifica-se que a participação atual é baixa com relação à de Estados de outras regiões. A participação do Distrito Federal, por sua vez, também é baixa, mas deve-se fazer a ressaltar que os recursos do FCDF não aparecem neste gráfico, pois, se inseridos, trariam realidade bem diferente.

O Gráfico 20 demonstra a evolução da participação dos estados da Região Sudeste no total das transferências da União para as UF's. A análise de tendência evidencia queda moderada no gráfico de São Paulo e leve alta no gráfico do Rio de Janeiro, nos demais a tendência é de manutenção dos percentuais. Na análise dos valores absolutos verifica-se que suas participações são altas – exceto a do Espírito Santo que é baixa –, e o Estado de São Paulo que mais recebia transferências do governo federal em todo o país em 2010 com 9,61%.

Gráfico 20. Transferências dos estados x Total de transferências (Sudeste)



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN e pelo Ipeadata.

O gráfico do Rio de Janeiro apresenta grandes oscilações provocadas pelos *Royalties*, uma vez que na execução orçamentária dos estados não constam informações a respeito destes recursos para os anos de 2000 a 2003, 2007 e também de 2009 a 2011. Esta modalidade de transferência merece análise criteriosa, dada a tendência de aumento destas transferências, em função do pré-sal, e das mudanças previstas nos seu critério de distribuição.

O único fato relevante que se tem notícia para explicar parcialmente esta oscilação é a renegociação da dívida fundada do Estado do Rio de Janeiro com a União em 1999, na qual envolveu antecipação das receitas futuras dos *royalties* calculada até 2021. Esta renegociação explica o porquê da não informação a partir de 2000, mas não explica a razão de ter sido informada em alguns anos neste período.

As compensações financeiras pelo uso de exploração de recursos naturais compreendem sete tipos de transferências que juntas representaram apenas 3% do total das transferências da União para as UFs em 2011, conforme mostra o Gráfico b2. Para o Estado do Rio de Janeiro as mais relevantes são três, a saber:

- cota-parte *royalties* - compensação financeira pela produção de petróleo;
- cota-parte *royalties* pelo excedente da produção do petróleo e
- cota-parte *royalties* pela participação especial.

Apesar da pouca participação deste tipo de transferência no total das transferências, para o Estado do Rio de Janeiro se mostram de fundamental importância. Os anos em que

o estado não as recebeu foram capazes de provocar as oscilações percebidas no gráfico. Sua participação nas transferências saiu de 8,30% em 1999 para 4,29% em 2000, em 2003 era de 3,83% e passou a ser de 9,50% em 2004, de 2006 para 2007 houve queda de seis pontos percentuais e de 2007 para 2008 aumento de seis pontos percentuais, voltando a cair cinco pontos percentuais de 2008 para 2009. Estas oscilações representam 50% dos recursos recebidos pelo estado quando os *royalties* são informados. Das 27 UFs, 23 tiveram participação nas transferências em 2010 menor que a variação percebida na participação do Rio de Janeiro em função do não recebimento dos *royalties*. Também no gráfico de dependência (Gráfico 11), a falta destes recursos pode ser percebida.

7.5 Fundo de Participação dos Estados (FPE)

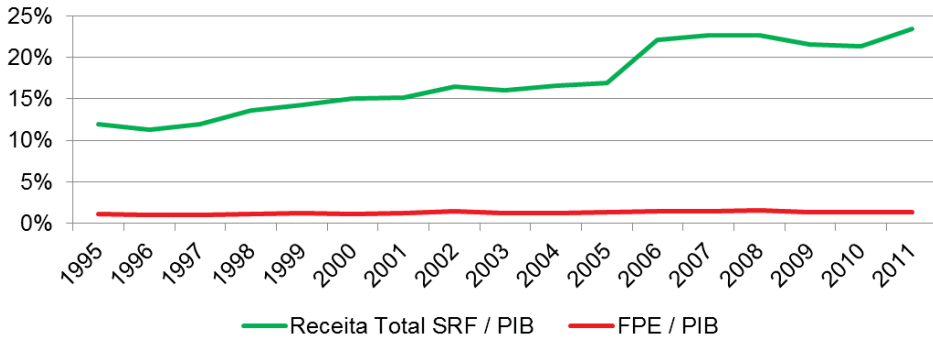
Como principal transferência constitucional para aplicação livre pelos estados, o Fundo de Participação dos Estados (FPE) passou por inúmeras transformações ao longo do tempo desde sua criação em 1965, envolvendo sua forma de cálculo, volume de recursos, e sua aplicação.

O decréscimo ocorrido em 2012, por conta das desonerações utilizadas pelo governo federal como contramedida para a crise no setor industrial (comparando novembro de 2011 com 2012, a queda nominal foi superior a 7%), não será analisado por conta da pendência dos demais dados para comparação (PIB, receita total da União, entre outros).

Neste trabalho, o foco será a demonstração do comportamento desta transferência, com as seguintes referências: FPE e receita total arrecadada pela União em relação ao PIB; e participação do FPE e demais transferências constitucionais em relação ao total de transferências.

O gráfico demonstra, em relação ao PIB, que a receita total arrecadada pela União (demonstrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil) ampliou sua participação entre 1995 a 2011. O FPE, no entanto, manteve-se estável em relação ao PIB, confirmando que a ampliação da carga tributária federal concentrou-se em tributos que não compõem a base de cálculo do FPE.

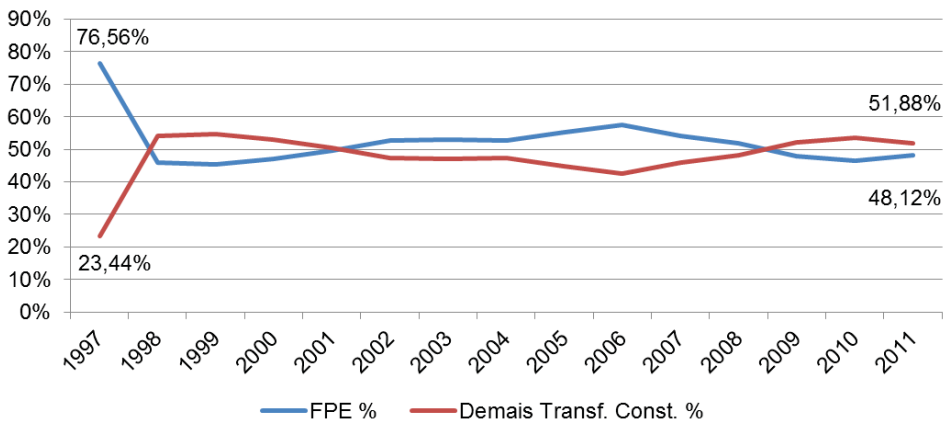
Gráfico 21. FPE e Receita Arrecadada pela União em relação ao PIB de 1995 a 2011



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela RFB e STN.

Ao analisar a participação do FPE “líquido” (descontado 15% para Fundef/Fundeb) em relação às demais transferências classificadas como constitucionais pela STN (IOF, IPI-exportação, Fundef/Fundeb, LC nº 87/1996 e Cide), verifica-se oscilação de 2007 a 2011:

Gráfico 22. Participação do FPE e demais transferências constitucionais em relação ao total de 1997 a 2011



Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela RFB e STN.

A grande alteração ocorrida em 1998 é explicada pela criação do Fundef (sucedido pelo Fundeb), e desde este momento o FPE, que antes representava mais de 70% das transferências constitucionais da União aos estados, teve sua participação substancialmente reduzida.

É possível observar, portanto, que a estabilidade das transferências da União aos estados apontada no item 7.2 deste capítulo é relativizada: o FPE efetivamente disponível aos estados teve sua participação reduzida para compor o Fundef/Fundeb. Como resultado, a conversão de parte das transferências livres para a formação de transferências com destinação vinculada a uma política nacional.

7.6 Transferências voluntárias da União para os estados

As transferências voluntárias têm adquirido importância ao longo do tempo, como forma de aplicação vinculada de recursos públicos, usualmente utilizada para realização de investimentos em saúde e educação, programas diversos e infraestrutura.

Entretanto, o detalhamento destas transferências foi considerado inexistente ou insuficiente para análise qualitativa, apesar de a relevância dos valores contidos nestas rubricas com denominação genérica:

Tabela 6. Execução orçamentária dos estados: detalhamento de 1995 a 2000

I - RECEITA TOTAL
I.A - RECEITA CORRENTE
I.A.1 - RECEITA TRIBUTÁRIA
I.A.1.1 - ICMS
I.A.1.2 - OUTRAS
I.A.2 - TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
I.A.2.1 - FPE
I.A.2.2 - TRANSFERÊNCIAS DO IR
I.A.2.3 - OUTRAS
I.A.3 - DEMAIS RECEITAS CORRENTES
I.A.3.1 - RECEITAS FINANCEIRAS
I.A.3.2 - OUTRAS
I.B - RECEITA DE CAPITAL
I.B.1 - OPERAÇÃO DE CRÉDITO
I.B.2 - ALIENAÇÃO DE BENS
I.B.3 - TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
I.B.4 - OUTRAS

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Em 2001, as demonstrações apresentaram um nível maior de detalhamento, mas as transferências voluntárias – correntes ou de capital – prosseguiram classificadas de forma genérica. Apenas a partir de 2002 foi possível levantar dados suficientes para a análise das transferências voluntárias nos demonstrativos da execução orçamentária das UF's:

Tabela 7. Transf. Voluntárias de 2002 a 2010, conforme Execução Orçamentária das UF's

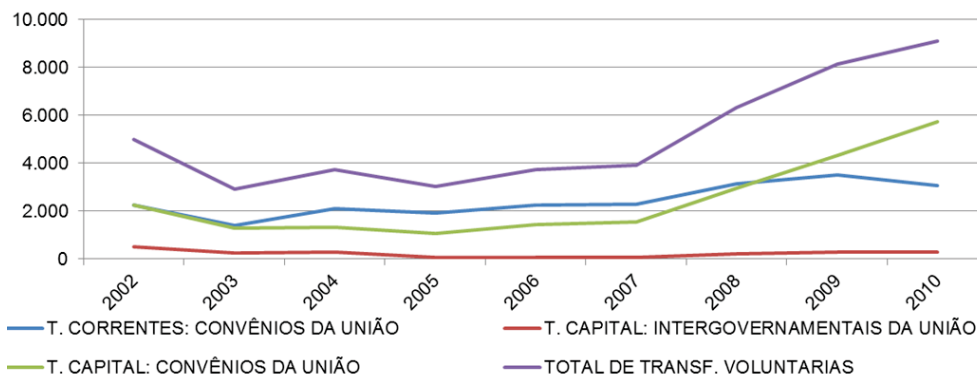
R\$ 1.000.000,00

TRANSF. VOLUNT.		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
CORRENTES: CONVÊNIOS		2.254	1.385	2.112	1.903	2.246	2.302	3.135	3.504	3.065
CAPITAL	INTERGOVERNAMENTAIS	497	246	271	69	64	58	229	305	274
	CONVÊNIOS DA UNIÃO	2.242	1.288	1.336	1.066	1.438	1.558	2.968	4.318	5.752
TOTAL VOLUNTÁRIAS		4.993	2.918	3.719	3.038	3.749	3.917	6.332	8.127	9.090

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

Os dados demonstram a alteração do perfil destas transferências, com a redução das correntes e acréscimo das classificadas como de capital. Uma mudança do perfil que indica a preocupação com a destinação dos recursos em investimentos, no lugar da manutenção de programas:

Gráfico 23. Transferências voluntárias de 2002 a 2010, conforme Execução Orçamentária das UF's



Fonte: Elaborada pelos autores, com base em dados disponibilizados pela RFB e STN.

Cabe ainda destacar o registro das divergências encontradas quando comparados os dados da execução orçamentária dos estados com as informações disponibilizadas pela STN por meio de consulta específica das transferências voluntárias:

Tabela 8. Transferências voluntárias de 2002 a 2010, conforme consulta específica ao sítio da STN

RS 1.000.000,00

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Transferências Voluntárias	2.476	2.406	2.734	3.050	3.230	3.349	3.308	3.525	5.981

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN, conforme Anexo 1.

Independentemente destas divergências, as transferências voluntárias constituem instrumento relevante de investimentos da União por meio dos estados e Distrito Federal, sendo diretamente dependente de fatores distintos em relação às obrigatórias. Articulações políticas, organização administrativa (especialmente quanto à adimplência e à regularidade fiscal), estrutura e capacidade para apresentação e execução de projetos, são critérios que determinam a participação de cada UF na destinação destes recursos, e não serão analisados neste estudo.

Ao utilizar-se a base de dados aplicada em toda a análise – especialmente pelo detalhamento (execução orçamentária) – estas transferências voluntárias foram distribuídas entre os estados e Distrito Federal, no período entre 2002 e 2010, da seguinte forma:

Tabela 9. Transferências voluntárias de 2002 a 2010 por UF

Ordem	UF	2002 (%)	2003 (%)	2004 (%)	2005 (%)	2006 (%)	2007 (%)	2008 (%)	2009 (%)	2010 (%)	Média(%)
1	CE	2,02	4,48	9,96	13,90	14,47	13,83	8,05	9,70	12,11	9,84
2	MG	18,01	14,85	7,68	8,17	10,82	6,04	6,28	6,19	4,10	9,13
3	SP	17,84	24,17	6,90	4,81	5,92	5,04	4,39	4,20	3,08	8,48
4	PE	8,51	9,02	7,27	7,28	6,46	4,90	6,87	6,21	13,83	7,82
5	BA	6,05	5,43	7,65	2,99	3,80	4,30	4,61	6,87	7,99	5,52
6	RJ	1,19	1,40	5,25	3,64	2,57	5,95	7,04	9,92	10,11	5,23
7	TO	4,60	6,08	5,93	6,52	6,17	8,37	3,52	2,81	1,87	5,10

Ordem	UF	2002 (%)	2003 (%)	2004 (%)	2005 (%)	2006 (%)	2007 (%)	2008 (%)	2009 (%)	2010 (%)	Média (%)
8	AC	2,55	3,29	3,25	4,86	5,24	4,92	6,19	5,79	4,14	4,47
9	PI	2,90	0,70	2,60	7,52	7,57	5,13	4,72	3,70	2,77	4,18
10	SC	2,07	0,96	1,82	2,66	3,14	9,79	7,71	7,19	0,71	4,01
11	AL	2,83	2,46	3,63	5,69	3,27	3,75	2,79	2,74	8,51	3,96
12	PA	4,87	2,26	3,67	2,53	2,01	1,21	3,33	3,17	1,94	2,78
13	PR	1,45	2,42	2,51	2,33	3,37	3,89	3,72	2,81	2,31	2,76
14	PB	2,08	1,15	1,97	2,63	3,09	2,90	3,84	2,92	2,64	2,58
15	GO	2,84	3,00	2,35	2,90	2,65	2,48	3,15	2,15	1,22	2,53
16	DF	2,71	1,11	7,57	1,52	1,60	1,73	2,16	3,07	1,07	2,51
17	AM	1,52	1,75	1,39	3,10	2,61	2,05	2,50	3,30	2,95%	2,35
18	MS	1,25	3,28	1,94	1,84	1,84	2,58	2,55	2,50	2,94	2,30
19	MT	1,64	1,13	1,88	2,20	2,44	1,25	1,80	3,35	4,13	2,20
20	RS	1,82	2,23	2,69	2,33	2,04	1,38	1,87	2,50	2,78	2,18
21	RN	1,58	1,06	1,76	3,21	1,95	2,25	2,02	2,16	2,85	2,09
22	SE	2,33	1,16	0,84	2,24	0,20	2,20	3,47	1,90	1,88	1,80
23	RR	1,39	1,19	0,80	0,94	2,83	1,24	2,58	1,02	1,57	1,51
24	AP	1,53	0,53	3,05	1,71	1,92	1,27	1,66	0,39	0,85	1,43
25	ES	1,15	2,83	3,62	1,23	0,84	1,01	0,84	0,74	0,60	1,43
26	MA	1,90	1,57	0,47	0,45	0,66	0,18	1,32	1,57	0,30	0,94
27	RO	1,38	0,46	1,56	0,80	0,50	0,37	1,02	1,13	0,76	0,89

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em dados disponibilizados pela STN.

A tabela demonstra que, apesar das oscilações naturais a esta espécie de transferência, há unidades que se destacam na obtenção destes recursos: Ceará, Minas Gerais, São Paulo, Pernambuco e Bahia, indicando a concentração no nordeste e sudeste.

8 CONCLUSÃO

O atual sistema de transferências brasileiro tem origem na dimensão econômica do federalismo brasileiro, em que os municípios, estados e o Distrito Federal têm a responsabilidade de satisfazer as necessidades locais. Contudo, não lhes foi dada, ao menos à grande parte deles, autonomia financeira para a realização desta tarefa. Assim, a maior parte dos recursos é arrecada pelo governo central que deve transferir parte desta arrecadação para as demais unidades federadas.

Ao analisar apenas as transferências da União para os estados e o Distrito Federal, percebe-se que esta parte do sistema está composta por 27 espécies de transferências identificadas nominalmente em demonstrativos (duas estão identificadas genericamente), e que a sua maioria visa à redistribuição dos recursos e algumas à compensação financeira pelo uso de recursos locais ou pela perda de receita própria, em virtude de políticas de desenvolvimento estabelecidas pela União.

Apesar de a principal destas transferências, o FPE, depender da arrecadação do IR e do IPI, a evolução dos repasses está vinculada à evolução das receitas da União como um todo, tendo em vista que praticamente todas as espécies de receitas são redistribuídas aos demais entes federados, e ainda, ficou demonstrado que apesar das políticas de incentivo da União baseadas no IPI, PIS, Cofins, o percentual destinado a estas transferências se manteve relativamente estável ao longo dos últimos dez anos.

A principal transferência da União para os estados e Distrito Federal ainda é o FPE, que tem finalidade redistributiva objetivando a equalização horizontal, ou seja, busca diminuir a diferença econômica entre as unidades federadas, de modo que uniformize os serviços prestados pelo poder público em todo o país.

Da análise das dependências, constata-se diminuição da autonomia dos níveis inferiores de governo, apesar de a evolução positiva de suas receitas orçamentárias, na medida em que aumentou a dependência que estados e Distrito Federal, considerados como um todo, têm destes recursos. Da análise individualizada, extrai-se que praticamente todos os estados e o Distrito Federal dependem demasiadamente destas transferências, exceção feita apenas ao Estado de São Paulo.

Apesar da importância da equalização horizontal, a vertical, em que se busca compatibilizar os recursos disponíveis para as unidades federadas com as responsabilidades atribuídas a elas, tem sido mais relevante na distribuição dos recursos. Assim, justifica-se

o fato de estados como São Paulo, Minas Gerais, Bahia, Pernambuco receberem mais recursos da União que Roraima, Rondônia e Amapá, a despeito destes dependerem mais que aqueles destes repasses.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. **Legislação. Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm > . Acesso em: 6 jul. 2012.
- _____. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituições**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm > . Acesso em: 12 jul. 2012.
- _____. Presidência da República Federativa do Brasil. **Constituições**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm > . Acesso em: 5 jul. 2012.
- _____. Senado Federal. **Manual de obtenção de recursos federais para municípios: orientações aos prefeitos**. 5. ed. Brasília: Instituto Legislativo Brasileiro, 2005.
- _____. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo. **Transferências de recursos e a lei de responsabilidade fiscal: Orientações fundamentais**. Brasília: TCU, 2001. 120 p.
- _____. Tribunal de Contas da União. **Transferências governamentais constitucionais**. Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação GOVERNAMENTAL, 2008. Disponível em: < <http://www.dnpm.gov.br/conteúdo.asp?IDSecao=60> > .
- CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.
- _____. **Federalismo Fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 57.
- _____. **Curso de direito constitucional**. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Fundamentos das transferências Intergovernamentais**. São Paulo: DPU, maio de 2009.
- MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Política de incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país**. Câmara dos Deputados: março de 2010.
- MENDES, M. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2005, p. 421-461.
- OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal: alguns aspectos, alguns casos**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000.
- PEREIRA FILHO, Oliveira Alves. **Impactos das transferências intergovernamentais no federalismo**

brasileiro: uma avaliação do fundo constitucional do Distrito Federal sob os aspectos de equidade fiscal e eficiência econômica. **Tópicos Especiais de Finanças Públicas**. Tesouro Nacional, 2009.

PRADO, S.; QUADROS, W.; CAVALCANTI, C.E. **Partilha de recursos na federação brasileira**. São Paulo: Fundap, 2003, 245 p.

RAPOSO, C. M.; PINTO, L. F. T.; RIBEIRO, M. S. **Royalties do petróleo**. Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, 2006.

RICARDO VARSANO. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, 1996. p. 24.

SOLDATI MANOELLE. A reforma do Sistema Tributário e o Pacto Federativo Brasileiro. São Paulo: 2004. p. 3.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, 1996.

ANEXO 1

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
1 RECEITAS FISCAIS da UNIÃO (2+3)	8.099.651	110.617	5.427.241	22.926.294	256.578.952	6.300.389	59.060	104.959	132.873	151.474	161.663
2 RECEITA TRIBUTÁRIA	6.503.470	82.128	2.576.762	10.410.299	119.521.559	2.849.447	27.822	47.791	53.558	56.624	67.901
3 RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	1.596.181	28.489	2.850.479	12.515.995	137.057.393	3.450.943	31.237	57.168	79.315	92.850	93.761
4 Transferências a estados, DF e municípios	2.306.535	31.647	1.020.124	4.479.930	51.391.002	1.322.920	12.001	21.639	25.685	29.935	37.509
5 % Transf. pr estados e municípios (%)	28,48	28,61	18,80	19,54	20,03	21,00	20,32	20,62	19,33	19,76	23,20
6 Transferências obrigatórias										12,752	20,178
7 Percentual das transf. obrigatórias (7/1)										8,42%	12,48%
8 Transferências voluntárias										3,131	3,586
9 Percentual das transf. voluntárias (9/1)										2,07%	2,22%

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1 RECEITAS FISCAIS da UNIÃO (2+3)	188.417	218.412	252.764	301.464	341.254	402.718	464.918	490.242	564.329	635.515	641.069	757.247	884.135
2 RECEITA TRIBUTÁRIA	74.690	78.686	91.624	107.897	115.191	128.674	155.057	169.503	199.601	253.623	240.598	281.815	338.649
3 RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	113.728	139.727	161.139	193.567	226.063	274.044	309.860	320.740	364.728	381.892	400.471	475.432	545.487
4 Transferências a estados, DF e municípios	41.919	51.575	59.841	73.565	80.195	92.336	117.708	126.856	136.430	168.178	166.914	187.100	173.392
5 % Transf. pr estados e municípios	22,25%	23,61%	23,67%	24,40%	23,50%	22,93%	25,32%	25,88%	24,18%	26,46%	26,04%	24,71%	19,61%
6 Transferências Obrigatórias	22.706	25.878	28.899	33.615	34.811	38.679	46.079	49.094	59.132	74.035	75.569	84.080	99.890
7 Percentual das transf. obrigatórias (7/1)	12,05%	11,85%	11,43%	11,15%	10,20%	9,60%	9,91%	10,01%	10,48%	11,65%	11,79%	11,10%	11,30%
8 Transferências voluntárias	2.455	2.704	3.587	2.476	2.406	2.734	3.050	3.220	3.349	3.308	3.525	5.981	3.701
9 Percentual das transf. voluntárias (9/1)	1,30%	1,24%	1,42%	0,82%	0,71%	0,68%	0,66%	0,66%	0,59%	0,52%	0,55%	0,79%	0,42%

Fonte: STN (X R\$ 1.000.000,00)

Receita da União: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Receitas_Subcategoria.xls

Transferências da União para os estados e municípios: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/execucao_orcamentaria_do_GF/Despesa_grupo.xls

Transferências voluntárias da União para os estados: http://www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/Transferencias_Voluntarias_1997_2012.xls

Transferências "constitucionais" da União para os estados: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/estados.asp

GASTO TRIBUTÁRIO DO ICMS

Fernanda Ferraz de Campos Macarios

Sefaz/MS

Marco Antonio Lima Lincoln

Sefaz/DF

Rômulo Eugênio de Sequeira Chaves

Sefaz/ES

Coordenador/Orientador:

Nélson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

A renúncia fiscal é “uma política pública usada pelos governos com o objetivo de incentivar o desenvolvimento sócio-econômico e cultural de uma região ou de um setor da atividade econômica e distribuir renda.” (OLIVEIRA, 2003, p. 6).

Estudos mais recentes abandonaram o conceito de renúncia fiscal e passaram a utilizar o de gasto tributário, definido de forma mais rigorosa e delimitado com mais clareza.

O presente trabalho relata experiências e definições de gastos tributários e apresenta um estudo de caso sobre o levantamento destes gastos para o ICMS no Distrito Federal. O objetivo é oferecer um panorama sobre as metodologias utilizadas no esforço de quantificação dos benefícios. O levantamento é o que consta da projeção de renúncia de natureza tributária elaborada para o Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2012 do Distrito Federal.

A título de ensaio, será ainda apresentada alternativa de mensuração dos benefícios com base em dados econômico-fiscais declarados por empresas contribuintes do ICMS.

O estudo ilustra que quantificar o gasto tributário é tarefa difícil, assim como a disponibilidade de dados ainda é um obstáculo. Há grande diversidade de situações que caracterizam os benefícios e as inúmeras condições a serem satisfeitas pelos beneficiários do ICMS no Distrito Federal.

O uso dos dados da nota fiscal eletrônica podem se constituir em um caminho promissor para a quantificação do gasto.

Palavras-chave: Gastos tributários. Metodologia. ICMS.

ABSTRACT

A tax waiver is “a public policy used by governments in order to encourage the socio-economic and cultural development of a region or a sector of economic activity and income distribution.” (OLIVEIRA, 2003, p 6).

More recent studies have abandoned the concept of tax breaks and started using the tax expenditure, more precisely and more clearly defined.

This paper describes experiences and definitions of tax expenditures and presents a case study about the Tax Expenditures of the ICMS in the Federal District. The goal is to provide an overview of the methodologies used and the effort to quantify the benefits. The survey is prepared for the Draft Annual Budget Law of 2012 of the Federal District.

Another theme also presented is an alternative measurement of benefits based on economic and fiscal data reported by ICMS' taxpayers.

The study illustrates and quantifies the difficulties associated with the tax expenditure calculation and data availability is still an obstacle. There is a great diversity of situations that characterize the benefits and numerous conditions to be met by the beneficiaries of ICMS in the Federal District.

The use of data from electronic invoice may constitute a promising way to quantify the expense.

Keywords: Tax expenditures. Methodology. ICMS.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 373
- 2 GASTO TRIBUTÁRIO, 374
 - 2.1 Histórico, 374
 - 2.2 O conceito de gasto tributário, 375
 - 2.3 Problemas gerados pelo gasto tributário, 376
 - 2.4 Benefícios do controle sobre o gasto tributário, 379
 - 2.5 Dimensão do gasto tributário no Brasil, 379
- 3 GUERRA FISCAL: DEFINIÇÃO E EVOLUÇÃO HISTÓRICA, 383
 - 3.1 O Superior Tribunal Federal: posicionamento sobre a guerra fiscal, 386
 - 3.2 Proposta de Súmula Vinculante n° 69, 389
- 4 CÁLCULO DO GASTO TRIBUTÁRIO DO ICMS, 390
 - 4.1 Cálculo do gasto tributário do ICMS no Distrito Federal, 391
 - 4.2 Cálculo do gasto tributário com utilização de dados econômico-fiscais declarados por contribuintes, 401
- 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 406
- REFERÊNCIAS, 407
- ANEXO I, 410
 - Relação de CFOPs considerados no trabalho, 410
- 6 ANEXO II, 420

TABELAS

- Tabela 1. DF: benefícios do ICMS com registro de fruição, 393
- Tabela 2. DF: benefícios quantificados por dados econômico-fiscais, 394
- Tabela 3. DF: benefícios quantificados por dados econômico-fiscais, 396
- Tabela 4. DF: benefícios quantitativos por dados externos, 397
- Tabela 5. DF: benefícios estimados com base em informações prestadas por beneficiários, 399
- Tabela 6. DF: gastos por função orçamentária (2012, em R\$), 400
- Tabela 7. Exemplo de tributação, 401
- Tabela 8. Exemplo com operações não tributadas, 402
- Tabela 9. Exemplo do cálculo do gasto tributário, 402
- Tabela 10. Cnae s com gasto tributário negativo, 403
- Tabela 11. TDF: Gasto tributário do ICMS por atividade econômica em 2011, 404

1 INTRODUÇÃO

A renúncia fiscal é “uma política pública usada pelos governos com o objetivo de incentivar o desenvolvimento sócio-econômico e cultural de uma região ou de um setor da atividade econômica e distribuir renda.” (OLIVEIRA, 2003, p. 6).

Para Almeida (2001, p. 1):

Trata-se de política pública [...] cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.

Segundo Amadeo (2000, p. 3):

[...] se ligam geralmente à promoção de políticas sociais (políticas de transferência de renda), regionais, ou setoriais (incentivo a determinadas atividades ou setores). As políticas de subsídios sociais e regionais têm por objetivo básico reduzir desigualdades, por meio de incentivos que influenciem o comportamento dos agentes econômicos. No caso de políticas setoriais, a motivação parte do princípio de que, ao beneficiar um segmento ou setor econômico, há efeitos indiretos ou externalidades que beneficiarão a totalidade da sociedade. Ou seja, que ao longo do tempo, os beneficiários “devolverão com juros” os recursos para a sociedade – na forma de empregos, impostos, inovações tecnológicas, aumento de produtividade, etc.

Estudos mais recentes abandonaram o conceito de renúncia fiscal e passaram a utilizar o de gasto tributário, definido de forma mais rigorosa e delimitado delimitada mais clareza. O presente trabalho inicia-se com um breve histórico sobre o conceito do gasto tributário, relatando experiências de alguns países, inclusive as do Brasil. Enumeram-se os problemas gerados pelo gasto tributário, bem como os benefícios do controle sobre ele, ao passar pelo tema guerra fiscal. Por fim, o trabalho procura expor desafios a enfrentar no cálculo do gasto tributário do ICMS.

2 GASTO TRIBUTÁRIO

2.1 Histórico

De acordo com alguns autores, o conceito de gasto tributário surgiu quase que simultaneamente nos EUA e na Alemanha nos anos 1960 (VILLELA; LEMGRUBER; JORRATTO, 2010). Para Surrey e McDaniel (1985), ele foi gestado no departamento do tesouro dos EUA em 1968. Em 1974, seu cálculo foi incorporado à Lei de Orçamento do Congresso, discriminado por rubrica orçamentária correspondente ao gasto direto, e passou a ser utilizado nas análises de política fiscal e orçamentária. O processo de revisão orçamentária começou a ser aplicado também ao gasto tributário (SURREY; MCDANIEL, 1985).

Foi criado um comitê de orçamento do Senado e outro na Câmara dos Deputados com a função de continuamente requisitar e avaliar estudos sobre o gasto tributário, desenvolver formas de coordenar os gastos tributários, as políticas e os programas com reflexo no orçamento, bem como relatar estes resultados ao Senado e à Câmara periodicamente.

Também foi instituído o escritório de orçamento do congresso para prover os comitês com as informações necessárias e submeter projeções anuais do gasto tributário para os cinco anos subsequentes.

O resultado foi imediato, pois, em 1976, os comitês de orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado estabeleceram como objetivo a redução do gasto tributário. Surgiram propostas para assegurar uma revisão regular periódica da necessidade, efetividade e eficiência de cada programa de gasto tributário e determinando o término do benefício concedido caso a avaliação não fosse feita.

Surrey e McDaniel (1985) constataram que o gasto tributário, nos EUA, vinha crescendo a taxas mais elevadas quando comparado ao gasto direto. Verificaram, também, que 1,4% dos contribuintes – os mais ricos – receberam 31,1% dos benefícios concedidos por meio do gasto tributário no ano fiscal de 1977.

Outros países, particularmente os da Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), adotaram a prática de calcular o gasto tributário a partir de 1973, incluindo-o na elaboração da peça orçamentária no início dos anos 1980. Começaram a surgir estudos comparativos e metodologias para a sua identificação e medida. O primeiro deles foi levado a cabo pela OECD em 1984 e incluiu dados de seis países membros. Estes estudos continuaram a ser feitos nos anos seguintes (2010).

A classificação utilizada para os gastos tributários nos relatórios varia conforme o país. Nos EUA a classificação é feita por categoria funcional orçamentária; na Alemanha, por indústria; na Bélgica, por tipo de imposto; na Áustria, por tipo de contribuinte afetado; e, na França, pelo propósito principal (SWIFT, 2003).

Em 1976, a International Fiscal Association elegeu o gasto tributário como tema principal do seu encontro anual, sendo acompanhada pelo International Institute of Public Finance que fez o mesmo em 1977, o que mostra a importância que o tema ganhou nas discussões tributárias.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 obrigou a inclusão dos benefícios tributários na peça orçamentária. A partir de 2001, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu que o Projeto de Lei Orçamentária deveria ser acompanhado de demonstrativo do efeito dos benefícios tributários sobre as receitas e as despesas e das medidas de compensação das renúncias de receita.

Em 1998, o governo federal brasileiro apresentava o demonstrativo de benefícios tributários e incorporou o conceito de gasto tributário apenas em 2004. A partir de então, apresenta anualmente o cálculo do gasto tributário (RECEITA FEDERAL, 2011).

2.2 O conceito de gasto tributário

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (RECEITA FEDERAL, 2012).

“Gasto tributário pode ser definido como medidas que reduzem ou adiam os impostos a serem pagos pelos contribuintes” (RIGSREVISIONEN da Dinamarca, 2007).

“Gasto tributário é uma transferência de recursos públicos, que passa pela redução das obrigações tributárias com relação a um imposto de referência, ao invés de por meio do gasto direto” (OECD).

O gasto tributário pode ser usado como um instrumento de política governamental e pode ser substituído por gasto direto.

O gasto tributário pode ser definido como transferência de recursos públicos que passa pela redução das obrigações tributárias no que diz respeito a um imposto de referência.

O conceito de gasto tributário engloba dois elementos. O primeiro diz respeito às disposições necessárias à instituição do imposto, tais como a especificação das regras contábeis, a determinação do sujeito passivo, das alíquotas, etc. O segundo trata das disposições especiais, que se distanciam do sistema padrão, denominadas de incentivos ou subsídios fiscais, destinados a favorecer um setor, uma atividade ou mesmo um produto (BURMAN, 2003). Esses representam um gasto do governo destinado a favorecer determinadas atividades ou grupos por meio do sistema tributário ao invés de, por meio do gasto direto, empréstimos ou outra forma de assistência governamental. São programas de gasto governamental.

Efetivamente, o gasto tributário envolve o pagamento do tributo pelo contribuinte, conforme o sistema tributário padrão, bem como a devolução de parte deste valor concedida por meio do benefício fiscal. Para simplificar o processo, o contribuinte recolhe apenas a diferença entre o dois (HOWARD, 1997).

2.3 Problemas gerados pelo gasto tributário

Para Surrey e McDaniel (1985), o gasto tributário:

1. Aumenta acentuadamente a complexidade do sistema tributário.
2. Torna o sistema tributário mais difícil de ser compreendido pelo contribuinte e pode afetar a observância das regras.
3. Torna inviável a simplificação do sistema tributário, pois é o seu principal fator de complexidade.
4. Adiciona trabalho e custo para a administração tributária, fazendo que se desvie do seu foco e perca eficiência.
5. Aumenta os custos administrativos suportados pelos cidadãos, empresas e instituições públicas (RIGSREVISIONEN, 2007).
6. Pode ter uma administração menos eficiente que a que teria se fosse estruturado e administrado por meio de um programa de gasto direto coordenado por um organismo governamental não ligado à tributação.

7. Consome parte significativa do tempo e da energia dos que estão envolvidos em decisões de política tributária.
8. Não passa pelo crivo da constitucionalidade existente para os programas de gasto direto.
9. Não são controlados na sua grande maioria, muitos deles estando m completamente fora de controle.
10. Encoraja a sonegação e a evasão (VILLELA; LEMGRUBER; JORRATTO, 2010).
11. Tende a crescer a taxas mais altas que o gasto direto, aumentando a sua participação percentual no gasto total.
12. Não sofre as limitações impostas ao gasto direto.
13. É ignorado quando se discute o controle orçamentário. Não existem propostas de redução do gasto tributário. Entretanto, ele tem o mesmo efeito no déficit ou no superávit que o gasto direto.
14. Faz que o gasto público fique fora de controle, comprometendo o equilíbrio orçamentário, pois, a rigor, qualquer programa de gasto direto pode ser transformado em um de gasto tributário.
15. Reduz o volume de recursos destinados ao gasto direto e diminui a margem de manobra para redução da carga tributária em geral.
16. Fornece oportunidades abertas para o gasto do governo, tornando mais difícil a projeção das receitas.
17. Influencia a estrutura tarifária necessária para produzir a receita líquida necessária. Um aumento no montante do gasto tributário pode exigir aumento nas alíquotas dos impostos.
18. É uma decisão de política fiscal disfarçada de política tributária.
19. Provoca distorções na economia.
20. Em sua esmagadora maioria beneficiam de forma desproporcional os grupos de alta renda.
21. Gera obrigação tributária diferente para contribuintes situados de forma similar, o que viola a equidade horizontal (THE WORLD BANK, 2003).
22. Gera desigualdade vertical, quando nem todos os contribuintes se beneficiam das reduções tributárias que requerem um mínimo de gasto (THE WORLD BANK, 2003);

23. Ocorre por meio de programas que dificilmente seriam aprovados se fossem propostos como gasto direto. A assistência governamental direta tende a declinar com o aumento da renda, o oposto do que ocorre nos programas de gasto tributário.
24. Conta com poucos estudos analisando a sua eficiência.
25. Dos que foram avaliados, em sua maioria mostraram uma pequena resposta em relação ao montante de recursos envolvidos.
26. Paga os beneficiários para engajarem-se em atividades que desenvolveriam de qualquer forma, não estimulando atividade adicional (THE WORLD BANK, 2003).
27. Tem efeito direto e importante sobre o mercado de crédito bancário.

O Conselho Administrativo de Direito Econômico (Cade), no Brasil, também tem visão crítica em relação aos gastos tributários (OLIVEIRA, 2003). De acordo com o Cade:

1. Benefícios conferem vantagem às empresas, aumentam os lucros.
2. Desnivela o campo da dinâmica econômica, gerando efeitos para a concorrência e o bem estar da coletividade, tais como:
 - retira o estímulo ao aumento do nível de eficiência e afeta a capacidade de geração de riquezas;
 - protege da concorrência, mascara o desempenho, permite práticas ineficientes e desestimula melhorias na produção ou inovação;
 - permite que empresas possam eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras;
 - prejudica as demais empresas que terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, desestimulando a melhoria de eficiência e inovação;
 - gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão; e
 - pode desestimular a realização de novos investimentos, bem como a expansão de atividades já existentes.
3. A constituição federal apresenta objetivos e princípios. Livre concorrência e bem-estar geral constituem alguns deles, a ser compatibilizados com outros, como o da redução das desigualdades regionais.

4. A decisão de conceder incentivos fiscais é prevista e aceita na constituição, com o objetivo de fazer avançar a redução das desigualdades regionais.
5. Incentivos e benefícios são concedidos à revelia das normas legais, violando potencialmente o princípio da livre concorrência.

2.4 Benefícios do controle sobre o gasto tributário

Existem vários benefícios advindos do cálculo do gasto tributário e de maior controle sobre ele, entre os quais:

1. Permite verificar o impacto do gasto do governo na economia e em grupos específicos de pessoas ou negócios.
2. O controle sobre a política orçamentária e tributária somente é possível se existir controle sobre os gastos tributários.
3. Aumenta a transparência fiscal, entendida como “abertura para o público em geral sobre a estrutura e função do governo, as intenções da política fiscal, as contas do setor público e suas projeções” (RIGSREVISIONEN, 2007).
4. Possibilita que as comparações do tamanho do estado em vários países sejam atualizadas (VILLELA; LEMGRUBER; JORRATTO, 2010).
5. Disponibiliza dados para que seja avaliada a efetividade do gasto tributário (VILLELA; LEMGRUBER; JORRATTO, 2010).
6. Permite melhor avaliação do efeito do gasto tributário na progressividade do sistema tributário (VILLELA; LEMGRUBER; JORRATTO, 2010).

2.5 Dimensão do gasto tributário no Brasil

No Brasil, diferentemente dos outros países, o controle dos gastos tributários apenas começou a ser efetivado por meio do ordenamento jurídico brasileiro com o advento da constituição federal de 1988. Tais preceitos foram reafirmados pela Lei Complementar nº 101/2000.

Nas constituições de 1946 e 1967 vislumbravam-se preceitos voltados para um estado intervencionista, onde era permitido influenciar na política fiscal, com o intuito de conter desordens de cunho econômico. São aplicadas efetivamente nas crises econômicas

da metade do século XX, quando o governo concedeu vários incentivos fiscais a fim de estimular o desenvolvimento (FURTADO, 1999).

Entre 1950 e 1970, os governos concediam, livremente, vários incentivos fiscais, visto que não existiam leis que regulassem essas intervenções governamentais. Todos esses benefícios estão voltados para o desenvolvimento econômico (TORRES, 2007).

Na doutrina pátria sobre o assunto, na época, ressaltava, por sua vez, os aspectos sociais que justificavam a falta de controle legislativo dessa política intervencionista desmedida. Como é possível destacar no discurso de Aliomar Baleeiro (1958, p. 127), para quem:

[...] no mundo moderno, democrático e de sufrágio universal não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas como as do Ancien Régime. A imunidade é sempre a contrapartida de um interesse público tão respeitável como o do Fisco. Então, a norma que a contém deve ser interpretada e aplicada até esgotar-se toda a sua força e amplitude de compreensão sob pena de ser sacrificado o objetivo moral, político ou social que a lei pôs acima duma prestação de dinheiros.

À época, como visto, pouco era discutido sobre as consequências futuras dessa política fiscal intervencionista. Para os autores da época, esta era a contrapartida de interesse público. Neste aspecto, Borges (2001, p. 68) salienta que esses não eram favores, mas “elementos de natureza política, econômica e social”.

Os efeitos desses incentivos sobre as receitas estaduais pouco eram discutidas, visto que todos estavam focados nos resultados imediatos produzidos por essas políticas intervencionistas.

Foi apenas entre 1980 e 1990 que o equilíbrio das contas públicas começou a ser priorizado em detrimento do desenvolvimento custeado pelos incentivos fiscais. Novos paradigmas governamentais foram criados, e o orçamento público começou a ser visto de maneira diferente. Pensamento este que, na época, deu origem aos preceitos constitucionais voltados para o controle dos gastos públicos, na carta magna de 1988 (BLANCHARD, 2001).

Com este novo paradigma, fez surgir à necessidade do controle legal sobre as intervenções fiscais. Estas podendo ser realizadas no limite permitido por lei. Segundo Torres (2007, p. 328), neste contexto “cresce a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*”.

A constituição foi considerada o primeiro aparato legal onde eram dispostas normas que limitavam os benefícios fiscais, segundo entendimento de Torres (2007, p. 330):

A Constituição de 1988 começou a sinalizar na direção da mudança. O abuso na concessão de incentivos e isenção, a falta de controle do emprego do dinheiro público, o enfraquecimento da utopia da inesgotabilidade dos recursos do Estado e a crise financeira gravíssima do Tesouro conduzem à ideologia dos privilégios fiscais ao descrédito.

Sem utilizar o termo “gasto tributário” ou outro equivalente, a Constituição de 1988 inaugurou no Brasil o primeiro relatório orçamentário de gastos tributários, ao estabelecer em seu art. 165, § 6º, que

o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (NÓBREGA, 2008, p. 2).

Essa obrigação de demonstrar impacto financeiro destas concessões fiscais tem como objetivo não apenas informar os parlamentares e a sociedade, mas corroborar se é viável ou não manter estes incentivos.

No entanto, estas medidas elencadas pela constituição não foram desde logo implementadas. O aumento desenfreado da inflação associado à atual conjuntura econômica desencadearam diversas medidas intervencionistas.

Na esfera estadual e municipal não foi diferente, pois, nestes entes públicos nem sequer foram realizados relatórios sobre os gastos com medidas intervencionistas. Houve inclusive aumento de benefícios nos estados e municípios nesta época. É o início da guerra fiscal.

Com a retomada dos investimentos privados internacionais na América Latina desde o fim dos anos 1980, e no Brasil a partir de 1993, bem como ampla retomada do investimento interno a partir da estabilização em 1994, tem-se o início da chamada “guerra fiscal”, bem como a retração na oferta de emprego dos anos 1990 (PRADO, 2000, p. 8).

Guerra fiscal pode ser definida como competição entre municípios ou estados, visando atrair mais investimentos. Para tanto, se utilizam de políticas voltadas à concessão de benefícios. Tudo isso com único objetivo – atrair investimentos. Na lição de

Oliveira (2006, p. 36-37), “nem sempre se pode recriminar a rotulada guerra fiscal. Por vezes, no entanto, é útil, a fim de destinar indústrias ou prestação de serviços a regiões pouco desenvolvidas ou em precárias condições”.

No mesmo sentido, Nóbrega (2008, p. 4) afirma que é bom que se diga que a competição horizontal não é, em si, boa ou ruim, depende das peculiaridades de cada economia, tanto que, no caso alemão, por exemplo, o problema parece ser a ausência de competição e não sua exacerbação.

O verdadeiro marco legal instituído com único fim de coibir os despautérios causados pela concessão de benefícios fiscais às empresas foi a Lei Complementar n. 101, do dia 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Logo denominada LRF, tornou-se de pronto uma ferramenta limitadora do poder estatal diante das concessões fiscais, de relevância inestimável. Desta forma, determinando uma série de medidas que objetivam o controle estatal diante do gasto tributário.

Nesse sentido, o art. 14 da LRF impõe aos administradores públicos uma série de limites e aspectos a serem observados quanto a política fiscal e orçamentária.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º 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.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Com o advento da lei supracitada, os gastos públicos começaram a ser controlados. Os incentivos fiscais começaram a sofrer um controle rigoroso e somente poderão ser efetivados quando em contraponto à administração municipal ou estadual comprovarem que haverá aumento de receitas.

Essa nova fase, voltada ao não intervencionismo fiscal, foi acompanhada por relatórios precisos dos gastos tributários, que permitiam uma visão maior sobre os gastos públicos com benefícios fiscais, podendo assim ter-se uma visão global do impacto destes incentivos fiscais a curto, médio e longo prazo.

No Brasil, Amadeu e outros (2000) deram os primeiros passos para quantificar o gasto tributário e compará-lo com o gasto direto no âmbito do governo federal. Em 1998, o gasto tributário explicitado no Orçamento Geral da União (OGU) somou R\$ 17.279,5 milhões e, em 1999, R\$ 15.530,1 milhões. O gasto tributário, por sua vez, não explicitado no OGU foi de R\$ 9.794,9 milhões em 1998 e R\$ 12.978,8 milhões em 1999. Portanto, segundo Amadeu, o gasto tributário total foi de R\$ 27.074,40 milhões em 1998 e de R\$ 28.508,90 milhões em 1999.

A previsão do gasto tributário da Receita Federal brasileira para 2011 foi de R\$ 116.082.902.877, para uma arrecadação estimada de R\$ 650.527.751.320, e para 2012 de R\$ 145.977.475.125, com estimativa de arrecadação de R\$ 731.273.422.570.

3 GUERRA FISCAL: DEFINIÇÃO E EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Pode-se definir guerra fiscal como a disputa entre os entes públicos para atrair investimento. Para tanto, redução ou até mesmo a isenção total de impostos são oferecidas por estados e municípios para que empresas se instalem em seu território.

O desenvolvimento histórico e analítico realizado até aqui nos permite desenvolver um conceito básico de guerra fiscal, identificando-a como um processo pelo qual os entes federativos buscam interferir no processo privado de alocação espacial, ou seja, no deslocamento de plantas já existentes e na alocação de uma nova planta (ALVES, 2001, p. 27).

A prática de isenções e anistias fiscais é comum nos estados brasileiros. Desde 1960 são apontados vários casos em que os governos concederam benefícios fiscais para atrair investimentos para o seu território. Diante disso, cada estado ou município precisa garantir o seu desenvolvimento. E, para tanto, se submetem ao jogo das empresas agraciadas pelos incentivos fiscais.

Em 1966, dá-se a reforma tributária e com ela a liberalidade dos estados sobre a tributação de seus produtos e serviços é limitada. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o Ato Complementar n.º 34, de 30 de janeiro de 1967, são criados com o escopo de diminuir os conflitos entre estados.

De 1960 até 1969, os representantes dos estados de cada região reuniram-se para determinar quais os incentivos seriam aprovados. Algumas regiões aproveitavam esta união para reprimir, por meio de cortes de impostos, determinado estado que não pertencesse a mesma região.

A observação dos Convênios permite dizer que o objetivo destes era, sem dúvida, estabelecer uma administração conjunta do ICM e a defesa de interesses regionais. No entanto, fica bastante evidente que os convênios acabaram gerando conflitos entre as regiões. As decisões de alguns convênios provocaram medidas idênticas e retaliatórias em estados de outras regiões, num movimento de ação e reação, configurando o que poderíamos chamar de uma “guerra fiscal inter-regional”, que embora possa ser considerada bastante moderada, se comparada com os conflitos recentes, se constituiu em um verdadeiro embrião da guerra fiscal (ALVES, 2001, p. 29).

Como observado, os convênios entre estados, que tinham o escopo de evitar guerras fiscais entre integrantes de uma mesma região foram usados para boicotar estados das outras regiões, o que gerou uma verdadeira guerra fiscal inter-regional.

O movimento de ação e reação fica claro ao observarmos as listas de produtos isentos nas primeiras reuniões de cada região (Convênio de Fortaleza de 22 de fevereiro de 1967, I Convênio do Rio de Janeiro de 27 de fevereiro de 1967 e Convênio da Amazônia de 16 de maio de 1968) na medida em que são praticamente os mesmos itens. Em alguns momentos esta preocupação com o que as demais regiões estão decidindo fica ainda mais clara. Como exemplo, podemos citar a seguinte passagem do Convênio de Campina Grande: “Autorizar os Estados, a fim de assegurar condições competitivas, a conceder à juta e à sacaria fabricada com o referido produto, os mesmos incentivos outorgados em convênio por outras regiões geoeconômicas do país” (ALVES, 2001, p. 32.).

Em 1967, o primeiro convênio interestadual é criado. Este convênio foi realizado entre estados da região nordeste. Neste primeiro convênio, os estados do nordeste elevaram a alíquota do ICMS em 18%, o que desencadeou a posterior alteração nos estados de regiões diferentes.

Os convênios regionais, como supracitado, não impediram a guerra fiscal, mas, apenas, criaram modalidade de conflitos entre os estados. Agora, reunidos com o intento

de atrair os incentivos para a sua região começam a atacar os estados das outras regiões, o que gerou efeito de ação e reação.

Com o intuito de acabar com essa guerra fiscal inter-regional, nos anos de 1970, o governo passa a interferir na política fiscal adotada pelas regiões fiscais unificando e coordenando as reuniões dos secretários de fazenda dos estados, ao criar mecanismos para solucionar as questões supracitadas.

Os Estados de São Paulo e Paraná concedem às indústrias oleaginosas o direito de não estornar crédito fiscal referente à matéria prima de produtos exportados. Fato que motivou inúmeros protestos, dos demais estados. No convênio de São Luís, realizado em 18 de junho de 1968, vários protestos ocorreram, uma vez que o incentivo dado por São Paulo e Paraná afetava diretamente a região nordeste do país.

Esta problemática não ocorreu apenas no âmbito regional, mas também com estados, que isoladamente, se utilizavam de incentivos fiscais para alavancar seu desenvolvimento econômico. Neste sentido, Maria Abadia Alves (2001, p. 33) discorre:

O ambiente regulatório vigente neste período não foi suficiente para impedir o surgimento de iniciativas individuais na utilização do ICM nos programas estaduais de incentivo. Em Minas Gerais, a devolução de parte do ICM, prevista na Lei 5.261, promulgada em 1969, constituía-se no principal instrumento de apoio à industrialização. Inicialmente, esta Lei não apresentava nenhum dispositivo que visasse à seletividade espacial ou setorial, no entanto, em 1973, com as alterações feitas pela Lei 6.196, passou-se a contemplar como beneficiários os projetos que fossem considerados de excepcional importância avaliados com o critério de: valor do investimento previsto, importância do projeto para a desconcentração das atividades econômicas no estado, integração da estrutura produtiva, utilização de matérias-primas e insumos regionais, geração de emprego em áreas carentes, geração de divisas internas, etc.

No entanto, alguns estados, utilizaram-se de manobras políticas para proporcionar os benefícios fiscais indiretamente. Foi o caso do Paraná, que criou um fundo específico denominado Fundo de Desenvolvimento econômico (FDE). A este fundo era destinado 2% da arrecadação com ICMS, bem como toda verba do fundo era canalizada para incentivos na área industrial.

O Rio Grande do Sul aderiu à ideia do FDE, ao criar, em 1972, o Fundo de Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (Fundopenf), com o mesmo objetivo do FDE: destinar parte dos impostos arrecadados para incentivar as indústrias.

Em 1975, é criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o qual permanece em execução até os dias atuais. Segundo o artigo 1º, este tem a função de “promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”.

Alguns dados deixam claro que há efetivamente um uso absurdo de isenções fiscais nesse período. Os convênios realizados pelo CONFAZ (Conselho de Política Fazendária) são exemplos desse acirramento. Pela Lei nº 24/75 do ano de 1975 ficou estipulado, e essa lei vale até hoje, que os benefícios fiscais só podem ser concedidos mediante a celebração de convênios entre estados, nos quais as decisões devem ser tomadas por unanimidade (art. 30º, I) em reunião que possua a maioria das Unidades Federativas representadas pelos seus secretários de fazenda ou eventuais substitutos e por um representante do governo federal, através do ministro da fazenda ou de um substituto por ele indicado (Art.2º, §1º, §2º e §3º), o que passou a ser o Conselho de Política Fazendária – CONFAZ (IBAÑEZ, 2005, p. 9).

Este conselho é composto por representantes dos estados e da União, e as decisões que versarem sobre isenções, incentivos e benefícios devem ser aprovadas por unanimidade. A Lei nº 24/1975 estipula que os estados não poderão mais usar o ICMS como instrumento para benefícios fiscais.

3.1 O Superior Tribunal Federal: posicionamento sobre a guerra fiscal

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem se posicionado pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais prestados unilateralmente. No entanto, essa prática tem sido constantemente adotada pelos estados.

A guerra fiscal, como antes mencionado, é a concessão de incentivos fiscais com objetivo de atrair mais investimentos para o estado, também chamado de conflito de competências entre estados.

Estes conflitos, em geral, são justificáveis, visto “que o sistema tributário federado enfrenta distorções engendradas em grande medida pela sua mais valiosa característica: a autonomia dos entes tributantes” (ZILVETI, 2004, p. 227).

Esta disputa por investimentos entre os estados é plausível, pois a disputa de investimentos entre os estados, normalmente visa ao aumento da qualidade de vida dos cidadãos.

No entanto, esta disputa deverá ser feita dentro dos parâmetros estipulados pela constituição federal. A nossa lei maior, no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” apregoa ao senado federal a competência para estabelecer alíquotas mínimas e máximas para a para o ICMS.

Art. 52. Compete ao Senado Federal: [...] XV- avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. [...]

Art. 155, § 2º, IV- resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V- é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Michel Temer (2010) lista determinadas características essenciais para manter a forma federativa do estado. Entre estes pressupostos básicos está a necessidade de ter um órgão que controle a constitucionalidade, pois um estado forte se caracteriza pela existência de uma constituição rígida. Este órgão é o STF.

Diante deste pressuposto, a nossa Carta Constitucional apregoa no seu art. 102, inciso I, alínea a, que o STF tem competência para processar e julgar, ordinariamente, “ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual”. Desta maneira, muitos estados apoiados neste preceito constitucional, buscaram, por meio do STF, declarar a inconstitucionalidade das leis concessoras de benefícios fiscais, que estivessem em desacordo com a lei maior brasileira.

Ao considerar o tratamento conferido pela LC n. 24/1975, e em prestígio ao pacto federativo, o STF tem afirmado reiteradamente em sede de controle de constitucionalidade:

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Inciso IX e alíneas “d” e “e” do art.146, e o art.148, caput e parágrafo único, da Constituição do Estado de Minas Gerais, que instituíram hipóteses de não incidência e de isenção de ICMS. Manifesta afronta, pelos dispositivos impugnados, a norma do art. 155, par. 2., XIII, g, da Constituição Federal, a

qual, ao reservar a lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, na verdade, consagrou o convênio, celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, previsto na lei complementar em causa, como o único meio pelo qual poderão ser instituídas a não incidência, a incidência parcial e a isenção do ICMS. Procedência da ação (ADI 84, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996 PP-12210 EMENT VOL-01824-01 PP- 00001) .

Em outro julgamento o tribunal, também, manifestou-se pela inconstitucionalidade do incentivo concedido:

EMENTA: - Argüição de inconstitucionalidade de lei do Distrito Federal, que mediante a instituição de crédito presumido de ICMS, redundou em redução da alíquota efetiva do tributo, independentemente da celebração de convênio com afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Ação Direta julgada procedente (ADI 1587, Relator (a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2000, DJ 07-12-2000 PP-00003 EMENT VOL-02015-01 PP-00171).

Chega-se, analisando as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs), a conclusão que os estados têm adotado como estratégia a revogação do ato normativo que ensejou a ação. O objetivo é lógico, fazer que a ação perca a o objeto para, logo após, editar outro ato normativo, com conteúdo idêntico ao revogado.

O Estado de São Paulo, diante da propositura da ADIs nº 2.429 e nº 2.430-PR, que tinha como objetivo declarar a inconstitucionalidade do Ato nº 45.290/2000 (RICMS), por meio do Decreto nº 51.512. O ato estipulava a redução de alíquota, base de cálculo e créditos presumidos do ICMS sem o aval do Confaz. Apresentado o ato junto com a petição ao STF, este retirou a ADI da sua pauta por perda de objeto.

EMENTA: Revogação Superveniente do ato estatal impugnado. Reconhecimento da prejudicialidade da ação direta. Extinção anômala do Processo. A revogação superveniente do ato normativo impugnado prejudica a ação direta de inconstitucionalidade, independentemente da existência de efeitos residuais concretos. Esse entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal nada mais reflete senão a própria natureza jurídica do controle normativo abstrato, em cujo âmbito não se discutem situações de caráter concreto ou individual. Precedentes (ADI 1296 QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 21/09/1995, DJ 01-08-2003 PP-00099 EMENT VOL-02117-20 PP-04139).

Estas medidas tomadas pelos estados para burlar os preceitos estipulados pela constituição federal não respeitam a ética fiscal que deveria ser inerente ao poder público. Desta forma, sem o devido julgamento decretando a inconstitucionalidade da lei de concessão dos incentivos fiscais, posteriormente apenas editam nova lei para beneficiar e atrair empresas para seus estados.

Muitas vezes, nem as medidas cautelares são apreciadas, e o estado acaba revogando a lei e extinguindo a ação por falta de objeto. Isso permite que os benefícios fiscais continuem a ser concedidos, pois estes são presumidamente constitucionais.

3.2 Proposta de Súmula Vinculante nº 69

Existe uma proposta de súmula vinculante que visa pacificar o entendimento do STF, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, a respeito do tema. A proposta visa decretar a inconstitucionalidade de qualquer isenção, incentivo, redução que não esteja de acordo com o Confaz, em desacordo com os norteamientos estipulados pela constituição federal no seu art. 155, §2º, XII, g, e art.1º da Lei Complementar nº 24/1975.

A proposta de Súmula Vinculante nº 69 apregoa o seguinte:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

No entanto, o STF, em alguns casos, se posicionou no sentido de que, certos benefícios concedidos não precisam de convênio perante o Confaz, a saber:

[...]. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2056, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337).

Em 2010, o STF discorreu sobre a plausibilidade dos incentivos fiscais, mediante convênio, em casos que o beneficiado não exerça atividade comercial. Pois entende que neste caso não existe a disputa por investimentos entre estados:

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO – “GUERRA FISCAL” – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados à outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

O STF, julgando a ADI nº 3.421/PR, do relator Ministro Marco Aurélio, também, afirmou não ser necessária a anuência do Confaz quando, nitidamente, não há competição entre estados. O relator alegou que neste caso não há prejuízo decorrente da isenção, pois não é necessária a deliberação do Confaz.

Neste sentido, a súmula vinculante em comento será pertinente para evitar a guerra fiscal, mas sua redação não poderá deixar lacunas. Pois, caso contrário, gerará insegurança jurídica.

A edição de súmula vinculante com vistas a por fim à guerra fiscal de ICMS demanda ainda cautela especial dadas as inúmeras relações jurídicas estabelecidas. Os possíveis prejuízos resultantes da declaração *ex tunc* de inconstitucionalidade pela súmula vinculante seriam imprevisíveis em sua extensão, notadamente ao considerar a real possibilidade de “desindustrialização” daqueles estados periféricos onde as sociedades empresárias contam com os incentivos fiscais para o desempenho regular de suas atividades empresariais.

4 CÁLCULO DO GASTO TRIBUTÁRIO DO ICMS

Inicialmente, é necessário chamar atenção para alguns problemas presentes no cálculo do gasto tributário. Em primeiro lugar, ao mensurar o ganho de receita que adviria da remoção do benefício fiscal, assume-se que a base tributária não será afetada por essa remoção, o que provavelmente não é verdade em alguns casos. Em segundo lugar, os gastos tributários são calculados separadamente, assumindo que as outras disposições permaneçam sem alteração. Entretanto, os gastos tributários interagem entre si fazendo que o impacto da eliminação de várias disposições ao mesmo tempo não seja igual à soma da retirada de cada uma delas individualmente (DEPARTMENT OF FINANCE CANADA, 2011).

Na receita tributária dos estados brasileiros, a arrecadação do ICMS é a mais representativa. O imposto é complexo. Tributa o valor agregado de maneira híbrida, pois

adota simultaneamente o princípio da origem e o do destino. E dada à competência estadual para legislar sobre o imposto, possui 27 regulamentos ou diferentes formas de desvios do sistema tributário de referência. Os tipos de desoneração mais presentes são: abatimento; anistia; isenção; crédito presumido; extinção; isenção; não incidência; redução de base de cálculo; remissão; e suspensão.¹

Diante da diversidade de desonerações, é razoável que não haja metodologia de cálculo única capaz de mensurar todos os tipos de desoneração. Mesmo para um dado tipo de desoneração, pode não ser conveniente adotar método único. A utilização de dados econômico-fiscais de contribuintes, por exemplo, fornecedores de medicamentos, para mensuração da isenção a esses produtos concedida pelo Convênio ICMS nº 33/2011, pode ser preterida pelo inquérito direto ao consumidor final, no caso da isenção de medicamentos importados pela Associação de Pais e Amigos de Excepcionais (Apae) no âmbito do Convênio ICMS nº 29/1990.

A especificidade dos benefícios do ICMS leva à utilização de diversos métodos de quantificação, na tentativa de considerar os beneficiários e as situações fáticas em questão.

Assim, como estudo de caso, será apresentado o levantamento dos gastos tributários do ICMS no Distrito Federal, com o propósito de oferecer um panorama sobre as metodologias utilizadas no esforço de quantificação dos benefícios. O levantamento é o que consta da projeção de renúncia de natureza tributária elaborada para o Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2012 do Distrito Federal.²

A título de ensaio, será ainda apresentada alternativa de mensuração dos benefícios com base em dados econômico-fiscais declarados por empresas contribuintes do ICMS.

4.1 Cálculo do gasto tributário do ICMS no Distrito Federal

O Distrito Federal possui competência para legislar sobre tributos estaduais e municipais. Assim, a administração tributária local estima a renúncia tributária não apenas do ICMS, IPVA e ITCD, mas também do ISS, IPTU e ITBI.

1 Embora seja uma desoneração, a imunidade tem sido considerada parte do sistema tributário de referência, conforme a literatura sobre gastos tributários.

2 Disponível em: <<http://www.seplan.df.gov.br/orcamento/PLoA/PLoA2012DOCUMENTOS2/A7%20-%20QUADRO%20IV%20-%20RENUNCIA%20TRIBUTARIA.pdf>> .

Com vistas a subsidiar a elaboração dos projetos de leis orçamentárias do Distrito Federal, a renúncia tributária, em especial a do ICMS, é estimada seguindo metodologias que variam conforme a disponibilidade de informações sobre os beneficiários. As memórias de cálculo encontram-se dispersas em arquivos da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, sem consolidação em documento único.

Pelo fato de o ICMS ser um imposto indireto, por homologação, existem duas situações com as quais o beneficiário pode se deparar. Uma é quando o beneficiário necessita do reconhecimento ou manifestação da administração tributária para usufruir o benefício. Neste caso, após averiguar o atendimento a um conjunto de requisitos, a administração tributária edita um ato ou manifesta-se favorável à concessão do benefício. Na outra situação, o beneficiário não recorre a uma autorização prévia da administração tributária para usufruir o benefício. Apenas faz uso dele, sujeitando-se a eventual averiguação por parte da fiscalização.

Na primeira situação, quando a administração tributária reconhece ou se manifesta sobre a concessão do benefício, o valor do imposto renunciado ou do gasto tributário pode ser obtido da consulta aos atos, processos administrativos ou registros efetuados sobre os benefícios concedidos. Na Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, existe o Sistema de Renúncia Fiscal, no qual é possível encontrar dados sobre a concessão de benefícios do ICMS que são reconhecidos pela administração tributária. Na estimativa da renúncia para a Lei Orçamentária Anual (LOA), os valores estimados para os benefícios enquadrados nesta situação correspondem à atualização monetária de valores reconhecidos no passado, com base na variação prevista para o INPC/IBGE para 2012.³

Segundo descrito no trabalho intitulado *Projeção da Renúncia de Origem Tributária para os Exercícios de 2012 a 2014*, a utilização dos valores da renúncia de receita ocorrida em 2010 para projeção da renúncia de 2012 a 2014 justifica-se pela expectativa de que os benefícios vigentes em 2010 ainda estarão em vigor nos referidos exercícios, assim como pela imprescindibilidade da utilização dos dados históricos disponíveis em uma projeção, visando a sua maior fidedignidade à realidade. Assim, consideraram-se os benefícios concedidos e registrados pelas unidades da Subsecretaria da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda ao longo de 2010, por meio de Atos Declaratórios, Despachos de Reconhecimento e de alterações de ofício em sistemas do Órgão.⁴

3 A expectativa para a variação do índice foi obtida junto com o Banco Central do Brasil no sítio www.bcb.gov.br, em Sistema de Metas para Inflação, Sala do Investidor, Expectativas de Mercado – Séries Históricas.

4 Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. *Projeção da Renúncia de Origem Tributária para os Exercícios de 2012 a 2014*. Agosto/2011, Brasília. Disponível em: < <http://www.seplan.df.gov.br/>

Na Tabela 1, estão relacionados os benefícios constantes da estimativa da renúncia na LOA/2012 enquadrados na situação antes citada, a respectiva classificação por função orçamentária pelo presente trabalho, seguindo a Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999, e o valor estimado correspondente, calculado por meio da atualização monetária de valores passados.

Tabela 1. DF: benefícios do ICMS com registro de fruição

Convênio Confaz	Benefício	Função orçamentária	Valor (R\$ 1,00)
ICMS no 35/1993	Isenção na importação por órgãos da administração pública direta do distrito federal, suas autarquias ou fundações, destinadas a integrar o seu ativo imobilizado.	Administração	4.031.004
ICMS no 27/2011	Isenção na aquisição de veículo automotor por portador de deficiência física.	Assistência social	1.972.197
ICMS 1 no 8/1995	Isenção na importação de aparelhos, máquinas e equipamentos, instrumentos técnico-científicos laboratoriais, partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica, realizadas pela Embrapa.	Ciência e tecnologia	40.384
ICMS no 80/1995	Isenção nas aquisições efetuadas pelos órgãos da administração pública, direta e indireta, de equipamentos científicos e de informática, suas partes, peças de reposição e acessórios, bem como de reagentes químicos.		3.838.328
ICMS no 01/2010	Isenção na importação de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, e de matérias-primas e produtos intermediários, realizada pelas fundações de apoio à Fundação Universidade de Brasília.		1.211.131
ICMS no 16/1996	Isenção na importação de mercadorias sob regime de "drawback".	Comércio e serviços	10.312
ICMS no 01/2010	Isenção na importação de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos médico-hospitalares ou técnico-científicos laboratoriais, por órgãos ou entidades da administração pública, bem como fundações ou entidades beneficentes ou de assistência social.	Saúde	183.489.132
ICMS no 18/1995	Isenção na importação de medicamentos por pessoa física.		62.190
ICMS no 40/07	Isenção nas importações realizadas pela Fundação Nacional de Saúde		147.134.597
ICMS no 01/10	Isenção na aquisição de veículo automotor por taxista.	Transporte	4.260.136
Lei nº 4.242/2008	Isenção na venda de óleo diesel às empresas concessionárias ou permissionárias de transporte coletivo urbano do distrito federal.		24.510.529

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na situação em que o beneficiário usufrui o benefício sem necessidade de manifestação prévia por parte da administração tributária, o cálculo do gasto tributário do Distrito Federal corresponde a uma estimativa feita com base em dados econômico-fiscais ou socioeconômicos dos potenciais beneficiários. Em geral, dados sobre produção e comercialização das mercadorias desoneradas, disponíveis nas páginas eletrônicas de órgãos, entidades e institutos de pesquisa, subsidiam extrapolações de forma a inferir o montante do imposto que está sendo renunciado.

Os benefícios das reduções de base de cálculo na Tabela 2 foram estimados para a projeção da renúncia da LOA/2012 com base nos dados econômico-fiscais declarados pelos contribuintes do ICMS. O cálculo seguiu a fórmula:

$t*(BC/r - BC)$, onde:

t é a alíquota nominal do ICMS aplicada à(s) mercadoria(s) desonerada(s);

BC é o valor declarado da base de cálculo para dado ano de referência pelos contribuintes do(s) Cnae(s) que comercializa(m) a(s) mercadoria(s) desonerada(s); e

r é o percentual de redução da base de cálculo.

Assim, o cálculo antes exposto corresponde ao valor do débito do imposto que deixou de ser cobrado em um dado ano de referência em função da desoneração. O valor é atualizado monetariamente com base na variação prevista para o INPC/IBGE para 2012.

Tabela 2. DF: benefícios quantificados por dados econômico-fiscais

Convênio Confaz	Benefício	Função Orçamentária	Valor(R\$)
ICMS no 50/1992	Redução de base de cálculo nas operações internas com equinos puro sangue.	Agricultura	2.938
ICMS no 01/2010	Redução de base de cálculo nas operações internas e saídas interestaduais de máquinas e implementos agrícolas.		4.448.914
ICMS no 21/2002, no 18/2005, no 69/2009 e no 01/2010	Redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de insumos agropecuários.		3.585.413
Lei nº 2.708/2001	Redução de base de cálculo nas operações realizadas por produtor rural com produtos agropecuários diversos.		55.739.189
ICMS no 01/2010	Redução de base de cálculo para saída interestadual de extrato pirolenhoso decantado, piro alho, silício líquido piro alho e bio bire plus.		119.513

Convênio Confaz	Benefício	Função Orçamentária	Valor(R\$)
ICMS no 78/2003	Redução de base de cálculo na saída interna de produtos farmacêuticos diversos.	Comércio e serviços	1.405.780
ICMS no 01/2010	Redução de Base de Cálculo nas saídas internas de materiais de construção		9.132.801
ICMS no 89/2005	Redução de base de cálculo nas operações com carne e demais produtos resultantes do abate de aves, leporídeos, carne bovina.		8.156.856
ICMS no 57/1999	Redução de base de cálculo na prestação de serviços de TV por assinatura.	Comunicações	21.421.577
ICMS 114/95	Redução de base de cálculo nas operações internas com água canalizada promovidas pela Companhia de Água e Esgoto de Brasília (Caesb).	Gestão ambiental	6.160.315
ICMS no 01/2010	Redução de base de cálculo nas saídas internas e interestaduais de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais.	Indústria	1.378.729
Lei nº 1.254/1996	Redução de base de cálculo na saída interna de produtos da indústria de informática e automação.		83.418.325
Lei nº 1.254/1996	Redução de base de cálculo na saída interna de papel, formulário contínuo e impressos.		1.109.036
ICMS no 127/2002	Redução de Base de Cálculo nas operações interestaduais com pneumáticos e câmaras-de-ar de borracha.		1.619.704
ICMS no 01/2010	Redução de base de cálculo nas operações internas, interestaduais e de importação de aviões, helicópteros e suas peças.	Transporte	1.811.840
ICMS no 120/1996	Redução de base de cálculo nas prestações de serviços de transporte aéreo.		692.239
ICMS no 27/2011	Redução de base de Cálculo nas operações interestaduais com caminhões e veículos específicos.		70.192
ICMS no 38/2007	Redução de base de cálculo nas operações com Gás Natural Veicular (GNV).		7.437.777
ICMS no 27/2011	Redução de Base de Cálculo nas operações com biodiesel (B-100)		3.586.159

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ainda, os dados econômico-fiscais declarados subsidiaram a estimativa para a redução de alíquota interna para o comércio atacadista concedida pela Lei distrital nº 4.808/2012. Neste caso, a diferença de alíquota foi aplicada sobre os valores das saídas internas de mercadorias para o ano de referência 2010 dos atacadistas, obtendo-se o resultado a seguir.

Tabela 3. DF: benefícios quantificados por dados econômico-fiscais

Convênio Confaz	Benefício	Função orçamentária	VALOR (R\$)
Lei nº 4.808/2012	Redução da alíquota interna para o comércio atacadista.	Comércio e serviços	334.465.547,06

Fonte: Elaborado pelos autores.

Vale lembrar que, na quantificação dos benefícios por meio da utilização de dados econômico-fiscais declarados, a consistência das estimativas obtidas depende de erros e omissões nas declarações dos contribuintes.

Os dados econômico-fiscais declarados pelos contribuintes são consolidados por Classificação Nacional de Atividade Econômica (Cnae). Entretanto, existem, e não são poucos, benefícios do ICMS que alcançam apenas parte das mercadorias comercializadas por um dado Cnae. Neste caso, ou quando não existem dados econômico-fiscais declarados do Cnae beneficiado, recorrer a dados socioeconômicos externos é uma opção.

Ao exemplificar o uso de dados socioeconômicos externos na quantificação dos benefícios do ICMS, destacam-se nos próximos parágrafos as diversas fontes de informações utilizadas para mensurar alguns benefícios que aparecem na Tabela 4.

As reduções de base de cálculo para a cesta básica, concedida pelo Convênio ICMS nº 128/1994, e para o leite pasteurizado tipo “C”, concedida pelo Convênio ICMS nº 36/1994, foram estimadas aplicando a alíquota nominal do imposto sobre o percentual no qual a base de cálculo foi reduzida, aplicado, por sua vez, sobre o produto da despesa média mensal familiar no Distrito Federal com estes produtos, divulgados pela Pesquisa de Orçamento Familiar do IBGE, com o número de famílias e a população no Distrito Federal, disponível na Pesquisa Nacional por Amostra Domiciliar (Pnad) do IBGE. Nas isenções para frutas, por sua vez, concedidas pelos Convênios ICMS nº 01/2010 e nº 79/2010, os dados sobre a comercialização dos produtos foram obtidos junto com Centrais de Abastecimento do Distrito Federal (Ceasa).

Para o cálculo do valor da isenção do ICMS sobre medicamentos de combate à Aids, Convênio ICMS nº 10/2002, foi considerada a alíquota nominal do imposto sobre o valor, por região geográfica, do aporte financeiro para prevenção, controle e assistência aos portadores da doença, obtido no Anuário Estatístico de Saúde do Ministério da Saúde.

Tabela 4. DF: benefícios quantitativos por dados externos

Convênio Confaz	Benefício	Função orçamentária	VALOR (R\$)
ICMS no 01/2010	Isenção para frutas em estado natural, nacionais ou provenientes dos países membros da Associação Latino Americana de Livre Comércio (ALALC), com exceção das destinadas à industrialização e de amêndoas, avelãs, castanhas, nozes, peras e maçãs.	Comércio e serviços	133.463
ICMS no 60/1995	Isenção para hortícolas in natura e ovos, exceto quando destinados à industrialização.		19.863
ICMS no 79/2010	Isenção para maçã e pera.		6.545.603
ICMS no 36/1994	Redução de base de cálculo na saída interna de leite pasteurizado tipo "C".		3.179.184
ICMS no 128/1994	Redução de base de cálculo na saída interna de produtos da cesta básica.		46.497.410
ICMS no 151/1994	Redução de base de cálculo na saída de máquinas, aparelhos, veículos, móveis, motores e vestuário usados.		88.417.608
ICMS no 34/2006	Redução de base de cálculo. Dedução da parcela das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, referente às operações subsequentes, da base de cálculo do ICMS nas operações com os produtos indicados no "caput" do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.		2.192.389
ICMS no 762009 e ECF no 1/2010	Crédito presumido na aquisição de Emissor de Cupom Fiscal (ECF).		7.474.220
ICMS no 151/1994	Isenção nas operações com equipamentos destinados a portadores de deficiência cuja aplicação seja indispensável ao seu tratamento ou locomoção.	Assistência social	319.968
ICMS no 113/1993	Isenção nas operações com os equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva.		185.350
ICMS no 30/1996	Isenção para doações de produtos importados a órgãos da administração pública, fundações ou entidades beneficentes.		28.521
ICMS no 01/2010	Isenção na importação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, suas respectivas partes, peças e acessórios, sem similar produzido no país, efetuada por empresa concessionária da prestação de serviços públicos de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.	Comunicações	487.138
ICMS no 38/2009	Isenção na prestação de serviço de comunicação referente ao acesso à internet por conectividade em banda larga no âmbito do Programa Internet Popular.		4.183
ICMS no 50/2001	Redução de base de cálculo na prestação de serviços de radiocomunicação.		1.626.283
ICMS no 01/2010	Redução de base de cálculo nas prestações de serviço de acesso à internet.		30.003.539
ICMS no 09/2008	Redução de base de cálculo na veiculação de mensagens de publicidade e propaganda em TV por assinatura.		2.712.251

Convênio Confaz	Benefício	Função orçamentária	VALOR (R\$)
ICMS no 82/1989	Isenção nas saídas de obras de arte, decorrentes de operações realizadas pelo próprio autor, ou na importação de obra de arte recebida em doação realizada pelo próprio autor ou quando adquirida com recursos do Ministério da Cultura.	Cultura	55.566
ICMS no 105/2007	Isenção nas saídas de mercadorias na "festa dos estados".		3.802
ICMS no 56/2010	Crédito presumido nas saídas de obras de arte recebidas diretamente do autor com isenção do imposto.		667.523
ICMS no 39/2009	Isenção nas operações relacionadas com a Copa das Confederações de 2013 e a copa do mundo de futebol de 2014 da Fifa.	Desporto e lazer	9.799.652
ICMS no 47/2008	Isenção na prestação de serviço de comunicação referente ao acesso à internet por conectividade em banda larga destinado a escolas públicas	Educação	308.912
ICMS no 33/2010	Isenção nas saídas de pneus usados que tenham como objetivo sua reciclagem, tratamento ou disposição final ambientalmente adequada.	Gestão ambiental	1.369.425
ICMS no 104/2011	Isenção na comercialização de preservativos.	Saúde	1.360.224
ICMS no 104/2011	Isenção sobre equipamentos e insumos da área de saúde.		8.246.967
ICMS no 10/2002	Isenção para medicamentos de combate à Aids.		133.122.182
ICMS no 28/2009	Isenção nas importações de inseticidas, pulverizadores e outros produtos destinados ao combate à dengue, malária e febre amarela.		46.286
Lei nº 4.376/2009	Isenção na aquisição pelas empresas de transporte público coletivo de passageiros de ônibus e micro-ônibus novos produzidos no país.	Transporte	55.492.998
ICMS no 120/1996	Crédito presumido para serviço de transporte aéreo, opcionalmente, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação tributária.		1.335.047

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quando o benefício é destinado a único beneficiário, ele é contatado a fornecer as informações que permitam calcular o gasto tributário. É o caso da isenção concedida pelo Convênio ICMS nº 106/2010 sobre a venda do sanduíche *big mac* da Rede McDonald's por ocasião do evento Mc Dia Feliz, onde a renda com a venda do referido sanduíche é destinada à Associação Brasileira de Assistência às Famílias de Crianças Portadoras de Câncer e Hemopatias (Abrace). Com base no número de sanduíches vendidos em edições do evento no passado, no preço do sanduíche e no regime de tributação do ICMS incidente sobre o produto, calcula-se o valor estimado para o benefício.

A estratégia de obtenção de informações juntamente com potenciais beneficiários foi estendida aos demais benefícios apresentados na Tabela 5, classificados neste trabalho por função orçamentária.

Tabela 5. DF: benefícios estimados com base em informações prestadas por beneficiários

Convênio Confaz	Benefício	Função orçamentária	VALOR (R\$)
ICMS no 106/2010	Isenção nas saídas referentes ao evento denominado Mc Dia Feliz	Assistência social	15.570
ICMS no 91/2000	Isenção nas importações por órgãos e da administração pública direta da União, suas autarquias e fundações, destinadas a integrar o seu ativo imobilizado.	Administração	80.215
ICMS no 126/2008	Isenção nas aquisições de veículos pela Secretaria de Segurança Pública, vinculado ao Programa de Reequipamento Policial da polícia militar, e pela Secretaria da Fazenda para reequipamento da fiscalização estadual.		2.435.279
ICMS no 26/2003 e no 63/2009	Isenção nas aquisições de mercadorias pela administração pública direta do Distrito Federal, suas fundações e autarquias.		64.687.951
ICMS no 41/2010	Isenção na importação de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, e de matérias-primas e produtos intermediários, realizada por: institutos de pesquisa federais ou distritais.	Ciência e tecnologia	16.692
ICMS no 119/2009	Isenção na aquisição de computadores portáteis no âmbito do Programa Nacional de Informática na Educação (ProlInfo) em seu Projeto especial –um computador por aluno do Ministério da Educação.	Educação	8.010.311
ICMS no 133/2006	Isenção na importação de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).	Indústria	88.162
ICMS no 77/2000	Isenção na aquisição de equipamentos para o Programa de Modernização e Reequipamento da Rede Hospitalar do Ministério da Saúde.	Saúde	30.096
ICMS no 91/1991	Isenção nas saídas promovidas por lojas francas (free-shops) instaladas nas zonas primárias dos aeroportos de categoria internacional.	Comércio e serviços	1.178.061
ICMS no 97/2006	Isenção. Dispensa pagamento de diferencial de alíquota na aquisição interestadual de bens destinados ao Porto Seco/DF.		295.486
ICMS no 58/1999	Redução de base de cálculo nas operações de importação de mercadoria ou bem importado sob o regime especial de admissão temporária		1.206.385
ICMS no 01/2010	Isenção nas operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados destinados a órgãos da administração pública e suas fundações públicas		20.323.868
ICMS no 05/1998	Isenção na importação de equipamento médico-hospitalar, sem similar produzido no país, realizada por clínica ou hospital que se comprometa a prestar serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais para as secretarias estaduais de saúde.		5.380.157
ICMS no 43/2010	Isenção para equipamentos de segurança eletrônica para o Departamento Penitenciário Nacional e distribuídos às diversas Unidades Prisionais Brasileiras.	Segurança pública	1.304.988

Fonte: Elaborado pelos autores.

A seguir, inspirada em Howard (1997), a Tabela 1 consolida por função orçamentária os valores estimados para os benefícios do ICMS e constantes da projeção da renúncia tributária na LOA 2012 do Distrito Federal, bem como a previsão para a despesa, ou gastos diretos, considerada no orçamento.⁵ Os gastos tributários do ICMS no valor de R\$ 1,4 bilhão representam 11% do total dos gastos e são mais expressivos nas funções de promoção do desenvolvimento econômico, chegando a responder por quase a totalidade da função Indústria e 95,5% da função comércio e serviços. Na função saúde, os gastos tributários do ICMS respondem por 17,1%, enquanto nas funções educação e segurança pública, 0,2% cada. Na função desporto e lazer, a representatividade de 23% reflete as desonerações relativas à preparação para as Copas das Confederações e do Mundo de Futebol de 2013 e 2014, respectivamente.

Tabela 6. DF: gastos por função orçamentária (2012, em R\$)

Função orçamentária	Gastos tributários do ICMS (A)	Gastos diretos (B)	Total de gastos (C=A+B)	(A)/(C) (%)
Administração	71.234.448	2.324.240.294	2.395.474.742	3,0
Agricultura	63.895.968	145.938.912	209.834.880	30,5
Assistência social	2.521.605	493.284.265	495.805.870	0,5
Ciência e tecnologia	5.106.535	75.162.182	80.268.717	6,4
Comércio e serviços	510.310.967	23.979.395	534.290.362	95,5
Comunicações	56.254.971		56.254.971	-
Cultura	726.891	109.730.078	110.456.969	0,7
Desporto e lazer	9.799.652	32.791.489	42.591.141	23,0
Educação	8.319.222	3.655.129.474	3.663.448.696	0,2
Gestão ambiental	7.529.739	65.822.435	73.352.174	10,3
Indústria	87.613.956	210.000	87.823.956	99,8
Saúde	499.195.700	2.424.411.965	2.923.607.665	17,1
Segurança	1.304.988	602.209.436	603.514.424	0,2
Transporte	99.196.918	1.091.058.347	1.190.255.265	8,3
Total	1.423.011.561	11.043.968.272	12.466.979.833	11,4

Fonte: Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2012 do Distrito Federal.

5 Disponível em: <http://www.seplan.df.gov.br/orcamento/PLQA/PLQA2012PROJETO2/A24%20-%20ANEXO%20X%20-%20DESPESA%20POR%20FUNCAO.pdf>.

Sobre uma arrecadação do ICMS estimada em R\$ 5,4 bilhões para 2012, os gastos tributários do ICMS de R\$ 1,4 bilhão representam 26%.

Vale ressaltar que os benefícios do ICMS considerados na Lei Orçamentária Anual de 2012 do Distrito Federal são aqueles entendidos pela Secretaria de Estado de Fazenda como renúncia a luz do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), não incluindo, portanto, isenções de caráter geral, o que leva à subestimação dos gastos tributários.⁶

Na seção seguinte, será apresentado ensaio de quantificação do gasto tributário do ICMS, utilizando somente dados econômico-fiscais declarados por empresas contribuintes.

4.2 Cálculo do gasto tributário com utilização de dados econômico-fiscais declarados por contribuintes

As empresas contribuintes do ICMS devem declarar à administração tributária entradas e saídas de mercadorias ou prestação de serviço de seus estabelecimentos comerciais. O valor contábil das operações e as parcelas que compõem este valor (base de cálculo do imposto, valor isento ou não tributável e valor sujeito a outras formas de tributação) são informados tanto para as entradas (compras) como para as saídas (vendas) de mercadorias ou prestação de serviço. O valor do ICMS sobre as entradas (créditos) e o valor do imposto sobre as saídas (débitos) são também declarados. Os dados são ainda declarados conforme o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP).

Assim, a princípio, de um contribuinte com operações ou prestações tributadas pelo ICMS na totalidade, obtém-se as informações conforme exemplo a seguir:

Tabela 7. Exemplo de tributação

CFOP	Valor Contábil	Base de cálculo	Alíquota ICMS (%)	ICMS	Isentas	Outras
Entrada_interna	100	95	17	16,15		5
Entrada_interestadual	100	95	8	7,60		5
Entrada_exterior	40	40	12	4,80		

6 O parágrafo 1º do art. 14 da LRF estabelece 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”.

CFOP	Valor Contábil	Base de cálculo	Alíquota ICMS (%)	ICMS	ISENTAS	Outras
Saída_interna	300	290	17	49,30		10
Saída_interestadual	100	95	12	11,40		5
Saídas - Entradas	160	155		32,15	0	5

Fonte: Elaborado pelos autores.

O exemplo seguinte apresenta o caso das operações ou prestações não serem totalmente tributadas.

Tabela 8. Exemplo com operações não tributadas

CFOP	Valor contábil	Base de cálculo	Alíquota ICMS (%)	ICMS	ISENTAS	Outras
Entrada_interna	100	70	17	11,90	25	5
Entrada_interestadual	100	90	8	7,20	5	5
Entrada_exterior	40	40	12	4,80		
Saída_interna	300	150	17	25,50	140	10
Saída interestadual	100	50	12	6,00	45	5
Saídas - entradas	160	0		7,60	155	5

Fonte: Elaborado pelos autores.

A diferença entre o imposto devido na situação de tributação plena e o devido com isenção corresponde ao gasto tributário. Dessa forma, o valor do gasto tributário é calculado aplicando as alíquotas verificadas nas entradas e saídas sobre os valores das parcelas isentas ou não tributadas, apurando em seguida o saldo “saídas – entradas”, isto é, 24,55.

Tabela 9. Exemplo do cálculo do gasto tributário

CFOP	Valor contábil	Base de cálculo	Alíquota ICMS (%)	ICMS	ISENTAS	Outras	Gasto
Entrada_interna	100	70	17	11,90	25	5	4,25
Entrada_interestadual	100	90	8	7,20	5	5	0,40
Entrada_exterior	40	40	12	4,80			-
Saída_interna	300	150	17	25,50	140	10	23,80
Saída interestadual	100	50	12	6,00	45	5	5,40
Saídas - entradas	160	0		7,60	155	5	24,55

Fonte: Elaborado pelos autores.

Se todas as operações ou prestações forem isentas ou não tributadas, isto é, valor contábil igual ao valor das isentas, o gasto pode ser calculado mediante a aplicação das alíquotas nominais sobre os valores isentos.⁷

Seguindo o raciocínio, os dados econômico-fiscais declarados pelos contribuintes do ICMS do Distrito Federal para o ano de referência 2011 foram agrupados por Classificação Nacional de Atividades Econômicas (Cnae) dos contribuintes e por CFOP. Com o foco nas operações ou prestações que importam na incidência do ICMS, foram excluídos da consolidação dos dados os CFOPs que indicam devolução de vendas, anulação e retorno de mercadorias; créditos e ressarcimentos; remessas com fim específico de exportação e eventuais devoluções; e operações com ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo. A relação dos CFOPs considerados encontra-se no Anexo I.

Após a consolidação dos dados por Cnae e CFOP, este último reagrupado por natureza da operação (entrada interna, entrada interestadual, entrada do exterior, saída interna e saída interestadual), foi calculado com alíquotas médias efetivas por meio da relação entre o valor do ICMS e o da base de cálculo. Estas alíquotas foram aplicadas sobre os valores das operações isentas e não tributadas.

Ao efetuar o cálculo do gasto tributário conforme o exemplo na Tabela 9 com os dados do Distrito Federal, para 166 das 636 atividades econômicas levantadas, o cálculo do gasto ficou prejudicado, pois os valores foram negativos. Os créditos apurados sobre os valores isentos ou não tributados foram superiores aos débitos. A Tabela 10 mostra as atividades cujo valor absoluto do gasto superou R\$ 500 mil.

Tabela 10. Cnae s com gasto tributário negativo

Cnae	Gasto tributário (R\$)
G468180100 - Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes	(60.757.296,16)
J612050100 - Telefonia móvel celular	(21.678.938,06)
G473180000 - Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores	(13.947.911,93)
G463460200 - Comércio atacadista de aves abatidas e derivados	(13.842.986,86)
C106600000 - Fabricação de alimentos para animais	(4.156.338,90)

7 Na prática, a soma das parcelas base de cálculo, isentas ou não tributáveis e outras pode exceder o valor contábil, pois na importação o IPI e II integram a base de cálculo do ICMS.

Cnae	Gasto tributário (R\$)
G451110200 - Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados	(2.102.151,82)
G453070500 - Comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar	(1.504.104,54)
G472370000 - Comércio varejista de bebidas	(1.437.597,90)
G463380200 - Comércio atacadista de aves vivas e ovos	(1.342.079,29)
G453070300 - Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores	(952.725,94)
G478900800 - Comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem	(898.252,87)
E383199900 - Recuperação de materiais metálicos, exceto alumínio	(714.023,37)
C111350200 - Fabricação de cervejas e chopes	(533.639,34)
C109110200 - Fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância de produção própria	(530.844,19)

Fonte: Elaborado pelos autores.

NA Tabela 11, os valores positivos apurados são agrupados em macro atividades, conforme Anexo II.

Tabela 11. TDF: Gasto tributário do ICMS por atividade econômica em 2011

Atividade	Gasto tributário (R\$)
Comunicação	187.342.795,46
Comércio varejista – demais segmentos	73.330.233,49
Hipermercados	57.486.794,77
Comércio de veículos	51.786.537,10
Indústria de transformação	31.576.668,29
Comércio atacadista de eletrodoméstico	29.931.240,17
Comércio atacadista de alimentos e bebidas	27.459.114,45
Comércio varejista de vestuário e calçados	26.450.387,01
Comércio atacadista demais segmentos	21.248.663,72
Comércio varejista de material hospitalar	21.210.519,48
Comércio varejista de material de construção	18.086.455,99
Alojamento e alimentação	17.480.734,92
Comércio atacadista de material hospitalar	16.931.787,47
Transporte e armazenagem	14.241.986,36

Atividade	Gasto tributário (R\$)
Comércio varejista de eletrodomésticos	13.166.576,76
Comércio atacadista de agropecuária	13.010.445,75
Agropecuária	12.219.756,23
Comércio atacadista de combustíveis	9.058.574,76
Comércio varejista de cosméticos e higiene pessoal	8.800.713,49
Comércio varejista de alimentos e bebidas	8.544.188,12
Comércio de autopeças	3.167.669,63
Comércio varejista de móveis	3.056.121,21
Comércio atacadista de material de construção	2.123.480,35
Comércio atacadista de cosméticos e higiene pessoal	1.370.224,10
Comércio varejista de medicamentos	1.111.215,02
Atividades profissionais, científicas e técnicas	928.947,40
Comércio varejista de lojas de departamento	876.252,38
Comércio atacadista de móveis	547.563,47
Comércio atacadista de produtos de higiene	339.323,72
Atividade imobiliária	183.213,51
Comércio atacadista de vestuário e calçados	123.969,51
Construção	102.160,82
Atividades administrativas e serviços complementares	62.406,58
Indústria extrativa	41.437,35
Saúde humana	3.639,08
Total	673.401.797,92

Fonte: Elaborado pelos autores.

Além das metodologias de apuração do gasto tributário subjacentes nas Tabelas 6 e 11 serem diferentes, o conjunto de benefícios alcançados em cada metodologia não é o mesmo. Enquanto as isenções de caráter geral constam da Tabela 11, na Tabela 6 elas estão excluídas mediante interpretação da LRF. No entanto, a desoneração de importações efetuadas pela administração pública não consta da Tabela 11, mas integram a Tabela 6.

A Seção 4.2 apresenta o gasto tributário apenas por atividade econômica, não identificando o benefício concedido. Tendo em vista a base de dados econômico-fiscais estar classificada por atividade econômica e por natureza fiscal da operação, caberia aprofundar o estudo no sentido de tentar identificar o benefício concedido por meio da articulação do Cnae com o CFOP. Caberia ainda avaliar a contribuição dos dados da nota fiscal eletrônica, uma vez que permite maior detalhamento das operações desoneradas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho procurou destacar a importância do tema gasto tributário para as finanças públicas estaduais.

O cálculo dos gastos tributários é uma exigência legal presente no art. 165., § 6º da Constituição Federal: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101, também estabelece no seu art. 5º, inciso II, que o projeto de lei orçamentária anual “será acompanhado de documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, bem como das medidas de compensação de renúncias de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.”

Conhecer de forma mais profunda os gastos tributários atende a várias necessidades do governo estadual, entre elas:

- entender os efeitos na economia e particularmente nas finanças estaduais de uma reforma tributária que proíba a concessão de benefícios fiscais e elimine a guerra fiscal entre os estados;
- saber quais são os resultados e o efetivo retorno sócio-econômico-financeiro dos gastos tributários;
- verificar se o gasto tributário fiscal tem provocado distorções na competição e na concorrência;
- checar se o gasto tributário tem trazido incerteza e insegurança na atividade econômica;

- constatar se o gasto tributário promoveu má alocação dos recursos e baixa eficiência na economia;
- analisar se o gasto tributário fez que o sistema tributário ficasse mais complexo e injusto; e
- avaliar o custo adicional para a administração tributária e para os contribuintes, ocasionado pelo gasto tributário.

Quanto ao cálculo do gasto tributário, os benefícios do ICMS contemplam atividade econômica e diferentes operações de circulação de mercadorias e serviços, o que estimula a utilização de dados econômico-fiscais consolidados por Cnae e CFOP. Em razão da diversidade de situações que caracterizam os benefícios do ICMS e as condições a serem satisfeitas pelos beneficiários, quantificar o gasto tributário é tarefa difícil, assim como a disponibilidade de dados ainda é um obstáculo, conforme ilustra a experiência do Distrito Federal. Entretanto, parece que os dados da nota fiscal eletrônica podem contribuir para a quantificação do gasto.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, R. A federação na encruzilhada In: **Revista Rumos** – Os caminhos do Brasil em debate. Publicação da Comissão Nacional para as comemorações do V centenário do descobrimento do Brasil – Itamaraty – ano 1, p. 29-38. São Paulo mar./abr., 1999.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALMEIDA, Francisco Carlos R. de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União** - Brasília, V. 32, n. 88, abr./jun. 2001. p. 54-65. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2001/04/02/2002_11_07_0003.2xt/-versao_impressao?ed=02&folder=2> .

ALVES, Maria Abadia da Silva Alves. **Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo** Universidade Estadual de Campinas. Instituto de Economia Campinas, 2001.

AMADEO, Edward e outros. **Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União**. Secretaria de Política Econômica, Brasília, dezembro de 2000. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/spe/publicacoes/estudoseconomicos/Or%C3%A7amento%20de%20Ren%C3%BAncias%20Fiscais%20e%20Subs%C3%ADdios%20da%20Uni%C3%A3o.pdf>> .

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Tributação no Mercosul**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ARAUJO, E. A. **A Tributação do Consumo pela Sistemática do Valor Adicionado em Contextos Federativos**: Problemas e Possíveis Alternativas para Lidar com a Questão. Campinas, IE (Dissertação de mestrado). 1999.

BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? **National Tax Journal**, September 2003. Disponível em: < http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/410813_NTA_Tax_Expenditure.pdf > .

CASTRO, D. A Política de Incentivos Fiscais no Paraná. In: **Guerra Fiscal no Brasil**: Três Estudos de Caso: Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná. São Paulo. 1999.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. **Tax Expenditure and Evaluations 2011**. Disponível em: < <http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2011/taxexp11-eng.pdf> > .

FUNDAP. **Guerra Fiscal no Brasil: Três Estudos de Caso: Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná**. São Paulo: Edições Fundap, 1999.

FURTADO, C. A federação por fazer, In: **Revista Rumos** – Os caminhos do Brasil em debate. Publicação da Comissão Nacional para as comemorações do V centenário do descobrimento do Brasil – Itamaraty – ano 1, p. 29-38. São Paulo mar./abr. 1999;

HOWARD, Christopher. **O Estado de Bem Estar Escondido**. Gasto Tributário e a Política Social nos Estados Unidos. Princeton University Press, Princeton, New Jersey, 1997.

LIMA, E. C. P. **Reforma Tributária no Brasil**: Entre o Ideal e o Possível. Brasília: Ipea, 1999. (Texto para discussão, n. 666).

LONGO, C. A. **Uma Contribuição Para a Reforma do ICM**: Os Casos dos Ajustamentos de Impostos na Fronteira. Pesquisa e Planejamento Econômico, Rio de Janeiro, Ipea, v. 9, n. 3, p.803-818,1979.

LOPREATO, F. **O Endividamento dos Governos Estaduais nos anos 90**. 2000. (mimeo).

NÓBREGA, M. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Leis Orçamentárias**. São Paulo, Ed. Juarez de Oliveira, 2002.

NÓBREGA, M. Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do art. 14 da LRF, 2008.

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. *Tax Expenditures in OECD Countries*. 2010. Disponível em: < http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf > .

OLIVEIRA, F. A. **A Reforma de 66 e a Acumulação e a Acumulação de Capital**. São Paulo: Brasil Debates, 1981.

OLIVEIRA, José Márcio Rocha de Oliveira. **Renúncia Fiscal e Controle Social**. Uma breve análise do caso de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2003. Disponível em: < <http://www> > .

controladoriageral.mg.gov.br/eventos/consocial/doc_details/78-renuncia-fiscal-e-controle-social-pdf-77541-kb > .

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2006.

PIANCASTELLI, M.; PEROBELLI, F. **ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal**. Brasília: Ipea, 1996 (Texto para Discussão n. 402).

PRADO, S.; CAVALCANTI, C. E. G. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998.

_____. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, 2000.

QUADROS, W. L. **O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: Uma Análise Sistemática de Tributação do Consumo no Brasil**. Campinas; IE/UNICAMP (Dissertação de Mestrado). 1994.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários 2012**. Agosto/2011, Brasília. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2011/DGT2011.pdf> > .

RESENDE, F. **A Moderna Tributação do Consumo**. Brasília: Ipea, 1993. (Texto para discussão, n. 303).

RIGSREVISIONEN. **Report to the Public Accounts Committee on transparency of tax expenditure (tax exemptions, allowances, etc.)**. October, 2007. Disponível em: < [http://www.rigsrevisionen.dk/media\(461,1033\)/Transparency_of_Tax_Expenditures.pdf](http://www.rigsrevisionen.dk/media(461,1033)/Transparency_of_Tax_Expenditures.pdf) > .

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul. R. **Tax Expenditures**. Harvard University Press, 1985.

SWIFT, Zhicheng Li. **Why worry about tax expenditures?** February 5, 2003. Disponível em: < http://info.worldbank.org/etools/docs/voddocs/90/178/tax_expenditure_slides.pdf > .

TEMER, M. Elementos do Direito Constitucional. 23. ed., rev. e atual. São Paulo, Ed. Malheiros, 2010.

THE WORLD BANK. Why worry about tax expenditures? **PREMnotes Economic Policy**, January 2003, number 77. Disponível em: < <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf> > .

TORRES, R. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRAT, Michael. Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. **IDB Working Paper Series n° IDB-WP-131**, Abril 2010. Disponível em: < <http://www.mass.gov/dor/docs/dor/stats/tax-expenditure-commission-materials/transparency-accountability-studies/inter-american-development-bank-teb-concepts-and-challenges-for-implementation-2010.pdf> > .

ZILVETI, F. Princípios do Direito Tributário e da Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZIMMERMAN, H. Guerra Fiscal e Federalismo Cooperativo. In: **Federalismo na Alemanha e no Brasil**. São Paulo; Fundação Konrad Adenauer, Serie Debates, n° 22, Vol. I, abril 2001, p. 177.

ANEXO I

Relação de CFOPs considerados no trabalho

1100 – COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (alteração vigente a partir de 01/01/2006).
1101 – Compra para industrialização rural (alteração vigente a partir de 01/01/2006).
1102 – Compra para comercialização.
1111 – Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial.
1113 – Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil.
1116 – Compra para industrialização ou produção rural originada de encomenda para recebimento futuro (alteração vigente a partir de 01/01/2006).
1117 – Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro.
1118 – Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem.
1120 – Compra para industrialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente.
1121 – Compra para comercialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente.
1122 – Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente.
1124 – Industrialização efetuada por outra empresa.
1125 – Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria.
1126 – Compra para utilização na prestação de serviço.
1150 – TRANSFERÊNCIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, COMERCIALIZAÇÃO (alteração vigente a partir de 01/01/2006).
1151 – Transferência para industrialização ou produção rural (alteração vigente a partir de 01/01/2006).
1152 – Transferência para comercialização.
1153 – Transferência de energia elétrica para distribuição.
1154 – Transferência para utilização na prestação de serviço.
1250 – Compras de energia elétrica.
1251 – Compra de energia elétrica para distribuição ou comercialização.
1252 – Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial.
1253 – Compra de energia elétrica por estabelecimento comercial.
1254 – Compra de energia elétrica por estabelecimento prestador de serviço de transporte.
1255 – Compra de energia elétrica por estabelecimento prestador de serviço de comunicação.

1256 – Compra de energia elétrica por estabelecimento de produtor rural.

1257 – Compra de energia elétrica para consumo por demanda contratada.

1300 – Aquisições de serviços de comunicação

1301 – Aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

1302 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento industrial.

1303 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento comercial.

1304 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de prestador de serviço de transporte.

1305 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

1306 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de produtor rural.

1350 – Aquisições de serviços de transporte

1351 – Aquisição de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza.

1352 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial.

1353 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial.

1354 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de prestador de serviço de comunicação.

1355 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

1356 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de produtor rural.

1400 – ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1401 – Compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (alteração vigente a partir de 01/01/2006)

1403 – Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

1406 – Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária.

1407 – Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária.

1408 – Transferência para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

1409 – Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

1650 – ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

1651 – Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente.

1652 – Compra de combustível ou lubrificante para comercialização,

1653 – Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final.

1658 – Transferência de combustível e lubrificante para industrialização.

1659 – Transferência de combustível e lubrificante para comercialização.

2100 – COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2101 – Compra para industrialização ou produção rural (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2102 – Compra para comercialização.

2111 – Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial.

2113 – Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil.

2116 – Compra para industrialização ou produção rural originada de encomenda para recebimento futuro (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2117 – Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro.

2118 – Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem.

2120 – Compra para industrialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente.

2121 – Compra para comercialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente.

2122 – Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente.

2124 – Industrialização efetuada por outra empresa.

2125 – Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria.

2126 – Compra para utilização na prestação de serviço.

2150 – TRANSFERÊNCIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2151 – Transferência para industrialização ou produção rural (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2152 – Transferência para comercialização.

2153 – Transferência de energia elétrica para distribuição.

2154 – Transferência para utilização na prestação de serviço.

2250 – Compras de energia elétrica

2251 – Compra de energia elétrica para distribuição ou comercialização.

2252 – Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial.

2253 – Compra de energia elétrica por estabelecimento comercial.

2254 – Compra de energia elétrica por estabelecimento prestador de serviço de transporte.

2255 – Compra de energia elétrica por estabelecimento prestador de serviço de comunicação.

2256 – Compra de energia elétrica por estabelecimento de produtor rural.

2257 – Compra de energia elétrica para consumo por demanda contratada.

2300 – AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

2301 – Aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

2302 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento industrial.

2303 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento comercial.

2304 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de prestador de serviço de transporte.

2305 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

2306 – Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento de produtor rural.

2350 – AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

2351 – Aquisição de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza.

2352 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial.

2353 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial.

2354 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de prestador de serviço de comunicação.

2355 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

2356 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de produtor rural.

2400 – ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

2401 – Compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2403 – Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

2406 – Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária.

2407 – Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária rural em operação com mercadoria.

2408 – Transferência para industrialização ou produção sujeita ao regime de substituição tributária (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

2409 – Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

2650 – ENTRADA DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

2651 – Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente.

2652 – Compra de combustível ou lubrificante para comercialização.

2653 – Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final.

2658 – Transferência de combustível e lubrificante para industrialização.

2659 – Transferência de combustível e lubrificante para comercialização.

3100 – COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

3101 – Compra para industrialização ou produção rural (alteração vigente a partir de 01/01/2006).

3102 – Compra para comercialização.

3126 – Compra para utilização na prestação de serviço.

3127 – Compra para industrialização sob o regime de “drawback”.

3251 – Compra de energia elétrica para distribuição ou comercialização.

3300 – AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

3301 – Aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

3350 – AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

3351 – Aquisição de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza.

3352 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial.

3353 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial.

3354 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de prestador de serviço de comunicação.

3355 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

3356 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento de produtor rural.

3650 – ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÇAO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

3651 – Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente.

3652 – Compra de combustível ou lubrificante para comercialização.

3653 – Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final.

5100 – VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS

5101 – Venda de produção do estabelecimento.

5102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

5103 – Venda de produção do estabelecimento, efetuada fora do estabelecimento.

5104 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento.

5105 – Venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar.

5106 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar

5109 – Venda de produção do estabelecimento, destinada à zona franca de Manaus ou áreas de livre comércio.

5110 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à zona franca de Manaus ou áreas de livre comércio.

5111 – Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação industrial.

5112 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação industrial.

5113 – Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil.

5114 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação mercantil.

5115 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, recebida anteriormente em consignação mercantil.

5116 – Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura

5117 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura.

5118 – Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem.

5119 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem.

5120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem.

5122 – Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente.

5123 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente.

5124 – Industrialização efetuada para outra empresa.

5125 – Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria.

5150 – TRANSFERÊNCIAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS

5151 – Transferência de produção do estabelecimento.

5152 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

5153 – Transferência de energia elétrica.

5155 – Transferência de produção do estabelecimento, que não deva por ele transitar.

5156 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar.

5250 – VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA

5251 – Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização.

5252 – Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial.

5253 – Venda de energia elétrica para estabelecimento comercial.

5254 – Venda de energia elétrica para estabelecimento prestador de serviço de transporte.

5255 – Venda de energia elétrica para estabelecimento prestador de serviço de comunicação.

5256 – Venda de energia elétrica para estabelecimento de produtor rural.

5257 – Venda de energia elétrica para consumo por demanda contratada.

5258 – Venda de energia elétrica a não contribuinte.

5300 – PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

5301 – Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

5302 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento industrial.

5303 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial.

5304 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de prestador de serviço de transporte.

5305 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

5306 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de produtor rural.

5307 – Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte.

5350 – PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

5351 – Prestação de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza.

5352 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial.

5353 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento comercial.

5354 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento de prestador de serviço de comunicação.

5355 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

5356 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento de produtor rural.

5357 – Prestação de serviço de transporte a não contribuinte.

5359 – Prestação de serviço de transporte a contribuinte ou a não contribuinte quando a mercadoria transportada está dispensada de emissão de nota fiscal (vigente a partir de 01/01/2005).

5400 – SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

5401 – Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

5402 – Venda de produção do estabelecimento de produto sujeito ao regime de substituição tributária, em operação entre contribuintes substitutos do mesmo produto.

5403 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

5405 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído.

5408 – Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

5409 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

5650 – SAÍDA DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

5651 – Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à industrialização subsequente.

5652 – Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à comercialização.

5653 – Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado a consumidor ou usuário final.

5654 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à industrialização subsequente.

5655 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização.

5656 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado a consumidor ou usuário final.

5657 – Remessa de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros para venda fora do estabelecimento.

5658 – Transferência de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento.

5659 – Transferência de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiro.

6100 – VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS

6101 – Venda de produção do estabelecimento.

6102 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

6103 – Venda de produção do estabelecimento, efetuada fora do estabelecimento.

6104 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento.

6105 – Venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar.

6106 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar.

6107 – Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte.

6108 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte.

6109 – Venda de produção do estabelecimento, destinada à zona franca de Manaus ou áreas de livre comércio.

6110 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à zona franca de Manaus ou áreas de livre comércio.

6111 – Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação industrial.

6112 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação industrial.

6113 – Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil.

6114 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação mercantil.

6115 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, recebida anteriormente em consignação mercantil.

6116 – Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura

6117 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura.

6118 – Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem.

6119 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem.

6120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem.

6122 – Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente.

6123 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente.

6124 – Industrialização efetuada para outra empresa.

6125 – Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria.

6150 – TRANSFERÊNCIAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS

6151 – Transferência de produção do estabelecimento.

6152 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

6153 – Transferência de energia elétrica.

6155 – Transferência de produção do estabelecimento, que não deva por ele transitar.

6156 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar.

6250 – VENDAS DE ENERGIA ELÉTRICA

6251 – Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização.

6252 – Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial.

6253 – Venda de energia elétrica para estabelecimento comercial.

6254 – Venda de energia elétrica para estabelecimento prestador de serviço de transporte.

6255 – Venda de energia elétrica para estabelecimento prestador de serviço de comunicação.

6256 – Venda de energia elétrica para estabelecimento de produtor rural.

6257 – Venda de energia elétrica para consumo por demanda contratada.

6258 – Venda de energia elétrica a não contribuinte.

6300 – PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

6301 – Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

6302 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento industrial.

6303 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento comercial.

6304 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de prestador de serviço de transporte.

6305 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

6306 – Prestação de serviço de comunicação a estabelecimento de produtor rural.

6307 – Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte.

6350 – PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE

6351 – Prestação de serviço de transporte para execução de serviço da mesma natureza.

6352 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial.

6353 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento comercial.

6354 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento de prestador de serviço de comunicação.

6355 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento de geradora ou de distribuidora de energia elétrica.

6356 – Prestação de serviço de transporte a estabelecimento de produtor rural.

6357 – Prestação de serviço de transporte a não contribuinte.

6359 – Prestação de serviço de transporte a contribuinte ou a não contribuinte quando a mercadoria transportada está dispensada de emissão de nota fiscal (vigente a partir de 01/01/2005).

6400 – SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

6401 – Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

6402 – Venda de produção do estabelecimento de produto sujeito ao regime de substituição tributária, em operação entre contribuintes substitutos do mesmo produto.

6403 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

6404 – Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente.

6408 – Transferência de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

6409 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

6650 – SAÍDAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

6651 – Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à industrialização subsequente.

6652 – Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à comercialização.

6653 – Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado a consumidor ou usuário final.

6654 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à industrialização subsequente.

6655 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização.

6656 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado a consumidor ou usuário final.

6657 – Remessa de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros para venda fora do estabelecimento.

6658 – Transferência de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento.

6659 – Transferência de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiro.

6 ANEXO II

Agropecuária	A011139900 – Cultivo de outros cereais não especificados anteriormente.
	A011560000 – Cultivo de soja.
	A012110100 – Horticultura, exceto morango.
	A012290000 – Cultivo de flores e plantas ornamentais.
	A013939900 – Cultivo de outras plantas de lavoura permanente não especificadas anteriormente.
	A014150100 – Produção de sementes certificadas, exceto de forrageiras para pasto.
	A014230000 – Produção de mudas e outras formas de propagação vegetal, certificadas.
	A015550500 – Produção de ovos.
	A015989900 – Criação de outros animais não especificados Anteriormente.
	A016109900 – Atividades de apoio à agricultura não especificadas anteriormente.
	A016289900 – Atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente.
Alojamento e alimentação	I551080200 – Apart-hotéis.
	I551080300 – Motéis.
	I561120100 – Restaurantes e similares.
	I561120200 – Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas.
	I561120300 – Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares.
	I562010100 – Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas.
	I562010200 – Serviços de alimentação para eventos e recepções – bufê.
	I562010400 – Fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para consumo domiciliar.
Atividade imobiliária	L681020200 – Aluguel de imóveis próprios.
Atividades administrativas e serviços complementares	N821130000 – Serviços combinados de escritório e apoio administrativo.
	N822020000 – Atividades de teleatendimento
	N823000100 – Serviços de organização de feiras, congressos, exposições e festas.
Atividades profissionais, científicas e técnicas	M702040000 – Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica.
	M711200000 – Serviços de engenharia.
	M731140000 – Agências de publicidade.
	M731220000 – Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação.
	M731900200 – Promoção de vendas.

Comércio atacadista de alimentos e bebidas	G461760000 – Representantes comerciais e agentes do comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo.
	G463110000 – Comércio atacadista de leite e laticínios.
	G463200100 – Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados.
	G463200200 – Comércio atacadista de farinhas, amidos e féculas.
	G463200300 – Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados, farinhas, amidos e féculas, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.
	G463380100 – Comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos.
	G463460100 – Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados.
	G463460300 – Comércio atacadista de pescados e frutos do mar.
	G463469900 – Comércio atacadista de carnes e derivados de outros animais.
	G463549900 – Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.
	G463710100 – Comércio atacadista de café torrado, moído e solúvel.
	G463710400 – Comércio atacadista de pães, bolos, biscoitos e similares.
	G463710500 – Comércio atacadista de massas alimentícias.
	G463710600 – Comércio atacadista de sorvetes.
	G463710700 – Comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes.
	G463719900 – Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente.
	G463970100 – Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral.
G463970200 – Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada.	
G469150000 – Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios.	
Comércio atacadista de combustíveis	G468180300 – Comércio atacadista de combustíveis de origem vegetal, exceto álcool carburante.
	G468180500 – Comércio atacadista de lubrificantes.
	G468260000 – Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP).
Comércio atacadista de cosméticos e higiene pessoal	G464600100 – Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria.
Comércio atacadista de móveis	G464940400 – Comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria.
Comércio atacadista de demais segmentos	G462310100 – Comércio atacadista de animais vivos.
	G462310600 – Comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas.

Comércio atacadista de demais segmentos	G462310900 – Comércio atacadista de alimentos para animais.
	G462319900 – Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente.
	G463620200 – Comércio atacadista de cigarros, cigarrilhas e charutos.
	G464780100 – Comércio atacadista de artigos de escritório e de papelaria.
	G464780200 – Comércio atacadista de livros, jornais e outras publicações.
	G464940500 – Comércio atacadista de artigos de tapeçaria; persianas e cortinas.
	G464941000 – Comércio atacadista de joias, relógios e bijuterias, inclusive pedras preciosas e semipreciosas lapidadas.
	G466130000 – Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças.
	G466210000 – Comércio atacadista de máquinas, equipamentos para terraplenagem, mineração e construção; partes e peças.
	G466300000 – Comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial; partes e peças.
	G466560000 – Comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso comercial; partes e peças.
	G466999900 – Comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças.
	G468340000 – Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo.
	G468690100 – Comércio atacadista de papel e papelão em bruto.
	G468690200 – Comércio atacadista de embalagens.
	G468770100 – Comércio atacadista de resíduos de papel e papelão.
	G468770200 – Comércio atacadista de resíduos e sucatas não-metálicos, exceto de papel e papelão.
	G468939900 – Comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente.
	G469230000 – Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários.
	G469310000 – Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários.
Comércio atacadista de trodoméstico	G464940100 – Comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico.
	G464940200 – Comércio atacadista de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico.
	G465160100 – Comércio atacadista de equipamentos de informática.
	G465240000 – Comércio atacadista de componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação.
Comércio atacadista de material de construção	G467110000 – Comércio atacadista de madeira e produtos derivados.
	G467370000 – Comércio atacadista de material elétrico.
	G467960100 – Comércio atacadista de tintas, vernizes e similares.
	G467960200 – Comércio atacadista de mármore e granitos.

Comércio atacadista de material de construção	G467960300 – Comércio atacadista de vidros, espelhos e vitrais.
	G467960400 – Comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente.
Comércio atacadista de material hospitalar	G464510100 – Comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios.
	G464510200 – Comércio atacadista de próteses e artigos de ortopedia.
	G466480000 – Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar; partes e peças.
Comércio atacadista de medicamentos	G464430100 – Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.
Comércio atacadista de produtos de higiene	G464940800 – Comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar.
Comércio atacadista de vestuário e calçados	G464190100 – Comércio atacadista de tecidos.
	G464190200 – Comércio atacadista de artigos de cama, mesa e banho.
	G464190300 – Comércio atacadista de artigos de armarinho.
	G464270100 – Comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança.
	G464350100 – Comércio atacadista de calçados.
	G464350200 – Comércio atacadista de bolsas, malas e artigos de viagem.
Comércio autopeças	G453070100 – Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores.
	G453070400 – Comércio a varejo de peças e acessórios usados para veículos automotores.
Comércio varejista de alimentos e bebidas	G472110200 – Padaria e confeitaria com predominância de revenda
	G472110300 – Comércio varejista de laticínios e frios.
	G472110400 – Comércio varejista de doces, balas, bombons e semelhantes.
	G472290100 – Comércio varejista de carnes – açougues.
	G472290200 – Peixaria.
	G472450000 – Comércio varejista de hortifrutigranjeiros.
	G472969900 – Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente.
Comércio varejista de cosméticos e higiene	G477250000 – Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.
Comércio varejista de material hospitalar	G477330000 – Comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos.

Comércio varejista de demais segmentos	G471300200 – Lojas de variedades, exceto lojas de departamentos ou magazines.
	G475470200 – Comércio varejista de artigos de colchoaria.
	G475470300 – Comércio varejista de artigos de iluminação.
	G475630000 – Comércio varejista especializado de instrumentos musicais e acessórios.
	G475980100 – Comércio varejista de artigos de tapeçaria, cortinas e persianas.
	G475989900 – Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente.
	G476100100 – Comércio varejista de livros.
	G476100200 – Comércio varejista de jornais e revistas.
	G476100300 – Comércio varejista de artigos de papelaria.
	G476280000 – Comércio varejista de discos, CDs, DVDs e fitas.
	G476360100 – Comércio varejista de brinquedos e artigos recreativos.
	G476360200 – Comércio varejista de artigos esportivos.
	G476360300 – Comércio varejista de bicicletas e triciclos; peças e acessórios.
	G476360400 – Comércio varejista de artigos de caça, pesca e camping.
Comércio varejista de demais segmentos	G476360500 – Comércio varejista de embarcações e outros veículos recreativos; peças e acessórios.
	G477170100 – Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmula.
	G477410000 – Comércio varejista de artigos de óptica.
	G478310100 – Comércio varejista de artigos de joalheria.
	G478310200 – Comércio varejista de artigos de relojoaria.
	G478490000 – Comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP).
	G478570100 – Comércio varejista de antiguidades.
	G478579900 – Comércio varejista de outros artigos usados.
	G478900100 – Comércio varejista de suvenires, bijuterias e artesanatos.
	G478900200 – Comércio varejista de plantas e flores naturais.
G478900300 – Comércio varejista de objetos de arte.	
Comércio varejista de demais segmentos	G478900400 – Comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação.
	G478900500 – Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários.
	G478900700 – Comércio varejista de equipamentos para escritório.
	G478909900 – Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente.

Comércio varejista de trodoméstico	G475120100 – Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática.
	G475210000 – Comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação.
	G475390000 – Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo.
	G475710000 – Comércio varejista especializado de peças e acessórios para aparelhos eletroeletrônicos para uso doméstico, exceto informática e comunicação.
Comércio varejista de hipermercads	G471130100 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados.
	G471130200 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados.
	G471210000 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – minimercados, mercearias e armazéns.
Comércio varejista de lojas de epartamento	G471300100 – Lojas de departamentos ou magazines.
Comércio varejista de material de construção	G474150000 – Comércio varejista de tintas e materiais para pintura.
	G474230000 – Comércio varejista de material elétrico.
	G474310000 – Comércio varejista de vidros.
	G474400100 – Comércio varejista de ferragens e ferramentas.
	G474400200 – Comércio varejista de madeira e artefatos.
	G474400300 – Comércio varejista de materiais hidráulicos.
	G474400500 – Comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente.
	G474400600 – Comércio varejista de pedras para revestimento.
G474409900 – Comércio varejista de materiais de construção em geral.	
Comércio varejista de edicamentos	G477170300 – Comércio varejista de produtos farmacêuticos homeopáticos.
	G477170400 – Comércio varejista de medicamentos veterinários.
Comércio varejista de móveis	G475470100 – Comércio varejista de móveis.
Comércio varejista de vestuário e calçados	G475550100 – Comércio varejista de tecidos.
	G475550200 – Comercio varejista de artigos de armarinho.
	G475550300 – Comercio varejista de artigos de cama, mesa e banho.
	G478140000 – Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios.
	G478220100 – Comércio varejista de calçados.
	G478220200 – Comércio varejista de artigos de viagem.

Comércio veículos	G451110100 – Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos.
	G451290200 – Comércio sob consignação de veículos automotores.
	G454120300 – Comércio a varejo de motocicletas e motonetas novas.
Comunicação	J581150000 – Edição de livros.
	J581230000 – Edição de jornais.
	J581310000 – Edição de revistas.
	J601010000 – Atividades de rádio.
	J602170000 – Atividades de televisão aberta.
	J611080100 – Serviços de Telefonia Fixa Comutada (STFC)
	J611080200 – Serviços de Redes de Transporte de Telecomunicações (SRTT)
Comunicação	J611080300 – Serviços de Comunicação Multimídia (SCM)
	J612059900 – Serviços de telecomunicações sem fio não especificados anteriormente.
	J613020000 – Telecomunicações por satélite.
	J614180000 – Operadoras de televisão por assinatura por cabo.
	J619060100 – Provedores de acesso às redes de comunicações.
	J619069900 – Outras atividades de telecomunicações não especificadas anteriormente.
Construção	F412040000 – Construção de edifícios.
Indústria de transformação	C101120100 – Frigorífico – abate de bovinos.
	C101210100 – Abate de aves.
	C101210300 – Frigorífico – abate de suínos.
	C102010200 – Fabricação de conservas de peixes, crustáceos e moluscos.
	C103170000 – Fabricação de conservas de frutas.
	C103330200 – Fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, exceto concentrados.
	C105200000 – Fabricação de laticínios.
Indústria de transformação	C105380000 – Fabricação de sorvetes e outros gelados comestíveis.
	C106190100 – Beneficiamento de arroz.
	C106270000 – Moagem de trigo e fabricação de derivados.
	C106430000 – Fabricação de farinha de milho e derivados, exceto óleos de milho.
	C106940000 – Moagem e fabricação de produtos de origem vegetal não especificados anteriormente.
	C108130200 – Torrefação e moagem de café.

Indústria de transformação	C109110100 – Fabricação de produtos de panificação Industrial.
	C109290000 – Fabricação de biscoitos e bolachas.
	C109370200 – Fabricação de frutas cristalizadas, balas e semelhantes.
	C109450000 – Fabricação de massas alimentícias.
	C109530000 – Fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos.
	C109960400 – Fabricação de gelo comum.
	C109969900 – Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente.
	C135110000 – Fabricação de artefatos têxteis para uso doméstico.
	C141260100 – Confeção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida.
	C141260300 – Fação de peças do vestuário, exceto roupas íntimas.
Indústria de transformação	C141340100 – Confeção de roupas profissionais, exceto sob medida.
	C141340200 – Confeção, sob medida, de roupas profissionais.
	C142230000 – Fabricação de artigos do vestuário, produzidos em malharias e tricotagens, exceto meias.
	C153940000 – Fabricação de calçados de materiais não especificados anteriormente.
	C162260200 – Fabricação de esquadrias de madeira e de peças de madeira para instalações industriais e comerciais.
	C162269900 – Fabricação de outros artigos de carpintaria para construção.
	C162930100 – Fabricação de artefatos diversos de madeira, exceto móveis.
	C173110000 – Fabricação de embalagens de papel.
	C173380000 – Fabricação de chapas e de embalagens de papelão ondulado.
	C174190200 – Fabricação de produtos de papel, cartolina, papel-cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório.
	C182299900 – Serviços de acabamentos gráficos, exceto encadernação e plastificação.
	C183000100 – Reprodução de som em qualquer suporte.
	C201340000 – Fabricação de adubos e fertilizantes.
	C206220000 – Fabricação de produtos de limpeza e polimento.
	C206310000 – Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.
	C207110000 – Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas.
	C209919900 – Fabricação de outros produtos químicos não especificados anteriormente.
	C211060000 – Fabricação de produtos farmoquímicos.
	C221960000 – Fabricação de artefatos de borracha não especificados anteriormente.

Indústria de transformação	C222260000 – Fabricação de embalagens de material plástico.
	C222930300 – Fabricação de artefatos de material plástico para uso na construção, exceto tubos e acessórios.
	C222939900 – Fabricação de artefatos de material plástico para outros usos não especificados anteriormente.
	C232060000 – Fabricação de cimento.
	C233030100 – Fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda.
	C233030200 – Fabricação de artefatos de cimento para uso na construção.
	C233039900 – Fabricação de outros artefatos e produtos de concreto, cimento, fibrocimento, gesso e materiais semelhantes.
	C239150300 – Aparelhamento de placas e execução de trabalhos em mármore, granito, ardósia e outras pedras.
	C244919900 – Metalurgia de outros metais não ferrosos e suas ligas não especificados anteriormente.
	C251280000 – Fabricação de esquadrias de metal.
	C252170000 – Fabricação de tanques, reservatórios metálicos e caldeiras para aquecimento central.
	C253220100 – Produção de artefatos estampados de metal.
	C253900200 – Serviços de tratamento e revestimento em metais.
	C254200000 – Fabricação de artigos de serralheria, exceto esquadrias.
	C259180000 – Fabricação de embalagens metálicas.
	C259939900 – Fabricação de outros produtos de metal não especificados anteriormente.
	C262130000 – Fabricação de equipamentos de informática.
	C262210000 – Fabricação de periféricos para equipamentos de informática.
	C265150000 – Fabricação de aparelhos e equipamentos de medida, teste e controle.
	C273330000 – Fabricação de fios, cabos e condutores elétricos isolados.
	C279029900 – Fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos não especificados anteriormente.
	C282240100 – Fabricação de máquinas, equipamentos e aparelhos para transporte e elevação de pessoas, peças e acessórios.
	C310120000 – Fabricação de móveis com predominância de madeira.
	C310210000 – Fabricação de móveis com predominância de metal.
	C310390000 – Fabricação de móveis de outros materiais, exceto madeira e metal.
	C325070100 – Fabricação de instrumentos não eletrônicos e utensílios para uso médico, cirúrgico, odontológico e de laboratório.
	C325070200 – Fabricação de mobiliário para uso médico, cirúrgico, odontológico e de laboratório.
	C329900200 – Fabricação de canetas, lápis e outros artigos para escritório.
	C329900300 – Fabricação de letras, letreiros e placas de qualquer material, exceto luminosos.

INDÚSTRIA EXTRATIVA	B081000600 – Extração de areia, cascalho ou pedregulho e beneficiamento associado.
Saúde humana	Q863050600 – Serviços de vacinação e imunização humana.
Transporte e armazenagem	H491160000 – Transporte ferroviário de carga.
	H492210200 – Transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, interestadual.
	H493020100 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal.
	H493020200 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.
	H493020300 – Transporte rodoviário de produtos perigosos.
	H493020400 – Transporte rodoviário de mudanças.
	H511110000 – Transporte aéreo de passageiros regular.
	H512000000 – Transporte aéreo de carga.

MODELO DE CÁLCULO DO GAP TRIBUTÁRIO DO ICMS

Daniel Bruno de Castro Almeida

Sefaz/SP

Emílio Joaquim de Oliveira Júnior

Sefaz/PI

Itamar Magalhães da Silva

Sefaz/AC

Luísa Mazer

Sefaz/RJ

Manoel Lopes Batista

Sefaz/PI

Patrícia Ferreira Motta Café

Sefaz/DF

Ricardo Wagner Caetano Soares

Sefaz/DF

Roosivelt Gonzaga dos Santos

Sefaz/AP

Coordenador/Orientador:

Nélson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

A provisão de bens públicos é financiada pelas receitas dos governos, isto é, pelos impostos. A administração tributária se faz, então, necessária para que os serviços providos pelo Estado possam ser financiados. Para tributar as empresas, o imposto gera um custo, que aumenta o preço do bem no mercado e diminui a sua demanda.

De modo geral, as Administrações Tributárias são avaliadas pela sua capacidade de arrecadar. Esse paradigma pode embutir certa distorção em sua origem, na medida em que se afere o arrecadado hoje com o arrecadado ontem e não o que é passível de arrecadação com a receita efetivamente arrecadada. Tal comparação expressaria de maneira mais fidedigna a eficácia da Administração Tributária, uma vez que, conhecida a receita potencial, se poderia buscar a parcela do tributo devida ao Estado e não recolhida.

Nesse contexto e diante da necessidade de adoção de políticas mais eficazes pelas Administrações Tributárias, é que surge a proposta de estudo, no âmbito do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), do tema *Gap* Tributário do ICMS. Por *gap* tributário entende-se o hiato entre o que é efetivamente arrecadado e o que poderia ser arrecadado se tudo o que fosse passível de tributação fosse recolhido.

Este estudo busca desenvolver uma metodologia de cálculo do *gap* tributário do ICMS que seja aplicável aos estados brasileiros e ao Distrito Federal, a partir de dados econômicos externos às Secretarias de Fazenda.

A metodologia foi aplicada para cinco Unidades da Federação: Acre, Amapá, Piauí, Rio de Janeiro e Distrito Federal. Em termos globais, o Rio de Janeiro foi o estado que registrou o maior percentual de arrecadação dentre as UFs estudadas, com 81,14% de eficácia e 18,86% de *gap* tributário, relativamente ao ICMS potencial líquido.

Embora exista uma tendência de se comparar os resultados obtidos entre as UFs, os ganhos advindos dessa comparação são muito limitados. O perfil da economia, as alíquotas vigentes, a sub ou superestimação de potenciais são alguns dos parâmetros que dificultam comparações, apesar dos esforços de padronização do cálculo. Muito mais relevante é a comparação da evolução do seu indicador por cada estado no tempo. Esta, sim, é uma informação importante para se avaliar a trajetória do *gap* e verificar os resultados de esforços empreendidos.

Palavras-chave: *Gap* tributário. Metodologia. ICMS.

ABSTRACT

The provision of public goods is financed by government revenues, i.e. taxes. Tax administration then becomes necessary for the services provided by the state can be financed. To tax the companies, the tax generates a cost, which increases the price of goods in the market, and decreases demand.

Overall, the Tax Administrations are evaluated for their ability to collect. This paradigm can embed a certain distortion in its origin, in so far as it assesses the proceeds raised today compared with yesterday collection and what is not open to storage with revenue effectively collected. Such a comparison would express in a more reliable the effectiveness of tax administration, known as the revenue potential could fetch the portion of the tax due to the State and not collected.

In this context and given the need to adopt more effective policies for Tax Administrations, arises the proposed study within the FFEB, the theme of the ICMS Tax *Gap*. For Tax *Gap* we mean the *gap* between what is actually collected and what could be collected if all that was subject to taxation was collected.

This study aims to develop a methodology for calculating the Tax *Gap* of the ICMS which could be applicable to all the Brazilian states and the Federal District, given some economic data external to Secretaries of Finance.

The methodology was applied to five Brazilian states: Acre, Amapá, Piauí, Rio de Janeiro and Distrito Federal. Overall, the Rio de Janeiro was the state that had the highest percentage of revenue among UFs studied, with 81.14% and 18.86% efficacy *Gap* tax relating to ICMS potential net.

Although there is a tendency to compare the results between the States, the gains of this comparison are very limited. The profile of the economy, the current rates, under or overestimation of potential are some of the parameters that hinder comparisons, despite efforts to standardize the calculation. Much more relevant is the comparison of the evolution of its indicator for each state in time. This is important information for assessing the trajectory of the *gap* and checks the results of efforts.

Keywords: Tax *Gap*. Methodology; ICMS.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO,	437
2	OBJETIVO GERAL,	438
3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS,	438
4	JUSTIFICATIVA,	439
5	REFERENCIAL TEÓRICO,	439
6	METODOLOGIA,	444
6.1	O PIB como Base Tributária Originária,	445
6.2	A Base Tributária Potencial,	448
6.3	O ICMS Potencial Bruto,	449
6.4	A Alíquota Padrão Ponderada,	449
6.5	O Simples Nacional,	450
6.6	O ICMS Potencial Líquido,	451
6.7	O gap tributário,	453
7	RESULTADOS E CONCLUSÃO,	456
	REFERÊNCIAS,	462

TABELAS

Tabela 1. Classificação dos setores e segmentos em tributados e não tributados pelo ICMS, 446

Tabela 2. Distribuição dos impostos nos setores e segmentos econômicos, 447

Tabela 3. Modelo de cálculo da base tributária potencial do ICMS para os estados brasileiros e Distrito Federal, 448

Tabela 4. Cálculo do ICMS potencial bruto, 451

Tabela 5. Cálculo do ICMS potencial líquido, 453

Tabela 6. Cálculo do *gap* tributário do ICMS, 453

Tabela 7. Modelo de cálculo do *gap* do ICMS dos estados brasileiros e do DF, 454

Tabela 8. Informações econômico-tributárias das UFs estudadas (R\$ milhões), 456

Tabela 9. *Gap* tributário do ICMS das UFs estudadas (R\$ milhares), 458

Tabela 10. *Gap* e eficácia da arrecadação por setor das UFs estudadas (em %), 459

GRÁFICOS

Gráfico 1. Relação entre o PIB tributável e o PIB total (R\$ bilhões), 457

Gráfico 2. *Gap* tributário e ICMS potencial líquido (Legal) das UFs estudadas, 459

1 INTRODUÇÃO

A provisão de bens públicos é financiada pelas receitas dos governos, isto é, pelos impostos. A administração tributária se faz, então, necessária para que os serviços providos pelo Estado possam ser financiados. Para tributar as empresas, o imposto gera um custo, que aumenta o preço do bem no mercado e diminui a sua demanda.

O que temos hoje são empresas com engenharias tributárias complexas que buscam pagar menos impostos. Algumas utilizam as próprias brechas das leis, a elisão, outras, a fraude tributária, a evasão. Existem vários estudos, como apresentado por Fuest e Riedel (2009), que buscam calcular este *gap* entre o valor que se arrecadaria caso a lei fosse aplicada como se deve e o valor de fato arrecadado.

A arrecadação de tributos constitui-se na principal fonte de receita para a maioria dos estados brasileiros, com destaque para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

De modo geral, as Administrações Tributárias são avaliadas pela sua capacidade de arrecadar, utilizando-se séries históricas como parâmetro para medir o crescimento da arrecadação e, por conseguinte, o seu desempenho.

Esse paradigma pode embutir certa distorção em sua origem, na medida em que se afere o arrecadado hoje com o arrecadado ontem e não o que é passível de arrecadação com a receita efetivamente arrecadada. Tal comparação expressaria de maneira mais fidedigna a eficácia da Administração Tributária, uma vez que, conhecida a receita potencial, se poderia buscar a parcela do tributo devida ao Estado e não recolhida.

Nesse contexto e diante da necessidade de adoção de políticas de administração tributária mais eficazes, surge a proposta de estudo, no âmbito do FFEb, do tema *Gap Tributário do ICMS*. Por *gap* tributário entende-se o hiato entre o que é efetivamente arrecadado e o que poderia ser arrecadado se tudo o que fosse passível de tributação fosse recolhido.

Observa-se, ainda, que a existência de *gap* tributário não advém apenas da elisão e da evasão fiscal. Há também as despesas tributárias, sob a forma de incentivos e benefícios para o investimento. O valor do *gap* decorrente de despesas tributárias é de difícil cômputo, dada a falta de padronização nos conceitos de medição.

A maioria dos estudos que se propõe a estimar, quantitativamente, o *gap* tributário toma como definição a redução de imposto a recolher por uma empresa ou pessoa de uma forma que vai contra o espírito da finalidade da lei que estabelece a obrigação tributária, sem ser estritamente ilegal. Estes estudos enfrentam dificuldades relacionadas à falta de documentação estatística, havendo a necessidade de se construir conceitos que explorem as correlações entre variáveis observáveis e estatisticamente documentadas e a evasão.

Assim, o presente trabalho tem como diretriz maior possibilitar aos estados brasileiros a utilização de informações e ferramentas que possam contribuir na gestão tributária do ICMS, conforme objetivos a seguir.

2 OBJETIVO GERAL

Desenvolver uma metodologia de cálculo do *gap* tributário do ICMS que seja aplicável aos estados brasileiros e ao Distrito Federal, a partir de dados econômicos externos às Secretarias de Fazenda.

3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos a serem perseguidos com vistas a se alcançar o objetivo geral são:

- Desenvolver uma metodologia de cálculo do *gap* tributário do ICMS.
- Determinar o ICMS potencial a partir do Produto Interno Bruto (PIB), calculado e publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).
- Calcular o *gap* tributário do ICMS setorial e total de cada UF estudada para o exercício de 2009.

O desenvolvimento desse trabalho mostra-se relevante na medida em que, até o momento, não existe uma metodologia uniforme de cálculo do *gap* tributário. Dessa forma, justifica-se a presente pesquisa conforme segue.

4 JUSTIFICATIVA

A principal justificativa para o desenvolvimento deste trabalho é dotar as administrações tributárias de informações sobre o potencial de arrecadação de ICMS e o seu *gap* em relação ao que está efetivamente sendo recolhido.

É sobre o ICMS, considerando que é esse tributo a principal fonte de receita tributária dos estados, que as administrações tributárias deveriam empenhar maiores esforços de gestão em busca de ganhos de eficiência. Uma vez identificado o potencial de arrecadação, o *gap* poderia ser utilizado como um mecanismo de gestão e direcionamento de ações da política tributária.

Buscar-se-á desenvolver, tomando-se por referência trabalhos já produzidos sobre o tema, uma metodologia de cálculo do *gap* tributário do ICMS. Para tanto, será inicialmente levantado o referencial teórico.

5 REFERENCIAL TEÓRICO

A arrecadação efetiva de um sistema tributário é, via de regra, menor que aquela que o sistema poderia teoricamente arrecadar. Tal situação decorre da presença de gasto tributário ou renúncia fiscal, bem como da propensão do contribuinte a evadir o imposto, que, conforme De Luis (2001), está relacionada ao comportamento ético do contribuinte, à aceitação social do imposto, como também à própria política tributária. Essas parcelas de renúncia e evasão irão compor o *gap* tributário, hiato ou brecha fiscal.

De acordo com De Luis (2001), conhecendo-se o tamanho do *gap* tributário da arrecadação, as zonas geográficas de maior evasão, os mecanismos de evasão ou os setores econômicos de maior *gap*, a administração tributária:

1. Será capaz de melhor direcionar suas ações e aumentar sua efetividade.
2. Dimensionará resultados, o que permitirá promover modificações, quando necessário.
3. Terá uma medida de sua efetividade, ainda que com certas limitações.

Trigueros, Longinotti e Vecorena (2012) compartilham a mesma ideia. Os autores assinalam que a literatura existente sobre o descumprimento do pagamento de impostos e os métodos para medi-lo têm crescido ao longo dos últimos vinte anos. Nesse período, consolidou-se a ideia de que a quantificação e a caracterização do descumprimento são indicadores essenciais para melhor direcionar as ações das administrações tributárias bem como para avaliar seu desempenho e estabelecer metas de gestão.

Indicam que as Administrações Tributárias alocam recursos significativos para combater o descumprimento dos impostos e, muitas vezes, os resultados obtidos não são compatíveis com o esforço empregado por terem sido direcionados incorretamente. É neste contexto que a medição do descumprimento de impostos registrou um grande impulso no início dos anos 1990 nos países em desenvolvimento, pois passou a ser considerada informação necessária para melhor alocar ações do fisco e assim reduzir seus grandes déficits fiscais.

Na opinião de Segura (2006), a arrecadação potencial que não se consegue arrecadar constitui a “margem de fraude”. Segundo ele, toda administração tributária deveria dispor de um mapa de fraude para conhecer o quanto, onde, como e quem fraudava a fim de definir políticas eficazes de combate à sonegação.

Para o autor, são as margens de fraude a variável que deveria ser utilizada como referência para estruturar os objetivos da administração tributária, não a arrecadação total, nem o arrecadado diretamente como consequência das atuações de controle. Para medir as margens de fraude, é necessário realizar uma estimativa da arrecadação potencial, que permite elaborar uma radiografia da fraude sem a qual as políticas de qualquer administração se moverão às cegas. Daí o interesse desta magnitude e de seu cálculo.

Dessa forma, ter uma medida do *gap* tributário é de interesse das administrações tributárias, cujo conceito está diretamente relacionado com o de arrecadação potencial.

Alguns autores utilizam duas abordagens para o cálculo do *gap* tributário: (i) abordagem macro, que usa dados de contas nacionais e indicadores macroeconômicos, e (ii) abordagem micro, que usa dados setoriais e de empresas, construídos a partir de levantamentos e auditorias. Em geral, a abordagem micro estima com base em informações de auditorias fiscais sobre contribuintes selecionados aleatoriamente e é mais propensa a entregar estimativas confiáveis de *gap* tributário; em contraste, ela exige mais dados que muitas vezes não se tem acesso, o que a dificulta de ser aplicada amplamente. A abordagem macroeconômica pode ser dividida em duas subcategorias. A primeira categoria compreende os procedimentos que dependem indicadores

de demanda por moeda ou por insumos para determinar o tamanho das transações econômicas não declaradas. A segunda compreende os procedimentos que exploram as informações das contas nacionais.

Uma das primeiras propostas para a medição do *gap* tributário nessa metodologia foi dada por Cagan (1958), que apresenta o método da demanda por moeda, que toma como hipóteses a atividade da economia informal envolver basicamente pagamentos em dinheiro, a fim de evitar deixar “vestígios” que poderiam levar à detecção pelas autoridades fiscais, e o grau de informalidade ser determinado pelo nível de tributação e complexidade do sistema fiscal. Assim, é construído um modelo econométrico temporal para estimar o excesso de moeda da economia como consequência dessas hipóteses, além de outros indicadores como PIB, taxa de juros, população e poupança. A crítica mais forte ao modelo afirma que uma parcela significativa da atividade informal não envolve pagamentos em dinheiro (cerca de 30%). É interessante também que em países em desenvolvimento, parte dos pagamentos em dinheiro na economia informal não utiliza a moeda local, mas o dólar americano.

Na década de 1990, Kauffman e Kalibera (1996) propõem o método de demanda por insumos. Ele utiliza os dados de consumo de energia das empresas para medir o nível de atividade econômica. Essa estimativa, então, é comparada com os dados oficiais de produção, possibilitando medir a economia informal. Apesar do consumo de energia ser uma boa variável para medir o PIB, nem todas as atividades da economia informal utilizam quantidades consideráveis de energia a fim de possibilitar sua medição. Outra crítica que o modelo recebe é o fato da existência de diferentes tecnologias que utilizam diferentes níveis de energia para produção, havendo processos mais eficientes frente o uso de energia.

Mais recentemente, há o estudo de Cobham (2005) que procura estimar o *gap* tributário, utilizando informações das contas nacionais e financeiras do país. A ideia basicamente é identificar a diferença existente, a qual possivelmente pode ser explicada pela evasão fiscal. O modelo estima que os países em desenvolvimento perdem, aproximadamente, US\$ 285 bilhões por ano em decorrência da evasão fiscal. Existem, contudo, algumas ressalvas a serem feitas, pois esse valor não deve ser interpretado como um aumento de receitas fiscais que poderia ser obtido pela melhoria da gestão tributária ou outras medidas políticas.

Apesar do cálculo de *gap* tributário, principalmente quando avaliado setorialmente, ser um norte para a administração pública, é quase impossível acabar com a economia informal (sem regularidade fiscal). Segundo Auriol e Warlters (2005), ela

pode ser o resultado de escolhas políticas deliberadas que visam motivar a economia, eliminando a perda de peso morto que a tributação gera; estes autores avaliam que o tamanho da economia informal seja uma variável endógena.

Existem também algumas atividades na economia informal que sua formalização as impediriam de existir e que não gerariam receita para o Estado. É o caso de atividades ilegais.

Por fim, a tributação da economia muda os preços relativos e, assim, as decisões dos agentes na hora de produzir. No balanço, o aumento da atuação da administração pública na coibição da evasão fiscal implicaria a diminuição da produção total. Dada essa impossibilidade, Cobham (2005) argumenta que a meta “realista” de *gap* tributário, segundo sua metodologia, seria de 30% para países em desenvolvimento e 13% para países desenvolvidos.

Outra crítica ao modelo de Cobham é o fato do estudo usar um sistema tributário resumido, isto é, considerar um imposto proporcional ao PIB. Esta simplificação da estrutura tributária da economia acaba mal mensurando o *gap* tributário, pois considera que as atividades na economia informal, caso pudessem ser “captadas” pela Administração Tributária, sejam taxadas à mesma alíquota média da economia formal. As críticas sobre a abordagem macro levam pesquisadores e administradores preferirem as estimativas baseadas na abordagem micro. Esta abordagem utiliza os dados sobre contribuintes individuais, em especial as adquiridas a partir de auditorias fiscais.

De Paula e Scheinkman (2008) exploraram dados de uma ampla pesquisa com empresários brasileiros de pequeno porte, com menos de cinco empregados. Os resultados mostram que apenas 13% desses empresários operam no setor formal, isto é, totalmente regular com o fisco. A desvantagem deste método é a dependência das informações baseadas em relatos e experiências pessoais, além da veracidade dos dados. Essa crítica chega a ser crucial, pois o escopo do trabalho é identificar a evasão fiscal, colocando em dúvida quanto à extensão que os entrevistados confessam comportamento fraudulento. Assim, os resultados deste método são muito sensíveis à maneira como o questionário é formulado.

Algumas autoridades fiscais de países desenvolvidos utilizam auditorias fiscais em contribuintes aleatoriamente selecionados para quantificar o *gap* tributário para a amostra, sendo posteriormente extrapolado para a população. Os EUA realizaram estudos ao longo da década de 1980 para não só quantificar o *gap*, mas também para qualificar os contribuintes quanto ao cumprimento das obrigações tributárias. Esse

método, contudo, é caro e demorado. Assim, acaba por utilizar informações de auditorias operacionais ou voluntárias, o que gera problemas de viés de seleção. Isto é, auditorias operacionais se propõem a selecionar contribuintes que mais sonegam, superestimando o *gap* quando se extrapola o valor calculado para toda a população. Auditorias voluntárias são propostas por contribuintes que provavelmente não sonegam, o que acaba por subestimar o *gap*. A combinação destes dois tipos não é trivial tão pouco.

Outra forma de classificar o cálculo do *gap* tributário parte do pressuposto de que a arrecadação potencial de um tributo de um Estado é uma variável que, conforme Viol (2006), pode ser conceituada tanto sob o ponto de vista estrutural quanto legal.

O potencial estrutural considera as condições econômicas e sociais de um determinado Estado. Para medi-lo, diversos autores adotam modelos econométricos que utilizam equações matemáticas, em que o tributo torna-se a variável dependente de outras explicativas que traduzem características socioeconômicas, a exemplo do trabalho elaborado no âmbito do FFEB 2010 que utilizou o PIB, a população e o valor adicionado na indústria como variáveis explicativas para se estimar o ICMS potencial dos estados brasileiros. Tais variáveis são utilizadas como aproximações de possíveis bases tributárias ou de outros fatores que podem afetar a capacidade dos estados de constituírem receita. Existe uma extensa literatura disponível que estima a arrecadação potencial de tributos sob o enfoque estrutural (Shin, Chelliah, Bahl, Piancastelli, Reis e Bianco, entre outros).

O potencial legal, por sua vez, considera o arcabouço legal vigente no Estado, que inclui alíquotas e desonerações previstas, bem como demais provisões contidas na legislação vigente. Dessa forma, a arrecadação potencial legal é definida como a arrecadação máxima possível de um determinado sistema tributário, considerando que o sistema está aplicado com 100% de eficácia.

A partir das definições dos dois enfoques, estrutural e legal, existe uma tendência natural do potencial estrutural ser maior que o legal, pois de maneira geral, um determinado sistema tributário não explora 100% ou mais do potencial estrutural existente.

Para se medir, portanto, o potencial legal, as alíquotas vigentes devem ser impostas sobre uma base tributável prevista na legislação, constituída preferencialmente a partir de dados externos às informações fornecidas pelos contribuintes. Foi desenvolvido um trabalho nessa linha durante o FFEB 2011, em que foi estimado o *gap* tributário legal do ICMS de quatro setores econômicos do Distrito Federal, a saber, combustíveis,

energia elétrica, comércio varejista e comunicações. No caso de combustíveis, a base tributável fundamentou-se na venda de combustíveis pelas distribuidoras, enquanto para energia elétrica, utilizou-se a quantidade de energia por classe de consumo divulgado. Por fim, para o comércio varejista e comunicações, partiu-se do valor adicionado divulgado pela Companhia de Planejamento do Distrito Federal (Codeplan)/IBGE para esses dois segmentos.

Na literatura, são encontrados trabalhos que estimam a receita potencial legal do ICMS e, a partir da diferença entre essa receita potencial e a receita efetivamente arrecadada, obtém-se o *gap* tributário.

Bordin (2003), por exemplo, utilizando o agregado “consumo das famílias”, que é uma informação de abrangência nacional, estima a base do imposto. Em seguida, determina uma alíquota média ponderada das diversas alíquotas praticadas pelo peso na arrecadação efetiva total, e diminuída dos créditos do fluxo interestadual de mercadorias. Bordin ainda testa e constata a consistência do uso da variável do PIB “consumo das famílias” como base tributária aproximada do ICMS, partindo também de informações do Valor Adicionado Fiscal (VAF) utilizado no cálculo do índice de participação dos municípios de uma amostra de quatro estados grandes arrecadadores: SP, RJ, MG e RS. Finalmente, a proporção do gasto fiscal é calculada pela relação (receita potencial – receita observada)/receita potencial.

Trigueros, Longinotti e Vecorena utilizam dados das contas nacionais para determinar a base tributária potencial e, a partir daí, o imposto potencial e o *gap* do cumprimento do IVA de 18 países da América Latina. Registram que, na maioria dos casos, os dados das contas nacionais sofreram ajuste a partir de dados de informações fiscais para se adequar às especificidades do IVA, o que, em certa medida, contamina os resultados, mas são essenciais para conseguir comparabilidade com o imposto efetivamente gerado e coletado.

6 METODOLOGIA

Conforme anotado anteriormente, o estudo possui três objetivos: i) estruturar de forma teórica uma metodologia para se estimar o *gap* Tributário do ICMS que seja aplicável a todos os estados brasileiros; ii) determinar o ICMS potencial a partir de dados econômicos externos às Secretarias de Fazenda e iii) calcular o *gap* do ICMS para o exercício de 2009.

Conceitualmente o *gap* tributário é a diferença entre a receita possível de ser arrecadada (receita potencial) e a receita efetivamente arrecadada. Assim, a própria definição do que se incorpora ou não ao ICMS Potencial explicita o que está contido no seu *gap*.

No presente estudo, foi construído o conceito do ICMS Potencial Líquido, cuja mensuração pressupõe alguns redutores do ICMS Potencial, a exemplo do valor das renúncias de receita. Isto porque a finalidade é obter o ICMS Potencial Legal, ou seja, considerando as alíquotas contidas no Regulamento do ICMS de cada Unidade da Federação (UF), exceto as consignadas em seus anexos, como também respeitando as desonerações legalmente concedidas, posto que estas receitas somente seriam passíveis de recolhimento caso os atos concessivos fossem revogados.

Assim, o *gap* Tributário a ser calculado poderá incluir um ou mais dos seguintes fatores: i) inadimplência; ii) litígio administrativo e judicial; iii) Elisão fiscal; iv) sonegação; e v) limitações de cálculo.

Ressalte-se que, neste trabalho, busca-se obter o *gap* tributário como um todo e para os setores e segmentos nele contemplados, não identificando o valor correspondente a cada dos seus possíveis componentes (itens de i a v citados). Ademais, como nem todas as variáveis necessárias para uma estimativa mais detalhada estão disponíveis para 2009, foi acrescentado ao *gap* tributário o item “limitações de cálculo”. Não obstante, as Unidades Federadas que avançarem nesta linha de estudo, assim como futuros trabalhos do próprio Fórum Fiscal, poderão obter valores mais precisos do *gap* do ICMS ao minimizarem essas limitações.

Outro aspecto importante a salientar é quanto ao escopo do estudo, que se restringe à busca do *gap* tributário do ICMS, não adentrando em análises relativas a mecanismos financeiros como ferramentas de desenvolvimento ou da propalada guerra fiscal.

6.1 O PIB como Base Tributária Originária

A metodologia empregada neste estudo foi desenvolvida tendo como base de dados primária o Produto Interno Bruto (PIB) dos estados brasileiros e do DF, calculado pelo IBGE, cuja metodologia foi recepcionada integralmente, uma vez que um importante diferencial da proposta era partir de um conjunto sólido de dados, mas que fossem externos às Administrações Tributárias Estaduais.

Tendo em vista que o PIB é divulgado pelo IBGE em suas Contas Regionais de duas maneiras, uma no total e outra fatiada em **Valor Adicionado Bruto (VA)**, segregado por setores e segmentos de atividade econômica (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Cnae), e **Impostos**, fez-se necessário identificar o que é tributado e o que não é tributado pelo ICMS.

Foram utilizadas – considerando-se, ainda, que alguns segmentos agregam componentes que são tributados pelo ICMS e outros que não o são – informações internas e do próprio Instituto para separá-los, tais como: comércio de serviços de manutenção e reparação; comércio atacadista, de comércio varejista; eletricidade e gás, de água, esgoto e descontaminação; e alojamento de alimentação, de modo a obter o VA tributável pelo ICMS e melhor espelhar a estrutura de arrecadação dos Sistemas de Administração Tributária das UFs, conforme Tabela 1.

Tabela 1. Classificação dos setores e segmentos em tributados e não tributados pelo ICMS

Setores e segmentos tributados pelo ICMS	Cnae fiscal
Primário	
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	A.0111-3/01 a 0322-1/99
Secundário	
Indústria extrativa	B.0500-3/01 a 0990-4/03
Indústria de transformação	C.1011-2/01 a 3329-5/99
Terciário	
Eletricidade e gás	D.3511-5/00 a 3530-1/00
Comércio varejista	G.4511-1/01 a 4512-9/02
	G.4530-7/03 a 4530-7/06
	G.4541-2/03 a 4542-1/01
	G.4611-7/00 a 4619-2/00
	G.4711-3/01 a 4789-0/99
Comércio atacadista	G.4530-7/01 a 4530-7/02
	G.4511-1/03 e 4511-1/04
	G.4541-2/01 e 4541-2/02
	G.4522-2/00 a 4693-1/00
Transporte, armazenamento e correios	H.4911-6/00 a 5320-2/02
Alimentação	I.5510-8/01 a 5620-1/04
Informação e comunicação	J.5811-5/00 a 6399-2/00

Setores e segmentos tributados pelo ICMS	Cnae fiscal
Segmentos não Tributados pelo ICMS	
Água, esgoto e descontaminação	E.3600-6/01 a 3900-5/00
Indústria da construção civil	F.4110-7/00 a 4399-1/99
Alojamento	I.5510-8/01 e 5510-8/02 I.5510-8/03 e 5590-6/99
Manutenção e reparação	G.4520-0/01 a 4520-0/07
Atividades financeiras, seguros, previdência complementar e serviços relacionados	K.6410-7/00 a 6630-4/00
Atividades imobiliárias e aluguéis	L.6810-2/01 a 6822-6/00
Administração pública e Seguridade Social	O.8411-0/00 a 8430-2/00
Saúde e educação mercantis	P.Q.8511-2/00 a 8800-6/00
Serviços domésticos	T.9700-5/00 a 9700-5/00
Outros serviços	M.N.6911-7/01 a 8299-7/99

Nota: As faixas de Cnae apresentadas são apenas referenciais, devendo cada UF fazer sua filtragem, visto que pode haver componente de segmento tributado em uma UF e não tributado em outra, a exemplo de construção.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Uma vez encontrado o VA ajustado para todos os segmentos, o ICMS foi distribuído por aqueles tributados, proporcionalmente à sua participação na arrecadação, e os demais impostos foram repartidos, segundo a participação de cada segmento no valor adicionado bruto total, de modo a se encontrar o PIB tributável e o não tributável pelo ICMS (Tabela 2).

Tabela 2. Distribuição dos impostos nos setores e segmentos econômicos

Impostos	Fonte	Distribuição no VA
Total dos impostos	IBGE	
ICMS	Secretaria da Fazenda	Pela participação de cada segmento de atividade na arrecadação do ICMS
Demais impostos	Total dos impostos – ICMS	Pela participação proporcional do VA de cada segmento no total do VA

Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, $PIB = Valor\ Adicionado\ Bruto\ (VA) + Impostos.$

6.2 A Base Tributária Potencial

Feita a distribuição dos valores dos impostos ao VA, a base tributável é obtida pela soma do valor do PIB com as importações de outras UFs, importações do exterior e a subtração das exportações para o exterior, sempre considerando os segmentos de Cnae.

As importações são adicionadas ao PIB para que seja possível incorporar o efeito da diferença entre alíquota interna e interestadual, visto que, caso contrário, a tributação recairia apenas sobre o valor adicionado, subestimando o ICMS potencial. Este fato não gera dupla contagem, pois o crédito é deduzido na sequência da estimação.

Dessa forma, *Base Tributária Potencial = PIB Estado + Importação de outras UFs + Importação do exterior – Exportação para o exterior*, conforme Tabela 3:

Tabela 3. Modelo de cálculo da base tributária potencial do ICMS para os estados brasileiros e Distrito Federal

Setores e Segmentos Econômicos	CNAE Fiscal	(R\$ milhares)				Base Tributária POTENCIAL (E=a+b+c-d)
		VA Estado 2009	Part. Impostos 2009 - %	Part. Impostos 2009 - R\$	PIB Estado 2009 (a)	
PRIMÁRIO						
Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura	A.0111-3/01 a 0322-1/99					
SECUNDÁRIO						
Indústria Extrativa	B.0500-3/01 a 0990-4/03					
Indústria de Transformação	C.1011-2/01 a 3329-5/99					
TERCIÁRIO						
Eleticidade e Gás	D.3511-5/00 a 3530-1/00					
Comércio Varejista	G.4511-1/01 a 4512-8/02					
	G.4530-7/03 a 4530-7/06					
	G.4541-2/03 a 4542-1/01					
	G.4611-7/00 a 4619-2/00					
	G.4711-3/01 a 4789-0/99					
Comércio Atacadista	G.4530-7/01 a 4530-7/02					
	G.4511-1/03 e 4511-1/04					
	G.4541-2/01 e 4541-2/02					
	G.4522-2/00 a 4693-1/00					
Transporte, Armazenamento e Correio	H.4911-6/00 a 5320-2/02					
Alimentação	I.5510-8/01 a 5620-1/04					
Informação e Comunicação	J.5811-5/00 a 6399-2/00					
Totais Tributados pelo ICMS						
Água, Esgoto e Descontaminação	E.3600-6/01 a 3900-5/00					
Indústria da Construção Civil	F.4110-7/00 a 4399-1/99					
	I.5510-8/01 e 5510-8/02					
Alojamento	I.5510-8/03 e 5590-6/99					
Serviços de Manutenção e Reparação	G.4520-0/01 a 4520-0/07					
Atividades Financeiras, Seguros, Previdência Complementar e Serviços, Relacionados	K.6410-7/00 a 6630-4/00					
Atividades Imobiliárias e Aluguéis	L.6810-2/01 a 6822-6/00					
Administração Pública e Seguridade Social	O.8411-0/00 a 8430-2/00					
Saúde e Educação Mercantis	P.Q.8511-2/00 a 8800-6/00					
Serviços Domésticos	T.9700-5/00 a 9700-5/00					
Outros Serviços	M.N.6911-7/01 a 8299-7/99					
Totais Gerais						

Fonte: IBGE-CONTAS REGIONAIS/MPOG-CONCLA 2.0 / Sistemas de Administração Tributária das UFs.

Os dados necessários para o cálculo da base tributária foram obtidos da seguinte forma e extraídos dos Sistemas de Administração Tributária das Unidades Federadas:

- i. Importações de outras UFs – valor contábil de todas as entradas interestaduais por Cnae.
- ii. Importações do exterior – valor contábil de todas as entradas do exterior por Cnae.
- iii. Exportações para o exterior – valor contábil de todas as saídas para o exterior por Cnae.

Os dados relativos ao comércio exterior devem ser confrontados com aqueles publicados pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) para que seja avaliada a consistência deles.

6.3 O ICMS Potencial Bruto

Uma vez encontrada a base tributária potencial, o passo seguinte é calcular a alíquota padrão ponderada para cada segmento de atividade econômica e aplicá-la à base de cálculo correspondente para a estimação do ICMS potencial bruto.

6.4 A Alíquota Padrão Ponderada

Para a ponderação, deve-se utilizar a alíquota padrão como parâmetro básico e ponderá-la com as demais alíquotas vigentes, observado o disposto em regulamento do ICMS de cada UF e considerando-se o valor contábil do total das saídas, visto que as alíquotas nas saídas interestaduais se equiparam às alíquotas nas saídas internas em razão da utilização do valor de suas diferenças como redutor do ICMS potencial bruto.

Ressalte-se que, para efeito de alíquotas, foram considerados apenas os artigos próprios do RICMS de cada UF, excluindo-se os seus anexos, que deverão ser tratados como renúncia nos casos de alíquotas inferiores àquela padrão. A alíquota padrão, aqui mencionada, é a mais usual dentre as alíquotas internas.

Desse modo, as alíquotas foram ponderadas, conforme o exemplo a seguir:

- **Comércio Varejista** – Alíquota padrão = 17%
 - ✓ Base Tributária-BT: R\$ 100 – Alíquota Ponderada = ?%
 - ✓ Operações com A: R\$ 10 – Alíquota = 19%
 - ✓ Operações com B: R\$ 30 – Alíquota = 12%
 - ✓ $BTr^1 = BT - (Op. A + Op. B): R\$ 60 - Alíquota = 17\%$

$$\checkmark \text{ Alíquota Ponderada} = \frac{((10 \times 19\%) + (30 \times 12\%) + (60 \times 17\%))}{100}$$

$$\checkmark \text{ Alíquota Ponderada} = 15,70\%$$

$$\checkmark \text{ ICMS Potencial} = \text{R\$ } 15,70 \text{ e não R\$ } 17,00$$

¹BTr = Base Tributária reduzida.

Deve-se observar que, no caso das operações com Substituição Tributária (ST), as ponderações de alíquotas devem ser feitas para todos os segmentos em que os produtos sejam comercializados.

Ao tomar-se “Bebidas” como exemplo, deve-se ponderar na indústria, comércio varejista e atacadista, e em alimentação, considerando-se o valor adicionado e não as saídas, visto que poderia ensejar dupla ou mais contagens em virtude de agregarem valor em mais de uma etapa da circulação.

No que se refere à alimentação, deve-se levar em conta a participação de “Bebidas” no segmento para ponderação de sua alíquota, utilizando-se como parâmetro o consumo relativo entre bebidas e demais produtos, uma vez que é significativa a sua comercialização nesses estabelecimentos.

No caso de “Combustíveis”, a ponderação deve ser feita integralmente no varejo, visto que estes produtos saem direto das distribuidoras para os postos.

Em se tratando do segmento eletricidade e gás, caso haja alíquota zero (isenção para consumidores de baixa renda), não usá-la para ponderação e sim como desoneração da faixa de consumo correspondente.

6.5 O Simples Nacional

Considerando-se que os contribuintes do Simples Nacional (SN) gozam de regime próprio de tributação, com alíquotas bem inferiores às praticadas no regime normal e que estas incidem sobre o faturamento, o segmento deve ser tratado de modo particular, individualizando-se a sua base tributária potencial.

Para tanto, deve-se levantar os valores contábeis das entradas do SN em cada segmento de Cnae, dos quais devem ser deduzidos e unificados em linha própria, exclusive ST e antecipações. Feito isto, estima-se uma MVA a ser aplicada às entradas do Simples para se chegar a Base Tributária SN, posto que, via de regra, a margem de valor agregado

apurada para este regime é negativa. Vale dizer que os valores agregados apurados para o Simples Nacional devem ser deduzidos dos segmentos do regime normal.

O passo seguinte é calcular a alíquota ponderada do Simples Nacional, levando-se em conta o valor contábil do faturamento declarado por faixa de tributação do ICMS e de acordo com o arquivo retorno da Receita Federal do Brasil-RFB/banco arrecadador.

Não obstante o exposto, em razão da dificuldade de obtenção de dados consistentes do Simples, não foi possível individualizar a sua base tributável e, por consequência, a sua arrecadação e o seu *gap* estão diluídos em todos os segmentos econômicos.

No caso do Distrito Federal, em que o Simples Nacional ICMS possui código de receita próprio, optou-se por deduzir o valor arrecadado do Simples do ICMS potencial líquido obtido por segmento.

Assim, foi calculado o ICMS potencial bruto, conforme figura abaixo.

Tabela 4. Cálculo do ICMS potencial bruto

	Valor Adicionado Bruto – VA
(+)	Impostos
=	PIB Estado
(+)	Importação (UFs)
(+)	Importação (exterior)
(-)	Exportação (exterior)
(=)	Base tributária potencial
(x)	Alíquota padrão ponderada
(=)	ICMS potencial bruto

Fonte: Elaborado pelos autores.

6.6 O ICMS Potencial Líquido

Encontrado o ICMS potencial bruto, são necessários ajustes para o cálculo do ICMS potencial líquido, observadas as seguintes deduções:

- i. **Crédito do ICMS pelas entradas (Coluna D da planilha 7)** – Créditos do Regime de Apuração Normal e créditos apurados na ST. Para os primeiros,

alocar os créditos efetivamente utilizados. Para a apuração dos créditos na Substituição Tributária (ST), deve-se utilizar o valor da coluna “Outros” das operações com ST, como se esta fosse a sua base de cálculo, aplicando-se a alíquota ponderada de entrada para cada segmento de atividade econômica.

Este redutor é necessário tendo em vista que as importações compõem a base tributária sobre a qual é aplicada a alíquota ponderada para o cálculo do ICMS potencial bruto, em cujo valor está embutida a parte tributada no estado de origem ou nas operações de importação do exterior.

- ii. **Crédito acumulado apropriado (coluna E da planilha 7)** – valor dos créditos apurados em 31/12/2008, deduzido o valor dos créditos apurados em 31/12/2009, calculados por segmento econômico.

Neste caso, subtraem-se os créditos remanescentes de exercícios anteriores e os créditos mantidos nas exportações para o exterior, que são passíveis de utilização no exercício corrente.

- iii. **Diferença de alíquota nas saídas interestaduais (coluna F da planilha 7)** – valor contábil total das saídas interestaduais do segmento dividido pelo valor contábil total das saídas interestaduais, multiplicado pelo PIB do segmento, encontrando-se dessa forma a base de cálculo. Identificada a base de cálculo, aplica-se a diferença entre a alíquota padrão ponderada e alíquota ponderada de saída do respectivo segmento para encontrar o valor a ser deduzido. A utilização do PIB para a base de saída deve-se ao fato de que a base tributável contém as importações.

Esta dedução justifica-se em razão da alíquota padrão ponderada incidente sobre a base tributária ser, na maioria dos casos, superior à alíquota praticada nas saídas interestaduais, anulando, assim, o impacto que essa diferença provocaria no cálculo do ICMS potencial.

- iv. **Renúncia fiscal (coluna G da planilha 7)** – será adotada a renúncia consignada na Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada UF. Caso alguma UF avance na apuração da desoneração fiscal, fica a critério próprio utilizá-la ou não. Desse modo, o *gap* tributário pode conter no item limitações de cálculo parte da renúncia que não venha a ser apurada.

Feitas essas deduções, encontra-se o ICMS potencial líquido, conforme Tabela 5.

Tabela 5. Cálculo do ICMS potencial líquido

(=)	ICMS potencial bruto
(-)	Crédito pelas entradas
(-)	Crédito acumulado apropriado
(-)	Diferença de alíquota nas saídas interestaduais
(-)	Renúncia Fiscal
(=)	ICMS potencial líquido

Fonte: Elaborado pelos autores.

6.7 O gap tributário

Obtido o ICMS potencial líquido, faz-se a dedução do ICMS efetivamente arrecadado no exercício, distribuído de acordo com a participação de cada segmento de atividade na receita. O resultado encontrado é o **gap tributário**. Desse modo, conclui-se o desenvolvimento do modelo teórico objeto deste estudo, como demonstrado nas Tabelas 6 e 7 a seguir.

Por ICMS efetivamente arrecadado no exercício entende-se o ICMS total observado no ano em estudo, excluídos parcelamentos, anistias, dívida ativa e quaisquer outras receitas provenientes de exercícios anteriores.

Tabela 6. Cálculo do *gap* tributário do ICMS

	Valor Adicionado Bruto – VA
(+)	Impostos
(=)	PIB UFs
(+)	Importação (UFs)
(+)	Importação (exterior)
(-)	Exportação (exterior)
(=)	Base tributária potencial
(x)	Alíquota padrão ponderada
(=)	ICMS potencial bruto
(-)	Crédito pelas entradas

Valor Adicionado Bruto – VA	
(-)	Crédito acumulado apropriado
(-)	Diferença de alíquota nas saídas interestaduais
(-)	Renúncia fiscal
(=)	ICMS potencial líquido
(-)	ICMS arrecadado
(=)	Gap tributário
(-)	Inadimplência
(-)	Litígio administrativo e judicial
(-)	Elisão
(-)	Sonegação
(-)	Omissões de cálculo
Eficiência tributária = ICMS arrecadado / ICMS potencial líquido	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 7. Modelo de cálculo do gap do ICMS dos estados brasileiros e do DF

SETORES E SEGMENTOS ECONÔMICOS	Base tributária POTENCIAL (A)	Alíquotas PADRÃO Ponderada (B) %	ICMS potencial bruto (C = A x B)	Crédito ICMS pelas entradas (D)	Crédito acumulado apropriado (E)	Diferença de alíquotas nas saídas interestaduais (F)	Renúncia fiscal (G)	ICMS potencial líquido (H = C - D - E - F - G)	ICMS arrecadado (I)	GAP do ICMS (J = H - I)	Eficiência da Arrecadação (I / H) %
PRIMÁRIO											
Agricultura, pecuária, produção florestal e aquicultura											
SECUNDÁRIO											
Indústria extrativista											
Indústria de transformação											
TERCIÁRIO											
Eletricidade e gás											
Comércio varejista											
Comércio atacadista											

SETORES E SEGMENTOS ECONÔMICOS	Base tributária POTENCIAL (A)	Alíquotas PADRÃO Ponderada (B) %	ICMS potencial bruto (C = A x B)	Crédito ICMS pelas entradas (D)	Crédito acumulado apropriado (E)	Diferença de alíquotas nas saídas interestaduais (F)	Renúncia fiscal (G)	ICMS potencial líquido (H = C - D - E - F - G)	ICMS arrecadado (I)	GAP do ICMS (J = H - I)	Eficiência da Arrecadação (I / H) %
TERCIÁRIO											
Transporte, armazenamento e correio											
Alimentação											
Informação e comunicação											
Totais Gerais											

Fonte: IBGE-Contas Regionais/MPOG-CONCLA 2.0/Sistemas de Administração Tributária das UFs.

Instruções adicionais

- i. Estados em que atacadista recolhe em nome do varejista, mas em código do atacadista, deve-se calcular a proporcionalidade e alocar a arrecadação no segmento próprio na coluna ICMS arrecadado.
- ii. Estados que tributam água, esgotos e descontaminação devem preservar o VA do segmento para a composição da base tributária e individualizar a sua arrecadação no comércio varejista e na coluna ICMS arrecadado para o cálculo do ICMS potencial líquido.
- iii. Construção civil – o diferencial de alíquota deve ser adicionado à arrecadação do comércio varejista na coluna ICMS arrecadado.
- iv. Serviços de manutenção e reparação – em caso de haver arrecadação neste segmento, o valor deve ser adicionado ao informado no comércio varejista, uma vez que se infere tratar-se de vendas de peças e acessórios em oficinas.
- v. Caso não se consiga individualizar o Simples Nacional (arquivo retorno da RFB), far-se-á a distribuição de sua arrecadação proporcionalmente à sua participação nos demais segmentos.
- vi. Limitações de cálculo – pode-se citar a renúncia fiscal, a ponderação de alíquotas para produtos específicos, o Simples Nacional, dentre outros.
- vii. As UFs devem anexar planilhas com os Cnaes utilizados para encontrar a base tributária potencial.

A seguir, são apresentadas as estimativas do *gap* tributário do ICMS dos Estados do Acre, Amapá, Piauí e do Distrito Federal para o exercício de 2009, dentre outros resultados.

7 RESULTADOS E CONCLUSÃO

No presente estudo, foram utilizados dados de cinco unidades da federação, a saber: Acre, Amapá, Piauí, Rio de Janeiro e Distrito Federal. A Tabela 8 apresenta informações e resultados considerados relevantes para estes entes.

Tabela 8. Informações econômico-tributárias das UFs estudadas (R\$ milhões)

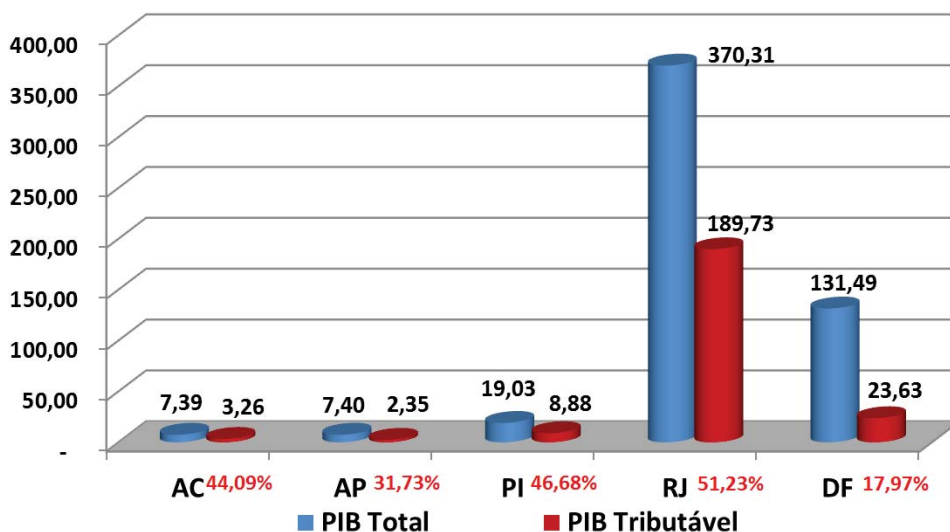
Especificação	AC	AP	PI	RJ	DF
PIB Total (R\$)	7.386	7.404	19.033	370.315	131.488
PIB Tributável (R\$)	3.257	2.349	8.884	189.726	23.629
PIB Tributável (% do PIB Total)	44,09%	31,73%	46,68%	51,23%	17,97%
Renúncia Fiscal (R\$)	74	284	447	3.133	505
Renúncia Fiscal (% do ICMS Potencial)	10,91%	35,85%	19,18%	11,96%	7,47%
ICMS Potencial Líquido	679	792	2.330	26.188	6.764
GAP do ICMS (R\$)	235	379	754	4.939	2.755
GAP do ICMS (% do ICMS Potencial)	34,67%	47,77%	32,35%	18,86%	40,73%

Fonte: Secretarias de Fazenda dos Estados e do DF.

Observa-se que o PIB do Rio de Janeiro é cerca de três vezes o do Distrito Federal, que é quase sete vezes o do Piauí, que, por sua vez, é aproximadamente três vezes maior que o PIB do Acre e do Amapá.

De outra parte, o Rio de Janeiro é o estado que apresenta a maior proporção de PIB tributado pelo ICMS (51,23%), seguido de perto pelo Piauí (46,68%) e Acre (44,09%), enquanto o Distrito Federal é a Unidade da Federação que menos tributa o seu PIB (17,97%), dentre as UFs estudadas. O Gráfico 1 ilustra bem esta situação.

Gráfico 1. Relação entre o PIB tributável e o PIB total (R\$ bilhões)



Fonte: Secretarias de Fazenda dos Estados e do DF.

A pequena proporção tributável do PIB do DF pode ser explicada tanto pela forte presença do poder público federal, com desoneração decorrente das imunidades recíprocas, quanto pelo grande número de organismos internacionais, com desoneração prevista na Constituição Federal, além da forte presença de serviços tributáveis pelo ISS, imposto de natureza municipal.

Outra importante informação revelada na Tabela 8 é a renúncia fiscal como proporção do ICMS potencial legal ou líquido, que se apresenta bastante expressiva no caso do Amapá (35,85%) e diminuta no Distrito Federal (7,47%). Esta disparidade pode ser atribuída à grande diversidade e complexidade das desonerações existentes, que dificultam sobremaneira a sua mensuração. Daí a inclusão deste item nas limitações de cálculo da metodologia.

Aplicada à metodologia anteriormente descrita, foi calculado o *gap* tributário para cinco UF's, por atividade econômica e total. Conforme revela a Tabela 9, em termos absolutos, o Rio de Janeiro apresentou o maior *gap* total dentre as UF's estudadas, seguid-o pelo Distrito Federal, Piauí, Amapá e Acre, nesta ordem. O *gap* do Rio corresponde a cerca de 1,8 vezes o *gap* do DF, que por sua vez é 3,6 vezes o *gap* do Piauí, e esse 3,0 vezes o *gap* do Acre e 2,0 vezes o do Amapá.

No entanto, o Piauí foi a UF de maior *gap* setorial na indústria de transformação e alimentação, enquanto o Distrito Federal apresentou os *gap* mais elevados no comércio, transportes e informação e comunicação. O Rio de Janeiro registrou o maior *gap* modular na agropecuária.

Tabela 9. *Gap* tributário do ICMS das UFs estudadas (R\$ milhares)

Setores e Segmentos Econômicos	Acre	Amapá	Piauí	Rio de Janeiro	Distrito Federal
PRIMÁRIO	63.681	19.840	77.442	1.687.245	60.877
Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura	63.681	19.840	77.442	1.687.245	60.877
SECUNDÁRIO	3.966	18.829	130.510	1.036.329	107.444
Indústria Extrativa	688	11.224	3.635		2.957
Indústria de Transformação	3.278	7.605	126.876		104.487
TERCIÁRIO	167.598	339.891	545.680	2.215.704	2.586.366
Eletricidade e Gás	6.914	13.767	23.050		-127.705
Comércio Varejista	101.363	280.681	190.130		587.027
Comércio Atacadista			200.357		873.889
Transporte, Armazenamento e Correio	31.494	40.125	68.723		508.825
Alimentação	19.446		44.838		54.859
Informação e Comunicação	8.381	5.318	18.583		689.470
Totais Gerais	235.246	378.560	753.632	4.939.278	2.754.687

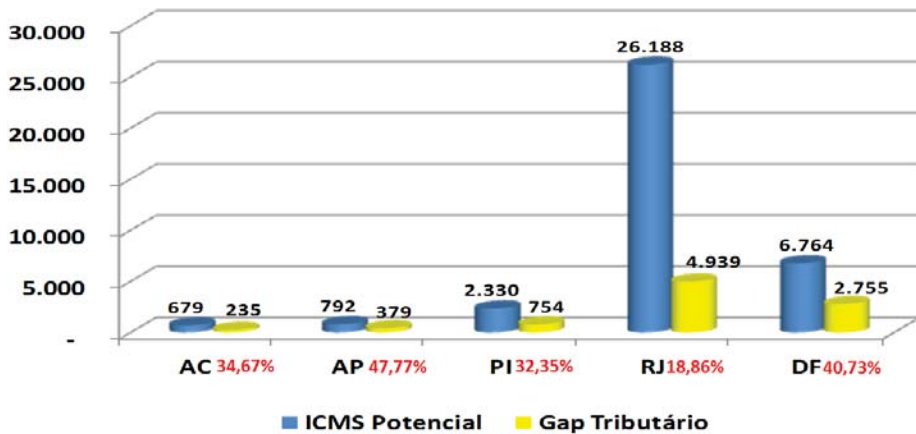
Fonte: Secretarias de Fazenda dos Estados e do DF.

O Gráfico 2 apresenta os *gap* tributários absolutos e relativos totais, como proporção do ICMS potencial líquido ou legal, obtidos para cada UF estudada, de acordo com as Tabelas 8 e 9.

O Gráfico 2 expressa bem a essência deste trabalho e revela com clareza o cumprimento de um dos objetivos propostos, que é o cálculo do *gap* tributário do ICMS das Unidades da Federação estudadas, tanto em termos absolutos quanto relativos. Nele, observa-se que embora haja uma grande distância entre os números absolutos, esta diferença fica bastante reduzida quando se trata de valores relativos. Não obstante isso, os Estados do Amapá e Rio de Janeiro destoam das demais UFs.

Desse modo, Estado do Rio de Janeiro apresentou o menor *gap* total (18,86%), seguido pelo Piauí (32,35%) e Acre (34,67%), ficando o Amapá com o maior *gap* relativo (47,77%) e o Distrito Federal, com 40,73%, ocupou uma posição intermediária, dentre os maiores *gap* registrados.

Gráfico 2. *Gap* tributário e ICMS potencial líquido (Legal) das UF's estudadas



Fonte: Secretarias de Fazenda dos Estados e do DF.

A Tabela 10, a seguir, apresenta um demonstrativo do *gap* tributário e da eficácia da arrecadação do ICMS setorialmente e total, em percentuais, quando comparados com o ICMS potencial líquido ou ICMS potencial legal de quatro das UF's estudadas, posto que o Rio não apresentou o *gap* segmentado.

Tabela 10. *Gap* e eficácia da arrecadação por setor das UF's estudadas (em %)

Setores e Segmentos Econômicos	Acre		Amapá		Piauí		Distrito Federal	
	GAP do ICMS (%)	Eficácia da Arrecadação (%)	GAP do ICMS (%)	Eficácia da Arrecadação (%)	GAP do ICMS (%)	Eficácia da Arrecadação (%)	GAP do ICMS (%)	Eficácia da Arrecadação (%)
PRIMÁRIO	68,29%	31,71%	99,95%	0,05%	42,20%	57,80%	95,30%	4,70%
Agricultura, Pecuária, Produção Florestal, Pesca e Aquicultura	68,29%	31,71%	99,95%	0,05%	42,20%	57,80%	95,30%	4,70%
SECUNDÁRIO	26,58%	73,42%	28,34%	71,66%	43,69%	56,31%	13,59%	86,41%
Indústria Extrativa	76,37%	23,63%	49,91%	50,09%	78,71%	21,29%	53,29%	46,71%
Indústria de Transformação	23,38%	76,62%	17,30%	82,70%	43,14%	56,86%	13,31%	86,69%
TERCIÁRIO	29,38%	70,62%	48,13%	51,87%	29,53%	70,47%	43,77%	56,23%
Eleticidade e Gás	12,26%	87,74%	90,48%	9,52%	12,23%	87,77%	-79,16%	179,16%
Comércio Varejista	25,95%	74,05%	47,45%	52,55%	22,20%	77,80%	45,81%	54,19%
Comércio Atacadista					41,52%	58,48%	36,25%	63,75%
Transporte, Armazenamento e Correio	86,92%	13,08%	89,50%	10,50%	79,81%	20,19%	90,10%	9,90%
Alimentação	96,65%	3,35%			95,30%	4,70%	56,61%	43,39%
Informação e Comunicação	12,51%	87,49%	9,75%	90,25%	9,94%	90,06%	49,45%	50,55%
Totais Gerais	34,67%	65,33%	47,77%	52,23%	32,35%	67,65%	40,73%	59,27%

Fonte: Secretarias de Fazenda dos Estados e do DF.

Verifica-se que, analisando demonstrativo anterior, o Estado do Piauí apresentou maior eficácia de arrecadação no setor primário (57,80%) e nos segmentos comércio varejista (77,80%) e transportes (20,19%). De outra parte, o DF apresentou maior eficácia na indústria de transformação (86,69%), no comércio atacadista (63,75%) e no segmento alimentação (43,39%). O Estado do Amapá, por sua vez, superou as demais UFs nos segmentos indústria extrativa (50,09%) e informação e comunicação (90,25%).

Em termos globais, o Rio de Janeiro foi o estado que registrou o maior percentual de arrecadação dentre as UFs estudadas, com 81,14% de eficácia e 18,86% de *gap* tributário, relativamente ao ICMS potencial líquido.

Faz-se necessário, ainda, alguns esclarecimentos em relação ao método:

- i. As deficiências do cadastro de cada UF, como a falta de registros dos Cnaes, pode gerar deficiência do banco de dados e, em consequência, perda de informações. O Distrito Federal ressaltou que, para diversas empresas, não havia informações referentes aos Cnaes (códigos de atividade), o que impediu a alocação para cada atividade da informação sobre os recolhimentos obtidos na extração de dados.
- ii. A existência de regimes especiais de tributação em praticamente todas as Unidades da Federação pode contribuir para distorcer os resultados (e tem influência nos créditos e nos créditos acumulados), pois apenas os benefícios concedidos e registrados na Lei Orçamentária Anual (LOA) foram deduzidos do ICMS potencial bruto.
- iii. No caso do Acre, mostrou-se inviável a desagregação das atividades comércio atacadista e comércio varejista, em razão de serem as mercadorias importadas de outras Unidades da Federação tributadas por um regime monofásico, com incidência do ICMS na entrada da mercadoria no estado, mediante a aplicação de uma margem de valor agregado presumida. Estimar o rateio desse valor entre atacado e varejo levaria a uma imprecisão muito grande.
- iv. A alíquota média ponderada e os créditos das entradas podem trazer alguma imprecisão à aplicação do modelo, pois implicam a consideração de graus de liberdade na mensuração do *gap*, em razão de fatores como diversidade de alíquotas, pesos sobre a arrecadação, desonerações não consideradas na renúncia e fluxo interestadual.

- v. Como no caso da pecuária, produção florestal, pesca e agricultura, parte da tributação da circulação de bens neste setor é diferida para o elo seguinte da cadeia produtiva, sendo ICMS do setor recolhido pela indústria de transformação. Tal situação pode também gerar uma distorção no modelo.
- vi. Pelo fato de o transporte ser tributado parte pelo estado (transporte interestadual) e parte pelo município (transporte interno), há um descompasso entre a carga tributária e o PIB, fazendo com que o esforço de arrecadação cálculo fique abaixo do real.
- vii. O Distrito Federal identificou inconsistência no cálculo do *gap* tributário e da eficiência da arrecadação em relação ao segmento de energia elétrica, no qual a eficiência da arrecadação superou 100%. Essa inconsistência já havia sido detectada no FFEB 2011, mas o novo estudo não logrou êxito na sua correção.
- viii. São Paulo calculou o *gap* tributário, mas decidiu não apresentá-lo em razão de inconsistências encontradas nos números obtidos.

Embora exista uma tendência de se comparar os resultados obtidos entre as UFs, os ganhos advindos dessa comparação são muito limitados. O perfil da economia, as alíquotas vigentes, a sub ou superestimação de potenciais são alguns dos parâmetros que dificultam comparações, apesar dos esforços de padronização do cálculo. Muito mais relevante é a comparação da evolução do seu indicador por cada Estado no tempo. Esta, sim, é uma informação importante para se avaliar a trajetória do *gap* e verificar os resultados de esforços empreendidos.

Finalmente, algumas conclusões podem ser extraídas do trabalho realizado, quais sejam:

- i. Relevância da metodologia: a metodologia é relevante de vez que padroniza procedimentos e possibilita aos estados e ao DF calcular o *gap* tributário do ICMS tanto na sua totalidade quanto para segmentos específicos da atividade econômica.
- ii. Aplicabilidade dos resultados: viabiliza a adoção de políticas de administração tributária e estratégias de fiscalização voltadas para segmentos específicos.
- iii. Limitações da metodologia: há necessidade de superação de algumas limitações e o trabalho possibilita aos participantes contribuir para o aperfeiçoamento dos sistemas e gerenciamento de informações das Secretarias de Fazenda, a exemplo de:

- qualidade das informações com a adoção de filtros nas declarações eletrônicas;
 - revisão do sistema de cadastro de contribuintes;
 - estudo para simplificação dos regimes de tributação;
 - adoção de sistema informatizado para a renúncia fiscal; e
 - tratamento padronizado dos dados do Simples Nacional e compatibilizado com as informações do regime normal.
- iv. Aperfeiçoamento da metodologia: necessidade de trabalhar séries históricas de *gap*, de maior desagregação dos segmentos econômicos, visando à construção de mapas da fraude e de testar a consistência da metodologia.
- v. Os objetivos propostos foram alcançados.

REFERÊNCIAS

AURIOL, Emmanuelle; WARLTERS; AMichael. Taxation base in developing countries. **Journal of Public Economics** 89, p. 625-646, 2005.

BORDIN, L. **ICMS: Gastos tributários e receita potencial**. Monografia agraciada com menção honrosa no VIII Prêmio Tesouro Nacional, Tributação, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Pública. Porto Alegre, RS: ESAF 2003.

CAGAN, Phillip. The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply. **Journal of Political Economy**, v. 66, n. 3, p. 302-328, 1958.

COBHAM, Alex. Tax evasion, tax avoidance, and development finance. **Queen Elisabeth House Working Paper n. 129**, 2005.

DE LUIS, M. **Evaluation of the Collection Capability of the Tax System and of Tax Evasion**. Chile: Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT, 2001.

_____. **The Instruments for the Measurement of Tax Evasion**. Chile: Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT, 2001.

DE PAULA, Aureo; SCHEINKMAN, José. The Informal Sector. **PIER Working Paper n. 08-018**, 2008.

FUEST, Clemens; RIEDEL, Nadine. **Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: a review of the literature**. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). 2009.

KAUFMANN, D.; KALIBERDA, Aleksander. Integrating the Unofficial Economy into the Dynamics of Post Socialist Economies: a framework of analyses and evidence. In: KAMINSKI, B.; SHARPE (Eds.). **Economic Transition in Russia and the New States of Eurasia**. London, 1996.

SEGURA, J. **A Arrecadação potencial como meta da administração tributária**. Florianópolis, SC: Centro Interamericano de Administrações Tributárias (Ciat), 2006.

TRIGUEROS, M.; LONGINOTTI, F.; VECORENA, J. Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000-2010. **Documento de Trabajo n. 3**. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias (CIAT), 2012.

VIOL, A. **A arrecadação potencial como meta da administração tributária**. Florianópolis, SC: CIAT, abr. 2006.

PREVISÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA DE ICMS COM UM MODELO ECONOMÉTRICO MULTIVARIADO

André Luiz Ferreira e Silva

Sefa/PA

Bruno Lopau Zúlian

Sefaz/SP

Eliane Figueira Heidemann

Sefaz/AP

Sérgio Luiz Silva Santos

Sefaz/SE

Simone Pereira dos Santos

Sefaz/SC

Coordenador/Orientador:

Nélson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

O presente estudo destina-se a apresentar diretrizes e procedimentos para a realização de previsão de receitas tributárias no âmbito dos estados da federação, com utilização de modelo econométrico multivariado. Trata-se de uma continuação do trabalho desenvolvido pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB) em 2010, que mostrou um modelo univariado.

No trabalho atual, nosso intuito permanece o de propor um modelo simples e de fácil aplicação, além de indicar quais aplicativos são mais adequados, bem como tutoriais para a sua implementação. Assim, foi construído um modelo econométrico multivariado com estas características e foco na simplicidade, mas sem descuidar da acurácia dos resultados.

Foi construído um modelo VAR e realizado a sua aplicação aos Estados do Pará e de São Paulo. A escolha do modelo recaiu sobre o VAR, pois este modelo é capaz de tratar a relação causa-efeito entre um conjunto de variáveis considerando um sistema de equações simultâneas. Este método permite responder, entre outras coisas, como o ICMS de um dado estado brasileiro responde aos impulsos do PIB regional.

O modelo foi aplicado aos Estados do Pará e de São Paulo com resultados satisfatórios, ou seja, com o erro de previsão inferior a 5%.

Adicionalmente, foram disponibilizados os tutoriais no pacote estatístico Stata 11.1 usado para a aplicação do Estado do Pará e no *software* E-views 6 utilizado para a previsão do Estado de São Paulo, de forma a permitir aos interessados aplicar, com conhecimento teórico, os modelos sugeridos.

Palavras-chave: Previsão de receitas.VAR. Tutoriais.

ABSTRACT

This study is intended to provide guidelines and procedures for conducting forecasting tax revenues within the states of the federation, using Multivariate Econometric model. This is a continuation of the work of the Forum of Brazilian States in Fiscal 2010 that showed a univariate model.

In the current work, our goal remains to propose a simple model and easy to apply, and indicate which applications are best suited as well as tutorials for its implementation. So we built a multivariate econometric model with these features and focus on simplicity, but without neglecting the accuracy of the results.

It was built a VAR model and performed its application to states of Pará and São Paulo. The choice fell on the VAR model, because this model is able to treat the cause-effect relationship between a set of variables considering a system of simultaneous equations. This method allows answering, among other things, how the revenue of ICMS of the Brazilian state responds to the impulses of regional GDP.

The model was applied to the states of Pará and São Paulo with satisfactory results, i.e., the prediction error was less than 5%.

Additionally, the tutorials were made available using Stata 11.1 used for the application of Para State, and software E-views 6 used to predict the revenues of the state of São Paulo. The goal is to allow those interested, and with theoretical knowledge, to apply the models suggested in this study.

Keywords: Tax revenues forecast. VAR. Tutorials.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 473
- 2 OBJETIVOS, 474
 - 2.1 Objetivo geral, 474
 - 2.2 Objetivos específicos, 474
- 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS, 474
 - 3.1 Importando e salvando dados no Stata 11.1, 479
 - 3.1.1 Quatro passos para importar e salvar dados no Stata 11.1, 480
 - 3.2 Aplicação 1: amostra Pará, 484
 - 3.2.1 Diagnóstico preliminar, 484
 - 3.2.2 Estimação de modelos, 488
 - 3.2.3 Análise dos resultados, 491
 - 3.3 Aplicação 2: amostra SP, 500
 - 3.3.1 Importando e salvando dados no EViews 7, 501
 - 3.3.2 Diagnóstico preliminar, 502
 - 3.3.3 Estimação de modelos, 504
 - 3.3.4 Análise dos resultados, 508
- 4 CONSIDERAÇÕES FINAS, 513
- REFERÊNCIAS, 514

FIGURAS

- Figura 1. Interface do pacote estatístico Stata 11.1, 477
- Figura 2. Estágios do processo de estimação do modelo de previsão de receitas estaduais, 478
- Figura 3. Dados de arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado do Pará, 482
- Figura 4. Importando dados de série de tempo para o Stata 11.1, 483
- Figura 5. Declarando dados de série de tempo no Stata 11.1, 483
- Figura 6. Salvando dados de série de tempo no Stata 11.1, 484
- Figura 7. Logaritmo da arrecadação do ICMS e do nível de atividade econômica no Estado do Pará, 485
- Figura 8. Função AC estimada para a arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado do Pará, 486
- Figura 9. Teste de condição de estabilidade do sistema VAR – Análise dos autovalores, 492
- Figura 10. Funções (a) IRF (Função Impulso Resposta) e (b) FEVD (Decomposição das Variâncias dos Erros de Previsão), 496
- Figura 11. (a) Previsão dos retornos da arrecadação ICMS e (b) Nível atividade econômica do Estado do Pará entre janeiro e dezembro de 2012, 498
- Figura 12. (a) Previsão e (b) erro de previsão de arrecadação do ICMS do Pará entre janeiro a dezembro de 2012, 500
- Figura 13. Importando e salvando dados de série de tempo para o Eviews 7., 501
- Figura 14. Transformando as séries arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado de São Paulo para forma logarítmica, 502
- Figura 15. Logaritmo da arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado de São Paulo, 503
- Figura 16. Teste de raiz unitária aplicado às séries logaritmo da arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado de São Paulo, 504
- Figura 17. Procedimento para estimação do modelo VAR no Eviews 7, 505
- Figura 18. Critério de seleção de ordem de defasagem do modelo VAR no Eviews 7, 507

- Figura 19. Wald Test para identificação dos parâmetros não significantes do modelo_VAR, 507
- Figura 20. Teste de condição de estabilidade do sistema VAR – Análise dos autovalores, 508
- Figura 21. Estimativa dos parâmetros das regressões do sistema VAR para o Estado de São Paulo, 509
- Figura 22. Teste de distribuição dos resíduos do sistema VAR para o Estado de São Paulo, 510
- Figura 23. Resultado do teste de normalidade dos resíduos do sistema VAR para o Estado de São Paulo, 510
- Figura 24. Procedimento para geração de previsões do sistema VAR no Eviews 7, 512
- Figura 25. Previsão mensal de arrecadação de ICMS e nível de atividade econômica no período janeiro de 2012 a dezembro de 2012 do Estado de São Paulo, 513

TABELAS

- Tabela 1. Comandos Stata 11.1 utilizados na análise e inferência das séries temporais, 479
- Tabela 2. Variáveis e fontes de dados das séries do Estado do Pará, 480
- Tabela 3. Variáveis geradas a partir das previsões realizadas com base no modelo, 497
- Tabela 4. Previsão mensal para 2012 do ICMS do Estado do Pará, 499

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo destina-se a apresentar diretrizes e procedimentos para a realização de previsão de receitas tributárias no âmbito dos estados da federação, com utilização de modelo econométrico multivariado. Trata-se de uma continuação do trabalho desenvolvido pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros em 2010, que mostrou um modelo univariado.

Em 2010, optou-se por privilegiar a estruturação de um método simples e que produzisse resultados assertivos, de forma rápida e de baixo custo. À época, com o intuito de facilitar a implementação dos modelos, adaptou-se suas respectivas rotinas no MS-Excel e criou-se aplicativo em CD-ROM, que foi disponibilizado para uso das entidades estaduais.

No trabalho atual, nosso intuito permanece o de propor um modelo simples e de fácil aplicação, além de indicar quais aplicativos são mais adequados, bem como tutoriais para a sua implementação. Assim, foi construído um modelo econométrico multivariado com estas características e foco na simplicidade, mas sem descuidar da acurácia dos resultados.

Espera-se que o uso destas ferramentas possa instrumentalizar as Secretarias da Fazenda rumo a eficientes práticas na administração pública, em conformidade com as prerrogativas legais e assessorando o planejamento dos gestores públicos, à medida que possibilita previsão mais ajustada das receitas estaduais.

Este relatório é constituído por quatro capítulos. Após esta introdução, no segundo capítulo, são colocados os objetivos gerais e específicos. No terceiro capítulo, procedimentos metodológicos, o modelo VAR é construído e realizada a sua aplicação aos Estados do Pará e de São Paulo. São também disponibilizados tutoriais para a execução do modelo nos *softwares* Stata 11.1 e E-views 7.0. Por último, na conclusão são apresentadas as considerações finais do trabalho.

2 OBJETIVOS

2.1 Objetivo geral

Sugerir diretrizes e procedimentos para a realização de previsões de receitas tributárias no âmbito dos estados da federação utilizando modelo econométrico multivariado.

2.2 Objetivos específicos

- Adotar modelo versátil, que permita tratar das variáveis condicionais para a trajetória do ICMS;
- Gerar previsões de curto prazo (até três meses), médio prazo (até 12 meses) e possibilitar cenários;
- Gerar coeficiente de impacto de curto prazo (elasticidade) das variáveis condicionais em relação ao imposto.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Discute-se a aplicação do método de previsão de receitas tributárias, cuja variável de interesse é a arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) dos estados brasileiros. A análise dos resultados destaca o desempenho desta receita às mudanças de uma variável exógena, o Índice de Atividade Econômica Regional (IBCR), disponibilizada pelo Banco central do Brasil (Bacen).

Na implementação do modelo, admitiu-se que a trajetória da arrecadação de ICMS dependa, principalmente, do nível de atividade econômica local. Nesse contexto, o Produto Interno Bruto (PIB) dos Estados é a variável explicativa mais indicada para compor o modelo. No entanto, informações sobre o PIB dos estados brasileiros¹ têm periodicidade anual, o que inviabiliza sua utilização no controle do modelo, e, por conseguinte, na geração de previsões mensais para variável de interesse. Por isso,

1 Para ver dados do PIB estadual consulte: Sistema de Contas Regionais do Brasil que é uma pesquisa coordenada pelo IBGE em parceria com os Órgãos Estaduais de Estatística, Secretarias Estaduais de Governo e a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa).

optou-se por trabalhar com o Índice de Atividade Econômica Regional como uma *proxy* para o PIB estadual, pois seus dados têm periodicidade mensal.²

É importante destacar que a variável IBCR é mensurada em número índice. Assim, visando comparar trajetórias, é pertinente transformar os dados de arrecadação do ICMS também para número índice.

Atualmente, o território brasileiro é composto por 27 Unidades Federativas (UFs), que apresentam características diferentes dos fatores determinantes para a formação do PIB local. Evidentemente, o elevado grau de heterogeneidade regional afeta, em diferentes medidas, a trajetória da arrecadação de ICMS. Por isso, levando em consideração essas diferenças estruturais e o grande número de UFs, optou-se por escolher apenas dois estados pilotos com características distintas: O Estado do Pará, localizado na Região Norte, e o Estado de São Paulo, localizado na Região Sudeste.

Foram coletados dados de arrecadação de $Y_t = \text{ICMS}_t$ e da variável explicativa $Z_t = \text{IBCR}_t$ para os estados do PA e SP a partir de janeiro de 2005. Considerou-se, visando testar o poder de aderência do modelo de previsão, a seguinte proposição:

Proposição: fixa a amostra no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2011 e procede-se à previsão $h = 1, \dots, 12$ passos-a-frente.

Foram geradas, considerando a referida Proposição, previsões de arrecadação de ICMS para os meses de 2012. Isto quer dizer que o modelo incorpora apenas informações passadas associadas ao período amostral, informações *a posteriori* não são consideradas no cálculo das previsões.

Os procedimentos metodológicos foram classificados em três fases:

1. Diagnóstico preliminar

- (a) Análise gráfica.
- (b) Análise da função de autocorrelação (AC).
- (c) Teste de raiz unitária: Dickey-Fuller aumentado (teste ADF).

2. Estimação de modelos

- (a) Diagnóstico de número de lags do modelo.
- (b) Estimativa do modelo VAR.

2 Esta variável é calculada pelo Banco Central do Brasil e pode ser recuperada via Sistema Gerenciador de Séries Temporais (SGS) no tema: Economia Regional

3. Análise dos resultados

- (a) Prognóstico do modelo.
- (b) Estimativa das funções IRF e FEVD.
- (c) Previsão.

O **Diagnóstico preliminar** é a fase mais delicada do processo de modelagem, pois um diagnóstico preciso conduz, conseqüentemente, a uma especificação potencialmente razoável capaz de gerar previsões com baixa margem de erro. Esta fase é marcada pela identificação dos padrões que caracterizam os movimentos das séries (efeito autorregressivo, tendência, ciclos sazonais e outros), em que se considerou a seguinte hipótese: “se duas séries Y_t e Z_t são integradas, então, ambas devem apresentar padrões semelhantes”.

Feito o diagnóstico, segue-se a fase de **Estimação de modelos**. Primeiramente, verifica-se qual o melhor grau de defasagem para o modelo VAR(p), isto é, o número de lags que mais aproxima a distribuição dos resíduos de um processo ruído branco. Esta identificação pode ser feita analisando-se os resultados do teste LR e os critérios de informação o AIC e SBIC. Feito isso, procede-se à estimativa dos parâmetros do modelo utilizando o estimador de máxima verossimilhança (ML).

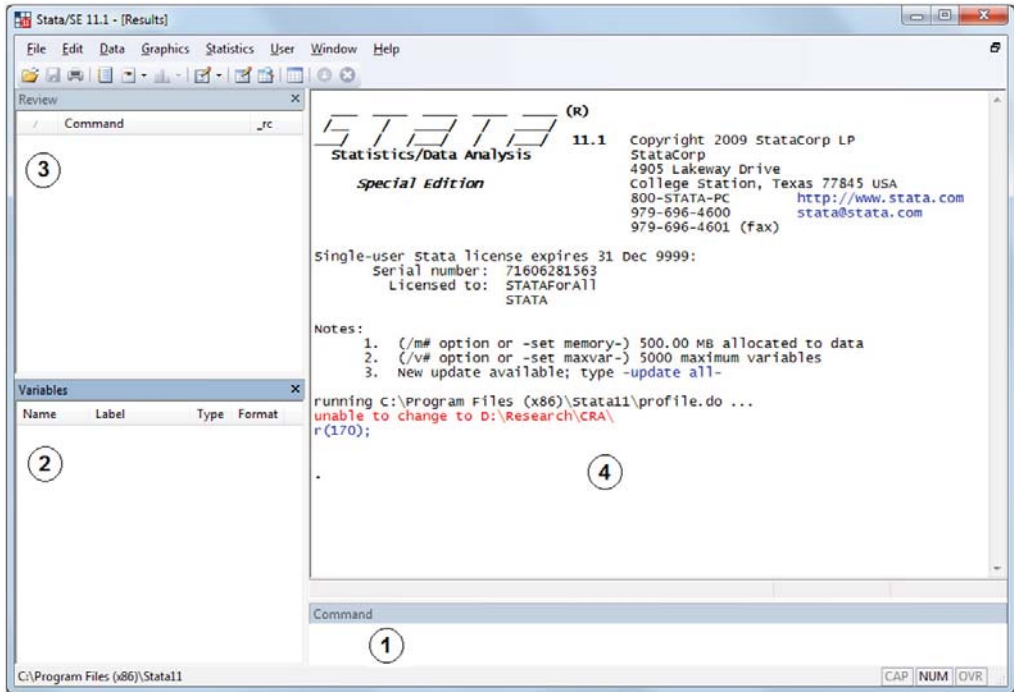
A **Análise dos resultados** é a fase que marca o prognóstico do modelo. Avalia-se se o sistema VAR(p) é estável e se os resíduos apresentam-se distribuídos normalmente e não correlacionados. Para isto, checa-se a distribuição dos autovalores da matriz A, bem como são submetidos os resíduos aos testes *Lagrange-multiplier* e de *Jarque-Bera*.

A Figura 1 é um fluxograma que reproduz todas as fases do processo de previsão. Os resultados obtidos foram gerados com auxílio de rotinas computacionais carregadas no pacote estatístico Stata 11.1. Um resumo com os comandos utilizados está disponível na Tabela 1. Basicamente, o analista pode acionar qualquer comando digitando-o na janela *Command* ou percorrendo o *Menu*, localizado na parte superior da interface que apresenta quatro janelas básicas:

1. A janela *Command* é usada para digitar os comandos.
2. A janela *Variables* demonstra um resumo das variáveis, cujos dados são armazenados no *Data Editor*. Por sua vez, o *Data Editor* é o local onde são armazenados os dados e pode ser acionado via comando *Edit*.
3. A Janela *Review* armazena os comandos digitados. Por ela o operador pode visualizar o histórico de comandos digitados.

4. Finalmente, a maior janela do Stata é responsável por exibir os resultados. É a janela de *output* do programa.

Todas estas janelas podem ser visualizadas na Figura 1.



Fonte: Stata 11.1.

Figura 1. Interface do pacote estatístico Stata 11.1

Geralmente, os comandos que acionam os testes estatísticos apresentam sintaxe de fácil compreensão. Vejamos o exemplo de um teste de raiz unitária, pois sua sintaxe obedece à seguinte lógica:

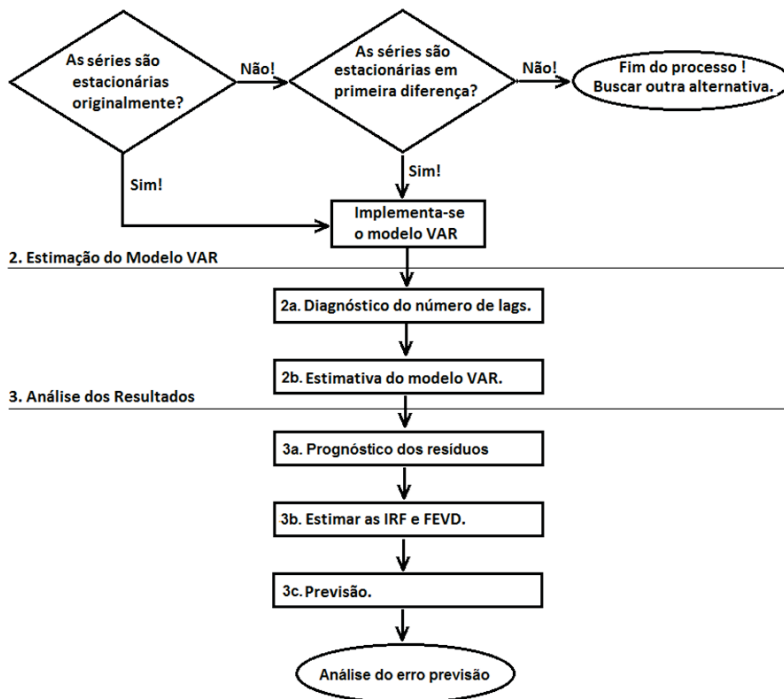
dfuller *varname* [*if*] [*in*] [, *options*]

Em que o comando *dfuller* aciona o teste de raiz unitária de Dickey-Fuller Aumentado (Tabela 1) para uma variável de interesse qualquer, representada por *varname*. A lógica do *input* no Stata 11.1 obedece ao nome do comando seguido do nome da(s) variável(is). Adicionalmente, o analista pode impor restrições, utilizando as variações [*if*] ou [*in*]. Além disso, tudo que vem depois da “,” é opcional (*options*).

Os detalhes sobre os comandos, inclusive sobre a sintaxe, podem ser visualizados acionando o comando *help*. Para o exemplo do teste *dfuller*, digite na janela *Command*:

Help *dfuller*

A aplicação dos comandos (Tabela 1) permitirá a melhor compreensão da lógica da sintaxe do Stata 11.1.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 2. Estágios do processo de estimação do modelo de previsão de receitas estaduais

Tabela 1. Comandos Stata 11.1 utilizados na análise e inferência das séries temporais

Estágio	Comando	Descrição
1	Edit	Abre o editor de dados (Data Editor).
	Label variable	Descreve o nome da variável
	Generate	Gera uma nova variável
	Tssnet	Declara os dados em série de tempo
	Tsline	Gera um gráfico de série temporal
	corrgram	Gera um correlograma com função de autocorrelação, autocorrelação parcial e estatística Q
	AC	Gera um gráfico para a função de autocorrelação
	PAC	Gera um gráfico para a função de autocorrelação parcial
	dfuller	Teste de raiz unitária de Dickey-Fuller Aumentado
2	Varsoc	Critério de seleção para o número de defasagens do modelo VAR e VEC
	var	Estima os parâmetros do modelo VAR
3	Varstable	Checa a condição de estabilidade do modelo VAR
	Varlmar	Teste LM de autocorrelação dos resíduos do modelo VAR
	Varnorm	Teste normalidade da distribuição dos resíduos do modelo VAR
	Irf set	Gera um arquivo para guardar os resultados das funções IRF e FEVD
	Irf create	Estima os parâmetros das funções IRF e FEVD
	Irf table irf fevd	Demonstram em uma tabela os parâmetros estimados para as funções IRF e FEVD.
	Irf grph irf	Gera um gráfico com os parâmetros estimados da função IRF
	Irf grph fevd	Gera um gráfico com os parâmetros estimados da função FEVD
	Fcast comput	Calcula as previsões de um modelo especificado
Fcast graph	Gera um gráfico com os resultados das previsões	

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.1 Importando e salvando dados no Stata 11.1

Importar e salvar dados no Stata 11.1 é uma etapa que antecede o diagnóstico preliminar e é procedimento padrão para qualquer conjunto de séries temporais. Utilizaremos as séries da amostra PA (Tabela 2) como exemplo para esta aplicação, a qual pode ser concluída após quatro passos:

Tabela 2. Variáveis e fontes de dados das séries do Estado do Pará

Nome	Descrição	Unidade	Fonte
Ypa	Arrecadação mensal corrente do ICMS do Estado do Pará em número índice	Número índice	Sefa'/PA
Zpa	Índice de Atividade Econômica do Estado do Pará	Número índice	Bacen
T	Tempo. Admite-s $t(540) = 2005m1, \dots, t(623) = 2011m12$.	mês	
Ln_ypa	É o logaritmo natural de ypa		
Ln_zpa	É o logaritmo natural de zpa		
Dln_ypa	É a variação do logaritmo natural de ypa		
Dln_zpa	É a variação do logaritmo natural de ypa		

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota:¹ Secretaria de Estado da Fazenda.

3.1.1 Quatro passos para importar e salvar dados no Stata 11.1

1. Após transformar a série yza para número índice, alinhe os dados das variáveis no Excel, selecione-os e acione copiar (Ctrl + C), conforme a Figura 2. Para que a importação seja bem-sucedida, altere o idioma padrão do Windows 7 de Português para Inglês (Estados Unidos), pois é o formato padrão admitido pelo Stata 11.1. Para isso, no Windows 7 localize:

Iniciar > Painel de Controle > Região e Idiomas

E faça a alteração.

2. Abra o Stata 11.1 e na janela *Command* digite *Edit*. Isto acionará o *Data Editor*. Agora cole (Ctrl + V) os dados. O Stata 11.1 fará a seguinte pergunta: “*Is the first row data or variable name?*” Neste caso, a primeira linha contém o nome das variáveis, portanto, selecione a alternativa “*Treat first row as variable names*”. Feito isso, o Stata 11.1 carregará os dados e você pode fechar o *Data Editor* (Figura 3). Esse procedimento também pode ser feito via Menu:

Data > Data Editor > Data Editor (Edit)

3. Agora você precisa informar ao programa que os dados importados são de série de tempo.

Digite na janela *Command*:

```
. tsset t, monthly
```

O comando *tsset* reconhecerá a variável *t* como a do tempo, e a opção *monthly* reconhece que *t* está computado em meses. Feito isso, o Stata 11.1 exibirá as seguintes informações contidas na Figura 4:

```
. edit
. *(3 variables, 84 observations pasted into data editor)
. tsset t, monthly

time variable: t, 2005m1 to 2011m12

delta: 1 month
```

Isto significa que foi acionado o comando *Edit* e importamos três variáveis com 84 observações cada. O comando *tsset* reconheceu *t* como variável tempo, no período 2005m1 até 2011m12, com intervalo delta de 1 mês. Acionando novamente *Edit* é possível ver que *t* passa a ser computado como 2005m1, 2005m2, 2005m3, ..., 2011m12 e não mais como 540, 541, 542, ..., 623 do passo 2. Isto ocorre porque o Stata 11.1 reconhece jan./1960 como período inicial padrão, isto é:

$$t(0) = 1960m1, t(1) = 1960m2, t(2) = 1960m3, \dots$$

Logo, fazendo a translação para o período inicial da amostra temos:

$$t(540) = 2005m1, t(541) = 2005m2, t(542) = 2005m3, \dots, t(623) = 2011m12, \dots$$

Para mais detalhes sobre unidades de tempo, acione *help tsset*.

Pelo Menu, localize:

Statistics > Time series > Setup and utilities > Declare dataset to be time-series data

4. Finalmente, devemos salvar a base de dados e para isso basta teclar Ctrl+S. Este procedimento acionará o Save Stata Data File. Escolha o nome do arquivo e o diretório onde deseja salvar a base de dados. Nesta aplicação, nomeamos a base por *bd_pa.dta*, conforme a Figura 5.

A extensão .dta é padrão para base de dados. Existem outras extensões como .gph para gráficos e .smcl para arquivos com formato log. Não é necessário declarar novamente os dados quando abrir a base novamente, basta efetuar este procedimento uma única vez que o Stata 11.1 reconhecerá a sua base como dados de série de tempo. Recomenda-se nomear os arquivos e variáveis com letras minúsculas. O comando *clear* limpa a memória do programa.

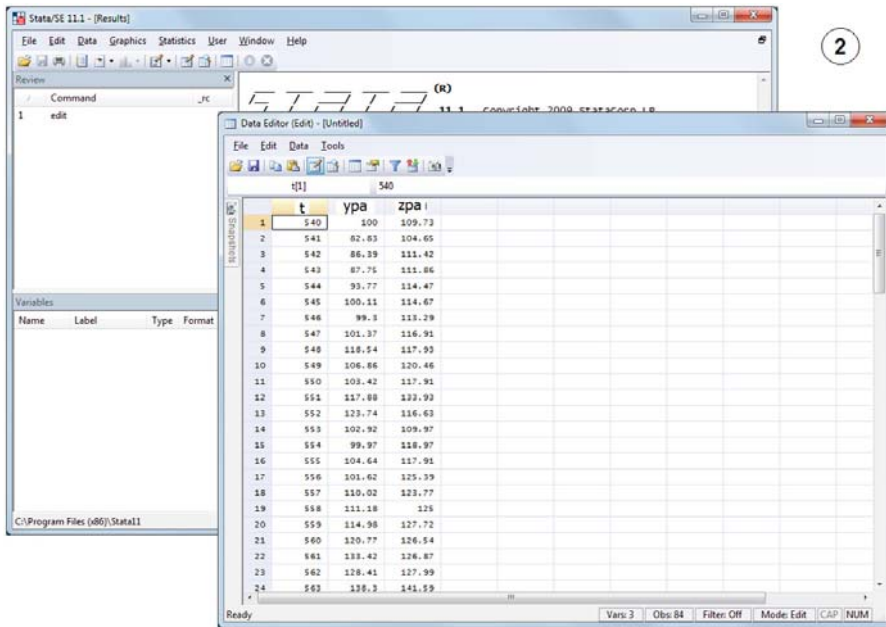
Todos os quatro passos foram enumerados nas Figuras 2, 3, 4 e 5 postadas a seguir.

Completada a importação dos dados para o ambiente Stata 11.1, podemos seguir a implementação do modelo de previsão propriamente dito. Cabe ressaltar que os procedimentos executados a partir daqui são rotinas computacionais do Stata 11.1. Somente a análise do erro de previsão que excede os resultados das previsões e finaliza o fluxograma será feita com o auxílio do Microsoft Excel.

	A	B	C	D	E	F
1	t	ypa	zpa			
2	540	100,00	109,73			
3	541	82,83	104,65			
4	542	86,39	111,42			
5	543	87,75	111,86			
6	544	93,77	114,47			
7	545	100,11	114,67			
8	546	99,30	113,29			
9	547	101,37	116,91			
10	548	118,54	117,93			
11	549	106,86	120,46			
12	550	103,42	117,91			
13	551	117,88	133,93			
14	552	123,74	116,63			

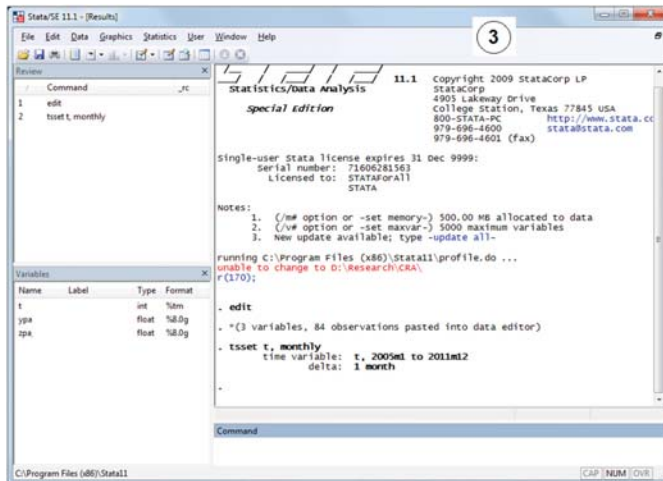
Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 3. Dados de arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado do Pará



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 4. Importando dados de série de tempo para o Stata 11.1



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 5. Declarando dados de série de tempo no Stata 11.1

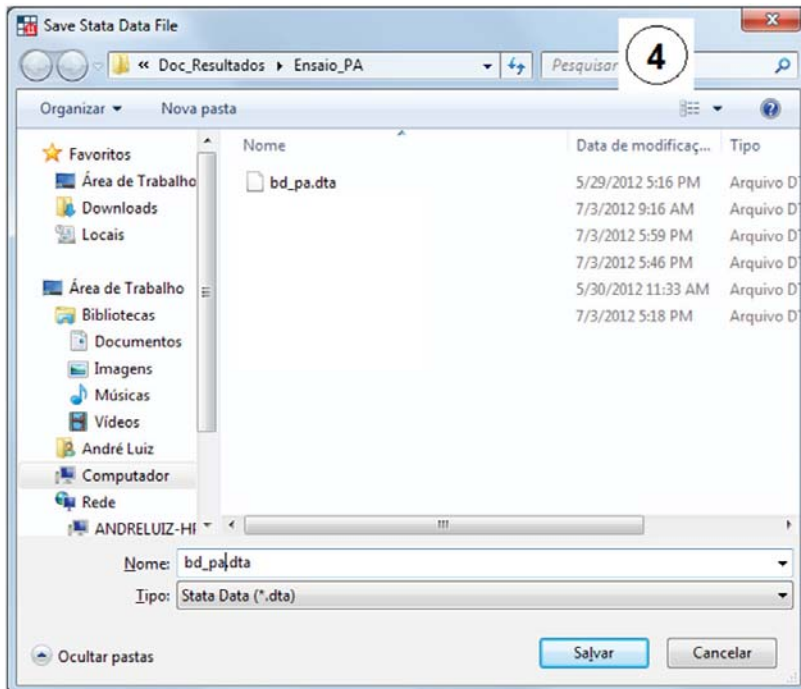
3.2 Aplicação 1: amostra Pará

3.2.1 Diagnóstico preliminar

A amostra PA contém as variáveis mencionadas na Tabela 2. Para abrir a base `bd_pa.dta` tecle `Ctrl+O`, localize o diretório em que foi armazenada a base, mande abrir e o Stata 11.1 automaticamente irá carregar os dados no *Data Editor*.

A partir dos dados das variáveis `yza` e `zpa`, gere os logaritmos `ln_ypa` e `ln_zpa` e os retornos `Dln_ypa` e `Dln_zpa`. Proceda à sequência de comandos:

```
. gen ln_ypa = ln(ypa)  
. gen ln_zpa = ln(zpa)  
. gen Dln_ypa = D.ypa  
. gen Dln_zpa = D.zpa
```



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 6. Salvando dados de série de tempo no Stata 11.1

O comando `gen` gera uma nova variável (Tabela 1), `ln` e `D.` acionam, respectivamente, o logaritmo e operador da primeira diferença.

Análise Gráfica

Para gerar um gráfico de série temporal, recorra ao comando `tsline` e seus opcionais. Digite na janela Command:

```
tsline ln_ya ln_zpa, ytitle
```

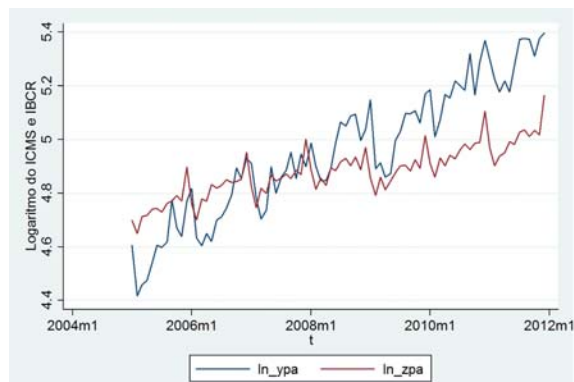
(Logaritmo do ICMS e IBCR) note (Fonte: resultado da pesquisa)

E gere um gráfico de série temporal (Figura 7). A opção `ytitle` serve para descrever o título do eixo `y` e `note` adiciona nota de rodapé. Mais opções, digite `help tsline` ou acesse:

Menu

[Graphics](#) > [Time-series graphs](#) > [Line plots](#)

Observa-se, examinado a trajetória das séries `ln_ya` e `ln_zpa` na Figura 7, indícios de que as médias foram modificadas ao longo dos anos e ambas apresentam tendência. Além disso, há evidências de ciclos sazonais, com picos ao fim de cada ano. Se confirmada tais evidências, então `ln_ya` e `ln_zpa` são não estacionárias. Para testar tal hipótese, podemos analisar a distribuição dos parâmetros da função de autocorrelação ou recorrer a um teste de raiz unitária.



Fonte: resultado da pesquisa.

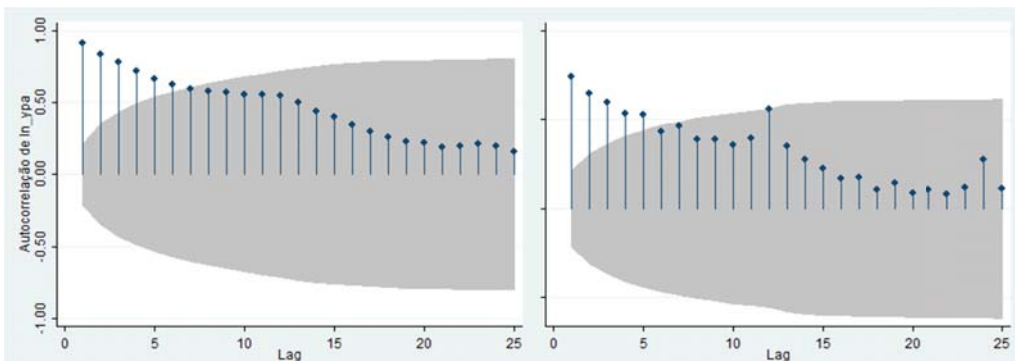
Figura 7. Logaritmo da arrecadação do ICMS e do nível de atividade econômica no Estado do Pará

Teste de Estacionariedade: Função AC

Uma forma simples de avaliar se as séries \ln_ypa e \ln_zpa são estacionárias ocorre por meio da estimativa dos parâmetros da função de autocorrelação. Para estimar a função, proceda ao comando *ac*.

```
. ac ln_ypa, lags(25)  
. ac ln_zpa, lags(25)
```

O opcional *lags* define o comprimento máximo da defasagem. Neste caso, impusimos 25 lags, que é um comprimento aceitável para o diagnóstico de estacionariedade. Os resultados estão plotados na Figura 8.



Fonte: resultado da pesquisa.

Figura 8. Função AC estimada para a arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado do Pará

Constata-se, examinado os resultados (Figura 8), que não é possível aceitar a hipótese nula de que todos os coeficientes de autocorrelação são estatisticamente iguais a zero, o que leva a crer que as séries \ln_ypa e \ln_zpa são não estacionárias. Nota-se, que a função AC declina exponencialmente com um padrão de senóide, com picos nos lags 12 e 23. Este padrão é característico em séries com tendência positiva, onde prevalece a influência do efeito autorregressivo e dos ciclos sazonais.

Teste de Estacionariedade: ADF

Agora que sabemos que as séries \ln_ypa e \ln_zpa são não estacionárias originalmente, resta saber se elas são estacionárias em primeira diferença. Se a série Y_t possui uma raiz unitária, isto é, se for integrada em primeira ordem $I(1)$, então sua primeira

diferença será estacionária, $\Delta \ln Y_t \sim I(0)$. Esta é a hipótese subjacente ao teste ADF. Mais especificamente, testa-se a hipótese nula de que a série possui raiz unitária, ou seja, de que ela é não estacionária em primeira diferença. Se esse for o caso, a série em questão apresente tendência estocástica. Como resultado, qualquer método de previsão que se baseie no comportamento passado trará resultados espúrios.

Resultados teste ADF para série ln_ypa:

. dfuller ln_ypa, lags(1) trend reg

Augmented Dickey-Fuller test for unit root		Number of obs = 82			
		----- Interpolated Dickey-Fuller -----Test			
Statistic		1% Critical value	5% Critical value	10% Critical value	
Z(t)	-3.915	-3.080	-3.468	-3.161	

MacKinnon approximate p-value for Z(t) = 0.0003					

D.ln_ypa	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
ln_ypa					
L1.	-.5549617	.112915	-3.91	0.000	-.7797582 .3301653
LD.	.0629045	.1087911	0.58	0.565	-.1536819 .2794909
trend	.0052377	.001131	3.63	0.000	.0029861 .0074894
cons	2.538614	.5132226	3.95	0.000	1.516866 3.560361

Resultados teste ADF para série ln_zpa:

. dfuller ln_zpa, lags(1) trend reg

Augmented Dickey-Fuller test for unit root		Number of obs = 82			
		----- Interpolated Dickey-Fuller -----Test			
Test statistic		1% Critical value	5% Critical value	10% Critical value	
Z(t)	-3.864	-3.080	-3.468	-3.161	

MacKinnon approximate p-value for Z(t) = 0.0004					

D.ln_zpa	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
ln_zpa					
L1.	-.6727032	.1383147	-3.86	0.000	-.9480666 -.3973398
LD.	-.0481154	.1172234	-0.41	0.683	-.2814893 .1852586
trend	.0021954	.0005004	3.39	0.000	.0011992 .0031916
cons	3.194112	.6555598	3.87	0.000	1.888993 3.499232

É possível concluir, examinando o resultado dos parâmetros L1 e trend, que as séries \ln_ypa e \ln_zpa são estacionárias em primeira diferença e suas trajetórias convergem em torno da tendência. Portanto, os resultados indicam que os retornos de $D\ln_ypa$ e $D\ln_zpa$ são estacionários, condição necessária e suficiente para a implementação do sistema VAR (p).

3.2.2 Estimação de modelos

Diagnóstico do número de lags do modelo

O comando *varsoc* retorna vários critérios de seleção que possibilitam definir uma especificação parcimoniosa para o sistema VAR(p). Definiremos, seguindo a orientação de Sims (1980), a ordem p analisando o valor da razão de verossimilhança (LR). Adicionalmente, analisaremos os demais critérios de informação.

Na janela *Command* proceda:

```
. varsoc Dln_ypa Dln_zpa, maxlag(8)
```

A opção *maxlag* define o número máximo de defasagem, neste caso, 8. Como resultado, temos:

Selection-order criteria									
Sample:		2005m10 - 2011m12					Number of obs = 75		
lag	LL	LR	df	p	FPE	AIC	HQIC	SBIC	
0	185.926				.000025	-3.90469	-3.88002	-3.84289	
1	212.954	53.055	4	0.000	.000014	-5.51877	-5.44474	-5.33337	
2	223.792	21.676	4	0.000	.000011	-5.70111	-5.57774*	-5.39212*	
3	227.352	7.1208	4	0.130	.000012	-5.68939	-5.51666	-5.25679	
4	233.389	13.073	4	0.007	.000011	-5.77036	-5.54828	-5.21416	
5	236.894	5.0116	4	0.286	.000011	-5.73051	-5.45908	-5.05072	
6	243.691	13.592*	4	0.009	.00001*	-5.80508*	-5.48429	-5.00168	
7	246.298	5.2154	4	0.266	.000011	-5.76795	-5.39781	-3.84096	
8	248.066	3.5363	4	0.472	.000012	-5.70844	-5.28895	-3.65784	
+-----+ Endogenous: Dln_ypa Dln_zpa							Exogenous: _cons		

Segundo o resultado do teste LR, a partir de $p > 6$, não se pode rejeitar a hipótese nula de que não há diferença sistemática entre estimar um modelo com restrição de até 6 lags (modelo restrito) de outro com defasagem superior (modelo irrestrito).

Este resultado é corroborado, inclusive, pelo resultado do critério de AIC e FPE. Porém, o critério SBIC sugere uma especificação VAR (2). Contudo, vale lembrar que este critério é aplicável a pequenas amostras (ENDERS, 2004). Assim, escolheremos a especificação VAR (6) por se tratar de uma amostra assintótica, o que condiz com o resultado do teste LR.

Estimativa do modelo VAR(p)

Para estimar os parâmetros do sistema VAR(6) proceda:

```
. var Dln_ypa Dln_zpa, lags(1/6)
```

O comando var aciona o modelo de vetor autorregressivo para sistemas multivariadas, a opção lags(1/6) determina o comprimento $p = 6$ (a defasagem vai de 1 até 6). Como resultado, tem-se que:

Vector autoregression

Sample:	2005m8 - 2011m12	No. of obs =	77
Log likelihood =	248.4377	AIC	= -5.777601
FPE	= .0000107	HQIC	= -5.461042
Det(Sigma_ml)	= 5.40e-06	SBIC	= -3.986187

Equation	Parms	RMSE	R-sq	chi2	P>chi2
Dln_ypa	13	.066086	0.4683	67.81077	0.0000
Dln_zpa	13	.050799	0.4195	55.63838	0.0000

	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	

Dln_ypa						
Dln_ypa						
L1.	-.7188065	.1330283	-5.40	0.000	-0.9795372	-.4580758
L2.	-.4333309	.1624196	-2.67	0.008	-.7516674	-.1149943
L3.	-.0136425	.1692243	-0.08	0.936	-.3453161	.3180311
L3.	-.134183	.1655241	-0.81	0.418	-.4586042	.1902382
L5.	-.2065419	.1464122	-1.41	0.158	-.4935046	.0804208
L6.	-.1175115	.0975317	-1.20	0.228	-.30867	.0736471
Dln_zpa						
L1.	1.058982	.1741826	6.08	0.000	.71759	1.400373
L2.	.8172633	.2670882	3.06	0.002	.2937801	1.340747

L3.		-.0136425	.1692243	-0.08	0.936	-.3453161	.3180311
L3.		-.134183	.1655241	-0.81	0.418	-.4586042	.1902382
L5.		-.2065419	.1464122	-1.41	0.158	-.4935046	.0804208
L6.		-.1175115	.0975317	-1.20	0.228	-.30867	.0736471
Dln_zpa							
L1.		1.058982	.1741826	6.08	0.000	.71759	1.400373
L2.		.8172633	.2670882	3.06	0.002	.2937801	1.340747
L3.		.3588278	.302421	1.19	0.235	-.2339065	.951562
L3.		-.0477959	.3110821	-0.15	0.878	-.6575056	.5619139
L5.		.0533821	.2874252	0.19	0.853	-.509961	.6167252
L6.		-.0116435	.2098711	-0.06	0.956	-.4229834	.3996964
_cons							
		.0189578	.0077895	2.43	0.015	.0036908	.0342249

Dln_ypa							
Dln_ypa							
L1.		.0374466	.1022562	0.37	0.714	-.1629719	.2378651
L2.		.078619	.1248487	0.63	0.529	-.1660799	.3233179
L3.		.3424735	.1300794	2.63	0.008	.0875226	.5974243
L3.		.128343	.127235	1.01	0.313	-.1210331	.377719
L5.		.1145004	.1125441	1.02	0.309	-.1060821	.3350828
L6.		.0574473	.0749706	0.77	0.444	-.0894924	.2043871
Dln_zpa							
L1.		-.4912541	.1338907	-3.67	0.000	-.7536751	-.2288332
L2.		-.5806165	.2053053	-2.83	0.005	-.9830075	-.1782254
L3.		-.6156778	.232465	-2.65	0.008	-1.071301	-.1600549
L3.		-.7779793	.2391226	-3.25	0.001	-1.246651	-.3093077
L5.		-.3192376	.220938	-1.44	0.148	-.7522681	.1137929
L6.		-.4910101	.1613237	-3.04	0.002	-.8071988	-.1748214
_cons							
		.0099704	.0059876	1.67	0.096	-.0017651	.0217059

O VAR (6) contém $n = 2$ equações, em que Dln_ypa e Dln_zpa representam as variáveis dependentes. Cada equação gerou $np + 1 = 13$ parâmetros, isto é, $n_2 p + n = 26$ graus de liberdade foram consumidos na estimação deste sistema. RMSE é o desvio-padrão de cada variável.

A equação estimada para a variável Dln_ypa , por exemplo, é afetada pelo seu efeito autorregressivo, bem como pelo efeito autorregressivo de Dln_zpa , de modo que esta relação fica estabelecida pelos coeficientes autorregressivos.

Com várias defasagens das mesmas variáveis, é comum que muitos dos coeficientes estimados sejam não significativos, possivelmente em virtude de multicolinearidade. Porém, coletivamente, eles podem ser considerados significantes considerando os resultados do teste F padrão (GUJARATI; PORTER, 2011). Para equação Dln_ypa tal estatística foi de 67.81077 e para Dln_zpa foi de 55.63838. A superioridade destes resultados atesta que todos os coeficientes estimados devem ser considerados estatisticamente significantes.

Não convém, considerando o argumento anterior, interpretar individualmente os coeficientes do VAR. Por isso, Sims (1980) desenvolveu a função resposta a impulso (IRF). A IRF rastreia a resposta da variável de interesse em relação aos próprios choques, bem como aos choques das outras variáveis contidas no sistema.

Agora, é importante checar a condição de estabilidade do sistema VAR (6). O mesmo deve ser estável e invertível. Somente assim, os parâmetros da função IRF e FEVD terão algum significado.

3.2.3 Análise dos resultados

Prognóstico do modelo

Começamos pela condição de estabilidade do VAR (6). Para checar a condição de estabilidade, proceda ao comando:

`. varstable, graph`

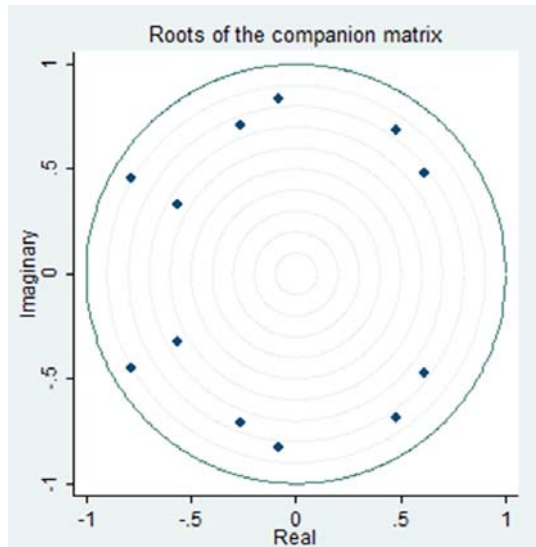
A opção *graph* gera um gráfico que permite visualizar os autovalores reais.

Eigenvalue stability condition

Eigenvalue		Modulus
- .7812936 + .4520528i		.902647
- .7812936 - .4520528i		.902647
.4773582 + .6878789i		.837286
.4773582 - .6878789i		.837286
-.08465365 + .8311274i		.835427
-.08465365 - .8311274i		.835427
.6129136 + .4767022i		.776472
.6129136 - .4767022i		.776472
-.2663545 + .7082273i		.756658
-.2663545 - .7082273i		.756658
-.5630003 + .3273933i		.651272
-.5630003 - .3273933i		.651272

All the eigenvalues lie inside the unit circle. VAR satisfies stability condition.

Os resultados revelam que o módulo de todos os autovalores se situaram no círculo unitário. Logo, o sistema VAR(6) é estável.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 9. Teste de condição de estabilidade do sistema VAR – Análise dos autovalores

Distribuição dos Resíduos do VAR (6)

Para testar a ausência de autocorrelação e de normalidade dos resíduos do VAR(6), analisa-se os resultados do *Lagrange-multiplier test* e *Jarque-Bera test*. Para inferi-los digite: *varlmar* e *varnorm*:

. varlmar

Lagrange-multiplier test

lag	chi2	df	Prob > chi2
1	5.7550	4	0.21820
2	7.9268	4	0.09430

H0: no autocorrelation at lag order

. varnorm

Jarque-Bera test

Equation	chi2	df	Prob > chi2
Dln_ypa	0.634	2	0.72848
Dln_zpa	3.822	2	0.08972
ALL	5.456	4	0.24364

Skewness test

Equation	Skewness	chi2	df	Prob > chi2
Dln_ypa	.10969	0.154	1	0.69437
Dln_zpa	.24188	0.751	1	0.38621
ALL		0.905	2	0.63596

Kurtosis test

Equation	Kurtosis	chi2	df	Prob > chi2
Dln_ypa	2.6135	0.479	1	0.48879
Dln_zpa	3.1265	3.071	1	0.04362
ALL		3.551	2	0.10277

Os resultados do *Lagrange-multiplier test* indicam ausência de autocorrelação nos resíduos das equações Dln_ypa e Dln_zpa até o segundo lag. Tal hipótese não pode ser descartada, porque a probabilidade dos coeficientes de autocorrelação se localizarem na área de hipótese nula é sempre superior ao nível de significância aceitável (0.05).

Em qualquer situação em que for analisada a distribuição dos resíduos do modelo VAR (6), os resultados do *Jarque-Bera test* indicam que a probabilidade da variável aleatória subjacente estar normalmente distribuída é sempre superior ao nível de significância aceitável (0.05).

Estimativas das Funções IRF e FEVD

Para estimar as funções IRF e FEVD, o primeiro passo a proceder é gerar um arquivo que tem a função de armazenar os parâmetros. Para isso, insira o comando:

```
. irf set result_pa  
(file result_pa.irf created)  
(file result_pa.irf now active)
```

O comando `irf set` gerou um arquivo chamado `result_pa`, que representa “resultado PA”. Automaticamente, o programa respondeu que, foi criado um arquivo (*file result_pa.irf created*) e que o mesmo já pode ser ativado (*file result_pa.irf now active*).

O segundo passo consiste em criar as funções IRF e FEVD e armazená-las no arquivo `result_pa`, procedendo:

```
. irf create mod_var6_pa, set(result_pa)  
(file result_pa.irf now active)  
(file result_pa.irf updated)
```

O comando `irf create` criou as funções IRF e FEVD, o qual chamamos de `mod_var6_pa`. Os parâmetros estimados destas funções foram armazenados no arquivo `result_pa` e podem ser acessados pelo seguinte comando:

```
. irf table irf fevd
```

Para realizar análises, é interessante plotar os parâmetros em um gráfico. Para construir o gráfico das funções IRF e FEVD utilize o comando `irf graph` e o nome das respectivas funções `irf` e `fevd`, conforme:

```
. irf graph irf  
. irf graph fevd
```

A tabela a seguir apresenta os parâmetros estimados, e a Figura 10 traz os gráficos das funções IRF e FEVD, respectivamente.

Na análise IRF, é possível avaliar como responde a variável de interesse `Dln_ypa`, em relação aos choques exógenos emitidos por `Dln_zpa`. Constata-se, examinando o gráfico da IRF (Figura 10), forte elasticidade (resposta), sobretudo entre os lags 1 e 4, de `Dln_ypa`, em relação às flutuações (impulso) de `Dln_zpa`. Além disso, os choques em `Dln_ypa` somente diluem-se após o oitavo mês. No entanto, os movimentos de `Dln_ypa` pouco influenciam na trajetória de `Dln_zpa`. Este resultado corrobora o argumento de que `Dln_zpa` deve ser tratado como um componente exógeno no sistema.

Já na análise da FEVD, é possível avaliar a importância relativa dos choques para o erro de previsão de `Dln_ypa` e `Dln_zpa`. Os resultados revelaram que os choques `Dln_zpa` são responsáveis por 33,7% dos erros de previsão da variável de interesse, `Dln_ypa`. Isto é, aproximadamente, 1/3 dos erros de previsão são explicados por um componente estocástico, o qual não pode ser controlado; Ademais, tal efeito somente se manifesta após o segundo mês.

Results from mod_var6_pa

step	(1)		(1)		(1)		(2)		(2)		(2)		(3)		(3)	
	irf	Lower	Upper	fevd	Lower	Upper	irf	Lower	Upper	fevd	Lower	Upper	irf	Lower	Upper	
0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	-7188	-97953	-4580	1	1	.03744	-1.6297	23786	30615	.13465	.47765	1.0589	.71759	1.4003	1.4003	1.4003
2	12300	-19913	44515	.69985	.53199	.867715	.03330	-1.8837	.25498	.29241	.10779	.47703	-.4641	-.88302	-.0453	-.0453
3	27529	-05581	60639	.66285	.48075	.844952	2.5246	.023695	.48123	.28653	.10593	.46714	-.4852	-.89638	-.0740	-.0740
4	-0675	-40311	.26801	.62673	.44239	.811071	-.26427	-.49461	-.0339	.32060	.13476	.50645	-.0577	-.48090	.36532	.36532
5	-2458	-57570	.08396	.62806	.44479	.811329	.01708	-.22129	.25547	.36387	.17429	.55345	.05734	-.36302	.47772	.47772
6	.10981	-.22267	.44230	.63779	.45450	.821096	.02243	-.21553	.26040	.36450	.17022	.55877	.05446	-.37143	.48037	.48037
7	-0171	-31092	.27657	.64091	.45804	.823787	-.11389	-31.422	.08642	.35833	.16216	.55450	-.1259	-.54841	.29661	.29661
8	-.1645	-.38487	.05574	.63961	.45922	.820003	.09475	-.06433	.25385	.34253	.14911	.53595	.42250	.099267	.74574	.74574

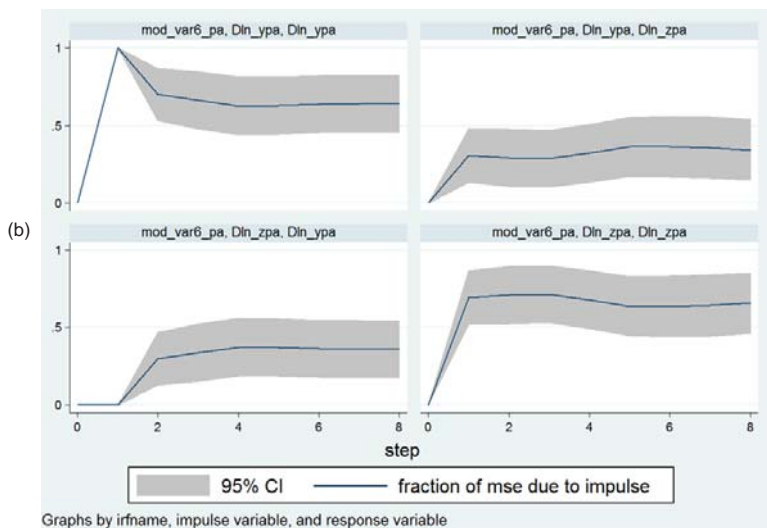
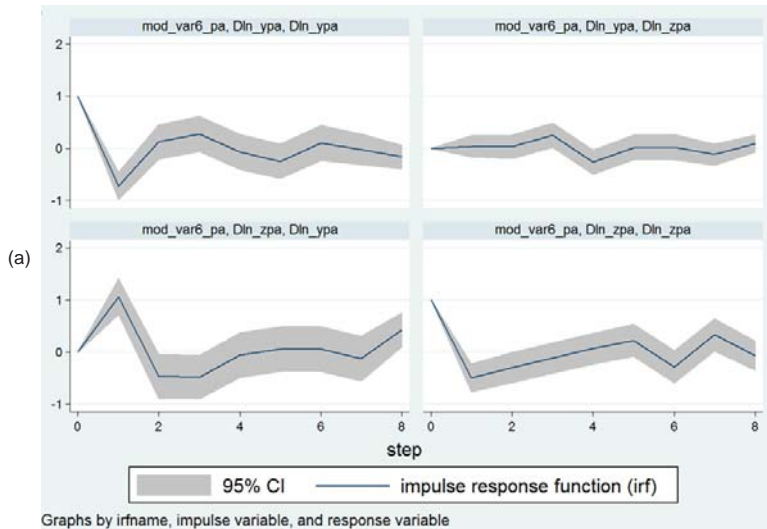
step	(3)		(3)		(4)		(4)		(4)		(4)	
	fevd	Lower	Upper	irf	Lower	Upper	fevd	Lower	Upper	fevd	Lower	Upper
0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
1	0	0	0	-.491254	-.753675	-.228833	.693846	.522345	.865346	.522345	.865346	.89221
2	.300144	.132285	.468003	-.299631	-.585216	-.014045	.707589	.522968	.89221	.522968	.89221	.89221
3	.337148	.155048	.519247	-.117378	-.402527	.16777	.713463	.532856	.894069	.532856	.894069	.894069
4	.373266	.188929	.557603	.06412	-.229942	.358181	.679393	.493548	.865237	.493548	.865237	.865237
5	.371936	.188671	.555201	.220714	-.082346	.523774	.636123	.446544	.825703	.446544	.825703	.825703
6	.362201	.178904	.545499	-.281349	-.582462	.019764	.635497	.441223	.829771	.441223	.829771	.829771
7	.359085	.176213	.541956	.330941	.02852	.633361	.641666	.445494	.837839	.445494	.837839	.837839
8	.360388	.179997	.540778	-.070829	-.347116	.205457	.657463	.464045	.850882	.464045	.850882	.850882

95% lower and upper bounds reported

- (1) irfname=mod_var6_pa, impulse=Dln_y_pa, and response=Dln_y_pa
- (2) irfname=mod_var6_pa, impulse=Dln_y_pa, and response=Dln_y_pa
- (3) irfname=mod_var6_pa, impulse=Dln_zpa, and response=Dln_zpa
- (4) irfname=mod_var6_pa, impulse=Dln_zpa, and response=Dln_zpa

Para construir o gráfico das funções IRF e FEVD, utilize o comando `irf graph` e o nome das respectivas funções `irf` e `fevd`, conforme:

```
. irf graph irf  
. irf graph fevd
```



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 10. Funções (a) IRF (Função Impulso Resposta) e (b) FEVD (Decomposição das Variâncias dos Erros de Previsão)

Previsão

Para realizar as previsões, considerando a Proposição anteriormente mencionada (fixa a amostra no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2011 e procede-se às previsões $h = 1, \dots, 12$ passos-a-frente), digite a sequência de comandos:

```
. fcast compute p_, step(12)
. fcast graph p_Dln_ypa p_Dln_zpa
```

O comando `fcast compute` gera as previsões $h = 1, \dots, 12$ passos-a-frente, acionadas pela opção `step(12)`. `p_` é um prefixo que deve ser definido pelo analista e serve para distinguir os valores previstos dos valores observados das variáveis `Dln_ypa` e `Dln_zpa`.

Ao proceder `fcast compute p_, step (12)`, as previsões automaticamente serão armazenadas no *Data Editor*. A rotina `fcast graph` gera um gráfico com as previsões estimadas (Figura 11).

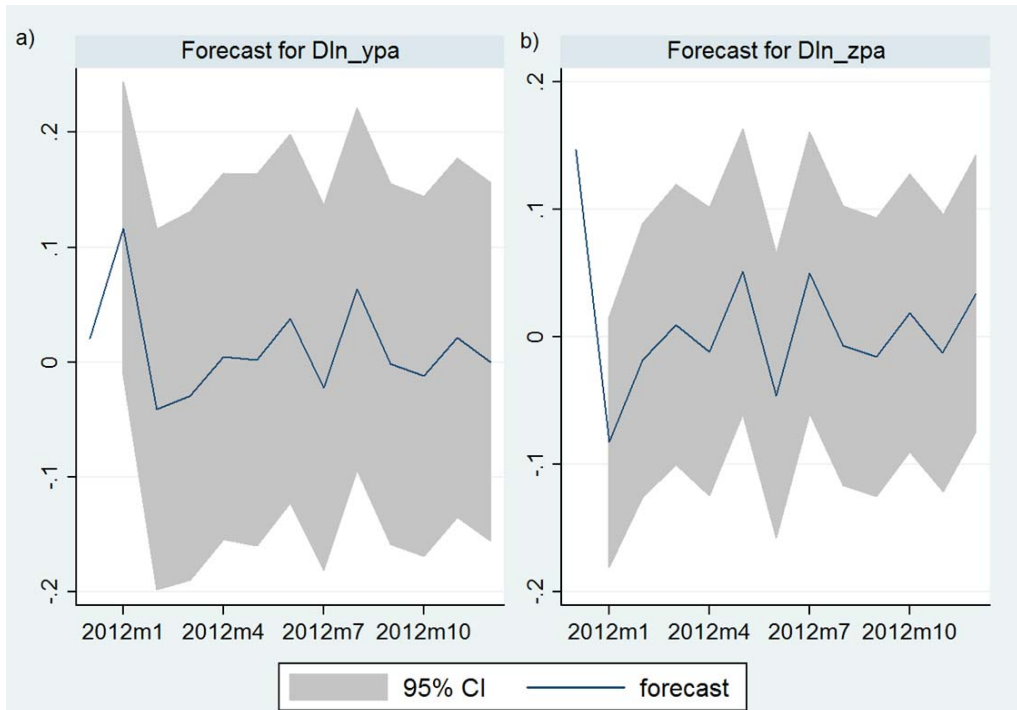
Feito isso, o analista deve acionar o *Data Editor* e recolher as previsões. É importante observar que para cada variável são geradas quatro outras novas. Veja que para a variável de interesse `Dln_ypa` (taxa de crescimento da arrecadação de ICMS do Estado do Para), foram geradas quatro novas, com as seguintes funções:

Tabela 3. Variáveis geradas a partir das previsões realizadas com base no modelo

VAR(6). Nome	Descrição
<code>p_Dln_ypa</code>	Taxa de crescimento esperada (média) da arrecadação de ICMS do PA.
<code>p_Dln_ypa_LB</code>	Limite inferior do intervalo de confiança da previsão a 95%. O sufixo LB representa lower bounds
<code>p_Dln_ypa_UB</code>	Limite superior do intervalo de confiança da previsão a 95%. O sufixo UB representa upper bounds.
<code>p_Dln_ypa_SE</code>	Desvio-padrão da previsão. O sufixo <code>_SE</code> representa standard errors

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na Figura 11, a linha entre o intervalo de confiança (CI) representa a taxa de crescimento esperada (média) das variáveis subjacentes `Dln_ypa` e `Dln_zpa`. O intervalo de confiança delimita a área onde há 95% probabilidade de se realizar a previsão. Este é um ponto importante a ser considerado, pois a previsão não necessariamente precisa ser definida como ponto sobre a média, ela pode flutuar dentro do intervalo de confiança.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 11. (a) Previsão dos retornos da arrecadação ICMS e (b) Nível atividade econômica do Estado do Pará entre janeiro e dezembro de 2012

Finalmente, por meio do retorno médio estimado para a arrecadação do ICMS, o qual se definiu por \hat{y}_{t+h} , podemos estimar o valor absoluto esperado da arrecadação do ICMS $h = 1, \dots, 12$ passos à frente a partir da equação:

$$\hat{Y}_{t+h} = \hat{Y}_t \cdot \exp(\hat{y}_{t+h})$$

Em que \hat{Y}_t é o valor absoluto estimado para a arrecadação no tempo t e o termo $\exp(\hat{y}_{t+h})$ é a função exponencial do retorno estimado para o ICMS.

As previsões mensais de arrecadação do ICMS para o ano de 2012 (\hat{Y}_t) estão expostas na Tabela 3. Nela consta ainda o retorno estimado para o ICMS (\hat{y}_{t+h}), o valor absoluto nominal realizado de ICMS entre janeiro a setembro de 2012, o qual foi disponibilizado pela Sefa/PA; e o módulo do erro de previsão relativo, que pode ser obtido por:

$$|\hat{e}_{\%}| = \left| 1 - \frac{Y_{t+h}}{\hat{Y}_{t+h}} \right| \cdot 100$$

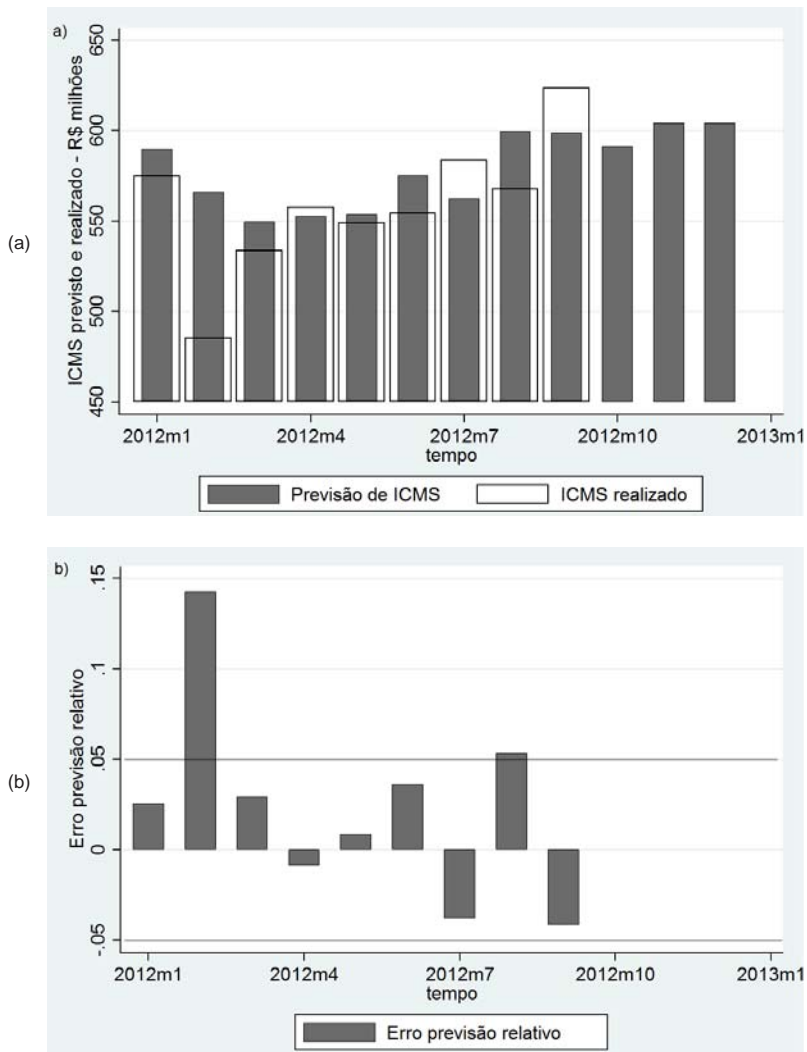
A média do erro de previsão relativo foi de 4,2%, inferior a 5,0% da margem de erro aceitável (ver Tabela 4 e Figura 12). Note que um erro pontual observado em fevereiro de 2012 puxou a média para próximo do nível aceitável. Se tal erro se mantivesse dentro do intervalo aceitável, a média do erro de previsão se reduziria para 3,0%. Contudo, o desvio-padrão deste componente aleatório foi de 4,0%.

Caso o nível de atividade econômica siga a sua trajetória natural, desconsiderando a influência de choques exógenos, o IBCR no Estado do Pará deve crescer em torno de 9,1%, se comparado a 2011. Como resposta, a arrecadação do ICMS deve fechar 2012 com um crescimento nominal de 19,3%, o que corresponde a arrecadar um volume de R\$ 6,948 bi. Este resultado revela, portanto, forte elasticidade que a arrecadação do ICMS apresenta em relação aos impulsos determinados pela *proxy* do nível de atividade econômica no Estado do Pará. $|\hat{e}_{\%}|$

Tabela 4. Previsão mensal para 2012 do ICMS do Estado do Pará

	\hat{y}_{t+h}	\hat{Y}_{t+h}	Y_{t+h}	$ \hat{e}_{\%} $
2012m1	0.1162	590,011	574,994	2,5%
2012m2	-0.0413	566,156	485,217	14,3%
2012m3	-0.0292	549,878	533,668	2,9%
2012m4	0.0051	552,643	557,469	0,9%
2012m5	0.0020	553,739	549,004	0,9%
2012m6	0.0379	575,173	554,218	3,6%
2012m7	-0.0222	562,509	583,721	3,8%
2012m8	0.0638	599,586	567,553	5,3%
2012m9	-0.0015	598,698	623,576	4,2%
2012m10	-0.0123	591,374
2012m11	0.0216	604,306
2012m12	0.0001	604,369

Fonte: Elaborado pelos autores.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 12. (a) Previsão e (b) erro de previsão de arrecadação do ICMS do Pará entre janeiro a dezembro de 2012

3.3 Aplicação 2: amostra SP

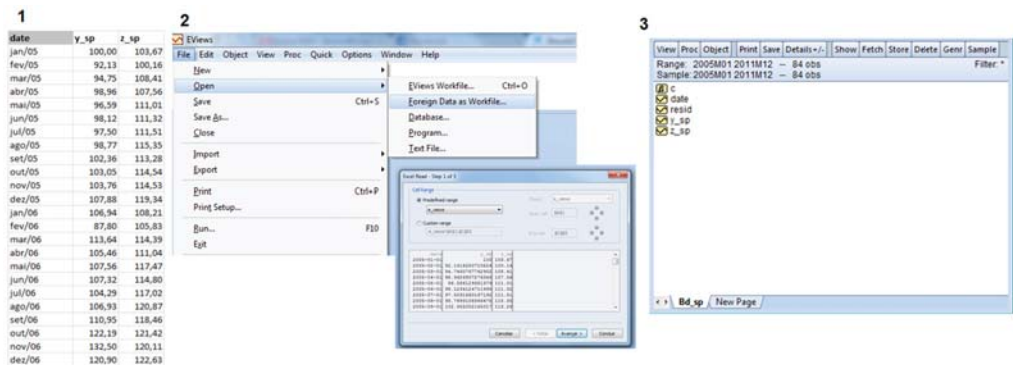
Utiliza-se, na presente aplicação, amostra correspondente ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2011, referente às séries de arrecadação de ICMS do Estado de

São Paulo e do IBCR-SP (índice de atividade econômica do Bacen para o Estado de São Paulo), com observações mensais.

3.3.1 Importando e salvando dados no EViews 7

Procede-se, nesta seção à mesma transformação de arrecadação de ICMS em número índice. Denominaremos, *y_sp* como arrecadação de ICMS do Estado de São Paulo e *z_sp* como índice de atividade econômica do Bacen para o Estado de São Paulo, ambas cotadas em número índice. Feito isso, o procedimento de importação dos dados para o ambiente Eviews 7 pode ser superado em três passos.

1. Devem-se estruturar os dados de em planilha de Excel. Na primeira da planilha, cria-se a variável tempo, denominada por *date*; na segunda e terceira, respectivamente, os dados de *y_sp* e *z_sp* são inseridos. Ainda no Excel, recomenda-se criar datas futuras para além do período observado. Este procedimento é importante, pois no momento da importação dos dados para o ambiente Eviews 7, o *software* passa a habilitar tais datas considerando a realização de previsões (Figura 13).
2. Uma vez salvo o arquivo Excel, deve-se proceder à importação dos dados para o Eviews 7 pelo comando *File/Open/Foreign Data as Workfile* (Figura 13).
3. O Eviews 7, considerando que os dados foram estruturados da forma do item 1, identifica automaticamente que eles são de série temporal. Desta feita, a seleção do botão *Concluir* completa a importação e estrutura os dados na forma objetiva do Eviews 7 (Figura 13)



Fonte: Elaborado pelos autores.

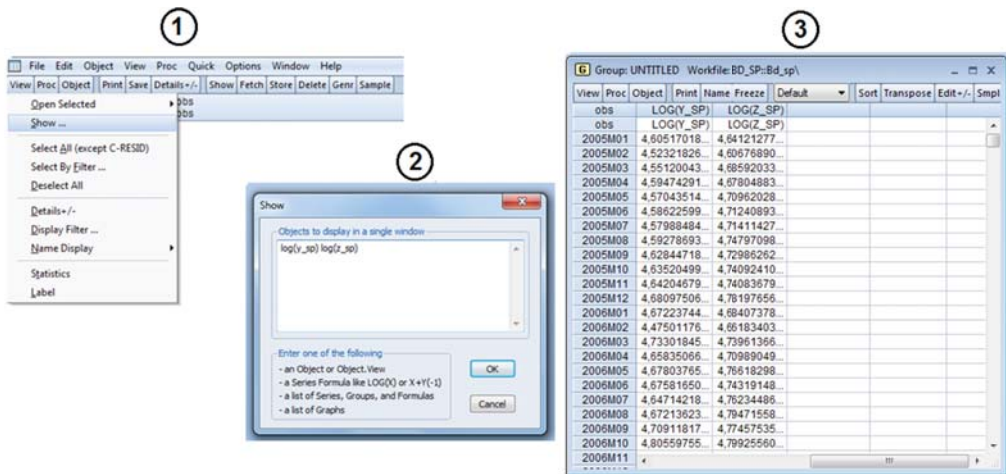
Figura 13. Importando e salvando dados de série de tempo para o Eviews 7.

3.3.2 Diagnóstico preliminar

Antes de seguir a análise gráfica, o primeiro passo a ser realizado é transformar as séries y_{sp} e z_{sp} para a forma de logaritmo neperiano. No ambiente do Eviews 7, este procedimento pode ser executado em três passos:

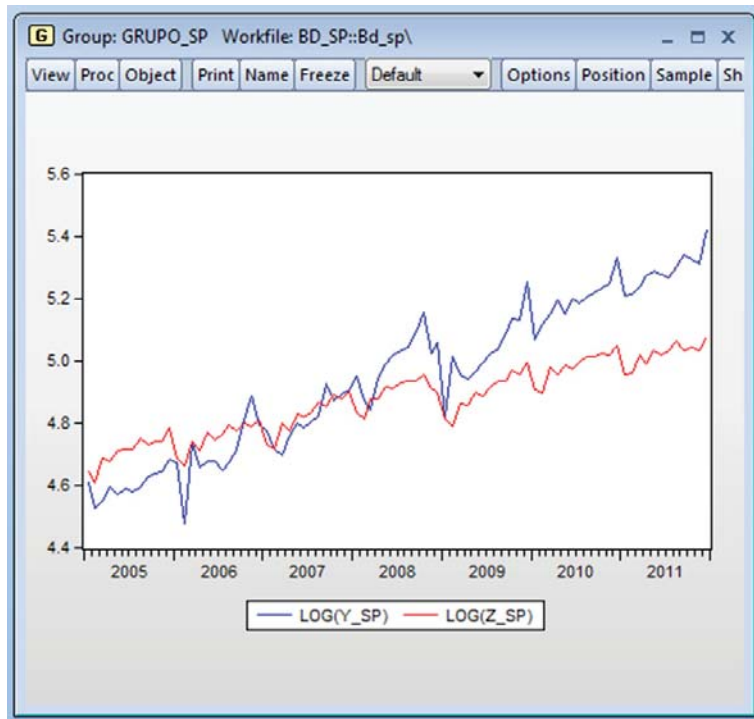
1. Localize a aba View/Show.
2. Abra caixa Show e proceda ao comando log (nome da série) para cada uma das séries.
3. Este procedimento permitirá gerar um objeto *Group* que deve ser salvo para consultas posteriores por meio da seleção da aba *Name* e determinação de um nome para o objeto. No caso, adotamos o nome Grupo_sp.

Estes três passos podem ser visualizados com auxílio da Figura 13.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 14. Transformando as séries arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado de São Paulo para forma logarítmica



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 15. Logaritmo da arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado de São Paulo

Análise Gráfica

Finalmente, é possível gerar um gráfico das séries dos logaritmos de y_{sp} e z_{sp} , a fim de que se possa analisar seu comportamento conjunto ao longo do tempo. Isso pode ser feito pela aba *View/Graph*, conforme Figura 16.

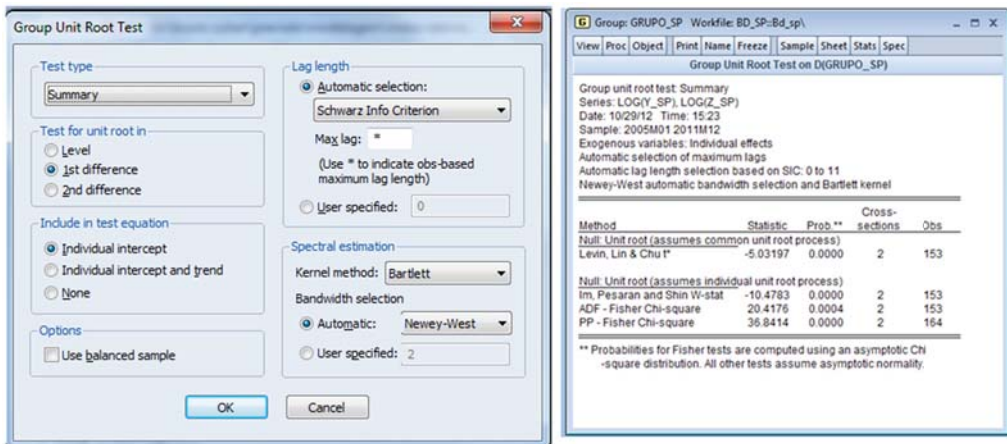
Como pode ser observado na Figura 15, o logaritmo de ambas as séries apresentam tendência de crescimento ao longo do tempo, portanto não devem ser estacionárias. No entanto, talvez a primeira diferença do logaritmo possa apresentar características de um processo estacionário. Para checar tal hipótese, é necessário recorrer a um teste de estacionariedade.

Testes de Estacionariedade

No caso, como trabalharemos com um modelo VAR em que as duas séries precisam ser estacionárias em mesma ordem, realiza-se um teste de raiz unitária conjunta,

pela aba *View/Unit Root Test*, acessível na janela do grupo, passo 3 da Figura 15. Uma vez aberta a caixa de teste de raiz unitária, deve-se selecionar a opção *1st difference*, conforme mostrado na Figura 17, a fim de que se habilite o teste, que considera as variáveis em primeira diferença.

As hipóteses nulas subjacentes aos testes são de que as séries caracterizam-se por apresentar raiz unitária conjunta e individual. No entanto, como pode se ver na Figura 16, nenhum dos testes realizados apresentou probabilidade (p-valor) superior ao nível de significância aceitável de 5%. Isto significa dizer que não se podem aceitar as hipóteses nulas de presença de raiz unitária individual, bem como conjunta. Desse modo, conclui-se que as séries y_{sp} e z_{sp} são estacionárias em primeira diferença, condição necessária e suficiente à modelagem do sistema VAR.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 16. Teste de raiz unitária aplicado às séries logaritmo da arrecadação ICMS e nível atividade econômica no Estado de São Paulo

3.3.3 Estimação de modelos

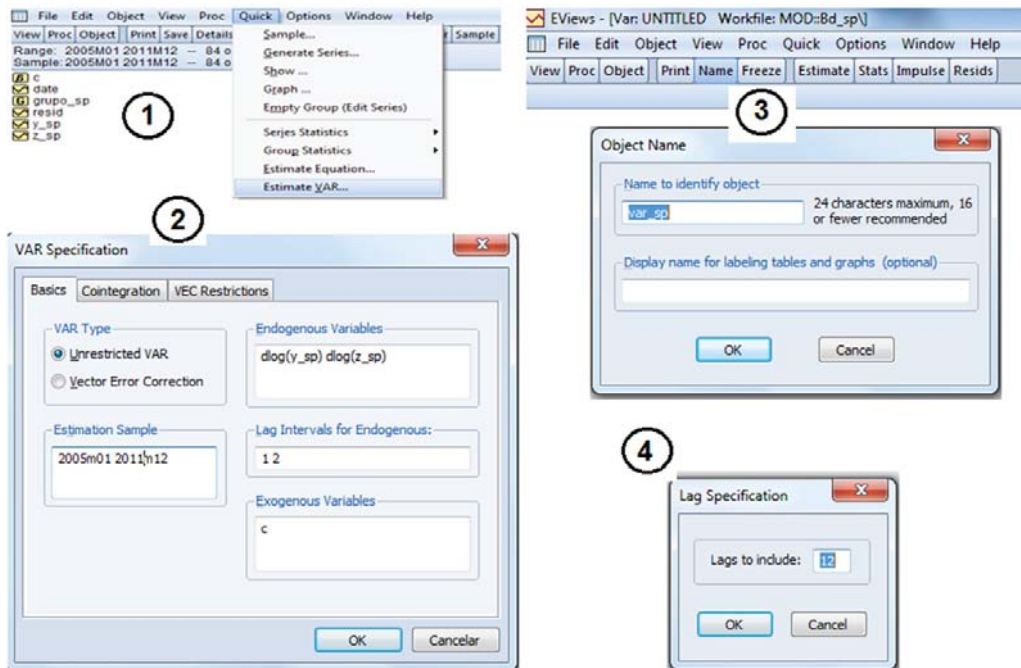
Os procedimentos de estimação dos parâmetros do sistema VAR no Eviews 7 podem ser superados em quatro fases, conforme descrito a seguir:

1. Na interface do pacote Eviews 7, localize e selecione a aba *Quick/Estimate Var*.
2. Feito isso, será aberta uma tela apropriada para especificação do modelo VAR. Seleciona-se *Unrestricted VAR*, e insere-se o nome das variáveis objeto

de interesse, no caso, y_{sp} e z_{sp} , no campo *Endogenous Variables*, utilizando-se o operador dlog (nome da variável), que informa para o Eviews 7 que se utilizar a primeira diferença do logaritmo neperiano das variáveis. Na caixa Estimation Sample informe o período inicial e final da amostra, portanto, 2005m01 2011 m12.

3. O Eviews 7, em sua estrutura, trabalha com objetos, que devem ser nomeados para que possam ser recuperados posteriormente. Assim, antes de qualquer coisa, deve-se nomear o VAR criado, por meio da aba *Name*. No caso, denominamos nosso VAR como var_sp.
4. Por fim, localize e selecione a aba *View/Lag Structure/Lag Length Criteria*. Em seguida, se abrir a caixa especificação do número de lags, insira 12 lags e finalize o procedimento clicando OK.

A Figura 17 ilustra as quatro fases supracitadas.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 17. Procedimento para estimação do modelo VAR no Eviews 7

Temos, como resultado, o critério de seleção de ordem de defasagem do modelo VAR. Todos os critérios (identificado por *) sugerem que 12 é o melhor comprimento de defasagem a ser considerada para um sistema VAR aplicada a amostra São Paulo.

Feito isso, retorna-se à caixa de especificação do VAR, seleciona-se a opção *Estimate* e insere-se na caixa *Lag Intervals for Endogenous*, 1 12. Procedendo desta maneira, especifica-se o número ideal de lags, conforme resultados do critério de seleção de ordem de defasagem do modelo VAR.

Cabe destacar que alguns parâmetros autorregressivos podem se revelar não significante. Se esse for caso, recomenda-se reestimar os parâmetros do sistema VAR, mas considerando apenas aqueles estatisticamente significantes. Para excluir os parâmetros não significantes, avalia-se os resultados do *Wald Test*, localizado em *View/Lag Structure/Lag Exclusion Tests*.

A hipótese a ser testada é de que os parâmetros autorregressivos são conjuntamente iguais a zero ao longo da defasagem 12. Assim, observando o resultado conjunto (*Joint*), tal hipótese não deve ser descartada para os parâmetros associados ao Lag 5, Lag 7, Lag 8, Lag 9, Lag 10 e Lag 11, pois suas respectivas probabilidades (p-value) são superiores ao nível de significância aceitável de 0.05.

Portanto, cabe reestimar o modelo VAR, porém, considerando em sua estrutura recursiva, os parâmetros associados ao Lag 1, Lag 4, Lag 6 e Lag 12. Para o procedimento, retorna-se a opção *Estimate* e insere-se na caixa *Lag Intervals for Endogenous*, 1 4 6 6 12 12. É importante notar que, ao inserir 1 4 o Eviews 7 reconhece os lags de 1 a 3. Para a determinação de um lag específico, é necessário que se repita o número, tal qual realizado 6 6 e 12 12.

Todos os procedimentos encontram-se ilustrados na Figura 19.

VAR Lag Order Selection Criteria
 Endogenous variables: DLOG(Y_SP) DLOG(Z_SP)
 Exogenous variables: C
 Date: 10/30/12 Time: 11:42
 Sample: 2005M01 2011M12
 Included observations: 71

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	220.1187	NA	7.36e-06	-6.144190	-6.080452	-6.118843
1	240.2013	38.46803	4.68e-06	-6.597220	-6.406008	-6.521181
2	244.5814	8.143333	4.63e-06	-6.607928	-6.289240	-6.481196
3	246.1882	2.896720	4.96e-06	-6.540513	-6.094351	-6.363088
4	252.5164	11.05206	4.65e-06	-6.606096	-6.032459	-6.377979
5	258.9631	10.89580	4.35e-06	-6.675017	-5.973905	-6.396207
6	267.6716	14.22802	3.82e-06	-6.807651	-5.979064	-6.478148
7	275.8472	12.89675	3.41e-06	-6.925274	-5.969212	-6.545079
8	281.6834	8.877610	3.26e-06	-6.976998	-5.893462	-6.546110
9	286.5596	7.142566	3.21e-06	-7.001679	-5.790668	-6.520098
10	312.1581	36.05415	1.76e-06	-7.610087	-6.271600	-7.077813
11	314.5367	3.216193	1.87e-06	-7.564414	-6.098453	-6.981448
12	339.2166	31.97956*	1.06e-06*	-8.146946*	-6.553510*	-7.513287*

* indicates lag order selected by the criterion
 LR: sequential modified LR test statistic (each test at 5% level)
 FPE: Final prediction error
 AIC: Akaike information criterion
 SC: Schwarz information criterion
 HQ: Hannan-Quinn information criterion

Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 18. Critério de seleção de ordem de defasagem do modelo VAR no Eviews 7

The figure consists of four numbered screenshots from the EViews 7 interface:

- 1:** The 'VAR Specification' dialog box, 'Basic' tab. It shows 'Unrestricted VAR' selected, with endogenous variables 'dlog(y_sp) dlog(z_sp)' and exogenous variables 'c'. The estimation sample is '2005m01 2011m12'.
- 2:** The 'View' menu with 'Lag Structure' selected, showing a submenu with 'Lag Length Criteria...' highlighted.
- 3:** The 'VAR Lag Exclusion Wald Tests' window. It displays a table of Wald tests for lag exclusion. The table is as follows:

	DLOG(Y_SP)	DLOG(Z_SP)	Joint
Lag 1	50.00922 [1.35e-11]	4.068183 [0.000551]	53.04347 [8.35e-11]
Lag 2	14.40829 [0.000743]	4.324184 [0.115884]	17.93936 [0.001208]
Lag 3	11.16790 [0.003777]	2.868389 [0.238307]	11.86429 [0.018388]
Lag 4	5.548998 [0.02354]	9.295959 [0.008581]	14.65372 [0.005476]
Lag 5	6.432407 [0.004108]	3.217676 [0.208190]	7.528797 [0.118443]
Lag 6	5.721315 [0.057231]	9.848479 [0.007288]	16.12972 [0.002881]
Lag 7	8.845088 [0.032821]	4.362338 [0.112909]	8.637866 [0.062860]
Lag 8	1.430099 [0.487223]	8.667814 [0.013116]	9.247661 [0.056100]
Lag 9	4.326824 [0.038596]	5.973217 [0.137160]	4.286100 [0.368793]
Lag 10	0.224845 [0.693656]	5.800902 [0.084990]	6.040736 [0.196127]
Lag 11	0.311178 [0.585330]	5.380958 [0.058030]	6.939788 [0.203921]
Lag 12	4.078012 [0.006420]	42.38210 [6.26e-10]	44.40289 [5.14e-10]
- 4:** The 'VAR Specification' dialog box, 'VEC Restrictions' tab. It shows 'Unrestricted VAR' selected, with endogenous variables 'dlog(y_sp) dlog(z_sp)' and exogenous variables 'c'. The estimation sample is '2005m01 2011m12'.

Fonte: Elaborado pelos autores.

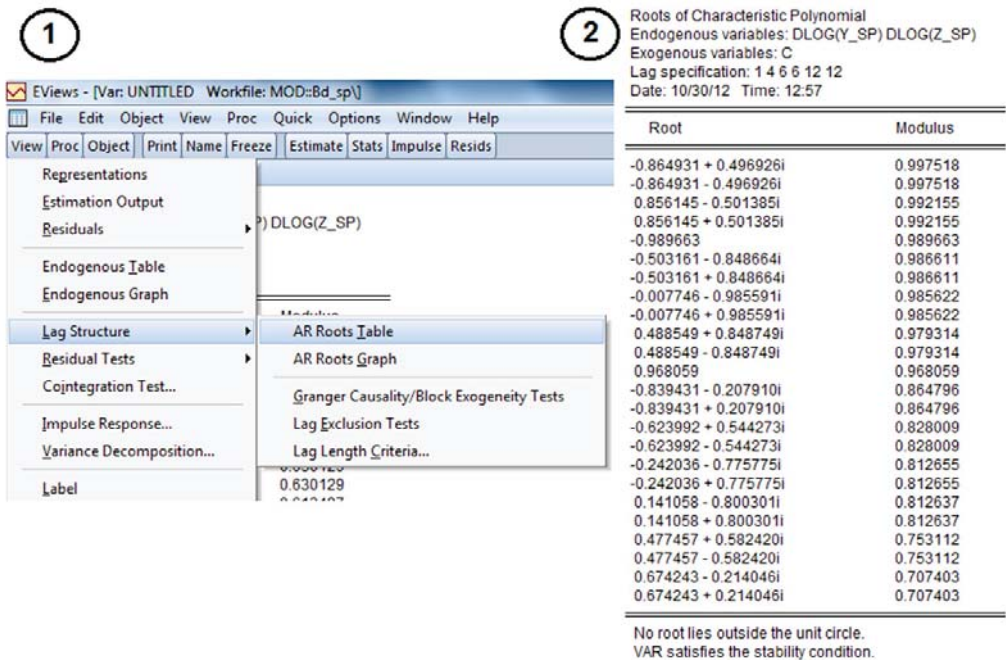
Figura 19. Wald Test para identificação dos parâmetros não significantes do modelo VAR

3.3.4 Análise dos resultados

Definida a especificação mais parcimoniosa para o sistema VAR, segue a fase de análise de estabilidade. Para tal, checa-se se as raízes do polinômio característico do sistema VAR selecionado situam-se dentro do círculo unitário.

1. Para checar a condição de estabilidade selecione a opção, *View/Lag Structure/AR Roots Table*
2. E obtenha as raízes (autovalores) do polinômio característico.

Como pode ser observado (Figura 20), nenhum valor absoluto (em módulo) de qualquer raiz é maior que 1, o que indica que o modelo estimado é estável.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 20. Teste de condição de estabilidade do sistema VAR – Análise dos autovalores

Para a obtenção da saída da regressão, seleciona-se a aba *Stats*.

Na Figura 21 são observados os coeficientes dos parâmetros estimados para as duas regressões do sistema VAR, considerando a relação recursiva e autorrecursiva

entre as variáveis y_{sp} e z_{sp} ao longo da defasagem 1 a 4, 6 e 12. Os valores entre parênteses representam os erros-padrão e entre colchetes as estatísticas z (resultantes de testes de significância realizados através de distribuição t de Student). À direita, encontram-se as estatísticas descritivas e de ajustamento do modelo.

Vector Autoregression Estimates						Resumo		
Date: 10/30/12 Time: 12:57								
Sample (adjusted): 2006M02 2011M12								
Included observations: 71 after adjustments								
Standard errors in () & t-statistics in []								
	DLOG(Y_SP)	DLOG(Z_SP)		DLOG(Y_SP)	DLOG(Z_SP)			
DLOG(Y_SP(-1))	-0.844684 (0.13650) [-6.18824]	-0.019993 (0.03716) [-0.53797]	DLOG(Z_SP(-1))	0.981183 (0.23349) [4.20220]	-0.064610 (0.06357) [-1.01630]	R-squared	0.523431	0.860855
DLOG(Y_SP(-2))	-0.477254 (0.17101) [-2.79081]	-0.027578 (0.04656) [-0.59230]	DLOG(Z_SP(-2))	0.928463 (0.28254) [3.28610]	0.047269 (0.07693) [0.61446]	Adj. R-squared	0.424831	0.832066
DLOG(Y_SP(-3))	-0.353838 (0.16878) [-2.09642]	-0.045053 (0.04595) [-0.98039]	DLOG(Z_SP(-3))	0.525402 (0.27869) [1.88524]	0.054517 (0.07588) [0.71847]	Sum sq. resid	0.194045	0.014385
DLOG(Y_SP(-4))	-0.119301 (0.13641) [-0.87459]	-0.029925 (0.03714) [-0.80573]	DLOG(Z_SP(-4))	0.490430 (0.24314) [2.01704]	-0.012553 (0.06620) [-0.18962]	S.E. equation	0.057841	0.015748
DLOG(Y_SP(-6))	-0.017413 (0.10642) [-0.16362]	-0.004195 (0.02898) [-0.14479]	DLOG(Z_SP(-6))	0.350421 (0.23188) [1.51120]	-0.056387 (0.06313) [-0.89313]	F-statistic	5.308608	29.90259
DLOG(Y_SP(-12))	-0.043979 (0.10819) [-0.40648]	0.016713 (0.02946) [0.56734]	DLOG(Z_SP(-12))	1.033432 (0.25633) [4.03166]	0.835441 (0.06979) [11.9706]	Log likelihood	108.7885	201.1566
			C	0.008653 (0.00806) [1.07321]	0.001902 (0.00220) [0.86656]	Akaike AIC	-2.698268	-5.300186
						Schwarz SC	-2.283975	-4.885893
						Mean dependent	0.010543	0.005539
						S.D. dependent	0.076268	0.038430
						Determinant resid covariance (dof adj.)	6.73E-07	
						Determinant resid covariance	4.49E-07	
						Log likelihood	317.3717	
						Akaike information criterion	-8.207652	
						Schwarz criterion	-7.379065	

Fonte: Elaborado pelos autores.

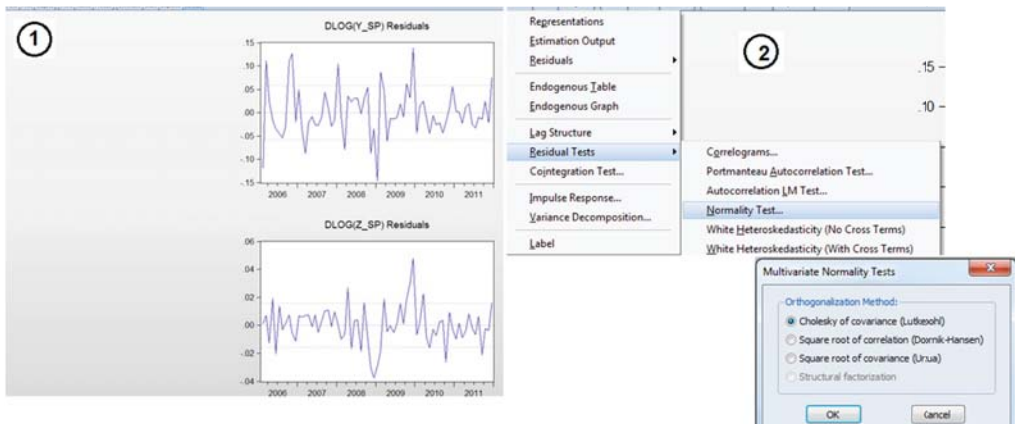
Figura 21. Estimativa dos parâmetros das regressões do sistema VAR para o Estado de São Paulo

Adicionalmente, é importante checar a distribuição dos resíduos do sistema VAR e isto pode ser feito de duas maneiras.

1. A primeira consiste em analisar graficamente a distribuição dos resíduos do sistema VAR, para isso basta selecionar a aba *Resids*.
2. A segunda, mais formal, consiste em testar a hipótese de normalidade dos resíduos através da aba *View/Residual Tests/Normality Test*. Neste campo, recomenda-se manter a escolha *Cholesky of covariance (Lutkpohl)* que é padrão no Eviews 7.

Ambos os métodos podem ser operados com auxílio da Figura 22 e os resultados formais do teste de normalidade constam na Figura 23.

Na Figura 23, a última tabela fornece os resultados do teste de normalidade conjunta de Jarque-Bera. A hipótese subjacente é de que os resíduos do sistema VAR seguem distribuídos normalmente. De acordo com os resultados, não se pode rejeitar tal hipótese com um nível de probabilidade conjunta tão elevado (Prob. = 0.5082), bem superior ao nível de significância aceitável que é de 0,05.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 22. Teste de distribuição dos resíduos do sistema VAR para o Estado de São Paulo

VAR Residual Normality Tests
 Orthogonalization: Cholesky (Lutkepohl)
 Null Hypothesis: residuals are multivariate normal
 Date: 10/30/12 Time: 13:11
 Sample: 2005M01 2011M12
 Included observations: 71

Component	Skewness	Chi-sq	df	Prob.
1	0.287874	0.980646	1	0.3220
2	-0.137766	0.224591	1	0.6356
Joint		1.205237	2	0.5474

Component	Kurtosis	Chi-sq	df	Prob.
1	3.842276	2.098725	1	0.1474
2	2.985414	0.000629	1	0.9800
Joint		2.099354	2	0.3501

Component	Jarque-Bera	df	Prob.
1	3.079371	2	0.2144
2	0.225221	2	0.8935
Joint	3.304592	4	0.5082

Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 23. Resultado do teste de normalidade dos resíduos do sistema VAR para o Estado de São Paulo

Mas vale ressaltar que, caso a probabilidade gerada fosse inferior a 0.05, haveria forte indício de que os resíduos não são normalmente distribuídos. Apesar de tal fato não inviabilizar o modelo e seus resultados, é aconselhável que havendo dúvidas em relação à normalidade dos resíduos, proceda-se à reavaliação das especificações dos lags e análise de possíveis outliers ao longo dos dados das séries ICMS e do IBRC.

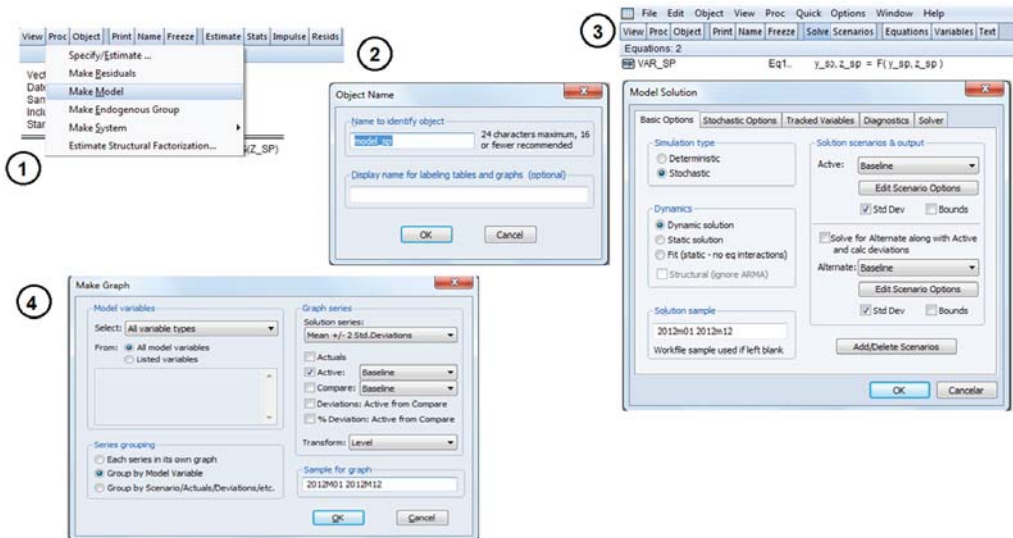
Previsão

Para a realização de previsões a partir do sistema VAR no Eviews 7, é necessária a criação de um novo objeto, denominado *Model*, pois não é possível que se gerem previsões dentro do objeto VAR.

1. Para a criação do objeto *Model* referente ao modelo VAR especificado, é necessário que, dentro da janela do objeto VAR, selecione-se a aba *Proc/ Make Model* (Figura 24).
2. Feito isto, a primeira tarefa a se realizar é nomear o novo objeto gerado para que se possa acessá-lo posteriormente. Para tanto, assim como descrito para o objeto VAR, é necessário que se selecione a aba *Name*, o que se nomeie o objeto. Neste caso, chamaremos o objeto de *model_SP* (Figura 24).
3. Para gerar as previsões acesse a aba *solve*. Aberta a caixa de solução do modelo, há algumas opções fora do default do Eviews 7 que devem ser selecionadas. Primeiramente, a opção *Stochastic* em *Simulation Type* permite gerar os desvios-padrão da previsão. Na caixa *Solution Sample* especifica-se o horizonte de previsão, neste caso, de janeiro a dezembro de 2012, ou seja, 12 passos à frente a partir do fim do período amostral (Figura 24).
4. Depois de solicitada a solução da previsão, podem ser obtidos os gráficos das previsões tanto do ICMS (*y_sp*) como do índice de atividade econômica (*z_sp*) para o período solicitado. Para tal, deve ser selecionada a aba *Proc/ Make Graph*. Abaixo de *Graph Series*, pode ser selecionada, na lista fornecida, a opção *Mean +/- 2 Std. Deviations* a fim de que se, além dos valores efetivamente previstos, sejam inseridos nos gráficos a área correspondente a mais ou menos dois desvios-padrões da previsão. Também é recomendado que a amostra do gráfico fosse modificada para o mesmo mês do primeiro mês do horizonte de previsão (Figura 24).
5. Acionado os comandos anteriores, o Eviews 7 gera os gráficos das previsões e seus respectivos intervalos de mais ou menos dois desvios-padrões. É interessante notar que, apesar de todas as especificação do VAR terem sido

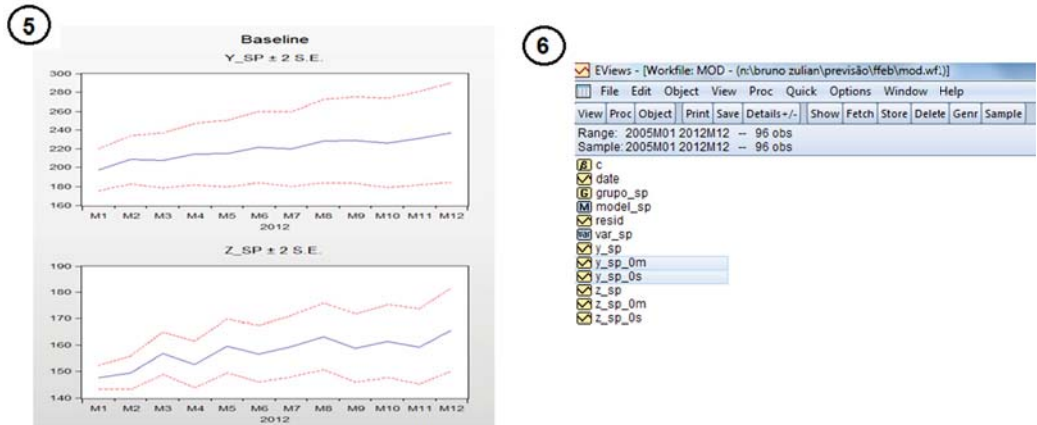
realizadas em primeira diferença do logaritmo das variáveis, no momento da previsão, o Eviews 7 gera os valores referentes à variável original. O gráfico pode ser salvo como objeto do Eviews 7 para futura consulta na aba *Name* (Figura 25).

6. Por fim, as previsões de ICMS e seus desvios-padrões podem ser acessados através da janela principal do Eviews 7. A previsão via objeto *Model*, gera duas novas séries com sufixo *_0m* para os valores previstos em si e *_0s* para os desvios-padrões (Figura 25).



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 24. Procedimento para geração de previsões do sistema VAR no Eviews 7



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 25. Previsão mensal de arrecadação de ICMS e nível de atividade econômica no período janeiro de 2012 a dezembro de 2012 do Estado de São Paulo

4 CONSIDERAÇÕES FINAS

Este trabalho procurou mostrar sugestões de procedimentos e ferramentas para a realização de previsões de receitas tributárias pelos entes federados.

O texto apresentou uma breve introdução aos conceitos associados aos modelos de séries temporais, tratando especificamente do modelo VAR (Vector Autoregressive Regression) que foi o escolhido para a realização das previsões.

A escolha do modelo recaiu sobre o VAR, pois este modelo é capaz de tratar a relação causa-efeito entre um conjunto de variáveis considerando um sistema de equações simultâneas. Este método permite responder, entre outras coisas, como o ICMS de um dado estado brasileiro responde aos impulsos do PIB regional.

Para a análise empírica, construiu-se um modelo VAR tomando a arrecadação do ICMS como variável de interesse e o Índice de Atividade Econômica Regional do Banco Central como variável exógena. O modelo foi aplicado aos Estados do Pará e de São Paulo com resultados satisfatórios, ou seja, com o erro de previsão inferior a 5%.

Adicionalmente, foram disponibilizados os tutoriais no pacote estatístico Stata 11.1 usado para a aplicação do Estado do Pará e no *software* E-views 6 utilizado para a previsão do Estado de São Paulo, de forma a permitir aos interessados aplicar, com conhecimento teórico, os modelos sugeridos. A apresentação dos tutoriais nos programas citados anteriormente permitirá às unidades federadas aplicá-los de acordo com a capacidade técnica e a possibilidade de aquisição das licenças e treinamento de seu corpo técnico.

REFERÊNCIAS

- BOX, G.; JENKINS, G. **Times series analysis: forecasting and control**. Holden-Day, 1976.
- BOX, G.; PIERCE, D. Distribution of residual autocorrelations in autoregressive-integrated moving average time series models. **Journal of the American Statistical Association**, Taylor & Francis, v. 65, n. 332, p. 1509-1526, 1970.
- CAVALCANTI, M. Identificação de modelos VAR e causalidade de Granger: uma nota de advertência. **Economia Aplicada**, SciELO Brasil, v. 14, n. 2, p. 251-260, 2010.
- DICKEY, D.; FULLER, W. Distribution of the estimators for autoregressive time series with a unit root. **Journal of the American statistical association**, JSTOR, p. 427-431, 1979.
- ENDERS, W. **Applied econometric time series**. Wiley, 2nd. Edition, 2003.
- GREENE, W.; ZHANG, C. **Econometric analysis**. Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, 2003.
- GUJARATI, D.; PORTER, D. **Econometria Básica**. 5. ed. McGrawHill: Bookman, 2011.
- HAMILTON, J. **Time series analysis**. Cambridge University Press, 1993.
- LÜTKEPOHL, H. **New introduction to multiple time series analysis**. Cambridge University Press, 2005.
- MORETTIN, P.; TOLOI, C. **Análise de series temporais**. Blucher, 2006.
- SIMS, C. Macroeconomics and reality. **Econometrica: Journal of the Econometric Society**, JSTOR, p. 1-48, 1980.
- WOOLDRIDGE, J.; SOUZA, R.; FERREIRA, J. **Introdução à econometria: uma abordagem moderna**. Pioneira Thomson Learning, 2006.

INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL: RELATÓRIO CONTÁBIL DOS ESTADOS

Stephanie Guimarães da Silva
Sefaz/RJ

Raimundo Nonato Farias
Sefaz/PE

Eurico Roger dos Santos Lima
Sefaz/ES

Maria Thereza Ferraz Ribeiro do Valle
Sefaz/PE

Paulo Sérgio Torres da Silva
Sefaz/ES

Thiago Euzebio Martins M. Ventim
Sefaz/AC

Rosilene Locks Greco
Sefin/RO

Levino Gonçalves dos Santos
Sefaz/GO

Adriano Pereira Nunes
Sefaz/AL

Edileni Francisco dos Santos Menezes
Sefaz/GO

Oraide Serafim Baptista Katayama
Sefaz/MS

Pedro Nogueira Brilhante Júnior
Sefaz/AC

Daniela Cristina Araújo Fragoso
Sefaz/PA

Jenisvaldo Oliveira Rocha
Sefaz/PI

Coordenador/Orientador:
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento
Analista de Finanças e Controle – STN
Especialista em Contabilidade Pública pela UnB
heriberto.henrique@fazenda.gov.br

RESUMO

O Brasil experimenta a implantação das novas normas contábeis aplicadas ao setor público, que têm como objetivo focar o controle do patrimônio público e dar suporte à instrumentalização do controle social. Um dos objetivos da contabilidade é fornecer informações confiáveis aos seus usuários para a tomada de decisão. No setor público, estas informações devem permitir ao cidadão analisar o desempenho dos gestores na utilização dos recursos públicos. Neste contexto, o presente trabalho tem por objetivo propor um modelo de Relatório Contábil do Governo do Estado capaz de tornar as informações divulgadas nas demonstrações contábeis obrigatórias mais inteligíveis ao cidadão, além de propor outros relatórios de interesse da sociedade, considerando, ainda, as normas internacionais de contabilidade do setor público.

Palavras-chave: Controle Social. Convergência contábil. Transparência.

ABSTRACT

Brazil is experiencing the deployment of new accounting standards applied to the public sector, aiming at the control of public assets and the instrumentalization of social control. One of the purposes of accounting is to provide reliable information to its users for decision making. In the public sector, this information should enable the citizens to analyze the performance of managers in the use of public resources. In this context, this paper aims at proposing a model. Accounting Report of the State Government, able to make the disclosed information in the mandatory financial statements more understandable to citizens, and propose other reports of interest of society, considering also the International Public Sector Accounting Standards.

Keywords: Social Control. Accounting convergence. Transparency.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 523
- 2 REFERENCIAL TEÓRICO, 524
 - 2.1 Evidenciação contábil, 524
 - 2.2 Assimetria Informacional, 527
 - 2.3 Transparência e Controle Social, 527
 - 2.4 Qualidade da Informação, 528
- 3 METODOLOGIA DA PESQUISA, 528
 - 3.1 Tipologia da Pesquisa, 528
 - 3.2 Unidade de análise, 530
 - 3.3 Coleta de dados, 531
- 4 ANÁLISE DOS DADOS, 532
 - 4.1 Análise e interpretação dos dados, 532
- 5 MODELO PROPOSTO, 538
 - 5.1 Demonstrações contábeis, 539
 - 5.1.1 Balanço patrimonial, 540
 - 5.1.2 Balanço orçamentário, 542
 - 5.1.3 Balanço financeiro, 544
 - 5.1.4 Demonstração das variações patrimoniais, 545
 - 5.1.5 Demonstração dos fluxos de caixa, 547
 - 5.1.6 Demonstração das mutações do patrimônio líquido, 548
 - 5.1.7 Notas explicativas, 549
 - 5.1.7.1 Balanço patrimonial, 550
 - 5.1.7.2 Balanço orçamentário, 553
 - 5.1.7.3 Balanço financeiro, 554

5.1.7.4 Demonstração das variações patrimoniais, 555

5.1.7.5 Demonstração dos fluxos de caixa, 556

5.2 Demonstrativos de avaliação fiscal, 557

5.2.1 Limites constitucionais e legais, 558

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 565

REFERÊNCIAS, 566

GRÁFICOS

Gráfico 1. Evolução da Receita, 563

Gráfico 2. Resultados dos recursos Fundeb, 564

QUADROS

Quadro 1. Demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais no setor público brasileiro, 525

Quadro 2. Normas x usuários da informação, 526

Quadro 3. Demonstrativos, 533

Quadro 4. Sugestões apresentadas, 536

Quadro 5. Balanço patrimonial, 541

Quadro 6. Balanço orçamentário, 543

Quadro 7. Balanço financeiro, 545

Quadro 8. Demonstração das variações patrimoniais, 546

Quadro 9. Demonstração dos fluxos de caixa, 547

Quadro 10. Demonstração das mutações do patrimônio líquido, 549

Quadro 11. Limites constitucionais e legais, 561

Quadro 12. Resumo das receitas consolidadas, 563

Quadro 13. Resultados dos recursos Fundeb, 564

1 INTRODUÇÃO

No fim do século XX, surgiu nova concepção de estado, advindo, principalmente, do declínio do *Welfare State*, decorrente das políticas de estabilização fiscal, da ineficácia da atuação estatal e do acirramento da concorrência em escala mundial, como consequência da globalização econômica.

Demandar bens e serviços públicos de qualidade, em um contexto de recursos cada vez mais escassos, faz parte da pauta de exigências dos cidadãos. O Brasil, quando iniciou em 1995 sua reforma da gestão pública, tomou esta iniciativa cerca de dez anos após Inglaterra, Austrália e Nova Zelândia. Tal reforma decorreu do desdobramento do Consenso de Washington, que relacionou a então crise latino-americana ao crescimento desordenado do estado, ao protecionismo, ao grande número de empresas estatais e à incapacidade do controle do déficit público.

Segundo o professor e ex-Ministro Bresser Pereira (2012), o objetivo da Reforma da Gestão Pública de 1995, também chamada de Reforma de Gestão do Estado, foi o que iniciou no Brasil a construção de um aparelho de estado forte e eficiente. Ela compreendeu três dimensões:

a) uma dimensão institucional-legal, voltada à descentralização da estrutura organizacional do aparelho do Estado, por meio da criação de novos formatos organizacionais, como as agências executivas, as regulatórias, e as organizações sociais;

b) uma dimensão gestão, definida pela maior autonomia e pela introdução de três novas formas de responsabilização dos gestores: a administração por resultados, a competição administrativa por excelência e o controle social em substituição parcial dos regulamentos rígidos, da supervisão e da auditoria, que caracterizam a administração burocrática.

c) uma dimensão cultural, de mudança de cultura da administração pública engessada pela burocracia a uma administração gerencial ainda que limitada por suas normas e legislações.

No contexto das reformas da administração pública, o Brasil experimenta um momento único causado pela emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBCT-SP), que tem como objetivo focar o controle do patrimônio público e dar suporte à instrumentalização do controle social. A partir da emissão das normas,

em 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) emitiu normas no sentido de promover a convergência internacional, em especial o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Dentre as mudanças observadas, foram destacadas as ocorridas nas demonstrações contábeis, ou seja, no balanço patrimonial, no balanço financeiro, no balanço orçamentário e na demonstração das variações patrimoniais, além da inclusão da demonstração dos fluxos de caixa, da demonstração das mutações do patrimônio líquido e das notas explicativas.

Nota-se, portanto, o aperfeiçoamento na divulgação das informações no setor público, o que promove boas práticas contábeis, ao fortalecer a credibilidade da informação, resultando transparência para a sociedade..

Com base nisso, tem-se o seguinte problema de pesquisa: Como apresentar informações contábeis úteis para a instrumentalização do controle social? Assim, este trabalho tem por objetivo propor um modelo de relatório de administração para o setor público capaz de tornar as informações divulgadas nas demonstrações contábeis obrigatórias, mais inteligíveis ao cidadão. O trabalho está constituído em seis seções, além das referências: esta introdução, o referencial teórico, que abordará evidenciação contábil, assimetria informacional e transparência; a metodologia de pesquisa; análise e interpretação dos resultados, a partir dos questionários realizados em diversos estados; o modelo proposto de evidenciação das informações e a conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evidenciação contábil

A divulgação das informações sobre os resultados obtidos pelas organizações e os possíveis acontecimentos futuros visa informar a diversos usuários. A heterogeneidade dos usuários da informação, os interesses pessoais envolvidos e a maneira de divulgar as informações são desafios atuais da contabilidade.

Iudícibus (1997, p.115), ao abordar a evidenciação contábil, afirma:

evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Em observância à Lei nº 4.320/1964, à Lei Complementar nº 101/2000 e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a contabilidade no setor público elabora e divulga as demonstrações contábeis e os demonstrativos fiscais obrigatórios, com o intuito de fornecer aos usuários as informações econômicas e financeiras relativas às entidades públicas. Adiante, segue quadro que resume o conjunto dos demonstrativos obrigatórios para o setor público brasileiro.

Quadro 1. Demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais no setor público brasileiro

Lei nº 4.320/1964	Lei Complementar nº 101/2000 (LRF)	MCASP (5ª edição)
<ul style="list-style-type: none"> - Balanço orçamentário (art. 102) - Balanço financeiro (art. 103) - Balanço patrimonial (art. 105) - Demonstração das variações patrimoniais (art. 104) 	<ul style="list-style-type: none"> - Relatório resumido da execução orçamentária (Bimestral) - Relatório de gestão Fiscal (quadrimestral) 	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço patrimonial - Balanço orçamentário - Balanço financeiro - Demonstração das variações patrimoniais - Demonstração dos fluxos de caixa - Demonstração das mutações no patrimônio líquido - Notas explicativas

Elaborado pelos autores.

Por meio do Quadro 1, pode-se observar um avanço nas demonstrações contábeis do setor público, consequência também da convergência às normas internacionais, processo que vem ocorrendo no Brasil desde 2008, com a aprovação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT) 16. A NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/2008, foca o controle patrimonial das entidades do setor público. Segundo a norma, a contabilidade aplicada ao setor público tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público. Estas informações são fornecidas por meio das demonstrações contábeis, por isso elas assumem papel tão importante, assim como a evolução da elaboração dos demonstrativos é necessária para que seja dado o suporte para a instrumentalização do controle social.

Assim, especial atenção deve ser dada às seguintes questões apontadas por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511):

1. A quem deve ser divulgada a informação?
2. Qual a finalidade da informação?
3. Quanta informação deve ser divulgada?

O Quadro 2 demonstra a que usuários se destinam os demonstrativos contábeis gerados pela contabilidade pública.

Quadro 2. Normas x usuários da informação

Norma/Referência	Descrição	Usuário
Lei nº 4.320/64	Art. 83: "A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, [...] administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados."	Usuário: a Fazenda Pública (interno)
Lei nº 101/2000 – LRF	Arts.1º, 54,56 e 58, e respectivos parágrafos e incisos: A contabilidade evidenciará a responsabilidade dos agentes da administração pública, até que alguém determine a sua regularidade	Usuário: órgãos de controle interno (interno)
Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP/2011 (Resol. CFC nº 1.128/08).	NBCT 16-1: "O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os respectivos de natureza orçamentária, econômica, financeira e fiscal do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social"	Usuário: diversos usuários internos e externos de controle orçamentário, econômico, financeiro, e fiscal e controle social
A Teoria contábil	As características de informação contábil perpassam pela comparabilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade (IUDÍCIBUS; MARION, 2007, p. 64)	Usuários: investidores internos (o gestor público) e externos (a sociedade = beneficiária do tributo)

Elaborado pelos autores.

A contabilidade deve ser capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sejam úteis aos usuários no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, os quais demonstrem os efeitos produzidos no patrimônio, bem como seus reflexos em benefício do cidadão (contribuinte). A evidenciação se faz mediante demonstrativos e relatórios contábeis, dos quais se tem conhecimento dos bens, direitos e obrigações que estão sobre a responsabilidade do gestor público e que reflitam benefícios esperados para a sociedade.

Em 2008, com a aprovação e divulgação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, iniciou-se o processo de convergência às normas internacionais no Brasil, com o intuito de se evidenciar não somente informações orçamentárias, mas também efetuar o controle patrimonial, tendo como objetivo principal a instrumentalização do controle social.

Com a edição da Lei Complementar nº 131/2009, a questão da transparência foi aprimorada, tornando obrigatória a divulgação das informações exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal em tempo real para os cidadãos.

2.2 Assimetria Informacional

O Estado e o cidadão são agentes econômicos em um sistema que se relaciona na produção do bem-estar da sociedade representada. Quando analisada a teoria neoclássica, pode-se entender o cidadão como consumidor dos bens e serviços fornecidos pelo estado, que são financiados pelo próprio cidadão.

A assimetria da informação entre estado e o cidadão (ou contribuinte) é dada pela concentração de dados e informação em poder dos gestores públicos, em contrapartida à ausência de informação no tratamento e aplicação dos recursos públicos. A assimetria é um dos assuntos mais discutidos e com mais avanços ocorridos em teoria econômica, no Século XX. Na firma clássica dos primeiros estudos em economia, não existiam problemas de informação. Ou seja, todos os agentes envolvidos com a empresa tinham acesso ao mesmo conteúdo informativo, sem distinção. Nessa visão idealizadora da firma, a obtenção de informação ocorre sem custos adicionais, é totalmente livre. Basicamente, qualquer pessoa pode ter acesso a qualquer informação desejada. Porém, a teoria clássica diverge claramente da realidade empresarial. O mundo real opera com grandes diferenças informacionais entre os agentes. Estas diferenças, inclusive, estão no cerne do surgimento da contabilidade.

A teoria da agência trata da assimetria informacional que existe entre o agente e o principal, em que no setor público o cidadão assume o papel do principal e o governo assume o papel do agente. O foco da teoria da agência é minimizar os custos da relação de agência, com a criação de mecanismos que minimizem estes custos. Assim, o problema gira em torno de divulgação de informações que sejam suficientes ao cidadão, mas, para isso, é preciso primeiro identificar quais são as informações que o principal necessita conhecer. As soluções trazidas pela teoria em comento envolvem o monitoramento e a penalização dos agentes. O monitoramento envolve o acompanhamento das ações, que são feitas pelo gestor, e a penalização é a punição pelo comportamento não desejado dos agentes.

2.3 Transparência e Controle Social

A Resolução nº 1.128/2008, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT) 16.1, traz como objetivo da contabilidade do setor público dar suporte à instrumentalização do controle social, via fornecimento de informações para o cidadão. A Lei de Responsabilidade Fiscal, quando alterada pela Lei Complementar nº 131/2009, já havia trazido a exigência de os órgãos públicos disponibilizarem em tempo

real para a população as informações exigidas pela LRF. Então, a preocupação de disponibilizar informações é um movimento crescente no setor público.

2.4 Qualidade da Informação

A informação, para ser útil ao cidadão, precisa ter qualidade, ou seja, ser confiável, tempestiva e relevante. Ao corroborar este pensamento, o parágrafo 29 da *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS 1 – Apresentação das demonstrações contábeis*, que é uma das 31 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) e traduzidas para o português, exige que a entidade apresente informações, incluindo as políticas contábeis, de maneira que alcance uma pluralidade de características qualitativas. As características qualitativas são os atributos que tornam a informação apresentada nas demonstrações contábeis útil para os usuários. As principais características qualitativas são:

- a) compreensibilidade;
- b) relevância/materialidade;
- c) confiabilidade; e
- d) comparabilidade.

A informação confiável advém de sistemas integrados e bem estruturados, existindo no atual momento do setor público a modernização da gestão, e conseqüentemente dos seus sistemas, para que se possa fazer a coleta de dados em fontes confiáveis e com sistemas que permitam levar tanto para o gestor quanto para o cidadão a informação correta. A informação tempestiva é aquela demonstrada no tempo correto para os usuários da informação. A informação relevante é aquela útil para o cidadão, ou seja, capaz de causar impactos caso não seja divulgada.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Tipologia da Pesquisa

O estudo reveste-se de características exploratórias e descritivas, a primeira por-que procura encontrar na população estudada pontos ou variáveis que envolvem o problema e que contenham potencial para torná-lo mais explícito ou para construir hipóteses que se

apresentem coerentes. Esta é uma síntese da visão de Silva (2003), o qual ainda lembra que nesse tipo de pesquisa a percepção daqueles elementos da população que tiveram experiência prática com o problema estudado, traz para os resultados obtidos clareza e certa segurança nas generalizações observadas.

Gil (2007) deixa claro que esse tipo de pesquisa procura ampliar os conhecimentos a respeito de determinado fenômeno e, em tese, antecipa seu estudo descritivo. A natureza descritiva desta pesquisa é observada quando ela se orienta no sentido de descrever com exatidão aqueles fenômenos em estudo, em cujo contexto se busca eliminar os excessos de informação ou adequar as informações às necessidades dos usuários desta natureza. O fato é que a exatidão aparece corroborando o pensamento de Triviños (1987), uma vez que este discorre sobre as características da pesquisa descritiva.

O delineamento da pesquisa necessariamente passa pela definição da sua estratégia, que está dividida segundo Richardson et al. (2007) como “qualitativa e quantitativa”. No entanto, tal definição não se enquadra na tipologia a ser empregada no trabalho a ser desenvolvido, visto que as aplicações práticas deste estudo são coerentemente definidas como pesquisa de procedimentos ou estratégia mista. Segundo Creswell (2007), essa tipologia surgiu da necessidade de se reunir dados de natureza qualitativa e quantitativa em um único estudo, o que se configura a *práxis* do presente trabalho.

A pesquisa de métodos mistos aparece muito recentemente no cenário das pesquisas sociais e Creswell (2007) conceitua a estratégia da seguinte forma “[...] àquelas que envolvem coleta e análise das duas formas de dados (qualitativos e quantitativos) em um único estudo.” Assim, com essa caracterização, definiram-se os procedimentos de coleta de dados como concomitantes, pois ainda de acordo com Creswell (2007) estes acontecem quando os pesquisadores optam pela convergência de dados quantitativos e qualitativos, a fim de obterem uma análise ampla do problema.

Esses procedimentos concomitantes se operacionalizam nesta pesquisa quando se utiliza o questionário com perguntas fechadas e mensuradas por uma escala tipo *likert* com escores relativos para cada percepção, e no mesmo instrumento se verifica perguntas abertas para captar variáveis qualitativas não contempladas quantitativamente na coleta de dados. Nesse ponto, onde já existe um desenho tipológico da pesquisa, cabe a lembrança que esse escopo é característico de um estudo que utiliza a técnica do levantamento, ou *Survey*, caracterizada por Zanella (2009) como a técnica que encontra suas respostas em contato direto com as pessoas diretamente envolvidas na problemática estudada.

3.2 Unidade de análise

A unidade de análise se constitui em onde e em que nível o trabalho será realizado. Bertucci (2011) aponta três níveis de possibilidades para a definição da unidade de análise, quais sejam: (i) nível macro; (ii) nível organização; e (iii) nível indivíduo. Assim, em cada um desses níveis a autora apresenta um exaustivo grupo de características, não cabendo a reprodução.

No entanto, como esta pesquisa se caracteriza como um estudo de nível macro, é conveniente e oportuno o enquadramento teórico desse nível. A autora supramencionada comenta que o mesmo é complexo e dispendioso, mas, em contrapartida se apresenta como de grande importância e possibilita avanço no conhecimento da área estudada. Comenta, ainda, que as generalizações advindas dos resultados encontrados nesse nível de estudo são paradigmas aplicados em uma amplitude maior, ou seja, se aplicam em uma quantidade maior de situações.

Outro aspecto discorrido por Bertucci (2011) é o fato de que nesse nível de estudo o grau de dispêndio é elevado e quase sempre se executa com o patrocínio de agências de fomento ou órgãos de classe e são realizados por grupos de trabalhos constituídos para tal, como o presente, desenvolvido no âmbito do Programa de Estudos Esaf – Fórum Fiscal dos Estados.

O lócus desta pesquisa se confunde com estados integrantes do Fórum Fiscal dos Estados representados no grupo de trabalho que a elaborou: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rondônia e Santa Catarina. Os questionários serão direcionados para os servidores que diretamente estejam envolvidos com a prestação de contas do governo estadual. As entidades consultadas são:

- √ ONGs (contas abertas e outras de relevância estadual).
- √ Secretaria de controle interno.
- √ Assembleia legislativa.
- √ Tribunal de Contas.
- √ Federações de indústrias.
- √ IBGE.
- √ Conselhos regionais de contabilidade.
- √ Jornal de grande circulação no estado.

3.3 Coleta de dados

A fase de coleta de dados deve estar alinhada à forma estratégica de abordagem do estudo, o que nesse caso se apresenta em duas fases, a saber: a primeira com características quantitativas, quando se apresenta assertivas nas quais os respondentes se posicionam segundo sua percepção em uma escala que mensura numericamente esses entendimentos e, em segundo momento, busca-se, no mesmo instrumento, explorar de forma qualitativa as lacunas de informações existentes na busca quantitativa de dados da primeira fase.

O instrumento escolhido para captação de dados é o questionário, este a ser desenvolvido para atender a demanda de informação que apresenta declaração de objetivos. Ademais, as assertivas a serem apresentadas na fase quantitativa serão estruturadas de acordo com a realidade dos demonstrativos contábeis que atualmente são disponibilizados para o controle social dos atos de gestão da administração pública.

Procura-se verificar a relevância dessas informações no contexto de acompanhamento e controle social dos atos administrativos públicos. Para a captação de informação que, por sua vez, ainda não estão disponibilizadas nas formas atuais de prestação de contas públicas, o questionário disponibilizará perguntas abertas em que solicitará aos respondentes a exposição de suas demandas não atendidas pelos demonstrativos contábeis atuais.

O questionário em comento aparece na obra de Selltiz, Wrightsman e Cook (2005) como forma de captar dados em pesquisa social em que a informação é obtida por meio de perguntas pré-elaboradas e que geram respostas limitadas dos sujeitos que estão sendo pesquisados.

A forma de mensuração dessas assertivas foi desenvolvida com a aplicação de uma escala tipo *Likert* de cinco pontos observáveis, variando entre um para menor relevância e cinco para relevância extrema. Ainda apoiada no texto de Selltiz, Wrightsman e Cook (2005), cabe ressaltar que a escala *Likert* tem sido usada de forma ampla nas pesquisas sociais, pois apesar de deficiências como o fato de não apresentar uma base para comparações entre as percepções dos respondentes e nem possibilitar a verificação da mudança ocorrida na percepção dos respondentes após uma experiência capaz de influenciar a sua idiosincrasia primária do fenômeno, ainda assim o autor defende o uso da escala argumentando que os escores obtidos no questionário apresentam grande aproximação da realidade que se procura investigar.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O processo de análise envolve preparar os dados para um aprofundamento e consequente ampliação do entendimento sobre o tema em pauta no estudo. Além deste entendimento, o texto de Creswell (2007) aponta específicas estratégias onde esse processo deve ser enquadrado, levando-se em consideração a validade das análises.

Assim, dentre aquelas tipologias apresentadas pelo autor, denota-se que o presente estudo tem um delineamento de análise estruturado tal qual uma estratégia concomitante de transformação de dados, que segundo o autor envolve o procedimento de quantificar dados de natureza qualitativa com a associação destes em uma escala que se possa mensurar, a *posteriori*, esse *modus operandi*. Também permite ao pesquisador comparar resultados quantitativos com dados qualitativos, e possibilita o preenchimento de lacunas de informação que não seriam captadas se a segregação das estratégias fosse utilizada, ou seja, na aplicação de uma única estratégia (qualitativa ou quantitativa).

Neste estudo, a análise se procederá nas seguintes etapas:

1. Coletar e tabular os dados.
2. Identificar após a tabulação dos dados quantitativos, as assertivas que apresentaram o grau mínimo de três (relevante) dentro da escala proposta.
3. Ranquear as assertivas destacadas segundo a escala e frequência.
4. Identificar nos dados qualitativos se existe respostas que possam ser codificadas. Esta verificação será feita de acordo com a frequência em que as ideias se apresentarem no conjunto de dados manipulados.
5. Reunir os achados qualitativos e quantitativos em uma planilha que sintetize aquelas informações que são mais demandadas pelos agentes sociais de controle da gestão pública.

A partir destes dados se pretende elaborar um relatório contábil com linguagem simples e capaz de transmitir as informações geradas pela administração pública, com potencial de melhorar o controle social.

4.1 Análise e interpretação dos dados

O primeiro passo da pesquisa consistiu em levantar os dados juntamente com as entidades, consideradas proeminentes agentes de controle social, com o intuito de

identificar quais são as informações relevantes demandadas pela sociedade em relação às contas estaduais. Para isso, foi aplicado um questionário em sete entidades, que foram: Organizações Não Governamentais (ONGs) – (contas abertas e outras de relevância estadual); Secretaria de Controle Interno do estado; Assembleia Legislativa, Tribunal de Contas, Federações de Indústrias, Instituto Brasileiro de Geográfica e Estatística (IBGE) – estadual; Conselhos Regionais de Contabilidade; e Jornal de Grande Circulação no Estado.

O questionário constituiu-se de três questões, das quais uma questão fechada com base nos relatórios, banco de dados e demonstrativos existentes no setor público. O órgão selecionou quais são as informações consideradas relevantes sob o ponto de vista do controle social. As outras duas questões foram abertas aos entrevistados para que fizessem suas sugestões e tecessem as considerações que julgassem pertinentes ao objetivo do trabalho. Na primeira questão, foram relacionados vinte e três demonstrativos, que os instrumentos dos governos estaduais que evidenciam com fulcro na Lei nº 4.320/1964 e nos Manuais da STN, as situações econômica e financeira nas entidades públicas, os quais estão destacados no Quadro 3.

Quadro 3. Demonstrativos

Demonstrativo	Base Legal e Normas	Observação
Balanço Orçamentário – Anexo 12	Lei nº 4320/1964, art. 102 Apresentado na NBCT 16.6	O Balanço Orçamentário tem por finalidade apresentar de forma resumida as operações de receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas
Balanço Financeiro – Anexo 13	Lei nº 4320/1964, art. 103 Apresentado na NBCT 16.6	O Balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte
Balanço patrimonial – Anexo 14	Lei nº 4320/1964, art. 105 Apresentado na NBCT 16.6	O Balanço patrimonial é a demonstração que evidencia, de um lado a posição das contas representativas de bens e direitos; e de outro as obrigações assumidas com terceiros e o saldo patrimonial positivo no encerramento do exercício financeiro
Demonstração das variações patrimoniais – Anexo 15	Lei nº 4320/1964, art. 104 Apresentado na NBCT 16.6	A demonstração das variações patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, transcorridas no período entre 1º de janeiro a 31 de dezembro
Demonstrativo das despesas por função e subfunção	Lei de Responsabilidade Fiscal	Demonstra a execução das despesas por função de governo, que expressa o maior nível de agregação das ações da administração pública – educação, saúde etc.

Demonstrativo	Base Legal e Normas	Observação
Demonstrativo da receita corrente líquida	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apura a receita corrente líquida, que é o somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, e que serve de parâmetro para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida e das operações de crédito
Demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias	Lei de Responsabilidade Fiscal	Demonstra as receitas e despesas dos regimes de previdência
Demonstrativo do resultado primário	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apura o resultado primário, que representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias. Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação.
Demonstrativo do resultado nominal	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apura o resultado nominal, que representa a variação do saldo da dívida fiscal líquida no período, de maneira que meça a sua evolução
Demonstrativo da execução dos restos a Pagar por Poder e Órgão	Lei de Responsabilidade Fiscal	Possibilita o acompanhamento efetivo dos restos a pagar, por meio da demonstração dos valores inscritos, pagos e a pagar
Demonstrativo da execução das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta os recursos públicos destinados à educação, às despesas com ensino por vinculação de receita, aos acréscimos ou decréscimos nas transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), ao cumprimento dos limites constitucionais e outras informações para controle financeiro
Demonstrativo das operações de crédito e despesas de capital,	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta as receitas de operações de crédito comparadas com as despesas de capital líquidas, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da regra de ouro, ou seja, a vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital
Demonstrativo de projeção atuarial dos regimes de previdência	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta a projeção atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores (RPPS)
Demonstrativo da aplicação de recursos com alienação de ativos	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta a receita proveniente da alienação de ativos e a correspondente aplicação dos recursos auferidos
Demonstrativo da execução das despesas com saúde	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta a receita de impostos líquida e as transferências constitucionais e legais; as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa e por subfunção; as transferências de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS), provenientes de outros entes federados, e a participação das despesas com saúde na receita de impostos líquida e transferências constitucionais e legais, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal previstos na Constituição
Demonstrativo das parcerias público-privadas	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta informações de contraprestações públicas em projetos de PPP, comparando com a receita corrente líquida
Demonstrativo das despesas com pessoal	Lei de Responsabilidade Fiscal	Tem como principal objetivo demonstrar a transparência da despesa com pessoal, notadamente quanto à verificação dos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

Demonstrativo	Base Legal e Normas	Observação
Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Lei de Responsabilidade Fiscal	Corresponde ao montante total das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos do ente da federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, deduzidas de ativos financeiros, sendo o índice estabelecido para limitação do endividamento público
Demonstrativo de garantias e contragarantias concedidas	Lei de Responsabilidade Fiscal	Este demonstrativo visa assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros por ente da federação e verificar os limites de que trata a LRF, bem como das contragarantias vinculadas, decorrentes das operações de crédito internas e externas
Demonstrativo de operações de crédito	Lei de Responsabilidade Fiscal	Visa assegurar a transparência das operações de crédito efetuadas pelo ente da federação, discriminando-as em face de sua relevância à luz da legislação aplicável, e verificar os limites de que trata a LRF e as resoluções do Senado Federal
Demonstrativo da disponibilidade de caixa	Lei de Responsabilidade Fiscal	Apresenta o cálculo da disponibilidade de caixa, demonstrando se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros. Visa dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em restos a pagar de despesas não liquidadas
Demonstrativo dos restos a pagar	Lei de Responsabilidade Fiscal	Tem o objetivo de verificar se as despesas inscritas em restos a pagar têm lastro em disponibilidade de caixa
Notas explicativas	NBCT 16.6	As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis

Elaborado pelos autores.

Em cada demonstrativo constava, além do nome, uma descrição sucinta de sua finalidade, conforme os Manuais da STN. Na primeira questão, os entrevistados deveriam qualificar o grau de relevância dos demonstrativos relacionados, escolhendo entre as alternativas apresentadas: "muito pouco relevante", "pouco relevante", "relevante", "muito relevante" e "extremamente relevante", utilizando a numeração de 1 a 5 conforme o grau de relevância. Nas questões segunda e terceira, solicitava aos entrevistados que enumerassem as informações financeiras não contempladas na primeira questão, mas consideradas de grande interesse público. Por fim, que fizessem outras observações que julgassem pertinentes ao trabalho. A segunda e na terceira questões, por serem subjetivas, foram poucos os entrevistados que se interessaram por responder.

Ao analisar as respostas, entre as alternativas de questões fechadas, 29,38% dos entrevistados responderam que os demonstrativos relacionados são extremamente re-

levantantes; 28,75% disseram que eram muito relevantes; 21,25% que eram relevantes; 15% que eram pouco relevantes; e 5,57% que eram muito pouco relevantes. Este resultado poderá ser interpretado como constatação de que os demonstrativos elaborados pela contabilidade como instrumento de informação à sociedade e às entidades de controle social estão atendendo sua finalidade e levando as informações necessárias a seus usuários, por meio da prestação de contas da arrecadação e da aplicação dos recursos geridos pelo governo.

Quanto às questões de nº 2 e 3, apesar de os entrevistados terem demonstrado baixo interesse em respondê-las, as considerações apresentadas são avaliadas como relevantes para o presente trabalho.

Serão apresentadas as sugestões da pesquisa no quadro a seguir.

Quadro 4. Sugestões apresentadas

Descrição das sugestões
Identificação das despesas por função – gastos especificados com saúde e educação e exposição dos gastos na área da saúde/educação
Detalhamento maior das receitas de impostos por segmentos econômicos
Acompanhamento da execução das metas previstas no Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA)
Relatórios menos técnicos, compostos de: parte I – demonstrativos de acordo com a Lei nº 4.320/1964; parte II – parte fiscal; e parte III – parte programática
Padronizações das demonstrações contábeis que comporá o relatório. As demonstrações contábeis que comporá o relatório deverão estar embasadas na legislação específica
Demonstrativo específico sobre o orçamento na área de segurança
Demonstrativo da receita corrente líquida com previsão atualizada para o exercício corrente
Informação sobre Programa de Ajuste Fiscal
Balanco social
Demonstrativo de custos dos órgãos da administração pública
Demonstrativo da execução dos programas/atividades
Fluxo de caixa das atividades: financeiro ou disponibilidade de caixa
Uma demonstração visual das receitas e despesas distribuídas em certo período

Descrição das sugestões

Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

Informações sobre a gestão e os gastos públicos

Democratizar o acesso à informação e principalmente fazer entendido de forma clara e objetiva os números nos demonstrativos

Demonstração do resultado econômico

Algumas instituições entenderam que os demonstrativos contábeis relacionados na pesquisa aplicada são suficientes para o escopo do trabalho

Elaborado pelos autores.

Ao analisar as sugestões antes citadas, percebe-se que as informações prestadas pelos governos estaduais atualmente, em suas prestações de contas, apesar de rica em demonstrativos, carecem de melhor inteligibilidade, de maneira que se instrumentalize da melhor forma possível o controle social. Observa-se, também, que os demonstrativos sugeridos pelos órgãos entrevistados já constam, em sua maior parte, nos instrumentos legais que regulamentam a contabilidade aplicada ao setor público. O que falta, na realidade, é a interpretação das informações contábeis em uma linguagem clara e transparente, de forma que os seus usuários possam visualizar o que o governo faz em sua gestão com os tributos pagos pelos contribuintes. Assim, o Relatório Contábil do Governo do Estado deve preencher essa lacuna.

Um ponto relevante é o advento da convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. Nesse contexto, a Portaria MF nº 184/2008 dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, às práticas, à elaboração e à divulgação das demonstrações contábeis. O processo tem introduzido importantes mudanças na evidenciação contábil do patrimônio público, o que gera a necessidade de novos sistemas informatizados nas áreas de planejamento, orçamento, financeira, contábil, de custos e patrimonial.

Algumas questões propostas são reivindicações legais antigas, no entanto, não implantadas efetivamente no setor público ainda. Dentre elas o sistema de apuração de custos, já explicitado na Lei nº 4.320/1964, no Decreto-Lei nº 200/1967 e na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Outras sugestões dadas foram relativas à de acompanhamento da execução das metas previstas no PPA, LDO e LOA, demonstrativos da execução dos Programas/Atividades, informações sobre gestão e gasto público, democratização do acesso à

informação e principalmente fazer entendidos de forma clara e objetiva os inúmeros demonstrativos.

Dentre as opiniões e sugestões apresentadas, há de se ressaltar que a LRF traz consigo um avanço na apresentação dos dados orçamentários e financeiros, principalmente com criação dos relatórios bimestrais – Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), e os quadrimestrais – Relatório de Gestão Fiscal (RGF), os quais produzem documentos de acompanhamento contínuo das receitas e das despesas públicas, bem como servem de alerta aos gestores em relação a elevações dos gastos e endividamento públicos.

Outra citação foi relativa à demonstração dos fluxos de caixa, mais um progresso para o setor público, pois permitirá melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e das entidades públicas, além de proporcionar aos usuários da informação contábil um instrumento para avaliar a capacidade da entidade em gerar caixa e/ou equivalente de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

Enfim, existem projetos relevantes na busca da melhoria da informação contábil aplicada ao setor público, uma delas esta relacionada a este trabalho e ao seu produto – a elaboração do Relatório Contábil do Governo do Estado, com o objetivo de aproximar as informações para o seu usuário mais importante: a sociedade.

5 MODELO PROPOSTO

O modelo proposto consiste em um relatório geral, porém de cunho mais resumido que os balanços gerais usualmente publicados pelos entes, o qual contém informações sobre as demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais divulgados pelo governo.

As demonstrações contábeis consistem nas seguintes:

- Balanço patrimonial.
- Balanço orçamentário.
- Balanço financeiro.
- Demonstração das variações patrimoniais.
- Demonstração dos fluxos de caixa.
- Demonstração das mutações do patrimônio líquido.

- Notas explicativas.

Os demonstrativos de avaliação fiscal são:

- Limites constitucionais e legais.
- Disponibilidades do estado.
- Análise das receitas.
- Arrecadação do ICMS por segmentos econômicos.
- Análise das despesas.
- Análise do resultado primário.
- Análise do Fundeb.

Para cada demonstrativo relacionado serão realizadas observações e evidenciado o objetivo de cada um, para que o demandante da informação possa entender as informações que estão sendo divulgadas. Em notas explicativas, serão elencadas quais informações adicionais deverão ser disponibilizadas.

Posteriormente, serão descritos os demonstrativos adicionais que deverão ser preparados pelos entes. Neste trabalho foram utilizados, a título de exemplo, trechos baseados em informações que atualmente são divulgadas pelo governo do Estado de Santa Catarina pelo governo do Estado de Pernambuco, além de outras sugestões feitas pelos próprios autores. Os demonstrativos deverão acompanhar gráficos que possibilitem a análise da informação.

5.1 Demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis obrigatórias no final do exercício, nos termos do artigo 101 da Lei nº 4.320/1964, segundo os Anexos 12, 13, 14 e 15 desta lei, são o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais. Porém, os modelos foram alterados pela STN, e incluídos os Anexos 18 e 19, que são a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), respectivamente. A DMPL é obrigatória somente para empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

A partir dos resultados encontrados por meio dos questionários e de discussões dos autores sobre as atuais demonstrações contábeis obrigatórias no setor público, foram reproduzidas as citadas demonstrações, com algumas propostas de adaptações, que serão explicadas pontualmente ao longo deste tópico.

5.1.1 Balanço patrimonial

Tal demonstrativo apresenta a posição patrimonial em um determinado momento que, por sua vez, evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as definições apresentadas no MCASP. A Lei nº 4.320/1964, no seu artigo 105, confere um viés orçamentário ao balanço patrimonial, uma vez que separa o ativo e passivo em dois grandes grupos em função da dependência, ou não, da autorização orçamentária para realização dos itens que o compõem. Porém, o balanço patrimonial sofreu alterações significativas devido ao enfoque patrimonial, incluindo a segregação dos ativos e passivos entre circulante e não circulante. O novo modelo possui, ainda, um quadro com a informação que antes não havia no balanço, que é o demonstrativo do superávit/déficit financeiro por fonte/destinação de recursos, importante para abertura de créditos adicionais. Além disso, as compensações também serão apresentadas em anexo.

Como faz parte das demonstrações contábeis obrigatórias e seu modelo já está definido, a sugestão aqui apresentada é que o ente elabore um texto básico que explique o objetivo do balanço patrimonial, bem como, simplificadamente, os aspectos principais do demonstrativo. O texto pode abranger também as mudanças que ocorreram e as principais diferenças. Segue a sugestão:

O Balanço Patrimonial tem o objetivo de demonstrar o patrimônio da empresa, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações. Os bens e direitos pertencem ao Ativo e as Obrigações pertencem ao Passivo. O Patrimônio Líquido é a diferença entre o Ativo e o Passivo. Antes das mudanças ocorridas, o ativo e o passivo eram divididos em Financeiro e Permanente. Agora, eles são divididos em Circulante e Não Circulante, sendo considerado Não Circulante o que é realizado/liquidado após 12 meses. Além disso, o Balanço agora possui dois quadros, o primeiro informa o ativo/passivo financeiro e permanente, para efeito do cálculo de superávit financeiro e o segundo informa as contas de compensação, que demonstram alterações futuras no patrimônio, bem como possui um anexo com a evidenciação do superávit/déficit financeiro apurado no balanço.

Quadro 5. Balanço patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL							
							Em milhares R\$
ATIVO				PASSIVO			
ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE				PASSIVO CIRCULANTE			
Caixa e equivalente de caixa				Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo			
Créditos a Curto Prazo				Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			
Clientes				Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Créditos Tributários a Receber				Obrigações de Repartição a Outros Entes			
Divida Ativa Tributaria				Provisões a Curto Prazo			
Divida Ativa não Tributaria – Clientes				Demais Obrigações a Curto Prazo			
Créditos de Transferências a Receber							
Empréstimos e Financiamentos Concedidos				PASSIVO NÃO-CIRCULANTE			
(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo				Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo			
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo				Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo				Obrigações Fiscais a Longo Prazo			
Estoques				Provisões a Longo Prazo			
VPD Pagas Antecipadamente				Demais Obrigações a Longo Prazo			
ATIVO NÃO-CIRCULANTE				Resultado Diferido			
Ativo Realizável a Longo Prazo				TOTAL DO PASSIVO			
Créditos a Longo Prazo							
Clientes							
Créditos Tributários a Receber							
Divida Ativa Tributaria							
Divida Ativa não Tributaria – Clientes							
Empréstimos e Financiamentos Concedidos							
(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo							
Demais Créditos e Valores a Longo Prazo							
Investimentos e Aplicações Temporárias a Longo Prazo							
Estoques							
VPD Pagas Antecipadamente							
Investimentos							
Participações Permanentes							
Participações Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial							
Participações Avaliadas pelo Método de Custo							
Propriedades para Investimento							
Demais Investimentos Permanentes							
Imobilizado							
Bens Móveis							
Bens Imóveis							
Intangível							
Softwares							
Marcas, Direitos e Patentes Industriais							
Direito de Uso de Imóveis							
TOTAL				TOTAL			
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
ATIVO PERMANENTE				PASSIVO PERMANENTE			
SALDO PATRIMONIAL							
COMPENSAÇÕES				PASSIVO COMPENSADO			
ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos				Saldo dos Atos Potenciais Passivos			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 4ª ed.

RESUMO DO BALANÇO PATRIMONIAL							
ATIVO				PASSIVO			
ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE				PASSIVO CIRCULANTE			
Caixa e Equivalentes de caixa				Fornecedor Inter OFSS			
				Fornecedor-CONSOLIDAÇÃO			
ATIVO NÃO-CIRCULANTE				PASSIVO NÃO-CIRCULANTE			
Realizável a Longo Prazo				TOTAL DO PASSIVO			
Investimentos				PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Imobilizado				Resultados Acumulados			
Intangível				Total do PL			
TOTAL				TOTAL			
Ativo Financeiro				Passivo Financeiro			
Ativo Permanente				Passivo Permanente			
Saldo Patrimonial							

DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO
Ordinária	
Vinculada	
Previdência Social	
Transferências obrigatórias de outro ente	
Convênios	
(...)	
TOTAL	

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 5ª ed.

5.1.2 Balanço orçamentário

O balanço orçamentário demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Segundo o MCASP, o balanço deve evidenciar as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar: (a) as receitas por fonte (espécie); e (b) as despesas por grupo de natureza.

Quadro 6. Balanço orçamentário

RESUMO DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO					
Em milhares R\$					
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	NOTA	EXERCÍCIO			
		PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA	RECEITAS REALIADAS	SALDO
Receitas Correntes					
Receitas Tributárias					
Receita de Contribuições					
Receita Patrimonial					
Receita Agropecuária					
Receita Industrial					
Receita de Serviços					
Transferências Correntes					
Outras Receitas Correntes					
Deduções da Receita Corrente					
Receitas de Capital					
Operações de Crédito					
Alienação de Bens					
Amortização de Empréstimos					
Transferências de Capital					
Subtotal					
Déficit					
TOTAL					

Saldos de exercícios anteriores (utilizados para créditos adicionais)		-				-
---	--	---	--	--	--	---

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO						
Em milhares R\$						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	EXERCÍCIO					
	DOTAÇÃO INICIAL (a)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (b)	DESPESAS EMPENHADAS (c)	DESPESAS LIQUIDADAS (d)	DESPESAS PAGAS (e)	SALDO DA DOTAÇÃO (f)=(b-c)
Despesas Correntes						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
Despesas de Capital						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
Reservas						
De Contingência						
Do RPPS						
Subtotal						
Superávit						
TOTAL						

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 4ª ed.

ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO (b)				
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDO (e)=(a+b-c-d)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)			
DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL					

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 4ª ed.

5.1.3 Balanço financeiro

Segundo o MCASP, o objetivo do balanço financeiro é evidenciar os ingressos e dispêndios de recursos em um determinado exercício financeiro, bem como as informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades, úteis para que os usuários possam tomar decisões que irão influenciar o fluxo de caixa da entidade. Possibilita, ainda, mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados, e ainda satisfazer os gastos de manutenção.

A nova discriminação do balanço financeiro, por destinação de recursos (ordinários e vinculados) permite evidenciar a origem e aplicação dos recursos financeiros de acordo com a sua vinculação legal. Por ocasião da realização da receita orçamentária, evidencia-se a finalidade específica para a futura aplicação dos recursos financeiros. No entanto, a execução da despesa orçamentária indica a finalidade específica da efetiva aplicação desses recursos.

Quadro 7. Balanço financeiro

BALANÇO FINANCEIRO									
Em milhares R\$									
INGRESSOS				DISPÊNDIOS					
ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	H%	ESPECIFICAÇÃO	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	H%
RECEITAS ORÇAMENTÁRIOS (I) ORDINARIA					DESPESAS ORÇAMENTÁRIOS (V) ORDINARIA				
VINCULADA					VINCULADA				
Convênios					Convênios				
Sus					Sus				
Transferência Recebida do Fundeb					Transferência Recebida do Fundeb				
Operação de Crédito					Operação de Crédito				
Previdência Social					Previdência Social				
Fundo de Combate à Pobreza					Fundo de Combate à Pobreza				
Outras					Outras				
(-) Deduções de Receita Orçamentária									
RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIO (II)					PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIO (VI)				
SALDO EM ESPÉCIE DO EXERCÍCIO ANTERIOR (III)					SALDO EM ESPÉCIE PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE (VII)				
TOTAL (IV) = (I + II + III)					TOTAL (VIII) = (V + VI + VII)				

QUADRO AUXILIAR - Balanço Financeiro		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
RECEITAS ORÇAMENTÁRIOS (I) ORDINARIA		
Tributos		
Transferências Constitucionais e Legais		
(-) Deduções de Receita Orçamentária (II)		
Transferência ao Fundeb		
Renúncia de Receita		
Transferências Constitucionais e legais aos Municípios		
Deduções de Investimentos		
TOTAL (III) = (I - II)		

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 4ª ed.

5.1.4 Demonstração das variações patrimoniais

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

O MCASP afirma que as alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas, e que as variações quantitativas são decorrentes

de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. As variações qualitativas, por sua vez, são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Quadro 8. Demonstração das variações patrimoniais

RESUMO DA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS				
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS				
	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	H%
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS				
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria				
Impostos				
Taxas				
Contribuições de Melhoria				
Contribuições				
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos				
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras				
Transferências e Delegações Recebidas				
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas				
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS				
Pessoal e Encargos				
Benefícios Previdenciários e Assistenciais				
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo				
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras				
Transferências e Delegações Concedidas				
Desvalorização e Perda de Ativos				
Tributárias				
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas				
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO				
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS				
(Decorrentes da Execução Orçamentária)				
	NOTA	Exercício Atual	Exercício Anterior	H%
Incorporação de ativo				
Desincorporação de passivo				
Incorporação de passivo				
Desincorporação de ativo				

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 4ª ed.

5.1.5 Demonstração dos fluxos de caixa

As informações sobre fluxos de caixa podem ser úteis aos usuários das demonstrações contábeis de uma entidade ao avaliar os seus fluxos. Os usuários das demonstrações contábeis se interessam em conhecer como a entidade gera e usa os recursos de caixa e equivalentes de caixa, independentemente da natureza das suas atividades e normas. As entidades necessitam de caixa essencialmente pelas mesmas razões, por mais diferentes que sejam as suas principais atividades, que envolvem pagamento pelos bens e serviços que consomem, serviços de dívidas, entre outros.

Quadro 9. Demonstração dos fluxos de caixa

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA						
Em milhares R\$						
	Nota	Exercício Atual	%	Exercício Anterior	%	2011 / 2010 (%)
1. FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES						
INGRESSOS						
RECEITAS DERIVADAS						
Receitas Tributárias						
Receitas de Contribuições						
RECEITAS ORIGINÁRIAS						
Receita Patrimonial						
Receita Agropecuária						
Receita Industrial						
Receita de Serviços						
Outras Receitas Originárias						
Remuneração das Disponibilidades						
TRANSFERÊNCIAS						
Intergovernamentais						
Intragovernamentais						
Convênios						
Outras Transferências						
Ingressos Extraorçamentários						
DESEMBOLSOS						
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO						
Legislativa						
Judiciária						
Administração						
Defesa Nacional						
Segurança Pública						
Relações Exteriores						
Assistência Social						
Saúde						
Trabalho						
Educação						
(...)						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna						
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa						
Outros Encargos da Dívida						
TRANSFERÊNCIAS						
Intergovernamentais						
a União						
a Estados e Distrito Federal						
a Municípios						
Intragovernamentais						

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (continuação)					
					Em milhares R\$
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES					
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS					
INGRESSOS					
Alienação de Bens					
Amortização de Empr. e Fin. Concedido					
Transferências de Capital					
DESEMBOLSOS					
Aquisição de Ativo Não Circulante					
Concessão de Empréstimo e Financiamento					
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS					
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO					
INGRESSOS					
Operações de Crédito					
DESEMBOLSOS					
Amortização / Refinanciamento da Dívida					
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO					
APURAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO					
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA					
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL					
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL					

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 5ª ed.

Pode-se aqui entender, que o objetivo da DFC seria o de contribuir para a transparência da gestão pública, uma vez que permite melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e das entidades do setor público. Assim, as informações da DFC permitem ao seu usuário avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalente de caixa, bem como suas capacidades de liquidez e projeção de cenários de fluxos futuros de caixa e a análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do financiamento dos serviços públicos regulares, conforme descreve o MCASP.

5.1.6 Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Esta demonstração permitirá analisar mais detalhadamente os motivos da variação do patrimônio líquido de um período para outro, sendo esse um dos principais indicadores de avaliação da solvência do ente público. A seguir é apresentada sua estrutura.

Quadro 10. Demonstração das mutações do patrimônio líquido

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO										
Em milhares R\$										
ESPECIFICAÇÃO	NOTA	PATRIMÔNIO SOCIAL / CAPITAL SOCIAL	ADIANTAMENTO P/ FUTURO AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL	RESERVAS DE CAPITAL	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	RESERVAS DE LUCROS	DEMAIS RESERVAS	RESULTADO ACUMULADO	AÇÕES / COTAS EM TESOURARIA	TOTAL
SALDOS INICIAL DO EXEC. ANTERIOR										
Ajustes de Exercícios Anteriores										
Aumento de Capital										
Resultado do Exercício										
Constituição / Reversão de Reservas										
Dividendos										
SALDOS FINAL DO EXEC. ANTERIOR										
SALDO INICIAL DO EXERCÍCIO ATUAL										
Ajustes de Exercícios Anteriores										
Aumento de Capital										
Resultado do Exercício										
Constituição / Reversão de Reservas										
Dividendos										
SALDOS FINAL DO EXEC. ATUAL										

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 4ª ed.

5.1.7 Notas explicativas

A exigência da elaboração das notas explicativas é recente no setor público e, a partir desta nova demanda, faz-se necessário um levantamento das informações que são importantes para integrar a demonstração. Por isso, ao longo deste tópico, serão indicadas, em cada demonstração, quais as contas que devem ser objeto de nota explicativa, sem esgotar as notas a serem incluídas, que podem variar de acordo com as necessidades específicas dos entes.

O MCASP, no tópico “notas explicativas”, demonstra a estrutura básica que as notas devem apresentar, como descrito a seguir:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis, das políticas e dos critérios contábeis específicos utilizados;
- (b) evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido mostrada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão.

Acrescenta, ainda, que as notas podem ser apresentadas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos, ou mesmo englobar outras demonstrações complementares necessárias para melhor evidenciação dos resultados e da situação financeira da entidade. Ainda, informa que cada item constante das demonstrações contábeis deve fazer referência à sua respectiva informação adicional relacionada nas notas.

Adiante, seguem as sugestões de notas explicativas para cada demonstração contábil.

5.1.7.1 Balanço patrimonial

No balanço patrimonial devem ser incluídas as informações adicionais sobre as seguintes contas.

ATIVO

DISPONÍVEL

- a. Estrutura das Disponibilidades (vinculação de recursos, fontes).
- b. Aplicações Financeiras (Bancos, rendimento médio).

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS POR COMPETÊNCIA

- a. Composição dos Créditos (tipo de impostos: (imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de bens e direitos (ICMS, IPVA, ITCD)).
- b. Execução orçamentária (arrecadação) x ativo patrimonial (competência).
- c. Provisão para perdas dos créditos tributários.

RENÚNCIA DE RECEITAS

- a. Realização da renúncia de receitas (por tipo de benefício, setor e região) x estimativa de renúncia prevista na LDO/LOA.
- b. Potencial de arrecadação x receita orçamentária arrecadada.
- c. Política econômica relacionada aos benefícios fiscais.

DÍVIDA ATIVA

- a. Composição da dívida ativa (tributária e não tributária).
- b. Composição da dívida ativa tributária por espécie (ICMS, IPVA, ITCD).
- c. Política de recuperação de créditos (LRF).
- d. Valores recebidos DA x valores inscritos em DA.
- e. Recebimentos dos créditos x montante do estoque de créditos DA.

- e. Ajustes a valor recuperável (metodologia adotada).

OUTROS CRÉDITOS

- a. Financiamentos concedidos.
- b. Empréstimos concedidos.
- c. Convênios concedidos.

ESTOQUES

- a. Composição dos grupos de estoques (consumo x venda).
- b. Composição dos estoques (itens de estoque).

INVESTIMENTOS

- a. Investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial MEP.
- b. Empresas controladas x mutação dos investimentos (aporte de recursos, recebimento de dividendos, ajustes pelo MEP).
- c. Participações em consórcios públicos.
- d. Outros investimentos.

ATIVO IMOBILIZADO

- a. Composição do ativo imobilizado (sintético por grupo).
- b. Ativos em construção (custos iniciais).
- c. Reavaliação ou redução a valor recuperável de ativos.
- d. Depreciação x vida útil dos ativos.
- e. Valor residual.
- f. Alienação de ativos x LDO x LRF.
- g. Bens cedidos em poder de terceiros.

ATIVOS CONTINGENTES

- a. Ativos contingentes originários de créditos tributários (contencioso).
- b. Outros ativos contingentes.

PASSIVO

OBRIGAÇÕES DIVERSAS

- a. Fornecedores diversos (do exercício e anteriores).
- b. Obrigações com pessoal.
- c. Obrigações patronais (RGPS e RPPS).

DEPÓSITOS DE TERCEIROS E CONSIGNAÇÕES

- a. Composição dos recursos extraorçamentários.
- b. Consignações diversas.

PRECATÓRIOS

- a. Composição dos precatórios (anteriores a 05/05/2000 e posteriores).
- b. Forma de pagamento adotado pelo governo.

PROVISÕES

- a. Evidenciar as provisões por tipo de obrigação (processos judiciais cíveis, trabalhistas e tributários; dívidas contratuais, etc.).
- b. Informar a metodologia e grau de probabilidade de sua concretização.
- c. Provisões atuariais.

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

- a. Evidenciação das dívidas por empréstimos ou financiamentos (dívida interna e externa).
- b. Breve histórico dos fatos e das políticas de governo que justificaram as operações de crédito, contendo as informações sobre a finalidade da utilização dos recursos.
- c. Descrição detalhada das operações (garantias, credor, prazo, taxa de juros, variação monetária, taxa de câmbio).
- d. Descrição das mutações das operações de crédito no exercício (saldo anterior + novas aquisições + juros incorporados (-) amortizações principal (-) pagamento juros, correção monetária e variação cambial).

PASSIVOS CONTINGENTES

- a. Evidenciação dos passivos contingentes (processos judiciais cíveis, trabalhistas e tributários; precatórios; dívidas contratuais, etc.).
- b. Metodologia e parâmetros para o cálculo das contingências passivas.
- c. Passivos contingentes balanço x passivo contingente – LRF, com informações sobre as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

OUTRAS INFORMAÇÕES

ATIVO E PASSIVO COMPENSADO

- a. Direitos e obrigações conveniadas.
- b. Direitos e obrigações contratadas.
- c. Garantias relativas às parcerias público-privadas.
- d. Outras garantias.

EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES

- a. Descrição das empresas dependentes que foram consolidadas no balanço.
- b. Direitos e obrigações relevantes que poderão influenciar nas contas do governo.

EMPRESAS EM LIQUIDAÇÃO

- a. Descrição das empresas em fase de liquidação.

5.1.7.2 Balanço orçamentário

Para que a informação disponibilizada pelo Balanço Orçamentário seja entendida pelos usuários, é necessário explicar o objetivo da demonstração, que visa mostrar o aspecto orçamentário das receitas e despesas. No novo modelo do balanço orçamentário, que incluiu colunas de despesas empenhadas, liquidadas e pagas, é preciso explicar que o saldo da dotação é o resultado da dotação atualizada menos as despesas empenhadas, pois o objetivo é demonstrar os gastos sob o aspecto orçamentário, e não o aspecto patrimonial.

Como sugere Rosa (2011), dentre as uma das informações que podem constar em notas explicativas no balanço orçamentário estão a identificação das despesas e

receitas intraorçamentárias, esclarecimentos sobre a utilização do superávit financeiro e o resultado do balanço orçamentário. Ainda, segundo a autora, poderão ser detalhadas as despesas executadas por tipo de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário), o total da movimentação financeira relativa à execução do orçamento (transferências financeiras recebidas e concedidas), e, ainda, os valores referentes à abertura de créditos adicionais e ao cancelamento de créditos.

5.1.7.3 Balanço financeiro

No caso das notas explicativas, referentes ao balanço financeiro, é preciso explicar o objetivo do balanço, bem como que os ingressos se referem às receitas arrecadadas e os dispêndios às despesas empenhadas.

INGRESSOS

SALDO EM ESPÉCIE DO EXERCÍCIO ANTERIOR

- a. Breve descrição de informações relevantes sobre o saldo do exercício anterior em comparação com o período em análise.

RECEITA ORÇAMENTÁRIA

- a. Breve descrição sobre os conceitos de receita orçamentária realizada por destinação de recursos (destinação vinculada e/ou ordinária).
- b. Descrição da evolução das receitas orçamentárias do período em análise (exercício anterior e atual).
- c. Evidenciação do grau de comprometimento dos recursos vinculados em relação ao total.
- d. Descrição dos valores que compõem as deduções das receitas orçamentárias (Fundeb, transferência constitucional, restituições de receita, etc.).

RECEBIMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

- a. Descrição dos fatos relevantes relacionados aos recebimentos de recursos extraorçamentários (operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), Inscrições em Restos a Pagar (RAP), obrigações relativas à consignação em folha, depósitos em caução, fianças, e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros).

DISPÊNDIOS

DESPESA ORÇAMENTÁRIA

- a. Explicação das informações relevantes relacionadas à política de gastos e investimentos do ente federativo, comparando o período em análise (exercício atual e anterior).

PAGAMENTOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS

- a. Evidenciação de informações relevantes sobre os pagamentos que não se submeteram ao processo de execução orçamentária, ou seja, das obrigações que representaram ingressos extraorçamentários (devolução de depósitos; pagamento dos RAP inscritos no exercício anterior, etc.).

SALDO EM ESPÉCIE PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE

- a. Evidenciação dos saldos de caixa e equivalentes de caixa, bem como entradas compensatórias, segregadas em saldos ordinários e vinculados, destacando o grau de comprometimento dos recursos em relação ao saldo total disponível para o exercício seguinte.

5.1.7.4 Demonstração das variações patrimoniais

Deve-se apresentar breve introdução, abordando os objetivos do demonstrativo, nos seus aspectos quantitativo e qualitativo, e os critérios utilizados para sua elaboração (regime de competência aplicado às receitas e às despesas reconhecidas no período), bem como informações sobre normas de contabilidade aplicáveis, que não tenham sido apresentadas no demonstrativo.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS

- a. Descrição dos itens de maior relevância registrados nas variações patrimoniais aumentativas, dentro dos seus respectivos grupos de contas, evidenciando os critérios e as políticas contábeis utilizadas para o reconhecimento das variações quantitativas aumentativas (receitas tributárias reconhecidas pelo regime de competência; reversão de provisões, etc.).
- b. Breve explicação da evolução do comportamento das variações patrimoniais aumentativas, destacando os de maior relevância (comparação entre o exercício atual e anterior; e análise vertical das VPA em relação ao total).

- c. Inserir outras análises imprescindíveis para a transparência das informações de operações e fatos que contribuíram de forma significativa para o aumento do patrimônio líquido.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS

- a. Descrição dos itens de maior relevância registrados nas variações patrimoniais diminutivas, dentro dos seus respectivos grupos de contas, evidenciando os critérios e as políticas contábeis utilizadas para o seu reconhecimento (reconhecimento de férias, 13º e encargos patronais por competência; ajustes a valor recuperável da dívida ativa, etc.).
- b. Breve explanação da evolução do comportamento das variações patrimoniais diminutivas, destacando os de maior relevância (comparação entre exercício atual e anterior) e análise vertical das VPD em relação ao total.
- c. Inserir outras análises imprescindíveis para a transparência das informações de operações e fatos que contribuíram de forma significativa para a redução do patrimônio líquido.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS

- a. Devem-se evidenciar as principais operações qualitativas decorrentes da execução orçamentária (receitas e despesas de capital) que consistiram na incorporação e desincorporação de ativos, bem como na incorporação e desincorporação de passivos (operações de crédito, alienação de ativos, concessão e recebimento de empréstimos, etc.).

5.1.7.5 Demonstração dos fluxos de caixa

As notas explicativas devem abranger breve explanação dos objetivos da demonstração e metodologia utilizada para sua elaboração (método direto ou indireto), descrevendo os conceitos sobre a segregação das atividades em: operacionais, de investimento e de financiamento.

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

- a. Descrição dos valores totais de recebimentos, pagamentos e o resultado da atividade operacional, apontando os itens de maior relevância nos ingressos e desembolsos de caixa (pessoal, juros e encargos da dívida, transferência).

- b. Breve explanação do comportamento da evolução dos valores totais da atividade e os de maior relevância (comparação entre exercício atual e anterior).

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO

- a. Descrição dos valores totais de recebimentos, pagamentos e o resultado da atividade de investimento, apontando os itens de maior relevância nos ingressos (alienação de ativos, recebimento de empréstimos, etc.) e desembolsos de caixa (aquisição de investimentos, ativo imobilizado, etc.).
- b. Breve explanação sobre o comportamento da evolução dos valores totais da atividade e os de maior relevância (comparação entre exercício atual e anterior).

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

- a. Descrição dos valores totais de recebimentos, pagamentos e o resultado da atividade de investimento, apontando os itens de maior relevância nos ingressos (operações de crédito) e desembolsos de caixa (amortização da dívida).
- b. Breve explanação sobre o comportamento da evolução dos valores totais da atividade e os de maior relevância (comparação entre exercício atual e anterior).

APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO

- a. Descrição dos saldos inicial e final do exercício, relatando a evolução dos saldos no período em análise (exercício atual e anterior).

5.2 Demonstrativos de avaliação fiscal

A presente seção mostrará os demonstrativos sugeridos no presente trabalho, que foram divulgados pelos Estados de Santa Catarina e Pernambuco, referentes às informações de avaliação fiscal, como limites constitucionais e legais, Fundeb, análise das receitas e despesas, podendo servir de base para divulgação em outros estados, que inclui, ainda, gráficos que permitem comparação dos dados, bem como facilitam o entendimento pelo usuário interessado da informação divulgada.

5.2.1 Limites constitucionais e legais

RESULTADOS OBTIDOS PELO ESTADO DE SANTA CATARINA EM 2011

A tabela a seguir apresenta um resumo do resultado de Santa Catarina em relação aos limites constitucionais e legais.

SAÚDE

Para fins de verificação do limite mínimo constitucional foram consideradas despesas no valor de R\$ 1.348 bilhão (R\$ 1,154 bilhão em 2010), perfazendo um total de 12,09% da receita líquida de impostos (12,04% em 2010).

Ao atender a ressalva e a recomendação do Tribunal de Contas do Estado em referência, em 2011 não foram consideradas as despesas com o pagamento dos inativos da saúde no cálculo do limite mínimo constitucional.

EDUCAÇÃO

O governo estadual aplicou mais de R\$ 2.344 bilhões (R\$ 2.102 bilhões em 2010) em construção, ampliação, reforma e manutenção de unidades escolares, centros de educação de jovens e adultos, espaços esportivos, alimentação e transporte escolar, bolsas de estudo, materiais, mobiliário, equipamentos de informática e remuneração do magistério, que beneficiaram mais de 600 mil alunos.

Os investimentos do governo do estado atingiram R\$ 191 milhões (R\$ 243 milhões em 2010). O custeio na manutenção dos serviços públicos em educação, por sua vez, foi de R\$ 686 milhões (R\$ 639 milhões em 2010) e a folha de pagamento dos servidores ativos somou R\$ 1.467 bilhão (R\$ 1.220 bilhão em 2010).

Em 2011, o Estado de Santa Catarina repassou R\$ 2.104 bilhões ao Fundeb (R\$ 1.814 bilhão em 2010). Retornaram para o Tesouro do estado apenas R\$ 1.676 bilhão (1.458 bilhão em 2010), ocasionando perda de R\$ 428 milhões (R\$ 356 milhões em 2010).

No entanto, cabe destacar que os recursos do Fundeb que não retornam ao Tesouro do estado, são distribuídos entre os municípios catarinenses, pois o Fundeb é formado com recursos dos impostos do governo do estado e dos municípios catarinenses, e a redistribuição destes recursos ocorre de forma proporcional ao número de alunos matriculados nas respectivas redes de ensino.

Conforme previsto no artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 60% dos recursos do Fundeb devem ser aplicados na remuneração dos profissionais do magistério do ensino fundamental e médio. Em 2011 foram aplicados 69,23% (68,52% em 2010).

CIÊNCIA E TECNOLOGIA

O artigo 193 da Constituição Estadual de Santa Catarina estabelece que pelo menos 2% das receitas correntes arrecadadas pelo estado devem ser aplicadas em pesquisa científica e tecnológica. Esta aplicação deverá ser efetuada de forma conjunta 10 pela Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A (Epagri) e a Fundação de Apoio à Pesquisa Científica e Tecnológica do Estado de Santa Catarina (Fapesc).

Na apuração do limite mínimo constitucional foram considerados os valores empenhados pela Epagri e Fapesc, bem como os valores descentralizados pela Fapesc e empenhados pela Epagri, UDESC e SDR – lages, nas fontes de recursos do exercício corrente, deduzidos os restos a pagar cancelados.

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

O conceito de Receita Corrente Líquida (RCL) foi instituído pela Lei de Responsabilidade Fiscal para servir de parâmetro para o cálculo da reserva de contingência e para a apuração dos limites da despesa com pessoal, da dívida consolidada, das garantias e contragarantias e das operações de crédito.

Em 2011, a RCL totalizou R\$ 13.791 bilhões (R\$ 11.857 bilhões em 2010), o que representou um incremento de 16,31%. As receitas que mais contribuíram para este aumento foram as tributárias (excluídas as receitas com juros e dívida ativa dos tributos), que cresceram 14,82%. O Programa Catarinense de Revigoração Econômico (Revigorar) III contribuiu para o aumento da RCL em R\$ 280 milhões. A RCL, de 2011, também apresenta receita extraordinária, no valor de R\$ 248 milhões, referente ao contrato de prestação de serviços financeiros e outras avenças firmado entre o governo do estado e o Banco do Brasil.

DESPESA COM PESSOAL

Todos os poderes e órgãos do Estado de Santa Catarina cumpriram, em 2011 e 2010, o limite legal estabelecido pela LRF para as despesas com pessoal em relação à RCL.

DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA E CONTRAGARANTIAS

A Resolução do Senado nº 40/2001 estabelece que a Dívida Consolidada Líquida (DCL) dos estados não poderá ser superior a 200% da Receita Corrente Líquida (RCL). Em 2011, o percentual da DCL do Estado de Santa Catarina em relação à RCL foi de 45,67% (62,95% em 2010).

O saldo de garantias concedidas pelo governo do estado no final de dezembro de 2011 é de R\$ 93 milhões (R\$ 69 milhões em 2010), representando 0,68% da RCL (0,58% em 2010). O limite máximo estabelecido pela Resolução do Senado nº 43/2001 é de 22% da RCL. As operações de crédito realizadas pela Casan, na qual o estado é o garantidor, foram contratadas em 1991 (BIRD) e em 1996 (KFW). Por serem anteriores à edição da LRF e da Resolução do Senado, não possuem contragarantias, pois não eram exigidas à época.

RESULTADO PRIMÁRIO

A análise do resultado primário indica quanto o ente público depende de capital de terceiros para manter ou custear suas despesas. Superávits primários são direcionados para o pagamento de serviços da dívida (principal mais juros) e contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida.

A LDO do Estado fixou a meta do resultado primário para 2011 em R\$ 875 milhões (R\$ 872 milhões para 2010). No exercício financeiro de 2011, o estado apresentou um superávit primário de R\$ 1.260 bilhão (R\$ 880 milhões em 2010).

RESULTADO NOMINAL

O objetivo do resultado nominal é medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida entre o exercício anterior e exercício atual.

A LDO fixou a meta do resultado nominal para 2011 em R\$ 229 milhões (R\$ 554 milhões para 2010), ou seja, a LDO autorizou o crescimento da Dívida Fiscal Líquida até este valor. No exercício financeiro de 2011 houve redução da Dívida Fiscal Líquida, o que resultou em um resultado nominal negativo no montante de R\$ 930 milhões (em 2010, o resultado nominal foi positivo em R\$ 138 milhões).

Quadro 11. Limites constitucionais e legais

RESUMO DOS RESULTADOS OBTIDOS PELO ESTADO DE SANTA CATARINA - LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS				
	Em Milhares R\$			
	2011		2010	
SAÚDE	VALOR	% SOBRE A RLI	VALOR	% SOBRE A RLI
Despesas Consideradas para Fins de Limite	1.348.767	12,09	1.153.627	12,04
Mínimo Constitucional a Ser Aplicado (Art. 77 dos ADCT, CF/88)	1.338.216	12,00	1.149.530	12,00
EDUCAÇÃO - Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE	VALOR	% SOBRE A RLI	VALOR	% SOBRE A RLI
Despesas Consideradas para Fins de Limite	2.963.063	26,57	2.508.902	26,19
Mínimo Constitucional a Ser Aplicado (Art. 212 da CF/88)	2.787.950	25,00	2.394.854	25,00
FUNDEB - aplicado na remuneração do Magistério	VALOR	% FUNDEB	VALOR	% FUNDEB
Despesas Consideradas para Fins de Limite	1.176.411	69,23	1.007.092	68,52
Mínimo Constitucional a Ser Aplicado (Art. 60 dos ADCT, CF/88)	1.019.564	60,00	881.923	60,00
CIÊNCIA E TECNOLOGIA	VALOR	% SOBRE AS RECEITAS CORRENTES ARRECADADAS	VALOR	% SOBRE AS RECEITAS CORRENTES ARRECADADAS
Despesas Consideradas para Fins de Limite	301.824	2,00	275.419	2,12
Mínimo Constitucional a Ser Aplicado (Art. 193 da CE/89)	301.709	2,00	260.306	2,00
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	13.791.475		11.587.684	
DESPESA COM PESSOAL - CONSOLIDADO	VALOR	% SOBRE A RCL	VALOR	% SOBRE A RCL
Despesa Total com Pessoal - DTP	7.064.386	51,22	6.059.243	51,10
Limite Máximo (incisos I, II e III, art.20 da LRF)	8.274.885	60,00	7.114.610	60,00
Limite Prudencial (§ único, art. 22 da LRF)	7.861.141	57,00	6.758.880	57,00
DÍVIDA CONSOLIDADA	VALOR	% SOBRE A RCL	VALOR	% SOBRE A RCL
Dívida Consolidada Líquida	6.298.321	45,67	7.464.223	62,95
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	27.582.951	200,00	23.715.367	200,00
GARANTIAS DE VALORES	VALOR	% SOBRE A RCL	VALOR	% SOBRE A RCL
Total das Garantias	93.335	0,68	69.287	0,58
Limite Definido por Resolução do Senado Federal	3.034.124	22,00	2.608.690	22,00

RESUMO DOS RESULTADOS OBTIDOS PELO ESTADO DE SANTA CATARINA - LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS				
Em Milhares R\$				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	VALOR	% SOBRE A RCL	VALOR	% SOBRE A RCL
Operações de Crédito Internas e Externas	95.294	0,69	59.696	0,50
Operações de Crédito por Antecipação da Receita	-	-	-	-
Limite Definido p/ Senado Federal para Op. De Crédito Internas e Externas	2.206.636	16,00	1.897.229	16,00
Limite Definido p/ Senado Federal para Op. De Crédito por Antec. da Receita	965.403	7,00	830.038	7,00
RESULTADO PRIMÁRIO	VALOR		VALOR	
Resultado Primário no Exercício de Referência	1.259.601		880.446	
Meta Fixada na LDO para o Exercício de Referência	874.787		872.000	
RESULTADO NOMINAL	VALOR		VALOR	
Resultado Nominal no Exercício de Referência	-929.960,00		138.353,00	
Meta Fixada na LDO para o Exercício de Referência	228.665,00		554.114,00	

Fonte: Balanço Geral do Estado de Santa Catarina – Volume I. Disponível em: < www.sef.sc.gov.br > .

RESULTADOS ALCANÇADOS PELO ESTADO DE PERNAMBUCO EM 2011

RECEITA CONSOLIDADA

A receita consolidada cresceu R\$ 1.766 milhão, o equivalente a uma taxa nominal de 9,1%. A valores constantes, por sua vez, de dezembro de 2011, deflacionados pelo IGP-DI, apresentou crescimento de 0,7%. Nesse ponto, cabe ressaltar que as receitas correntes e de capital tiveram comportamento opostos; enquanto as primeiras experimentaram expansão real de 8,4%, as segundas decresceram 56,8%.

Nas receitas correntes destaca-se, por conta de sua relevância na composição dos tributos estaduais, o crescimento, em termos nominais, da arrecadação do ICMS em 17,4%, especialmente decorrente do desenvolvimento econômico que o estado vem apresentando e ações promovidas pela Secretaria da Fazenda a seguir elencadas:

- integração do processo de planejamento, de execução, de lavratura de autos, dos sistemas e das equipes de agências da receita, que possibilitaram uma arrecadação de R\$ 180,5 milhões;
- modificação em parte da legislação de substituição tributária, que resultou em aumento de controle e conseqüente reflexo na arrecadação; e
- acompanhamento permanente dos maiores segmentos de arrecadação, notadamente combustível, energia elétrica e telecomunicações.

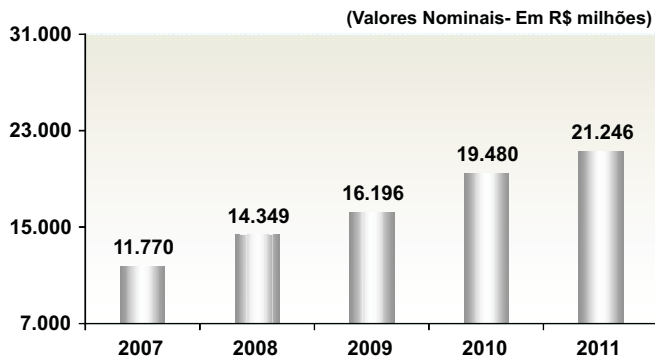
O FPE também contribuiu para o bom desempenho das receitas correntes, com crescimento de 23,2%, conforme pode ser visto no quadro seguinte.

A receita de capital decresceu 53,7%, principalmente, em razão de a base de comparação de 2010 estar inflada pelas receitas de caráter extraordinário de R\$ 726 milhões, oriundas das licitações para execução dos pagamentos da folha do Estado e da conta única, vencidos pelo Bradesco e pela CAIXA, respectivamente. Além disso, houve frustração da expectativa de ingresso de receitas de operação de crédito previstas do período de carência de operações anteriormente contratadas, tais como BNDES ESTADOS, PEF I e PEF II.

Quadro 12. Resumo das receitas consolidadas

RESUMO DAS RECEITAS CONSOLIDADAS NOS ÚLTIMOS CINCO ANOS - PE									
Valores Nominais - Em R\$ milhões									
DESCRIÇÃO	2007	2008	2009	2010	2011	VARIÇÃO			
						08/07	09/08	10/09	11/10
RECEITA TOTAL	11.770	14.349	16.196	19.480	21.246	21,9%	12,9%	20,3%	9,1%
RECEITAS CORRENTES	11.538	13.793	14.529	17.202	20.192	19,5%	5,3%	18,4%	17,4%
ICMS	5.367	6.114	6.710	8.288	9.727	13,9%	9,8%	23,5%	17,4%
IRRF	284	413	388	463	556	45,5%	-6,3%	19,4%	20,1%
IPVA	273	318	373	408	482	16,4%	17,3%	9,5%	18,0%
ITCD	10	15	20	39	41	51,4%	32,5%	98,8%	3,7%
COTA-PARTE DO FPE	2.650	3.240	3.123	3.366	4.146	22,3%	-3,6%	7,8%	23,2%
OUTRAS TRANSF. CORRENTES	1.661	2.220	2.644	3.101	3.409	33,6%	19,1%	17,3%	9,9%
DEMAIS RECEITAS CORRENTES	2.421	2.941	2.962	3.512	4.196	21,5%	0,7%	18,6%	19,5%
TRANSFERÊNCIA AO FUNDEB	(1.129)	(1.469)	(1.690)	(1.975)	(2.364)	30,1%	15,1%	16,9%	19,7%
RECEITAS DE CAPITAL	233	556	1.667	2.278	1.054	138,8%	199,9%	36,7%	-53,7%
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	80	213	1.111	664	517	165,5%	421,2%	-40,2%	-22,2%
ALIENAÇÃO DE BENS	1	3	17	4	1	256,9%	430,2%	-77,2%	-85,4%
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	99	282	356	883	528	185,5%	26,1%	148,2%	-40,2%
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	53	57	182	726	8	8,4%	219,2%	298,5%	-98,9%

Gráfico 1. Evolução da Receita



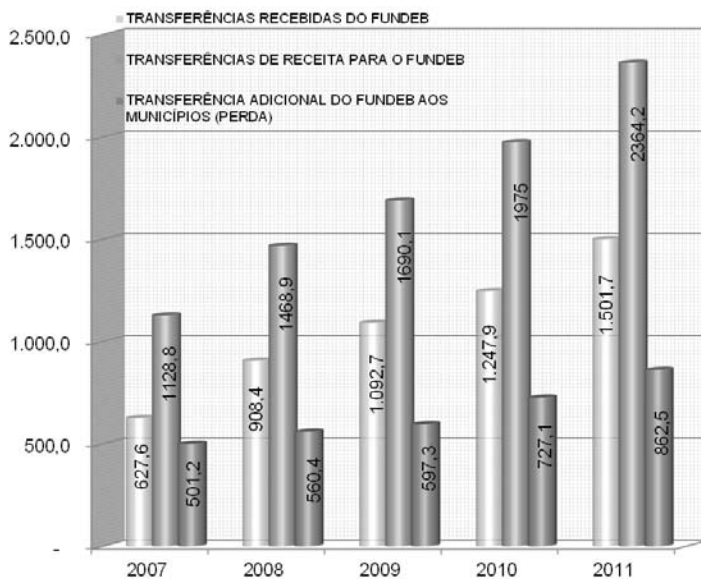
Nesse exercício, foram aportados pelo estado ao Fundeb R\$ 2.364 milhões e recebidos R\$ 1.502 milhão, gerando uma transferência adicional aos municípios pernambucanos da ordem de R\$ 862 milhões. A União transferiu ainda para o estado, a título de complementação do Fundeb, o valor de R\$ 251 milhões.

Verificou-se, ainda, ao longo de 2011, a elevação da relação transferência/receita corrente líquida de 5,8% para 5,9%, como consequência da queda de participação do estado no quantitativo geral de alunos.

Quadro 13. Resultados dos recursos Fundeb

RESULTADO DOS RECURSOS DO FUNDEB - PE					
	Valores Nominais - Em R\$ milhões				
	2007	2008	2009	2010	2011
TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO FUNDEB	627,6	908,4	1.092,7	1.247,9	1.501,7
TRANSFERÊNCIAS DE RECEITA PARA O FUNDEB	1.128,8	1.468,9	1.690,1	1.975,0	2.364,2
TRANSFERÊNCIA ADICIONAL DO FUNDEB AOS MUNICÍPIOS (PERDA)	501,2	560,4	597,3	727,1	862,5

Gráfico 2. Resultados dos recursos Fundeb



Fonte: Balanço Geral do Estado de Pernambuco / www.sefaz.pe.gov.br.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No contexto de uma reformulação da gestão pública e da inclusão das novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCTSP), foi desenvolvido o presente trabalho, que teve como objetivo propor um modelo de relatório contábil do governo do estado capaz de tornar as informações mais inteligíveis ao cidadão. Após a aplicação dos questionários, observou-se que os entrevistados consideraram importante a divulgação dos vinte e três demonstrativos presentes, assim como melhor interpretação dos dados.

Foi proposta, seguindo o desenvolvimento do trabalho, dentro do escopo das demonstrações contábeis, uma evidenciação maior nas notas explicativas das informações adicionais que devem ser divulgadas e nos demonstrativos de avaliação fiscal. Também foram incluídos dados em formato de tabelas e gráficos. Aliado às propostas, o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais vem introduzindo importantes mudanças na evidenciação contábil do patrimônio público, entre elas alterações nas demonstrações contábeis obrigatórias, a criação de sistema de apuração de custos e a necessidade de novos sistemas informatizados.

Entendeu-se, ainda, que tais mudanças contribuem para a transparência e prestação de contas ao cidadão, uma vez que se tem nos relatórios contábeis um instrumento de controle social. Contribuem ainda como auxílio na tomada de decisão dos gestores públicos. Muitas mudanças ainda precisam ocorrer e este trabalho visou contribuir com sugestões nos demonstrativos contábeis e fiscais.

Por fim, cabe ressaltar que não esgota a possibilidade de existirem demonstrativos adicionais, e é de extrema importância para a divulgação de informações úteis aos cidadãos e gestores o desenvolvimento de demonstrativos adaptados à realidade de cada ente, pois, assim como ocorre em empresas privadas, quanto mais informações adicionais são divulgadas maior o nível de transparência com os usuários interessados.

REFERÊNCIAS

- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Conferência na Universidade Federal de Santa Maria**, Rio Grande de Sul, 29 de mar.2012.
- BRASIL. **Lei nº 4.320/1964, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 de mar. 1964.
- _____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 maio 2000.
- BERTUCCI, Janete Lara de oliveira. : ênfase na elaboração de TCC de pós-graduação. São Paulo: Atlas, 2011.
- CRESWELL, Jonh W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- DENCKER, Ada de Freitas Maneti. **Métodos e técnicas de pesquisa em turismo**. 5. ed. São Paulo: Futura, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F. Van. Teoria da contabilidade. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KANAANE, Roberto; FILHO, Alécio Fiel; FERREIRA, Maria das Graças. **Gestão pública: planejamento, processos, sistemas de informação e pessoas** – São Paulo: Atlas, 2010.
- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem** – São Paulo: atlas, 2005.
- SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. – 4. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicada à Federação, 2011.
- _____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 5 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.
- _____. **Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. – 5 ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.
- OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas** – São Paulo: Atlas, 2010.

PALUDO, Augustinho Vicente; PROCOPIUCK, Mario. **Planejamento governamental**: referencial teórico, conceitual e prático – São Paulo: Atlas, 2011.

RICHARDSON et al. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SELLTIZ, Wrightsman e Cook. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**, v. 2: medidas na pesquisa social. São Paulo: E. P. U., 2005.

_____. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**, v. 3: análise de resultados. São Paulo: E. P. U., 2005.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas**: indicadores de desempenho e análise – São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática – São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI, Valmor: **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. 2. Reimpr., São Paulo: Atlas, 2007.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço social**: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações – São Paulo: Atlas, 2001.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELLOS, Marco Antônio S. **Introdução à economia**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia da pesquisa**. Florianópolis: SEaD/UFSC 2009.

www.sef.sc.gov.br

www.sefaz.pe.gov.br

**ESTUDO DE VIABILIDADE PARA CRIAÇÃO
DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NO
ESTADO DE MINAS GERAIS**

Fernando de Castro Fagundes

Sefaz/GO

Fernando Ferreira Calazans

SMAGP – PBH/MG

Marcelo Soares Nascimento

IPSE/MG

Marcus Vinicius de Souza

IPSE/MG

Otoni Lima Bezerra

Sefaz/AL

Roberto Paula de Freitas Campos

Sefaz/ES

Coordenador/Orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – IPEA

Doutorando em Economia pela Universidade Católica
de Brasília – UCB

mcaetano70@yahoo.com.br



RESUMO

Esta pesquisa consiste em uma análise de viabilidade da previdência complementar para o Estado de Minas Gerais em termos jurídicos e atuariais. Além disso, faz-se comparação das legislações já aprovadas sobre previdência complementar para o governo federal e os Estados do Rio de Janeiro e São Paulo. Conclui-se que como Minas Gerais já iniciou sua transição para um regime capitalizado, a implementação da previdência complementar pode implicar ganhos fiscais.

Palavras-chaves: Previdência de servidores públicos. Previdência complementar.

ABSTRACT

This paper consists in an analysis of viability of the complementary pension fund for the state of Minas Gerais in juridical and actuarial terms. Besides, it makes a comparison regarding the legislation already approved for complementary pensions for the federal government and the states of São Paulo and Rio de Janeiro. All in all, as Minas Gerais has already made a transition to a funded pension, the implementation of a complementary pension fund can promote fiscal savings.

Keywords: Pensions for public employees. Complementary pension fund.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO, 575

2 METODOLOGIA, 577

2.1 Universo de pesquisa, 578

2.2 Técnicas e métodos de pesquisa, 578

2.3 Análise descritiva dos dados, 580

3 OS REGIMES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DOS SERVIDORES PÚBLICOS, 582

3.1 Previdência Complementar dos servidores públicos federais e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro: identificação de pontos comuns e especificidades, 587

3.2 Viabilidade legal de constituição da previdência complementar para os servidores públicos do Estado de Minas Gerais, 592

4 VIABILIDADE FINANCEIRA NA CRIAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PARA OS SERVIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS, 594

4.1 O Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Minas Gerais, 594

4.2 Plano de previdência complementar e sua viabilidade, 596

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 602

REFERÊNCIAS, 605

TABELAS

Tabela 1. Frequência de servidores ativos da massa atual, por poder/órgão e sexo, 580

Tabela 2. Idade média da massa atual de servidores ativos, por poder/órgão e sexo, em anos, 581

Tabela 3. Frequência de servidores ativos da massa atual, com remuneração acima do teto do RGPS, por poder/órgão, 582

Tabela 4. Alíquotas de contribuição do RPPS-MG, 595

Tabela 5. Estimativa do número de novos servidores que ingressarão no serviço público estadual e que poderão ser elegíveis à previdência complementar, 598

Tabela 6. Estimativa do número e folha salarial dos novos servidores, elegíveis à previdência complementar, 599

Tabela 7. Fluxo financeiro estimado do fundo de previdência complementar, 600

1 INTRODUÇÃO

A Previdência Social Brasileira é composta dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), que amparam os servidores públicos das três esferas de governo do país, e do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que protege os trabalhadores da iniciativa privada e servidores públicos sem a proteção dos RPPSs, ambos de filiação compulsória, e a Previdência Complementar, de caráter facultativo.

Em virtude da benevolência das regras concessivas de aposentadorias e pensões dos RPPSs, até a publicação da Lei nº 9.717/98 e da Emenda Constitucional nº 20/98, enquanto o RGPS possuía um desequilíbrio financeiro de 0,7% do Produto Interno Bruto (PIB), os RPPSs federal, estaduais e municipais, conjuntamente, possuíam um desequilíbrio da ordem de 3,7% do PIB (GIAMBIAGI, 2007).

Diante disso, e no contexto da busca pelo equilíbrio das contas públicas e do ajuste fiscal, os entes federados procuraram adequar seus sistemas previdenciários ao novo marco institucional da previdência no serviço público, advindo da reforma previdenciária de 1998, trazida pela Lei nº 9.717 e pela Emenda Constitucional nº 20.

As aludidas normas criaram inúmeros princípios, especialmente o caráter contributivo e a necessidade de preservação do equilíbrio financeiro e atuarial.

Uma das maneiras que os RPPSs têm encontrado para equacionar os seus déficits atuariais e restabelecer o equilíbrio de seus planos é por meio da segregação de massas¹ e da adoção de regime de capitalização² para seus planos, orientação procedente do Ministério da Previdência Social – MPS),³ com base nos preceitos estabelecidos pela Lei nº 9.717, de 1998.

Coincidentemente, não obstante a crise econômica internacional de 2008, o patrimônio dos RPPSs das três esferas de governo do país cresceu aproximados 97% em cinco anos (2006-2010), atingindo R\$ 49,4 bilhões (BRASIL, MPS, 2009a e 2010a).

1 Segundo o art. 2º, XIX da Portaria MPS nº 403/2008, considera-se segregação de massas a “separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário”.

2 Segundo o art. 2º, XI da Portaria MPS nº 403/2008, considera-se regime financeiro de capitalização o “regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, acrescidas ao patrimônio existente, às receitas por ele geradas e a outras espécies de aportes, sejam suficientes para a formação dos recursos garantidores a cobertura dos compromissos futuros do plano de benefícios e da taxa de administração”.

3 Art. 5º, II, ‘b’, da Portaria MPS nº 204, de 2008.

Outra maneira que viabiliza a minimização do déficit atuarial dos RPPSs é a criação da previdência complementar para os servidores públicos, o que, segundo Caetano (2008, p. 130), “introduz avanços de equidade horizontal e vertical”. A previdência complementar é importante porque harmoniza as regras previdenciárias tanto para os cidadãos de maior renda do setor público quanto para os do setor privado e porque impede que o ente federado assuma riscos⁴ relativos às aposentadorias e às pensões de maior valor.

Ainda, segundo Caetano (2008, p. 133), a instituição da previdência complementar para os servidores públicos permitiria ganhos consideráveis com eficiência, uma vez que se permitiria “desvincular a política previdenciária da política de pessoal do ente”.

A despeito de toda polêmica acerca do tema, o Estado de São Paulo com a publicação da Lei nº 14.653/11; a União, por meio da Lei nº 12.618/12; e o Estado do Rio de Janeiro, pela Lei nº 6.243/12, adiantaram-se na criação da previdência complementar para os seus servidores públicos.

Ao ter como pano de fundo aludido debate, esta pesquisa analisa a viabilidade de criação da previdência complementar para os servidores públicos do Estado de Minas Gerais sob o ponto de vista jurídico e financeiro-atuarial.

Para tanto, este trabalho tem por objetivos específicos: analisar aspectos jurídicos gerais para a criação da previdência complementar mineira e a legislação da Previdência Complementar do RPPS da União e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, de maneira que identifique pontos comuns e especificidades, bem como analise a compatibilidade da legislação constitucional e legal do RPPS do Estado de Minas Gerais à legislação de previdência complementar nacional.

O trabalho pretende ainda, como objetivo específico, verificar a viabilidade financeiro-atuarial da criação de um plano de previdência complementar, por meio da simulação de um plano para o Estado de Minas Gerais.

Inicialmente, foi observada possível dificuldade legal no que se refere à vedação por parte da Constituição do Estado de Minas Gerais referente à criação de fundações públicas de direito privado. No entanto, este possível problema, pode não represen-

4 “É importante frisar que não se impede alguém de receber valor elevado de benefício previdenciário caso assim o deseje. Porém, não será a sociedade como um todo que arcará com esse gasto, mas o próprio servidor por meio de seu esforço de poupança individual.” (CAETANO, 2008, p. 132)

tar impedimento legal, pois, sob a luz do Código Civil Brasileiro e do Decreto Lei nº 200/1967, observou-se que é possível que seja dada uma interpretação alternativa à literalidade do dispositivo constitucional mineiro.

No que se refere ao aspecto financeiro-atuarial, constatou-se ser viável e factível a implementação da previdência complementar, dadas as características do RPPS-MG, principalmente diante da aparente inexistência de custo de transição, citado por Caetano (2008), em virtude de o Estado já adotar o regime de capitalização para os servidores que ingressaram a partir de 1º/1/2002, à redução do risco atuarial da previdência básica e à redução do desembolso do ente estatal com a contribuição previdenciária patronal.

O trabalho está estruturado da seguinte forma. Após esta introdução, a seção dois explicita a metodologia usada para o desenvolvimento do trabalho. A seção três analisa os aspectos jurídicos gerais da previdência complementar dos servidores públicos no Brasil; realiza exercício comparativo entre as normas que balizaram as experiências recentes de implantação da previdência complementar para os servidores públicos do governo federal e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, identificando pontos comuns e especificidades. Ademais, avalia ainda, sob o aspecto legal, a possibilidade de criação do regime de previdência complementar para os funcionários públicos do Estado de Minas Gerais. A seção quatro apresenta os resultados financeiro-atuariais da simulação feita para verificar a viabilidade financeira de criação da previdência complementar. Por fim, apresentam-se as considerações finais do trabalho.

2 METODOLOGIA

O desenvolvimento de uma pesquisa baseia-se em um planejamento cauteloso, ideias consistentes e fundamentadas, para que seu resultado seja satisfatório.

A definição da metodologia para coleta e tratamento de dados e apresentação dos resultados representa etapa imprescindível em qualquer trabalho. A maneira como um problema de pesquisa é estabelecido e estruturado, poderá afetar os resultados da pesquisa, podendo inclusive, obter respostas diferentes que se deseja demonstrar (BEUREN, 2004).

O processo da pesquisa não é inteiramente previsível e controlável. Seguir uma determinada metodologia constitui optar por um caminho, um meio pelo qual seja

possível se estabelecer as ações. O método deve ser adequado ao tipo de pesquisa que se deseja realizar. Sua escolha fundamenta-se na natureza do problema estudado (RICHARDSON, 1999).

Sob a classificação de Gil (2002), a pesquisa possui natureza exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema a fim de torná-lo explícito ou construir hipóteses. Descritiva, pois envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, bem como empírica, ao definir um objeto de estudo no qual o pesquisador manipula e controla variáveis independentes.

2.1 Universo de pesquisa

Para analisar a viabilidade financeiro-atuarial, foi utilizada a massa de servidores ativos do Estado de Minas Gerais, que serviu de base para a realização da avaliação atuarial da data-base de 31/12/2011, com 305.716 servidores.

Também foram utilizados os dados divulgados pelo estado em comento, por meio do Demonstrativo Previdenciário do exercício do ano de 2011, constante no sítio do MPS.

2.2 Técnicas e métodos de pesquisa

Para os aspectos jurídicos e legais, foi feita a análise da legislação federal e a legislação dos Estados de SP e RJ, bem como da constituição mineira, todas pertinentes ao tema.

Para o estudo de viabilidade financeiro-atuarial, foi necessário estabelecer algumas hipóteses, premissas e condições de contorno, além das hipóteses adotadas nas avaliações atuariais do Regime Próprio de Previdência Social do Estado. Foram elas:

- a. o estado encontra-se com seus quadros completos e que a atual massa de servidores ativos é suficiente para prover os serviços públicos de responsabilidade do estado. Tal hipótese implica admitir que só ocorrerão novas nomeações quando da saída de algum servidor, seja por aposentadoria seja por morte, reduzindo assim a velocidade de crescimento de um eventual fundo de previdência complementar;
- b. a eventual substituição de um servidor ativo ocorrerá na proporção de um para um: para cada servidor que vier a falecer ou se aposentar, será repostado

- um, por meio de concurso público, no mesmo ano em que o servidor ativo deixar o serviço;
- c. o novo servidor que vier a ingressar nos quadros do serviço público estadual, após a implantação da previdência complementar, e que for elegível a ela, fará opção por ingressar na previdência complementar;
 - d. a alíquota de contribuição patronal estará limitada a 7,5%, incidente sobre a parcela da remuneração de contribuição do servidor que ultrapassar o teto máximo de contribuição para o RGPS;
 - e. é factível obter rendimento financeiro da ordem de 4,75% a.a., acima da inflação interna do plano de benefícios do RPPS do Estado de Minas Gerais;
 - f. o teto máximo de contribuição para o RGPS, adotado como R\$ 3.916,20 para o início do estudo, crescerá na proporção de 1% a.a., acima do IPCA, o índice da inflação oficial;
 - g. o custo administrativo da estrutura necessária para suportar a previdência complementar, admitido pelo Estado, é da ordem de 5,00% das contribuições vertidas para o fundo de previdência complementar; e
 - h. a mortalidade e a invalidez do grupo de servidores efetivos ativos do Estado de Minas Gerais podem ser adequadamente estimadas, por meio da tábua de mortalidade geral AT-1983 Male e tábua de entrada em invalidez Álvaro Vindas, respectivamente;

Com as hipóteses da avaliação atuarial e as adicionais estabelecidas para a presente pesquisa, foi estimado o número de servidores ativos que seriam substituídos, ano a ano, para um horizonte temporal de 12 anos, bem como as respectivas remunerações de contribuição,⁵ quando de sua entrada no serviço público estadual.

A remuneração de contribuição de entrada no serviço público estadual, do novo servidor elegível à previdência complementar, foi estimada com base na remuneração de contribuição do servidor antigo que veio a substituir, descontados os quinquênios que servidor antigo acumulou no decorrer da sua vida laborativa no serviço público.

O fluxo de novos servidores foi obtido por meio das projeções de concessão de benefícios futuros de aposentadoria e pensão realizadas na avaliação atuarial do

5 Remuneração de Contribuição: remuneração sobre a qual incide a alíquota de contribuição e que serve de base para cálculo dos benefícios previdenciários.

RPPS-MG, com data-base de 31/12/2011, sob a premissa supracitada de que haverá reposição da massa na proporção de um para um e no mesmo ano em que o servidor antigo se aposentar ou falecer.

Com base no fluxo estimado de novos servidores, elegíveis à previdência complementar, foi estabelecido o fluxo financeiro do eventual fundo de previdência complementar. Por meio da análise do fluxo financeiro estimado e da comparação dos desembolsos do estado com a contribuição patronal, foi verificada a viabilidade financeira ou não da implantação de um plano de previdência complementar.

Optou-se por limitar a análise do fluxo financeiro a um horizonte temporal de 12 anos, a partir da data de criação do fundo, para fins de estabelecer a viabilidade financeiro-atuarial, em virtude do grau de incerteza em relação às hipóteses de geração futura. Quanto maior o horizonte temporal, maior a incerteza sobre o processo de reposição da massa atual de servidores ativos.

2.3 Análise descritiva dos dados

Sobre a massa de servidores ativos, foram geradas estatísticas descritivas, de maneira a promover melhor conhecimento das características da população em estudo, no que tange ao aspecto relativo à viabilidade financeiro-atuarial.

Procurou-se conhecer a massa atual de servidores ativos que eventualmente será substituída pela massa de novos servidores com a faculdade de ingressar no plano de previdência complementar.

A massa de servidores que serviu de base para o estudo de viabilidade financeiro-atuarial apresentava a seguinte distribuição, por poder/órgão e sexo:

Tabela 1. Frequência de servidores ativos da massa atual, por poder/órgão e sexo

Poder/órgão	Feminino	Masculino	Total	(%)
Assembleia	789	832	1.621	0,53
Defensoria Pública	517	526	1.043	0,34
Executivo-educação	164.265	32.637	196.902	64,41
Executivo-fazenda	2.313	3.136	5.449	1,78
Executivo-outras	28.724	34.643	63.367	20,73

Poder/órgão	Feminino	Masculino	Total	(%)
Executivo-Saúde	5.406	2.446	7.852	2,57
Ministério público	2.792	2.188	4.980	1,63
Tribunal de Contas	942	483	1.425	0,47
Tribunal de Justiça	14.031	8.942	22.973	7,51
Tribunal de Justiça Militar	63	41	104	0,03
Total geral	219.842	85.874	305.716	100
Total geral (%)	71,9	28,1	100	

Fonte: Base de dados da avaliação atuarial de dez./2011.

No que se refere à idade média da massa, apresentavam-se as seguintes idades, em 31/12/2011, por poder/órgão e sexo:

Tabela 2. Idade média da massa atual de servidores ativos, por poder/órgão e sexo, em anos

Poder/Órgão	Feminino	Masculino	Total
Assembleia	42,3	43,9	43,1
Defensoria Pública	39,1	39,5	39,3
Executivo-educação	46,2	44,5	45,9
Executivo-fazenda	45,3	46,9	46,2
Executivo-outras	41,1	41,0	41,0
Executivo-saúde	49,5	54,0	50,9
Ministério Público	36,4	37,8	37,0
Tribunal de Contas	48,0	47,8	47,9
Tribunal de Justiça	39,7	40,7	40,1
Tribunal de Justiça Militar	45,6	41,7	44,0
Total geral	45,1	42,8	44,4

Fonte: Base de dados da avaliação atuarial de dez./2011.

Para fins de comparação e conhecimento, foi estabelecida também a frequência de servidores com remuneração de contribuição, acima do teto máximo de contribuição do RGPS, conforme apresentada na Tabela 3.

Segundo o observado, caso fosse implantada a previdência complementar, com o atual quadro de servidores, em princípio, 10,6% da massa total de servidores seriam elegíveis. Em órgãos como a Defensoria Pública e o Tribunal de Contas do estado, a parcela de servidores elegíveis atinge 91,7% e 89,5%, respectivamente, conforme pode ser observado na Tabela 3.

Tabela 3. Frequência de servidores ativos da massa atual, com remuneração acima do teto do RGPS, por poder/órgão

Poder/órgão	Até o teto do RGPS	Acima do teto do RGPS	Total de servidores	Servidores acima do teto do RGPS (%)
Assembleia	293	1.328	1.621	81,9
Defensoria Pública	87	956	1.043	91,7
Executivo-educação	195.880	1.022	196.902	0,5
Executivo-fazenda	1.602	3.847	5.449	70,6
Executivo-outras	51.941	11.426	63.367	18,0
Executivo-saúde	7.730	122	7.852	1,6
Ministério Público	1.096	3.884	4.980	78,0
Tribunal de Contas	150	1.275	1.425	89,5
Tribunal de Justiça	14.414	8.559	22.973	37,3
Tribunal de Justiça Militar	54	50	104	48,1
Total geral	273.247	32.469	305.716	10,6

Fonte: Base de dados da avaliação atuarial de dez./2011.

Cabe salientar que o percentual de servidores elegíveis à previdência complementar de cada poder/órgão, caso fosse implantada hoje a previdência complementar para a atual massa, difere muito do percentual médio de 10,6%, em razão do nível salarial de cada poder/órgão e da frequência de servidores.

3 OS REGIMES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DOS SERVIDORES PÚBLICOS

A presente seção descreve aspectos jurídicos gerais da previdência complementar dos servidores públicos no Brasil; realiza exercício comparativo entre as normas

que balizaram as experiências recentes de implantação da previdência complementar para os servidores públicos do governo federal e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, identificando pontos comuns e especificidades. Além disso, avalia, sob o aspecto legal, a possibilidade de criação de regime de previdência complementar para os funcionários públicos do Estado de Minas Gerais, confrontando dispositivos da Constituição de Minas Gerais com dispositivos do Código Civil e da Constituição Federal de 1988 e levando-se em conta as recentes experiências do governo federal e dos estados de São Paulo e do Rio de Janeiro.

Entre as inovações da reforma previdenciária de 1998, trazida pela Emenda Constitucional nº 20, no que se refere ao objeto da pesquisa, estabeleceu-se que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão, por meio de publicação de lei complementar, instituir regimes de previdência complementar para os seus servidores públicos efetivos, hipótese em que fixarão para o valor das aposentadorias e pensões o limite máximo fixado para os benefícios do RGPS. Nesse caso, somente mediante sua prévia e expressa opção, poderão ser aplicadas as regras da previdência complementar ao servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de criação do respectivo regime de previdência complementar.

Em 1998, mesmo diante da inviabilidade econômica dos regimes previdenciários dos servidores públicos (PINHEIRO, 2002), a ideia de criação de sistemas complementares de previdência não foi levada adiante e pouco se avançou sobre o tema.

Em 29/05/2001, foi promulgada a Lei Complementar nº 108, que 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.

Nessa mesma data, foi promulgada a Lei Complementar nº 109, que dispõe sobre as regras gerais do Regime de Previdência Complementar. Segundo o seu art. 1º,

o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício.

Consoante estabelece a LC nº 109, que trata de regras gerais do sistema, as entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas e os planos de benefícios atenderão a padrões mínimos fixados pelo órgão regulador, com o objetivo de assegurar transparência, solvência, liquidez e equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

As entidades fechadas de previdência complementar organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos, e as abertas serão constituídas unicamente sob a forma de sociedade anônima.

A aplicação dos recursos será feita de acordo com diretrizes do Conselho Monetário Nacional (CMN), e é oportuno destacar que o regime financeiro de capitalização é obrigatório para os benefícios de pagamento em prestações que sejam programadas e continuadas.

Os administradores, procuradores com poderes de gestão, conselheiro, interventor, liquidante, atuário, auditor independente, avaliador de gestão e demais profissionais que prestem serviços técnicos à entidade, diretamente ou por intermédio de pessoa jurídica, responderão civilmente pelos danos ou prejuízos que causarem, por ação ou omissão, às entidades de previdência complementar.

A infração de qualquer disposição da LC nº 109, para a qual não haja penalidade cominada, sujeita a pessoa física ou jurídica responsável, conforme o caso e a gravidade da infração, às seguintes penalidades administrativas:

I - advertência;

II - suspensão do exercício de atividades em entidades de previdência complementar pelo prazo de até cento e oitenta dias;

III - inabilitação, pelo prazo de dois a dez anos, para o exercício de cargo ou função em entidades de previdência complementar, sociedades seguradoras, instituições financeiras e no serviço público; e

IV - multa de dois mil reais a um milhão de reais, devendo esses valores, a partir da publicação desta Lei Complementar, ser reajustados de forma a preservar, em caráter permanente, seus valores reais.

Os planos de benefícios das entidades de previdência complementar dos servidores públicos deverão prever carência mínima de 60 contribuições mensais e cessação do vínculo com o patrocinador para se tornar elegível a benefício de prestação programada e continuada, e os reajustes dos benefícios em manutenção serão efetuados de acordo com critérios estabelecidos nos regulamentos dos planos, vedado o repasse de ganhos de produtividade, abono e vantagens de qualquer natureza para tais benefícios.

É vedado à União, estados, Distrito Federal e municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas

o aporte de recursos a entidades de previdência privada de caráter complementar, salvo na condição de patrocinador. A contribuição normal do patrocinador para plano de benefícios, em hipótese alguma, excederá a do participante, e, além das contribuições normais os planos poderão prever o aporte de recursos pelos participantes, a título de contribuição facultativa, sem contrapartida do patrocinador.

A estrutura organizacional das entidades de previdência complementar dos servidores públicos é constituída por conselho deliberativo, conselho fiscal e diretoria-executiva. O conselho deliberativo, órgão máximo da estrutura, é responsável pela definição da política geral de administração da entidade e dos planos de benefícios. Ele deve ser integrado por no máximo seis membros, com participação paritária entre representantes dos participantes e assistidos, de um lado, e dos patrocinadores, de outro lado, cabendo a estes a indicação do conselheiro presidente, que terá, além do seu, o voto de qualidade, e a escolha dos representantes dos participantes e assistidos dar-se-á por eleição direta entre seus pares.

O mandato dos membros do conselho deliberativo será de quatro anos, com garantia de estabilidade, permitida uma recondução, mas o membro somente perderá o mandato em virtude de renúncia, condenação judicial transitada em julgado ou processo administrativo disciplinar.

Por sua vez, o conselho fiscal é o órgão de controle interno da entidade, será integrado por no máximo quatro membros, com participação paritária entre representantes de patrocinadores e de participantes e assistidos, cabendo a estes a indicação do conselheiro presidente, que terá, além do seu, o voto de qualidade. O mandato será de quatro anos, vedada a recondução, e a renovação dos mandatos obedecerá ao critério de proporcionalidade, de forma que se processe parcialmente a cada dois anos.

A diretoria-executiva é o órgão responsável pela administração da entidade, de acordo com a política de administração traçada pelo conselho deliberativo. Será composta, no máximo, por seis membros, definidos em função do patrimônio da entidade e do seu número de participantes, inclusive assistidos.

Os membros da diretoria-executiva deverão atender aos seguintes requisitos:

I – comprovada experiência no exercício de atividade na área financeira, administrativa, contábil, jurídica, de fiscalização, atuarial ou de auditoria;

II – não ter sofrido condenação criminal transitada em julgado;

III – não ter sofrido penalidade administrativa por infração da legislação da seguridade social, inclusive da previdência complementar ou como servidor público; e

IV – ter formação de nível superior.

Em 2003, ante a persistência dos desequilíbrios até então expressivos dos RPPSs descritos pelo Ministério da Previdência Social (MPS) apud Pinheiro (2002), desequilíbrios esses equivalentes a 61% do PIB, a questão previdenciária do funcionalismo público foi objeto central de discussão na agenda política e econômica do governo.

Conforme anotado por Pinheiro (2002), questão ventilada durante o processo de negociação da 2ª onda de reformas previdenciárias (trazida pela EC nº 41) foi o movimento internacional de unificação dos regimes previdenciários dos funcionários públicos e dos trabalhadores da iniciativa privada nos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Pinheiro (2002) reconheceu que as reformas realizadas por esses países tenderam a convergir ou para a unificação dos regimes de previdência especiais e o geral ou para a homogeneização de suas regras. Em consequência disso, foi publicada a EC nº 41/03, que tratou em síntese de aproximar as regras dos RPPSs às do RGPS, sem, contudo, unificar a gestão desses sistemas previdenciários, instituindo: o cálculo das aposentadorias pela média de forma a espelhar o histórico contributivo do servidor; e extinguindo a garantia da paridade remuneratória para as novas pensões e para as aposentadorias concedidas pela regra da média.

No que se refere ao tema em análise, a EC nº 41 deu nova redação ao § 15 do art. 40 da CF/88 de modo que extingue a exigência de lei “complementar” para a criação de sistemas de previdência complementar de servidores públicos, exigindo-se a partir daí a publicação de lei de natureza meramente ordinária, que não exigem quórum qualificado, como as leis complementares, segundo preceitua o art. 69 da CF/88.⁶

Conforme mencionado, apesar da autorização legal para a criação dos regimes de previdência complementar para servidores públicos, pouco se avançou na criação desses regimes, tendo sido apenas, no final de 2011, promulgada lei do Estado de São Paulo, que criou a Fundação de Previdência Complementar do Estado de São Paulo (SP-Prevcom).

Em seguida, foi promulgada a Lei nº 12.618, em 30/4/2012, que instituiu o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais, em que pese

6 “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

ser oriunda do Projeto de Lei nº 1.992, datado de 2007. Após, em 21/5/2012, foi promulgada a Lei nº 6.243, que organizou a Fundação de Previdência Complementar do Estado do Rio de Janeiro (RJPREV).

3.1 Previdência Complementar dos servidores públicos federais e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro: identificação de pontos comuns e especificidades

Segundo a Lei estadual nº 14.653/11, a SP-Prevcom foi criada para abranger os servidores efetivos, os novos ou atuais servidores ocupantes, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, bem como de outro cargo temporário ou emprego, e deputados da assembleia legislativa. Em relação aos servidores dos municípios do Estado de São Paulo, suas autarquias e fundações, sejam efetivos; ocupantes exclusivamente de cargo em comissão, bem como de outro cargo temporário ou emprego, a adesão à SP-Prevcom depende de autorização por meio de lei municipal e convênio de adesão a SP-Prevcom.

No que se refere à União, no ano seguinte, em 2012, foi sancionada a Lei nº 12.618, que possibilitou a criação de três entidades de previdência complementar de regime fechado, a saber: a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo (Funpresp-Exe); Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Legislativo (Funpresp-Leg); e a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Judiciário (Funpresp-Jud). O regime de previdência complementar federal incluiu os servidores públicos efetivos da União, suas autarquias e fundações, inclusive os membros do Judiciário, MPU e TCU.

Por fim, também em 2012, foi promulgada a Lei nº 6.243, que organizou a RJPREV. De acordo com esta lei, estão incluídos os titulares de cargo efetivo e membros do Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e MP, empregados da entidade fechada de previdência complementar e ainda os servidores municipais do Estado, desde que autorizados por lei municipal e mediante firmamento de convênio de adesão com a RJPREV.

As entidades de previdência complementar em questão são fundações públicas de direito privado e gozam de autonomia administrativo-financeira. A lei paulistana estabelece que a SP-Prevcom será vinculada à Secretaria do Estado da Fazenda,⁷ ao

7 O art. 4º da Lei nº 14.653/11 estabelece que: “Fica o Poder Executivo autorizado a criar entidade fechada de previdência complementar, de natureza pública, denominada Fundação de Previdência Complementar

passo que não ficou estabelecido a existência de vínculo desta natureza para as experiências federal e fluminense.

As experiências federal e fluminense permitiram que os servidores efetivos admitidos em data anterior à criação do regime de previdência complementar pudessem optar pela adesão aos novos fundos, fixando prazos de 24 meses e 360 dias, respectivamente, contados da data de organização e funcionamento dos fundos, de forma irrevogável e irretratável. No que tange à SP-Prevcom, não restou garantida aos servidores e empregados admitidos antes da promulgação da lei a prerrogativa de optar pelo novo regime.

A estrutura organizacional das entidades de previdência complementar em análise é composta por: um conselho deliberativo, responsável pela política geral de administração do regime e dos planos de benefícios; um conselho fiscal, cuja atribuição é fiscalizar e realizar o controle interno; uma diretoria executiva, cuja responsabilidade é executar as atividades do regime; um comitê gestor para cada plano de benefícios, cujas atribuições são definir e acompanhar as estratégias da gestão financeira, acompanhando a situação financeira e atuarial dos planos de benefícios; e um comitê de investimentos, responsável pela gestão econômico-financeira dos recursos da entidade.

Os conselhos deliberativos são compostos por seis membros titulares e suplentes, cuja composição é paritária, são indicados pelos patrocinadores e possuem voto de qualidade, por meio da presidência destes conselhos. A escolha da presidência de tais conselhos é atribuição do chefe do Poder Executivo ao qual se vincula o fundo, no caso das experiências fluminense e paulistana, e, na situação do governo federal, da responsabilidade dos respectivos chefes de Poder.

Os conselhos fiscais possuem composição paritária entre representantes dos participantes, e assistidos, de um lado, e dos patrocinadores, de outro lado, e são formados por até quatro membros titulares e respectivos suplentes. Da mesma maneira que os membros do conselho deliberativo são indicados pelo chefe do poder ao qual responde o fundo, os membros dos conselhos fiscais também seguem essa regra de definição da composição. Contudo, a presidência destes conselhos é definida a partir do voto dos participantes do referido conselho.

A diretoria executiva da SP-Prevcom será composta por seis membros titulares e suplentes, composto, nos regimes do Governo Federal e do Estado do Rio de Janeiro,

do Estado de São Paulo – SP-PREVCOM, com a finalidade de administrar e executar plano de benefícios de caráter previdenciário complementar, nos termos das Leis Complementares federais nos 108 e 109, ambas de 29 de maio de 2001, vinculada à Secretaria da Fazenda”. (grifos nossos)

por até quatro membros. As leis que regulamentaram a SP-Prevcom e a RJPREV determinaram que os membros das respectivas diretorias executivas sejam indicados pelo governador do estado, e a experiência federal permite que os conselhos deliberativos nomeiem os membros das diretorias executivas.

Às entidades de previdência complementar dos servidores federais foi facultada a criação de comitê de assessoramento técnico, de caráter consultivo, para cada plano de benefícios, com representação paritária entre patrocinadores e participantes e assistidos, com as atribuições de apresentar propostas e sugestões quanto à gestão da entidade e sua política de investimentos e à situação financeira e atuarial dos planos de benefícios.

No que se refere à RJPREV e a SP-Prevcom, há previsão legal de criação de criação de comitê gestor de plano de benefícios e de comitê de investimentos. Os comitês dos novos fundos de previdência fluminense e paulistana possuem atribuições semelhantes e devem ser criados por suas respectivas diretorias executivas. De acordo com a Lei nº 6.243, do Estado do Rio de Janeiro, o comitê gestor do plano de benefícios define, acompanha, propõe e sugere a estratégia das aplicações financeiras, seguindo as diretrizes fixadas pelo conselho deliberativo. O Comitê de Investimentos é o órgão responsável por assessorar a diretoria executiva na gestão econômico-financeira dos recursos administrados pela RJPREV, conforme previsto no estatuto da entidade. Merece destaque o fato de que a lei veda a participação de parlamentares nos comitês.

Analogamente, a SP-Prevcom estabeleceu que a Diretoria Executiva deve criar o comitê gestor do plano de benefícios e o comitê de investimentos, com nomeação do conselho deliberativo. Este comitê deverá manifestar-se sobre a indicação de atuário e auditores independentes, escolha de gestores das carteiras de investimentos, elaboração de uma política de investimentos adequada e ainda, caso necessário, propor alterações no regulamento dos planos de benefícios. Ao comitê de investimentos cabe assessorar a diretoria executiva na gestão econômico-financeira dos recursos e também executar as políticas de investimentos da entidade.

Quanto à remuneração dos Comitês de Investimentos, tanto a SP-Prevcom, quanto a RJPREV não preveem remuneração para os seus membros. No que se refere aos membros dos comitês gestores, os da RJPREV são remunerados com salário de até 10% da remuneração dos membros da diretoria executiva e os da SP-Prevcom, com salário de até 10% da remuneração do diretor presidente do fundo.

Para fins de remuneração dos conselhos deliberativo e fiscal, a remuneração do diretor presidente da entidade é fixada pela SP-Prevcom por ato do governador do estado, e é limitada à razão de 20% e 15%, respectivamente.

No que se refere à experiência federal, os membros recebem remuneração de 10% do valor percebido pelos membros da diretoria executiva, a RJPREV, por sua vez, fixou a remuneração dos membros dos conselhos deliberativos e fiscal por ato do governador do estado, limitada a 15% da remuneração dos membros da diretoria executiva.

Finalmente, quanto à diretoria executiva, a SP-Prevcom e a RJPREV preveem que o ordenado de seus membros será fixado pelo conselho deliberativo, enquanto a legislação do governo federal indica que a remuneração dos diretores será estabelecida em valores compatíveis com os de mercado e de acordo com os preceitos do art. 37 da CF/88.

Ao prosseguir com a apresentação das características dos regimes de previdência complementar criados recentemente, analisar-se-á a gestão dos recursos financeiros, a qual deve ser própria, por entidade autorizada, credenciada ou mista. A experiência federal estabelece que a contratação de instituições gestoras deva ser feita mediante licitação, por prazo de até cinco anos e cada uma delas poderá gerir até 20% dos recursos da entidade. Enquanto não se contratar empresa para geri-los, a gestão será realizada por instituição financeira federal, mediante pagamento de taxa de administração compatível com as praticadas no mercado.

Os fundos fluminense e paulistano, por sua vez, definem que a determinação da composição da carteira de investimentos e dos percentuais máximos de administração de recursos de cada modalidade de gestão constará da política de investimentos dos planos de benefícios a serem fixadas anualmente pelo conselho deliberativo, de cada entidade.

No que concerne à cobertura dos eventos de invalidez e de morte pelos regimes de previdência complementar em análise, destaca-se que os regimes em estudo garantem, por lei, os benefícios decorrentes desses riscos sociais, em que pese a legislação nacional de previdência complementar não exigir aludida garantia.

Portanto, verifica-se uma convergência entre as legislações desses regimes, na qual se observa que as leis instituidoras demandam a cobertura mínima de riscos para eventos não programados e a reserva de parcela da contribuição para essa finalidade específica, dos quais, em alguns casos, foram criados fundos específicos para assumirem as despesas oriundas desses riscos sociais.

A SP-Prevcom não é dotada de fundo específico para a cobertura de riscos sociais, mencionando, apenas, na lei instituidora do fundo, a previsão de cobertura de

tais riscos. A lei estabeleceu apenas que o plano de custeio da entidade deverá conter a discriminação do percentual mínimo da contribuição do participante e do patrocinador para cada um dos benefícios previstos no plano de benefícios previdenciários complementares.

No entanto, a lei que instituiu o Fundo de Previdência Complementar do Servidor Público Federal (Funpresp) previu a criação do Fundo de Cobertura de Benefícios Extraordinários, que será constituído a partir de parcela da contribuição do participante e do patrocinador para o pagamento de eventuais benefícios extraordinários, a saber: morte, invalidez, aposentadoria nas hipóteses dos § 4º e § 5º do art. 40 da CF/88, aposentadoria das mulheres, na hipótese da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 40 da Constituição Federal e sobrevivência do assistido.

Por sua vez, a Lei fluminense estabeleceu que fossem criados o Fundo de Cobertura da Longevidade e o Fundo de Cobertura dos Benefícios Não Programados. O primeiro visa atender às necessidades de pagamento de benefícios aos servidores que ultrapassaram a previsão da tábua de mortalidade utilizada como referência para a previsão de fruição do benefício, e o segundo tem por finalidade assegurar, no mínimo, a cobertura dos eventos de invalidez e morte, os quais poderão ser contratados externamente ou cobertos pelo próprio regime de previdência complementar.

Quanto à filiação e à manutenção da qualidade de segurado nos regimes de previdência complementar em estudo, têm-se características idênticas, que seguem as Leis Complementares nº 108 e 109. De acordo com estas leis, poderá permanecer filiados ao respectivo plano de benefício complementar o participante: cedido a outro órgão ou a outra entidade da administração pública direta ou indireta da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, inclusive suas empresas públicas e sociedades de economia mista; o afastado ou o licenciado do cargo efetivo temporariamente, com ou sem recebimento de remuneração; ou o que optar pelo benefício proporcional diferido ou pelo autopatrocínio, na forma estabelecida pelos órgãos regulador e fiscalizador das entidades fechadas de previdência complementar e no regulamento do plano de benefícios previdenciários complementar.

Com relação à base de cálculo da contribuição, a Funpresp, SP-Prevcom e a RJPREV estabelecem que esta base será fundamentada na remuneração do cargo efetivo do servidor. A contrapartida do patrocinador incidirá apenas sobre a parcela da remuneração que ultrapassar o teto do RGPS e será de até 8,5% para as experiências da União Federal e do Estado do Rio de Janeiro, e de até 7,5% para o Estado de São Paulo.

O servidor cuja remuneração seja inferior ao teto do RGPS poderá optar por contribuir para a previdência complementar sem haver, contudo, a contrapartida do patrocinador. De igual forma, a mesma regra prevalece para os casos em que o servidor desejar contribuir com percentual superior aos percentuais estabelecidos pelas leis dos respectivos fundos e sobre as parcelas não incorporáveis aos vencimentos, excluídas diárias para viagem, auxílio-transporte, salário-família, auxílio alimentação, abono permanência e outras parcelas de natureza semelhante.⁸

3.2 Viabilidade legal de constituição da previdência complementar para os servidores públicos do Estado de Minas Gerais

Nesta seção, procura-se avaliar, sob o aspecto legal, a possibilidade de criação de regime de previdência complementar para os funcionários públicos do Estado de Minas Gerais, confrontando dispositivos da Constituição deste estado com dispositivos do Código Civil de 2002 e da Constituição Federal de 1988, levando-se em conta as recentes experiências do governo federal e dos estados de São Paulo e do Rio de Janeiro neste sentido.

As leis que instituíram os regimes de previdência complementares para servidores públicos tratados neste trabalho possuem uma característica em comum, o fizeram como fundações públicas de direito privado. Embora fundações deste tipo estejam obrigadas a seguir ritos da administração pública, como por exemplo, contratação mediante licitação pública, concurso público etc., acredita-se que a sua gestão tenha maior flexibilidade, dada a sua natureza de direito privado.

A prevalência do direito privado remete à ideia de que a gestão das fundações de previdência complementar para servidores terão de ser ágeis o suficiente para assegurar aos patrocinados rendimentos compatíveis com a dinâmica do mercado financeiro.

Há que se mencionar ainda que o regime de trabalho do pessoal empregado na administração dos fundos é o mesmo do setor privado, ou seja, normas da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Os empregados serão contratados via concurso público, porém serão regidos pela CLT, com carteira de trabalho assinada e com direito ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), não sendo assegurada, portanto, a estabilidade, conforme preveem os regimes estatutários da Administração Direta.

8 O que leva a entender que acréscimos salariais decorrentes de função gratificada e cargos comissionados são passíveis de contribuição por parte do servidor, porém sem igual contribuição do empregador.

Por fim, pretende-se suscitar breve discussão acerca da possibilidade de criação de fundação de previdência complementar para os servidores públicos do Estado de Minas Gerais. Inicialmente, registre-se que as entidades fechadas de previdência complementar poderão ser organizadas por meio de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

A fundação, como entidade integrante da administração pública de determinado ente federado, surgiu na década de 1960, por meio do Decreto-lei nº 200, segundo o qual, em seu art. 5º, inciso IV, conceitua-a como:

IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes. (grifos nossos)

Ou seja, a fundação integrante da estrutura da administração pública detém natureza pública, em que pese possuir personalidade jurídica de direito privado.

Ocorre que a Constituição do Estado de Minas Gerais (CEMG/89), por seu art. 14, § 5º, com redação dada pela Emenda à Constituição nº 84 de 2010, preceitua que “ao Estado somente é permitido instituir ou manter fundação com natureza de pessoa jurídica de direito público, cabendo à lei complementar definir as áreas de sua atuação” (grifos nossos), sendo que a redação original do dispositivo previa que “ao Estado somente é permitido instituir ou manter fundação com a natureza de pessoa jurídica de direito público”.

Resta saber qual é o alcance do significado da expressão “fundação com natureza de pessoa jurídica de direito público”, contida no dispositivo antes transcrito. Para que se possa analisar a matéria, é necessário avaliar o conteúdo das normas que regem esse assunto.

Tanto o teor do inciso I do art. 16 do Código Civil de 1916, quanto o inciso III do art. 44 do Código Civil de 2002, reconhecem as fundações como pessoas jurídicas de direito privado. Veja-se o conteúdo desses dispositivos legais:

Art. 16. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - [...] e as fundações.

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

[...]

III - as fundações.

Note-se que tanto a redação originária do § 5º do art. 14 da Constituição do Estado de Minas Gerais, quanto à atual foram elaboradas e entraram em vigor sob a égide dos Códigos Civis de 1916 e 2002, respectivamente. Ou seja, procuraram se adequar aos ditames da norma civilista então vigente.

Sob esse ângulo, acredita-se que a melhor interpretação a ser dada ao mencionado dispositivo da CEMG/89 é aquela segundo a qual quando o legislador constituinte estadual disse: “fundação com natureza de pessoa jurídica de direito público”, quis se referir à natureza de suas atividades e não à natureza de sua personalidade jurídica. Isso porque, desde o Decreto-lei nº 200/67 e o Código Civil de 1916, as fundações sempre foram tratadas como pessoas com natureza jurídica de direito privado.

É desejável, porém, que visando à maior segurança jurídico-institucional, em caso de criação do regime de previdência complementar dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais, que a legislação do estado admita expressamente a existência da entidade fundação pública de direito privado.

Feita a análise da legislação nacional e das normas que criaram os regimes de previdência complementar dos servidores federais e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro e avaliada, sob o ponto de vista legal, a possibilidade de criação de entidade para gerir o regime de previdência complementar dos servidores do Estado de Minas Gerais, caso se opte por instituí-lo, analisar-se-á na próxima seção a viabilidade financeira de sua criação.

4 VIABILIDADE FINANCEIRA NA CRIAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PARA OS SERVIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta seção é apresentado um breve panorama do Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Minas Gerais, as linhas gerais de um plano de previdência complementar para o estado e sua viabilidade financeiro-atuarial.

4.1 O Regime Próprio de Previdência Social do Estado de Minas Gerais

A Lei Complementar Estadual nº 64/02 instituiu o Regime Próprio de Previdência e Assistência Social dos servidores públicos do Estado de Minas Gerais, gerido pelo Instituto de Previdência dos Servidores (IPSEMG).

Diante dessas disposições, com a redação vigente em 31/12/2011, podem ser identificadas as seguintes categorias de participantes:

- a. categoria de segurados ativos em transição: servidores ativos cujo provimento ocorreu até 31/12/2001;
- b. categoria de novos segurados ativos: servidores ativos cujo provimento ocorreu a partir de 1º/1/2002;
- c. categoria de inativos e pensionistas em transição: aposentados e pensionistas cujo fato gerador do benefício ocorra até 31/12/2012. Cabe salientar que os aposentados e pensionistas existentes em 31/12/2011 incluem-se na presente categoria; e
- d. categoria de novos inativos e pensionistas: aposentados e pensionistas cujo fato gerador do benefício ocorra após 31/12/2012.

A operacionalização do RPPS do Estado de Minas Gerais foi consubstanciada por meio de dois fundos, criados para acolher as categorias supracitadas de participantes:

- a. O Fundo Financeiro de Previdência (Funfip), que opera sob o regime de repartição simples e é responsável pelos benefícios da categoria de transição dos participantes ativos, inativos e pensionistas; e
- b. O Fundo de Previdência do Estado de Minas Gerais (Funpempg), que opera sob o regime de capitalização e é responsável pelos benefícios da categoria de novos participantes ativos, inativos e pensionistas.

Em 31/12/2011, segundo a Lei Complementar Estadual nº 64/2002, a contribuição para esses fundos tinham as seguintes alíquotas, incidentes sobre a remuneração de contribuição:

Tabela 4. Alíquotas de contribuição do RPPS-MG

Fundo	Alíquota patronal (%)	Alíquota servidor (%)
Funfip	11,0	11,0
Funpempg	19,0	11,0

Fonte: Lei Complementar estadual nº 64/02 e alterações.

Pelo exposto, pode-se observar que o Funfip encontra-se em extinção, visto que não mais permite a entrada de servidores. Todos os servidores que ingressarem no

serviço público estadual do estado serão acolhidos pelo Funpemp, a parte capitalizada do RPPS-MG, com as alíquotas de 19% e 11 %, patronal e servidor, respectivamente.

Dessa maneira, na eventualidade de criação de um plano de previdência complementar, no Estado de Minas Gerais, o fundo que deixará de arcar com o ônus da parte do benefício do servidor inativo que superar o teto máximo de contribuição para o RGPS, será o Funpemp, pois é ele quem acolhe os servidores que ingressam no serviço público estadual, a partir de 01/01/2002.

4.2 Plano de previdência complementar e sua viabilidade

A viabilidade financeira de um projeto é, por vezes, questão de mérito, pois além de implicar a existência de recurso financeiro para garantir o projeto, implica também, simultaneamente, na renúncia de outro projeto entendido como menos prioritário, dado que os recursos são limitados.

Na esfera da administração pública, a questão da viabilidade financeira tornar-se ainda complexa, pois existem vários projetos e várias ações que carecem de atenção do estado, cabendo a esse propor uma escala de prioridade e ajustá-la em conformidade com os desejos da sociedade.

No caso de projeto de implantação de previdência complementar para os servidores do Estado de Minas Gerais, contudo, os princípios da eficiência e economicidade ajudam a lançar luz sobre a questão, com base nos resultados da presente pesquisa.

O art. 37 da Constituição Federal reza que:

“[...] A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (e, também, ao seguinte:

[...]”

Segundo Gonçalves (2001, p 303), o princípio da eficiência relaciona-se com as normas da boa administração, norteadas as atividades da administração pública para “extrair o maior número possível de efeitos positivos ao administrado, sopesando a relação custobenefício, buscando a excelência de recursos”.

No mesmo sentido, Di Pietro (1998, p 73) entende que o princípio da eficiência se relaciona com o modo de organizar, estruturar e disciplinar a administração pública

e exige que esta seja mais racional possível, no intuito de alcançar melhores resultados na prestação dos serviços públicos.

Postula que o controle da economicidade, assim como da legitimidade, envolve “questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, a uma adequada relação custo-benefício.”

A adequada relação custo-benefício, citada por Di Pietro, todavia, parece permeanar o princípio da economicidade. Tal princípio vem expressamente previsto no art. 70 da CF/88.

Segundo Bugarin (2011), o princípio da economicidade “representa, em síntese, na promoção de resultados esperados com o menor custo possível”.

A economicidade uniria a qualidade, a celeridade e o menor custo na prestação do serviço, apresentando, assim, a melhor relação custo-benefício.

Bugarin (2011) entende que apesar de o princípio da economicidade não se encontrar formalmente entre aqueles constitucionalmente previstos para a administração pública (art. 37, *caput*), impõe-se materialmente, sendo harmônico e complementar com o princípio da eficiência, introduzido pela Emenda Constitucional nº 19/98, “sendo deste, com efeito, corolário, e vice-versa”.

Sob a luz desses princípios – eficiência e economicidade – foi analisada a viabilidade financeira da implantação de um plano de previdência complementar para o Estado de Minas Gerais.

No caso específico do estado supracitado, procurou-se verificar o efeito da implantação de um plano de previdência complementar na contribuição patronal para o Funpempg, a parte capitalizada do RPPS-MG, visto ser este o fundo que acolheria os novos servidores que, eventualmente, seriam elegíveis ao fundo complementar.

Para tanto, inicialmente, estimou-se o número de servidores ativos, da atual massa que sairiam, por aposentadoria voluntária ou compulsória,⁹ bem como por morte, ano a ano, de maneira que estabeleça o fluxo de entrada de novos servidores.

9 O número total de aposentadorias de um ano qualquer é o somatório das aposentadorias voluntárias, das aposentadorias compulsórias e das aposentadorias por invalidez. Em que pese que foi utilizado o evento invalidez para a estimativa das aposentadorias voluntárias e compulsórias, por medida de segurança, o número estimado de aposentadorias, utilizado nos cálculos, contempla apenas as aposentadorias compulsórias e as aposentadorias voluntárias, sendo então, menor que o número total de aposentadorias de um ano qualquer.

Para essa estimativa, levou-se em consideração a situação individual de cada um dos 305.716 servidores ativos e admitiu-se que, quando satisfeitos os requisitos para a aposentadoria voluntária, o servidor requereria sua aposentadoria ou, ao atingir 70 anos de idade, seria compulsória e imediatamente aposentado.

A Tabela 5 a seguir, apresenta a estimativa para 12 anos, tomando como base o ano de criação do fundo de previdência complementar.

Tabela 5. Estimativa do número de novos servidores que ingressarão no serviço público estadual e que poderão ser elegíveis à previdência complementar

Ano	Apenas previdência básica	Elegíveis à previdência complementar
1	7862	544
2	5020	639
3	5746	741
4	4425	562
5	8445	878
6	17223	819
7	15205	924
8	14059	1031
9	14053	1109
10	12586	705
11	13131	1004
12	13489	1026

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com base na estimativa de ingressantes no serviço público estadual, e elegíveis à previdência complementar, estimou-se a evolução do número de servidores que fariam parte do fundo complementar, bem como a Folha Salarial desses novos servidores. A evolução pode ser observada na Tabela 6, a seguir.

Tabela 6. Estimativa do número e folha salarial dos novos servidores, elegíveis à previdência complementar

Ano	Número de servidores	Folha anual de remuneração de contribuição dos novos servidores (R\$)	Folha anual de remuneração de contribuição de novos servidores, limitada ao teto RGPS (R\$)	Folha anual da parcela de remuneração de contribuição de novos servidores, que excede ao teto do RGPS (R\$)
1	544	60.978.206,41	27.695.366,40	33.282.840,01
2	1.182	130.020.390,89	60.794.197,70	69.226.193,19
3	1.921	212.608.319,13	99.750.723,81	112.857.595,33
4	2.478	281.111.087,21	129.962.101,48	151.148.985,73
5	3.348	383.996.974,31	177.372.294,19	206.624.680,12
6	4.156	479.162.843,05	222.395.399,07	256.767.443,99
7	5.066	587.270.607,21	273.781.697,21	313.488.910,00
8	6.078	707.815.971,25	331.753.015,45	376.062.955,79
9	7.163	835.638.826,98	394.872.057,77	440.766.769,21
10	7.838	921.615.920,97	436.413.367,07	485.202.553,91
11	8.778	1.041.761.904,63	493.629.867,86	548.132.036,77
12	9.790	1.163.621.558,63	556.070.459,11	607.551.099,52

Fonte: Elaborado pelos autores.

A contribuição patronal para a previdência básica, vertida ao Funpempg, para os novos servidores elegíveis à previdência complementar, é da ordem de 19%.

Entretanto, caso seja estabelecido o fundo de previdência complementar, no lugar do entre patronal verter contribuição na alíquota de 19% sobre a remuneração de contribuição de seu servidor, passaria a verter contribuição da seguinte forma:

- a. 19% aplicável sobre a remuneração de contribuição, até o teto máximo de contribuição ao RGPS;
- b. 7,5% aplicável sobre a parcela da remuneração de contribuição que exceder ao teto máximo de contribuição ao RGPS.

Com base na Tabela 6, estabeleceu-se o provável fluxo financeiro do fundo de previdência complementar, para o horizonte temporal de 12 anos, a partir do ano de sua criação, conforme Tabela 7 a seguir.

Tabela 7. Fluxo financeiro estimado do fundo de previdência complementar

A	B	C	D	E	F	G	H	I
Ano	Fundo Inicial (R\$) (+)	Contribuição patronal (R\$) (+)	Contribuição servidor (em R\$) (+)	Receita financeira (R\$) (+)	Despesa de adm. sobre contribuições (R\$) (-)	Fundo ao final do ano (R\$) (=)	Redução patronal, com previdência complementar (R\$)	Redução patronal, com previdência complementar, acumulada (em R\$)
1	0,00	2.496.213,00	2.978.814,18	260.063,79	(273.751,36)	5.461.339,61	3.827.526,60	3.827.526,60
2	5.461.339,61	5.191.964,49	6.195.744,29	800.329,80	(569.385,44)	17.079.992,75	7.961.012,22	11.788.538,82
3	17.079.992,75	8.464.319,65	10.100.754,78	1.693.140,69	(928.253,72)	36.409.954,15	12.978.623,46	24.767.162,28
4	36.409.954,15	11.336.173,93	13.527.834,22	2.910.513,21	(1.243.200,41)	62.941.275,11	17.382.133,36	42.149.295,64
5	62.941.275,11	15.496.851,01	18.492.908,87	4.604.224,16	(1.699.487,99)	99.835.771,16	23.761.838,21	65.911.133,85
6	99.835.771,16	19.257.558,30	22.980.686,24	6.748.515,75	(2.111.912,23)	146.710.619,21	29.528.256,06	95.439.389,91
7	146.710.619,21	23.511.668,25	28.057.257,44	9.418.278,38	(2.578.446,28)	205.119.377,00	36.051.224,65	131.490.614,56
8	205.119.377,00	28.204.721,68	33.657.634,54	12.681.632,33	(3.093.117,81)	276.570.247,75	43.247.239,92	174.737.854,48
9	276.570.247,75	33.057.507,69	39.448.625,84	16.581.128,11	(3.625.306,68)	362.032.202,72	50.688.178,46	225.426.032,94
10	362.032.202,72	36.390.191,54	43.425.628,57	20.987.781,08	(3.990.791,01)	458.845.012,91	55.798.293,70	281.224.326,64
11	458.845.012,91	41.109.902,76	49.057.817,29	26.078.104,82	(4.508.386,00)	570.582.451,78	63.035.184,23	344.259.510,86
12	570.582.451,78	45.566.332,46	54.375.823,41	31.849.918,86	(4.997.107,79)	697.377.418,72	69.868.376,44	414.127.887,31

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode-se observar na coluna H, da Tabela 7, que no 1º ano poderá haver uma provável redução nos gastos com contribuição previdenciária patronal da ordem de R\$ 3.827.526,60.

Ao verificarem-se hipóteses e premissas adotadas para o fluxo financeiro, os entes patronais teriam redução da ordem de R\$ 414.127.887,31, nos primeiros 12 anos de existência do fundo de previdência complementar, conforme explicitado na coluna I, da Tabela 7.

Deve-se salientar, entretanto, que a implantação de um fundo de previdência complementar gera custos administrativos que podem ser amortizados integralmente, até que o fundo atinja um número mínimo de participantes, de acordo com a estrutura administrativa estabelecida para sua gestão.

Assim, é provável que a aparente economia nos primeiros anos possa ser menor que a estimada, dependendo da estrutura administrativa estabelecida. Em razão disso, torna-se ainda mais premente a busca pela eficiência administrativa, no caso da previdência complementar, sob pena de anular os efeitos positivos que possam ser observados.

Sob os princípios da eficiência e economicidade, entende-se que a criação de um fundo de previdência complementar, no caso do Estado de Minas Gerais, parece ser viável sob o ponto de vista financeiro-atuarial, representando para o estado uma economia de recursos.

Tal economia decorre do fato de que com a implantação da previdência complementar, os entes patronais, no lugar de contribuir com 19,0% sobre a remuneração de contribuição de seus servidores, contribuiriam apenas com 19,0% até o teto máximo de contribuição do RGPS e com 7,5% sobre a parcela que excedesse a este teto, conforme explicitado anteriormente.

Dessa maneira, sobre a parcela da remuneração de contribuição que excedesse ao teto máximo do RGPS, os entes patronais deixariam de aportar 11,5%,¹⁰ sob a hipótese estabelecida de uma contribuição patronal máxima para a previdência complementar de 7,5% sobre a parcela da remuneração de contribuição que excedesse ao teto.

Adicionalmente, existe ainda o aspecto da redução do risco de déficit atuarial do arranjo previdenciário, caso seja estabelecido um plano de previdência complementar.

Como o plano de benefícios do RPPS-MG é estabelecido na modalidade de benefício definido,¹¹ eventuais déficits atuariais, decorrentes, por exemplo, de elevação da longevidade da massa de segurados ou do não cumprimento da meta atuarial,¹² implicam elevação das alíquotas de contribuição ou mesmo de aporte adicional, por parte de poderes, órgãos, autarquias e fundações do estado, de maneira que reequilibre o sistema.

Com a implantação da previdência complementar, a parcela da remuneração de contribuição do servidor, excedente ao teto máximo de contribuição do RGPS, não mais estaria exposta ao risco de variação dos fatores biométricos (longevidade, mortalidade,

10 Valor resultante da diferença entre 19% e 7,5%

11 Em um plano, na modalidade de benefício definido, o valor do benefício é estabelecido no momento em que o participante adere ao plano, por meio de critérios e regras estipuladas no regulamento. O benefício devido e a manutenção do fluxo de pagamentos independem do fundo financeiro acumulado, visto que, na situação de insuficiência de recursos, aportes adicionais são realizados para reequilibrar o plano.

12 Meta atuarial: rentabilidade mínima exigida para os ativos financeiros e não financeiros do plano.

morbidez e invalidez) e da meta atuarial, visto que seria responsabilidade da previdência complementar, que opera na modalidade de contribuição definida.¹³

O efeito final é uma redução de exposição a risco de déficit do arranjo previdenciário e melhor previsão de encargos futuros com a previdência dos servidores, por parte do estado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho avaliou a possibilidade de criação de um regime de previdência complementar para os servidores públicos do estado de Minas Gerais. Para atingir tal objetivo, foram apresentadas considerações sobre o marco legal que instituiu as primeiras experiências deste tipo de previdência, ou seja, as experiências do governo federal e dos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro. Ainda, foi realizada uma avaliação econômico-financeira a partir de dados da massa de servidores públicos atualmente contribuintes do regime de previdência pública do estado.

Primeiramente, a partir da avaliação das entidades de regimes de previdência complementar para servidores públicos, criadas pela União e pelos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, foi possível perceber que esta medida vai ao encontro da necessidade de racionalização do tratamento dado à questão da previdência para servidores públicos no Brasil.

Foi possível observar que os regimes criados recentemente possuem características semelhantes e dentro dos limites aos quais se propõem, pois procuram convergir para padrões atualmente existentes no mercado do setor. A operacionalização destes regimes poderá contribuir para que exista mais justiça social entre os beneficiários do setor privado e público e equilíbrio das finanças públicas, proporcionando ao setor público brasileiro mais capacidade de investir em infraestrutura, educação, segurança pública e outras áreas que necessitam ser mais bem estruturadas.

13 Em um plano na modalidade de contribuição definida, o valor do benefício é estabelecido no momento de sua concessão, em função do fundo financeiro acumulado até aquele momento. Cada participante tem uma conta individualizada, que registra o montante de contribuições vertidas e rendimentos financeiros, acumulados para suportar seu benefício. O valor do benefício varia em função do montante de recursos acumulados na conta individualizada e do período de pagamento, podendo ser maior ou menor que o valor inicialmente estimado. Dessa forma, o sistema se encontra sempre em equilíbrio, não necessitando de contribuições ou aportes adicionais.

Em segundo lugar, do ponto de vista legal, a criação de um regime de previdência complementar para servidores públicos do estado de Minas Gerais poderia implicar conflito de normas existentes. Isso porque, aparentemente, no art. 14, § 5º, a Constituição de 1989 do estado de Minas Gerais veda a criação de fundações públicas de direito privado, no entanto, ao examinar-se o Decreto-lei nº 200/67 e o Código Civil de 1916, as fundações sempre foram tratadas como pessoas com natureza jurídica de direito privado.

Com base no exposto, acredita-se que o constituinte estadual, quando menciona “fundação com natureza de pessoa jurídica de direito público”, pretende com esta alusão, se referir à natureza das atividades de uma fundação pública e não à natureza de sua personalidade jurídica. Portanto, em termos legais, acredita-se que exista o suporte necessário para fundamentar a criação de um regime deste tipo para os servidores públicos do Estado de Minas Gerais.

Por fim, a partir de uma avaliação financeiro-atuarial da massa de servidores ativos do Estado de Minas Gerais, observou-se que a implantação de um plano de previdência complementar, além de ser viável financeiramente, pode representar significativa redução de gastos com contribuição previdenciária, já nos primeiros 12 anos de implantação do sistema, sob as hipóteses e premissas estabelecidas.

Cabe salientar que concorreram para a viabilidade financeiro-atuarial e para a redução de gastos com contribuição previdenciária patronal, o fato do RPPS-MG já se encontrar em processo de transição para um regime capitalizado, desde o ano de 2002 e, pelo fato dos novos servidores, elegíveis à previdência complementar, ingressarem já no fundo em regime de capitalização – o Funpempg – com alíquota global da ordem de 30%.

Adicionalmente, entende-se também que a implantação de um plano de previdência complementar promove também uma redução de exposição a risco de déficit do arranjo previdenciário da previdência básica – o RPPS-MG, visto que a parcela excedente da remuneração do servidor ao teto máximo de contribuição de o RGPS deixar de estar exposta aos riscos biométricos e financeiros, inerentes a um plano na modalidade de benefício definido.

Em que pese os resultados serem específicos para o Estado de Minas Gerais, visto a pesquisa tratar-se de um Estudo de Caso, acredita-se que Estados cuja massa de servidores apresente características similares à de Minas Gerais e que já estejam em processo de transição para um regime de capitalização, possam ter resultados similares, guardadas as devidas proporções, no que se refere a viabilidade financeiro-atuarial de implantação de um fundo de Previdência Complementar.

Apesar de ser viável, financeira e atuarialmente, a implantação da previdência complementar no Estado de Minas Gerais, um dos pontos a serem considerados, tanto no Estado, quanto em qualquer ente da federação, é o custo administrativo da estrutura necessária para gerir o sistema.

O Estado de Minas Gerais têm, sob as hipóteses e premissas estabelecidas, um número suficiente de servidores elegíveis a um plano de previdência complementar, capaz de amortizar os custos administrativos de gestão do sistema.

Entretanto, podem existir outros entes na federação, notadamente entre os municípios, cujo custo administrativo da gestão do sistema pode inviabilizar a implantação de um plano de previdência complementar, mesmo que, venha a ser demonstrado que o ente teria uma redução do montante de contribuição previdenciária para financiar o sistema, consubstanciada por meio da redução das alíquotas de contribuição patronal.

Em razão disso, no decorrer do presente estudo, o Governo Federal sinalizou aos entes federativos com a possibilidade de criar, na esfera federal, uma entidade de previdência complementar, denominada provisoriamente de “Prev Federação”, para acolher planos de previdência complementar de estados e municípios que optem por criar planos complementares, mas que não desejariam ou poderiam estabelecer uma estrutura para geri-los.

Segundo matéria publicada no *Estado de S. Paulo*, o Ministério da Previdência Social apresentou a ideia na 42ª reunião do Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência (Conaprev), realizada em Maceió, nos dias 30 e 31 de agosto de 2012, a partir da qual deverá haver manifestação formal do Conaprev sobre a proposta.

Essa entidade, com característica de entidade de previdência complementar multipatrocinada, nos termos da Lei Complementar nº 109/2001, poderia ser um caminho viável, a critério de cada ente, caso não houvesse massa suficiente de servidores ativos elegíveis capaz de suportar os custos administrativos do sistema ou o ente não desejasse instituir uma entidade específica.

A estrutura e forma de operação dessa entidade multipatrocinada federal ainda deverá ser estabelecida e, no momento até conclusão do presente estudo, ainda está em fase de discussão e estudo pelo governo federal.

REFERÊNCIAS

- Ministério da Previdência Social. **Anuário estatístico da Previdência Social 2008**. Brasília, 2009a. Disponível em: < <http://www.inss.gov.br/conteudoDinamico.php?id=423> > . Acesso em: 10 jan. 2010.
- _____. **Anuário estatístico da Previdência Social 2009**. Brasília, 2010a. Disponível em: < <http://www.inss.gov.br/conteudoDinamico.php?id=974> > . Acesso em: 4 ago. 2011.
- _____. **Portaria n° 204**, de 10 de julho de 2008. Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP e dá outras providências. Brasília, 11 de julho de 2008. Disponível em: < http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_110830-153254-337.pdf > . Acesso em: 20 jan. 2012.
- _____. **Portaria n° 403**, 10 de dezembro de 2008. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. Brasília, 11 de dezembro de 2008. Disponível em: < http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_090406-142519-866.pdf > . Acesso em: 20 de janeiro de 2012.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BUGARIN, Paulo Soares. **O princípio constitucional da economicidade na jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- CAETANO, Marcelo Abi-Ramia. **Previdência Complementar para o serviço público no Brasil. Sinais Sociais**, Rio de Janeiro, ano 3, v. 3, n. 8, p. 120-149, set./dez. 2008.
- CAETANO, M. A.; ROCHA, R. R. **O sistema previdenciário brasileiro: uma avaliação de desempenho comparada**. (Texto para Discussão, n. 1331). Brasília: Ipea, 2008.
- CORDEIRO, Antonio Filho. **Cálculo atuarial aplicado: teoria e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 1998.
- FARO, Clóvis de. **Matemática financeira**. São Paulo: Atlas, 1982.
- GERBER, Hans. **Life insurance mathematics**. New York: Springer Verlag, 1995.
- GIAMBIAGI, Fábio. **A reforma da previdência: o encontro marcado**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GONÇALVES, Kildare. **Direito constitucional didático**. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- JORDAN, Chester Wallace Jr. **Society of actuaries's textbook on life contingencies**. New York: Society of Actuaries, 1991.

PINHEIRO, Vinícius Carvalho. Previdência no Serviço Público: evolução recente. **Informe de Previdência Social**, Brasília, v. 14, n. 7, p. 1-4, jul. 2002. Disponível em: < www.previdenciasocial.gov.br/arquivos/office/3_081014-104510-076.pdf > . Acesso em: 15 jan. 2010.

RICHARDSON, J. R. **Pesquisa social**. Métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, J. A. **Gestão de risco atuarial**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PLAMONDON, Pierre et al. **Prática atuarial na Previdência Social**. Brasília: MPS/SPPS, 2011.

MODELO ALTERNATIVO DE CAPITALIZAÇÃO PARA O REGIME BÁSICO DO RPPS

Paulo Roberto Caldart

Paranaprevidência/PR

Sílvia Teixeira da Motta

Sefaz /RS

Taís Vieira Bonatto

Sefaz/RS

Coordenador/Orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – IPEA

Doutorando em Economia pela Universidade Católica

de Brasília – UCB

mcaetano70@yahoo.com.br



RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo discutir a adequação dos parâmetros, normalmente utilizados em avaliações atuariais, à realidade e de que forma a adoção de premissas mais aderentes influenciam os resultados e as projeções atuariais. Além disso, propõem-se alternativas de capitalização do regime previdenciário dos servidores públicos. A base de dado é do Estado do Rio Grande Sul com data base de novembro de 2011.

Palavras-chave: Previdência de servidores públicos. Regimes de financiamento de aposentadorias.

ABSTRACT

The purpose of this work is to test if actuarial assumptions for public sector pension schemes in Brazil are adherent to reality and how the changing of these assumptions could affect the results. Besides, it proposes alternative ways of funding. The database was for the state of Rio Grande do Sul in the month of November 2011.

Key words: Pensions for public employees. Pension funding.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 613
- 2 METODOLOGIA, 615
- 3 PARÂMETROS ATUARIAIS, 616
 - 3.1 Tábua de mortalidade geral, 617
 - 3.1.1 Comparativo entre tábuas de mortalidade, 617
 - 3.1.2 Teste de aderência para RPPS-RS, 619
 - 3.2 Crescimento salarial real, 623
 - 3.2.1 Crescimento salarial dos servidores do RS, 625
 - 3.3 Taxa de juros atuarial, 627
- 4 SIMULAÇÕES DO PLANO MISTO, 630
 - 4.1 Capitalização individual, 631
 - 4.2 Capitalização coletiva do RS, 636
- 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 639
- REFERÊNCIAS, 641
- ANEXO NOTA TÉCNICA ATUARIAL, 643
 - 1 Objetivo e abrangência, 643
 - 2 Regime financeiro e método atuarial, 643
 - 3 Obrigações do plano, 643
 - 4 Direitos de contribuição, 648
 - 5 Compensação financeira, 651
 - 6 Provisões matemáticas, 652
 - 7 Metodologia de cálculo da compensação previdenciária, 652

TABELAS

- Tabela 1. Parâmetros atuariais previstos na Portaria MPS nº 403, 617
- Tabela 2. Comparativo entre tábuas biométricas, 619
- Tabela 3. Número esperado e observado de óbitos por ano, 620
- Tabela 4. Percentual de desvio aos óbitos ocorridos, 620
- Tabela 5. Resultados do teste sobre a tábua de mortalidade AT-2000, M, 622
- Tabela 6. Quantitativo dos servidores ativos das principais categorias do RS, 625
- Tabela 7. Crescimento salarial anual dos servidores civis do RS, 626
- Tabela 8. Distribuição dos recursos dos RPPS estaduais – nov./dez. – 2011, 628
- Tabela 9. Remuneração de títulos públicos indexados ao IPCA, 629
- Tabela 10. Simulação com parâmetros da Portaria MPS nº 403/2008, 632
- Tabela 11. Simulação com parâmetros agravados, 633
- Tabela 12. Efeito individual pela mudança de parâmetros, 634
- Tabela 13. Benefícios concedidos e a conceder dos fundos capitalizados do RS, 636
- Tabela 14. Receitas dos fundos capitalizados no plano contributivo 22%, 637
- Tabela 15. Receitas dos fundos capitalizados no plano contributivo 26,5%, 638

GRÁFICOS

- Gráfico 1. Teste de aderência – tábua AT-2000, M (+ 1) (2010), 622
- Gráfico 2. Comparativo entre tempo de contribuição e benefício capitalizado, 635
- Gráfico 3. Fluxo de caixa RPPS (contribuição de 22%), 637
- Gráfico 4. Fluxo de caixa RPPS (contribuição de 26,5%), 639

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo discutir a adequação dos parâmetros, normalmente utilizados em avaliações atuariais, à realidade e de que forma a adoção de premissas mais aderentes influenciam os resultados e as projeções atuariais.

O estudo buscou, também, apresentar um plano misto de capitalização para os novos servidores, como uma solução para as dificuldades contributivas aos fundos capitalizados dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS). A justificativa da sua proposição surgiu a partir da observação do contexto político em que os RPPS estão inseridos em estados e municípios e das peculiaridades da previdência funcional.

O sistema de cálculo, desenvolvido para este trabalho, contempla mecanismos normalmente utilizados em avaliações atuariais. Com base nos parâmetros escolhidos, deve refletir o valor da reserva matemática e da projeção anual das receitas e das despesas previdenciárias, individual e coletiva, dos segurados dos RPPS. Estas técnicas podem ser observadas em trabalhos desenvolvidos por diversos autores, como Vilanova (1969), Bowers et al. (1986), Jordan (1967) e Galé (1977). Para realizar estas simulações utilizou-se a base cadastral dos segurados do RPPS do Rio Grande do Sul para a data-base novembro de 2011.

No atual contexto da previdência pública, os estados brasileiros são responsáveis pela manutenção de um sistema previdenciário que garanta a concessão de benefícios de aposentadoria e de pensão a seus servidores públicos. Um regime previdenciário equilibrado é vital para a sustentabilidade fiscal das unidades federadas. A cobertura dos déficits previdenciários resulta em compromisso orçamentário cada vez maior para o ente, situação que acarreta prejuízo às demais áreas de atuação do estado.

Este sistema previdenciário é organizado nos estados pela forma de um RPPS e gerido por um órgão, que promove o funcionamento de todas as particularidades provenientes deste sistema, entre elas: concessão e manutenção de benefícios previdenciários e administração de recursos financeiros.

O primeiro grande passo para normatização e orientação dos RPPS foi dado com a publicação da Lei nº 9.717 (BRASIL, 1998). Até então, a falta de uma regulamentação permitia que a previdência funcional fosse tratada de forma pessoal e intuitiva, sem uma verificação técnica mínima ou obrigatória, que trouxesse à tona a realidade dos compromissos previdenciários assumidos pelos entes que criavam seus RPPS.

Logo depois, a Portaria MPS nº 4.992 (BRASIL, 1999) regulamentou a Lei nº 9.717 (BRASIL, 1998) ao instituir parâmetros mínimos e máximos utilizáveis para o processo de avaliação atuarial dos RPPS. Em substituição à Portaria MPS nº 4.992 (BRASIL, 1999), o Ministério da Previdência Social publicou a Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008), que trata de novas orientações sobre os parâmetros aceitáveis na execução de avaliações atuariais.

A previsão regulamentar, dada pela Portaria Ministério da Previdência Social (MPS) nº 403 (BRASIL, 2008), de manutenção de um sistema previdenciário, com equilíbrio financeiro e atuarial nos RPPS, parte do princípio de que haverá um regime financeiro capitalizado ao sistema; entretanto, segundo Nogueira (2012), esta capitalização não tem se verificado na proporção necessária para garantir um equilíbrio de longo prazo.

O processo de capitalização estabelecido aos RPPS pelas orientações legislativas possui origem na experiência da capitalização de sistemas previdenciários relativos à iniciativa privada, os chamados Fundos de Pensão. Daí destaca-se a grande diferença de realidades entre a capitalização de parte de uma remuneração (previdência complementar), estruturada sobre regras rígidas de uma entidade privada, em relação à capitalização do benefício integral de servidores públicos, que possuem relações trabalhistas muito distintas aos da iniciativa privada.

Ressalta-se, ainda, que a capitalização da maioria destes Fundos de Pensão iniciou-se nas décadas de 1970 e 1980, época em que os fatores que influenciam neste processo mostravam-se mais favoráveis. Neste aspecto, pode-se destacar a menor proporção de assistidos em relação ao número de ativos e a maior remuneração de investimentos financeiros, anteriormente obtida (PINHEIRO, 2007).

Identificados esses problemas, o presente estudo tem como motivação esclarecer que a implantação e manutenção de regimes capitalizados, semelhantes ao da iniciativa privada, sem a devida adequação conceitual para a previdência funcional, não é exequível. Para esta, verifica-se a necessidade de elaboração de alternativas que viabilizem a manutenção de um sistema capitalizado aos RPPS, com o princípio de respeitar o contexto geral em que estão envolvidas todas as partes: ente federado, servidor e órgão gestor.

O estudo está dividido em quatro seções, além dessa introdução. Na seção dois descreve-se a metodologia atuarial adotada. Na seção três realizam-se os testes de aderência das hipóteses referentes à tábua de mortalidade, crescimento salarial e taxa

de juros à realidade previdenciária do Rio Grande do Sul. A seção quatro apresenta simulações individuais e coletivas do plano misto em cenários alternativos. Por fim, a seção cinco mostra as considerações finais.

2 METODOLOGIA

As pesquisas deste trabalho se conduziram em duas fases: na primeira, estudo dos parâmetros atuariais mínimos e máximos legalmente exigidos e o impacto que parâmetros mais aderentes proporcionam aos resultados atuariais; e, na segunda, o desenvolvimento de um plano misto de capitalização a fim de realizar simulações individualizadas e coletivas com base no cadastro real de segurados do RPPS do Rio Grande do Sul.

Inicialmente, estudou-se o efeito individual e o conjunto dos parâmetros atuariais, tais como tábua de mortalidade, taxa de juros e crescimento salarial, todos estes mais adequados à realidade. Além disso, discutiu-se se a adoção dos atuais parâmetros mínimos e máximos, estabelecidos pela legislação, notadamente pela Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008), refletem ou não a realidade dos compromissos futuros do RPPS.

O plano misto, previsto na segunda fase deste trabalho, foi desenvolvido com o intuito de sanar um grave problema relacionado aos regimes próprios de previdência capitalizados, a saber: adoção de alíquotas de contribuição aquém do percentual necessário. Tal fato compromete a solvência do fundo e a continuidade do pagamento dos benefícios futuros.

Este plano simula um cenário em que se manterá a alíquota de contribuição previdenciária de 11% (mínima exigida) para servidores e contrapartida paritária do Ente. No momento da concessão do benefício previdenciário, será verificada, para cada servidor, a reserva formada pelo somatório das suas próprias contribuições, a contribuição patronal e o rendimento financeiro obtido. A partir disso, será calculado o valor do benefício que o fundo suportará pagar de acordo com o montante que realmente foi capitalizado em relação àquele servidor. Se o benefício constitucional a que o servidor tiver direito for superior ao valor do benefício capitalizado no fundo, o Tesouro do Estado complementará a diferença diretamente por meio de repasse ao RPPS, caso contrário, o equacionamento contributivo ao fundo deverá ser tratado conforme normatização da Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008).

Também foram realizadas simulações individualizadas para verificar, pontualmente, qual o valor efetivamente capitalizado durante o período de atividade do servidor.

Por fim, a pesquisa utilizou a base cadastral de segurados do Estado do Rio Grande do Sul na data base de novembro de 2011, com a qual se estudou, de forma coletiva, as hipóteses adotadas nas projeções individuais.

As simulações deste trabalho foram realizadas em um sistema atuarial no qual se observou a legislação previdenciária referente à concessão de benefícios, bem como os métodos que verifiquem a aderência das hipóteses biométricas e financeiras utilizadas nas projeções.

3 PARÂMETROS ATUARIAIS

Os parâmetros atuariais podem ser divididos em biométricos e financeiros, como tábuas de mortalidade e taxa de juros, respectivamente. A utilização destes parâmetros é indispensável no processo de avaliação atuarial de entidades previdenciárias, isto porque são eles que fornecem as ferramentas probabilísticas básicas necessárias para a geração do processo avaliativo (VILANOVA, 1969).

A escolha de parâmetros atuariais adequados é de fundamental importância, tendo em vista que, em regimes capitalizados, os resultados observados pelas avaliações atuariais expressam a situação da entidade e são norteadores de medidas corretivas, em caso de constatação de insuficiências financeiras futuras.

Cabe ainda observar que o MPS, por meio da Portaria nº 172 (BRASIL, 2005), passou a exigir o Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), que resumidamente é um documento que atesta a prática, por parte do ente, da rotina de procedimentos indispensáveis às questões previdenciárias do seu RPPS.

Atualmente, sob a orientação da Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008), quase que integralmente os RPPS, em suas avaliações atuariais, utilizam-se dos parâmetros mínimos e máximos ali descritos. A Tabela1 apresenta os principais parâmetros previstos na referida portaria.

Tabela 1. Parâmetros atuariais previstos na Portaria MPS nº 403

Item	Descrição	Parâmetro	Nível
A	Tábua de mortalidade geral	IBGE-09	Mínimo
B	Crescimento salarial real anual	1,0%	Mínimo
C	Taxa de juros real anual	6,0%	Máximo

Fonte: Ministério da Previdência Social. Elaborado pelos autores.

A seguir, serão analisados os parâmetros atuariais exigidos pela legislação, bem como sua adequação à realidade dos RPPS.

3.1 Tábua de mortalidade geral

A tábua de mortalidade geral, de acordo com Rodrigues (2008), representa a influência da mortalidade dos participantes do grupo segurado na formação dos custos nos seguros sociais ou privados. O autor afirma, ainda, que a tábua de mortalidade é o instrumento eficiente para aferição desses custos.

Segundo nota sobre o Censo 2010 divulgada pelo IBGE, em meio século (1960-2010), a esperança de vida do brasileiro aumentou 25,4 anos, passando de 48,0 para 73,4 anos. No entanto, o número médio de filhos por mulher caiu de 6,3 para 1,9 filhos, neste período, valor abaixo do nível de reposição da população. Essas mudanças alteraram a pirâmide etária, com estreitamento da base e o alargamento do topo, refletindo a estrutura de população mais envelhecida, característica dos países mais desenvolvidos (IBGE, 2012).

3.1.1 Comparativo entre tábuas de mortalidade

Inicialmente, justifica-se a utilização da tábua de mortalidade mínima (IBGE, 2009) pela dificuldade de promover testes de aderência para escolha da tábua de mortalidade mais adequada para a população segurada do RPPS, principalmente em face da dificuldade para obtenção de informações cadastrais consistentes. Praticamente, não resta alternativa ao técnico responsável pela avaliação atuarial, senão a de escolher intuitivamente qual tábua de mortalidade deverá ser utilizada ou, naturalmente, utilizar-se do parâmetro mínimo legalmente estabelecido.

A tábua de mortalidade IBGE é elaborada levando-se em consideração a população geral (IBGE, 2010), com todos os estados e os municípios brasileiros, incluídas aí, partes da população que não possuem ocupação, sem condições de acesso adequado à saúde, ou mesmo ao saneamento básico em suas moradias.

É de se imaginar que as condições de longevidade, específicas a servidores públicos de entes com alguma estrutura social, sejam maiores que a média geral brasileira. Estes servidores, em princípio, possuem renda, informações de higiene, condições de acesso à saúde e de alimentação, superiores à média geral brasileira. Por consequência, o natural é supor que este maior acesso ao bem-estar, também proporcionará maior expectativa de sobrevida a este grupo específico (BELTRÃO et al., 2010).

Como alerta Rodrigues (2008), o uso de tábuas de mortalidade descasadas dos riscos que procuram expressar pode minorar ou majorar reservas matemáticas e custos de planos de benefícios, podendo gerar desequilíbrios estruturais de difícil cobertura no curto prazo.

Por similaridade, a população segurada por RPPS, principalmente em grandes centros, deve possuir características gerais muito próximas à população participante de planos de previdência complementar de empregados de empresas privadas, os Fundos de Pensão.

Sob esta perspectiva, observa-se que o parâmetro mínimo utilizado na avaliação atuarial destes Fundos é a tábua de mortalidade americana AT-83, parâmetro previsto pela Resolução do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC) nº 18 (BRASIL, 2006). Sobre este parâmetro mínimo, a - Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc) já o imagina insuficiente e pretende uma atualização mais conservadora, conforme descreve o Sr. Edevaldo Fernandes da Silva, diretor de assuntos atuariais, contábeis e econômicos da Previc:

A PREVIC quer que seja adotada uma tábua de mortalidade mais conservadora, isto é, que tome como hipótese maior longevidade dos aposentados e pensionistas, atuais e futuros. Hoje, a tábua recomendada é a AT 83, segundo a qual a sobrevida média aos 60 anos de idade é de 22,6 anos (VALOR ECONÔMICO, 2012).

A utilização de uma tábua mais conservadora que a AT-83, por Fundos de Pensão, já é prevista para casos de revisão do plano de benefícios em função de superávit. Para estes casos, a Resolução MPS/CGPC nº 26 (BRASIL, 2008) exige como parâmetro mínimo a tábua americana AT-2000.

Sob outra perspectiva, pode-se supor que a expectativa de sobrevida de servidores públicos seja proporcional à população coberta por seguradoras brasileiras. Desta suposição, observa-se que a Superintendência de Seguros Privados (Susep), por meio da Circular n° 402 (BRASIL, 2010), publicou uma tábua de mortalidade com a Experiência do Mercado Segurador Brasileiro, a BR-EMSmt, esta tábua também apresenta uma sobrevida maior que a prevista pela tábua IBGE-09.

O comparativo sobre a expectativa de sobrevida aos 55 anos de idade entre as tábuas de mortalidade mencionadas anteriormente é apresentado na Tabela 2.

Tabela 2. Comparativo entre tábuas biométricas

Idade	Tábua Biométrica ¹	Expectativa de Sobrevida
55	IBGE-09, MF	25,0
55	BR-EMSmt	27,1
55	AT-83, M	26,8
55	AT-2000, M	28,9

Fonte: MPS, Susep, Society of Actuaries (SOA). Elaborado pelos autores.

Observa-se que a expectativa de sobrevida aos 55 anos da tábua brasileira, BR-EMSmt, já supera a da AT-83, o que justifica a preocupação da Previc quanto à utilização de uma tábua que projete maior sobrevida que a atual AT-83.

3.1.2 Teste de aderência para RPPS-RS

A partir da base de dados cadastrais dos servidores ativos e inativos do Estado do Rio Grande do Sul, entre 2006 e 2011, foram realizados testes anuais com intuito de verificar qual tábua de mortalidade mostrou-se mais adequada estatisticamente para utilização em projeções atuariais ao RPPS desse Estado.

Inicialmente, foi feita a escolha de algumas tábuas de mortalidade, mais comuns em estudos atuariais, para verificação da aderência destas às bases cadastrais disponíveis para estudo. Ao aplicar-se a distribuição das taxas de mortalidade por

¹ Por opção foram selecionadas apenas tábuas de mortalidade masculinas. Exceto a tábua IBGE-09, que é de ambos os sexos.

idade de cada uma das tábuas ao grupo de segurados vivos, pode-se projetar a média esperada de óbitos em cada ano e, em comparação aos óbitos ocorridos, verificar quais tábuas possuem média esperada de óbitos mais próxima ao efetivamente observado. A Tabela 3 apresenta o número esperado de óbitos de acordo com as tábuas de mortalidade e o número de óbitos ocorrido entre os anos 2006 e 2011.

Tabela 3. Número esperado e observado de óbitos por ano

Tábua de mortalidade	Ano					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
AT-49, M	3898	4081	4277	4477	4645	4876
GAM-83, M	2862	3006	3164	3326	3465	3652
AT-83, M	2395	2509	2632	2758	2865	3011
AT-2000, M	1892	1984	2084	2185	2273	2391
UP-94-M	2620	2756	2904	3057	3188	3364
GAM-94, M	2436	2563	2701	2843	2965	3129
RP-2000, M	2400	2529	2671	2819	2947	3117
GKM-95, M	3308	3469	3645	3823	3979	4187
IBGE-09, MF	3116	3243	3376	3509	3621	3778
BR-EMsmt	2362	2469	2584	2701	2801	2936
Ocorridos	1909	2370	2283	2455	2518	2660

Fonte: MPS, Susep, SOA. Elaborado pelos autores.

Este processo inicial basicamente é um filtro para determinar quais tábuas de mortalidade concorrem para verificação da aderência. A Tabela 4 apresenta o percentual de desvio de cada uma das tábuas de mortalidade em relação aos óbitos realmente ocorridos.

Tabela 4. Percentual de desvio aos óbitos ocorridos

Tábua de mortalidade	Ano (%)						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Média (%)
AT-49, M	104	72	87	82	84	83	86
GAM-83, M	50	27	39	35	38	37	38
AT-83, M	25	6	15	12	14	13	14

Tábua de mortalidade	Ano (%)						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Média (%)
AT-2000, M	-1	-16	-9	-11	-10	-10	-9
UP-94-M	37	16	27	25	27	26	26
GAM-94, M	28	8	18	16	18	18	18
RP-2000, M	26	7	17	15	17	17	16
GKM-95, M	73	46	60	56	58	57	58
IBGE-09, MF	63	37	48	43	44	42	46
BR-EMSmt	24	4	13	10	11	10	12

Fonte: MPS, Susep, SOA. Elaborado pelos autores.

Conforme observações sobre as Tabelas 3 e 4, foram selecionadas, para verificação do teste final de aderência, as tábuas de mortalidade AT-2000, M; BR-EMSmt; AT-83,M e RP-2000,M, uma vez que foram os quatro menores desvios em relação à média.

Escolheu-se verificar por meio do teste qui-quadrado, quais das quatro tábuas previamente selecionadas possuem nível de significância de 5%. A hipótese nula é a de que a tábua de mortalidade escolhida representa a verdadeira ocorrência de óbitos do grupo de segurados e a hipótese alternativa rejeita a tábua, isto é, a tábua escolhida não representa a ocorrência dos óbitos. O teste de hipótese consiste na observação do erro tipo I, ou seja, rejeitar a hipótese nula sendo que ela é verdadeira.

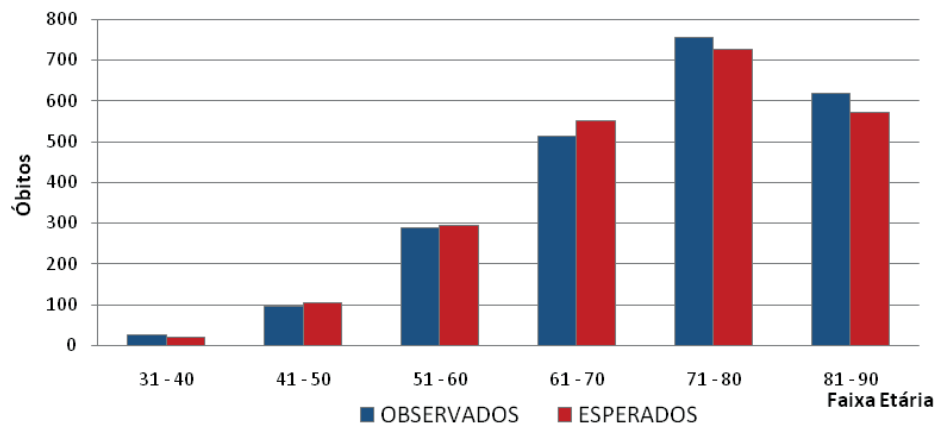
O teste qui-quadrado (BUSSAB; MORETTIN, 2002) verifica se a frequência que um determinado acontecimento observado empiricamente se desvia significativamente ou não da frequência que ele é esperado.

Caracteristicamente, o teste qui-quadrado torna-se mais rigoroso quanto maior o número de classes estudadas. Em face disto, só houve aceitação do processo mediante número reduzido de faixas etárias e, também, da eliminação dos extremos etários por estes não se ajustarem a nenhuma das tábuas de mortalidade predefinidas.

Ao fim dos testes foram utilizadas seis faixas etárias com dez anos de abrangência cada, descartando-se os extremos etários, iniciando-se pela faixa de 31 a 40 anos e terminado com a faixa de 81 a 90 anos, independentemente do gênero dos segurados. Tal distribuição, com seis faixas etárias, dá ao teste de aderência a quantidade de cinco graus de liberdade.

O resultado final do teste indicou aderente apenas a tábua de mortalidade AT-2000, M(+1), ou seja, agravada em um ano para um nível de significância de 5%. Agravar uma tábua de mortalidade significa agravar os índices de mortalidade e, conseqüentemente, diminuir a expectativa de vida projetada. O Gráfico 1 apresenta o teste de aderência da tábua de mortalidade AT-2000, masculina agravada em um ano.

Gráfico 1. Teste de aderência – tábua AT-2000, M (+1) (2010)



Fonte: Elaborado pelos autores.

Mesmo com as peculiaridades impostas ao teste de aderência, verificou-se a rejeição pelo método para os anos de 2006 e 2008, sendo nos demais anos, para aceitação do teste, ainda foi necessário o agravamento da tábua AT-2000, M, conforme pode ser observado na Tabela 5.

Tabela 5. Resultados do teste sobre a tábua de mortalidade AT-2000, M

Ano	Resultado	Agravamento
2006	Rejeitou	-
2007	Aceitou	2 anos
2008	Rejeitou	-
2009	Aceitou	1 ano
2010	Aceitou	1 ano
2011	Aceitou	1 ano

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com os testes técnicos sobre os cadastros disponibilizados, sugere-se que a tábua de mortalidade AT-2000, M agravada em um ano é a que melhor pode representar a perspectiva de sobrevivência dos servidores segurados do RPPS do Rio Grande do Sul.

3.2 Crescimento salarial real

De acordo com a Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008), a taxa real mínima de crescimento da remuneração dos servidores ao longo da carreira que pode ser adotada pelos RPPS é de 1% (um por cento) ao ano. Entretanto, os estatutos de alguns entes preveem vantagens temporais como triênios e quinquênios aos seus servidores, e a concessão destes direitos pode acarretar crescimento superior ao parâmetro mínimo exigido pelo Ministério.

Cabe aqui esclarecimento a respeito de um comum equívoco conceitual, sobre os efeitos que o crescimento salarial pode proporcionar ao regime capitalizado. É natural imaginar, que pelo fato de o nível contributivo ser proporcional ao ganho do servidor, este não teria efeito prático no processo de capitalização, pois, se, por um lado, aumenta a base e o compromisso, por outro, a receita também aumenta. Entretanto, como demonstrado adiante neste estudo, este efeito não é nulo. A variação salarial do período de atividade produzirá significativos efeitos no processo de capitalização, implicando aumento do compromisso do RPPS.

Além do incremento na remuneração obtido mediante o progresso no plano de carreira dos servidores (vantagens temporais e promoções), estes recebem aumentos decorrentes das negociações salariais das categorias que, muitas vezes, superam a reposição inflacionária, ou seja, representam um ganho real.

O processo democrático eleitoral brasileiro proporciona uma singularidade aos entes, no sentido de gestão de recursos humanos, que não comporta previsibilidade. De forma muito diferente da iniciativa privada, no setor público, ciclicamente um novo administrador é eleito, e muito comumente, não processa a mesma política de recursos humanos de seu antecessor. O resultado disso pode ser observado com ciclos de contratações de servidores e de recomposições salariais.

Os RPPS, por sua vez, acabarão sofrendo os reflexos dessa volatilidade em suas contas. Por vezes, o benefício projetado, no período de atividade, possui grande diferença de valores do efetivamente pago no momento de aposentadoria.

Estas distorções se devem a ganhos de classe proporcionados pelos mais diversos motivos. Como exemplo, observa-se a seguinte notícia em relação aos servidores do município de Curitiba:

A Câmara de Curitiba aprovou ontem o aumento de 8,6% aos professores municipais. Somado ao reajuste de 10% dado ao funcionalismo na semana passada, os magistério terá, ao todo, um incremento salarial aproximado de 19%. O aumento deve ser pago já na folha salarial deste mês (GAZETA DO POVO, 2012).

Estes avanços, recomposições ou reajustes, como o citado na notícia, são verificados em surpreendente frequência nos entes. Sem adentrar no mérito de ser justo ou não, o fato a se constatar é o salto desproporcional que um servidor, beneficiado com avanços não previstos, agrega aos compromissos previdenciários do RPPS. Na situação descrita pela notícia, um professor que se encontra próximo à aposentadoria terá seu benefício majorado em 19%, sem qualquer possibilidade de que as contribuições até então realizadas enquanto ativo, por ele e pelo ente, tenham sido suficientes em face do novo compromisso.

Ainda mais complicada é a majoração do compromisso assumido pelo RPPS em relação a beneficiários com direito à paridade. Nestes casos, o aumento de benefício proporciona impacto direto nos encargos previdenciários, sendo necessários aportes ou contribuições que possam fazer frente ao novo compromisso.

Observa-se que, com a paridade, qualquer recomposição ou reestruturação promovida aos servidores ativos imediatamente repercute em igual proporção aos aposentados e pensionistas do RPPS. Importante analisar que a Emenda Constitucional nº 41 (BRASIL, 2003) eliminou a paridade aos servidores que ingressam no serviço público após a data de sua publicação.

Sobre os servidores que futuramente, ao se aposentar, não terão direito à paridade, há uma perspectiva teórica de que haveria maior previsibilidade do valor de seus benefícios, pois estes teriam apenas a recomposição da inflação, como é o procedimento comum em regulamentos de Fundos de Pensão.

Na prática, esta realidade pode não se verificar, tendo em vista a possibilidade que o ente promova a paridade com o servidor ativo, mesmo depois do advento da EC nº 41 (BRASIL, 2003) que o obriga constitucionalmente a conceder apenas o reajustamento dos benefícios a fim de preservá-los seu valor real. Ou seja, conceder o reajuste na mesma proporção aos aposentados e pensionistas de forma discricionária, contrariamente ao que estabelece a Constituição.

Outros fatos, às vezes, acabam por modificar até mesmo carências para a aposentadoria do servidor, como é o caso de professores, quando assumem funções de diretores, pedagogos e coordenadores de curso que, por meio da Lei nº 11.301 (BRASIL, 2006), adquiriram o direito à aposentadoria especial, com as devidas reduções do período de contribuição.

Leva-se em conta provável demanda reprimida e um momento econômico favorável, em âmbito nacional, a este contexto, mas de qualquer forma, a ocorrência de eventos similares aos citados, em qualquer época, mostra-se extremamente comprometedor ao processo de capitalização de RPPS.

3.2.1 Crescimento salarial dos servidores do RS

Com o intuito de estimar o índice de crescimento real das remunerações dos servidores ativos ao longo do período laboral e, conseqüentemente, verificar se a utilização do parâmetro mínimo exigido pela legislação é adequada à realidade do RPPS gaúcho, elaborou-se estudo sobre a base cadastral dos servidores do Estado do Rio Grande do Sul.

No cálculo foram considerados somente os servidores públicos civis, dado que os servidores militares possuem um fundo previdenciário específico. Elegeram-se as principais categorias do Estado do RS, que representam 88,5% dos servidores ativos: magistério, quadro geral, polícia civil, Superintendência dos Serviços Penitenciários (Susepe) e técnicos científicos. Esta distribuição pode ser observada na Tabela 6.

Tabela 6. Quantitativo dos servidores ativos das principais categorias do RS

Categoria	Nº de servidores	(%)
Quadro geral	19.958	20,0
Téc. científicos	1.984	2,0
Magistério	56.713	56,9
Polícia civil	5.510	5,5
Susepe	4.002	4,0
Demais	11.469	11,5
Total	99.636	100,0

Fonte: Secretaria da Fazenda do RS. Elaborado pelos autores.

Na estimativa do crescimento salarial, foram consideradas a progressão na carreira decorrente de promoções, bem como as vantagens temporais na forma de triênios. De acordo com o estatuto dos servidores do RS, os triênios são de 3%, ou seja, a cada três anos a remuneração do servidor é acrescida de 3% incidentes sobre o vencimento básico, com exceção do magistério, cujo triênio é de 5%.

Para obter o crescimento médio salarial utilizaram-se as remunerações dos cargos efetivos das categorias antes listadas em dois momentos: 2002 e 2012. Neste lapso temporal de dez anos, considerou-se que: (a) os servidores obtiveram três triênios; (b) a progressão na carreira foi proporcional ao tempo decorrido e o período total no cargo para fins de aposentadoria. Por exemplo, servidor técnico científico ingressou em 2002, até 2012 incorporou três triênios (9% sobre o básico) e obteve uma promoção (carreira composta por quatro níveis, para alcançar o último nível são necessárias três promoções).

O cálculo do crescimento salarial com base nas principais categorias é demonstrado na Tabela 7.

Tabela 7. Crescimento salarial anual dos servidores civis do RS

Categoria (1)	Período (2)	Vencimento básico (R\$) (3)	Demais Parcelas (R\$) (4)	Remuneração S/ triênios (5)	Acréscimos triênios (com ou sem) (%) (6)	Remuneração c/ triênios (7)	Remuneração corrigida (8) ¹	Crescimento anual médio (%) (9) ¹
Quadro ² geral	2002	215,99	-	215,99	-	215,99	413,22	7,05
	2012	427,23	370,00	797,23	9	835,68	835,68	
Técnicos científicos ³	2002	1.302,15	-	1.302,15	-	1.302,15	2.518,17	2,82
	2012	2.811,85	315,42	3.127,27	9	3.380,34	3.380,34	
Magistério	2002	310,40	44,54	354,94	-	354,94	683,40	3,89
	2012	884,10	-	884,10	15	1.016,72	1.016,72	
Polícia civil ⁴	2002	365,61	676,59	1.042,20	-	1.042,20	2.024,13	2,84
	2012	824,27	1.829,87	2.654,14	9	2.728,32	2.728,32	
Susepe ⁵	2002	247,49	458,00	705,49	-	705,49	1.370,18	5,64
	2012	743,19	1.649,88	2.393,07	9	2.459,96	2.459,96	

Notas: Os dados utilizados para o cálculo da remuneração corrigida (coluna 8) e do crescimento anual médio (coluna 9) referem-se: no período de 2002, à posição dezembro/01 e, no período de 2012, a posições distintas.

² Quadro geral e Susepe – abril/12. ³ Técnicos científicos – julho/12. ⁴ Magistério – maio/12. ⁵ Polícia civil – agosto/12.

Fonte: Secretaria da Fazenda do RS. Elaborado pelos autores.

As colunas 3 a 5 apresentam o valor do vencimento básico, as demais parcelas remuneratórias totalizando a remuneração mínima inerente ao cargo em valores correntes. As colunas 6 a 8 demonstram o acréscimo decorrente da incorporação dos triênios, bem como a remuneração corrigida pelo IPCA até agosto/2012. Por fim, a coluna 9 apresenta o índice de crescimento salarial anual médio obtido pela variação da remuneração no período analisado.

Para obter o crescimento real salarial médio das categorias eleitas, utilizaram-se os índices de crescimento por categoria (demonstrados na Tabela 7), ponderados pelo número de servidores que compõe cada uma delas (expostos na Tabela 6), o que resultou em 4,59% ao ano. Ressalta-se que este índice refere-se ao crescimento real salarial médio dos servidores públicos civis do RPPS do Rio Grande do Sul e não deve ser aplicado diretamente em outros RPPS.

3.3 Taxa de juros atuarial

De acordo com Rodrigues (2008), a taxa de juros tem dupla função, tais como: a remuneração mínima dos ativos de investimento, que garante os benefícios oferecidos pelo Plano; e a taxa de desconto atuarial utilizada para o cálculo do valor presente dos benefícios e das contribuições futuras ao Plano.

A hipótese de rentabilidade das aplicações financeiras dos recursos do RPPS é, em princípio, a que pode produzir maior impacto nos resultados de cálculos atuariais. Taxa e custeio são inversamente proporcionais, quanto menor a taxa, maior o custo e necessidade de aportes financeiros. Em outras palavras, o que não é rendimento financeiro tem de vir de outra fonte, ou seja, da contribuição.

A partir daí, observa-se grande relutância em proceder qualquer mudança neste sentido; se não for utilizado o parâmetro máximo previsto de 6% anual, qualquer mudança, obrigatoriamente, será no sentido de diminuir esta taxa e, conseqüentemente, aumentar o custo do plano.

A Resolução CMN nº 3.922 (BRASIL, 2010), disciplina as aplicações dos recursos dos RPPS, que devem ser alocados nos segmentos de renda fixa, renda variável e imóveis. A Tabela 8 apresenta a distribuição dos ativos totais dos RPPS estaduais, bem como a dos recursos aplicados conforme essa norma.

Como se observa na Tabela 8, aproximadamente 86% dos recursos dos RPPS estão aplicados em renda fixa. Nota-se, portanto, que grande parte desses ativos possui

relação com a remuneração dos títulos públicos federais, seja por aplicação no Tesouro Direto seja pela aplicação em fundos de investimentos direcionados a RPPS.

Tabela 8. Distribuição dos recursos dos RPPS estaduais – nov./dez. – 2011

DISCRIMINAÇÃO	ATIVOS TOTAIS	%	ATIVOS APLICADOS (RESOLUÇÃO CMN)	%
Renda Fixa	18.409.653.631,10	25,24%	18.409.653.631,10	86,27%
Títulos Tesouro Nacional - SELIC - Art. 7 I "a"	7.015.211.600,46	9,62%	7.015.211.600,46	32,88%
FI 100% títulos TN - Art. 7 I "b"	5.270.971.036,46	7,23%	5.270.971.036,46	24,70%
Operações Compromissadas - Art. 7 II	731.162.420,27	1,00%	731.162.420,27	3,43%
FI Renda Fixa/Referenciados RF - Art. 7 III	1.900.154.889,00	2,60%	1.900.154.889,00	8,90%
FI de Renda Fixa - art. 7 IV	2.251.159.857,40	3,09%	2.251.159.857,40	10,55%
Poupança - Art. 7 V	-	0,00%	-	0,00%
FI em Direitos Creditórios - Aberto - Art. 7 VI	451.548.512,33	0,62%	451.548.512,33	2,12%
FI em Direitos Creditórios - Fechado - Art. 7 VII "a"	339.889.859,34	0,47%	339.889.859,34	1,59%
FI Renda Fixa "Crédito Privado" - Art. 7 VII "b"	449.555.455,84	0,62%	449.555.455,84	2,11%
Renda Variável	1.159.866.913,97	1,59%	1.159.866.913,97	5,44%
FI Ações referenciados - Art. 8 I	307.053.123,98	0,42%	307.053.123,98	1,44%
FI de Índices Referenciados em Ações - Art. 8 II	-	0,00%	-	0,00%
FI em Ações - Art. 8 III	238.861.849,53	0,33%	238.861.849,53	1,12%
FI Multimercado - aberto - Art. 8 IV	479.674.861,57	0,66%	479.674.861,57	2,25%
FI em participações - fechado - Art. 8 V	120.869.748,11	0,17%	120.869.748,11	0,57%
FI Imobiliário - cotas negociadas em bolsa - Art. 8 VI	13.407.330,78	0,02%	13.407.330,78	0,06%
Imóveis	-	0,00%	-	0,00%
FI Imobiliário - Art. 9	-	0,00%	-	0,00%
Disponibilidades Financeiras	243.509.592,55	0,33%	243.509.592,55	1,14%
Saldo	243.509.592,55	0,33%	243.509.592,55	1,14%
Ativos em Enquadramento	51.471.552,19	0,07%	51.471.552,19	0,24%
Saldo	51.471.552,19	0,07%	51.471.552,19	0,24%
Ativos Vinculados Por Lei ao RPPS	51.414.669.817,98	70,48%	-	0,00%
Saldo	51.414.669.817,98	70,48%	-	0,00%
Demais Bens, Direitos e Ativos	1.667.482.333,36	100,00%	1.474.271.275,72	6,91%
Saldo	1.667.482.333,36	2,29%	1.474.271.275,72	6,91%
Recursos Totais	72.946.653.841,15	100,00%	21.338.772.965,53	100,00%

Fonte: Ministério da Previdência Social – Demonstrativo das Aplicações e Investimentos dos Recursos – Dair, 6º bimestre/2011. Elaborado pelos autores.

Um título público norteador das carteiras de investimentos dos RPPS é a Nota do Tesouro Nacional série B (NTN-B), a qual proporciona a remuneração do IPCA, acrescida de taxa definida no momento da compra.

Em anos anteriores, 2007 ou 2008, por exemplo, a NTN-B remunerava o investimento com taxas em torno de 8% ao ano, o que tornava a tarefa de cumprimento da meta atuarial de 6% ao ano, bastante simplificada.

Atualmente, a maioria dos RPPS que atinge a meta atuarial, o faz por reflexo dos investimentos efetuados em épocas anteriores, observando que a metodologia de hoje empregada de verificação de aderência deste parâmetro financeiro, é a análise da rentabilidade atingida atualmente pela carteira de investimentos do Fundo, independentemente da sua perspectiva.

Entende-se que aí ocorre desencontro conceitual. A atual carteira de investimentos, que ainda remunera próximo à meta atuarial de 6% ao ano, não poderia servir de referência para a rentabilidade futura, sendo no momento de reinvestimento, ou de aplicação dos novos recursos contributivos que ingressarão no Fundo, que a rentabilidade não deverá alcançar níveis nos mesmos patamares anteriores.

Observa-se esta perspectiva pela remuneração da NTN-B atualmente oferecida pelo Tesouro Direto, conforme Tabela 9:

Tabela 9. Remuneração de títulos públicos indexados ao IPCA

Títulos	Vencimento	Taxa (a.a.)(%)
NTNB Principal 150515	15/5/2015	3,61
NTNB 150820	15/8/2020	4,42
NTNB Principal 150824	15/8/2024	4,63
NTNB 150535	15/5/2035	4,67
NTNB Principal 150535	15/5/2035	4,75
NTNB 150850	15/8/2050	4,70

Fonte: Ministério da Fazenda/Tesouro Direto/25/6/2012. Elaborado pelos autores.

A rentabilidade dos títulos é autoexplicativa e com provável tendência de queda, ao longo do tempo, se verificado o histórico de remuneração destes títulos.

A inviabilidade de manutenção da atual meta atuarial, também é descrita pelo Sr. Edevaldo Fernandes da Silva no Jornal Valor Econômico (2012).

A proposta, a ser submetida ao Conselho Nacional de Previdência Complementar (CNPB), é fixar como teto a remuneração dos títulos federais de 30 anos, o que, segundo ele, hoje significa algo próximo a 5,5% ao ano. Para tais efeitos, valerá o preço de negociação do papel no mercado secundário e não na emissão, esclareceu.

A parcela da indústria de fundos de pensão que trabalha com expectativa de rentabilidade real de 6% ao ano já vinha caindo. Mas ainda é alta. No fim de 2005, ela era adotada em 77% dos planos de benefício administrados por entidades fechadas de previdência complementar (EFPC).

No fim de 2011, esse percentual era de 46%. Os 54% restantes já trabalhavam com taxa inferior a 6% ao ano. Cada EFPC pode administrar mais de um plano. Portanto, em relação ao número de entidades, não necessariamente são 46% as que trabalham com juro real de 6% ao ano. Mas o percentual não deve ficar longe disso.

Vale observar que a maioria dos Fundos de Pensão, conforme citado anteriormente, já possui meta atuarial inferior a 6%. Conclui-se, que qualquer projeção atuarial a RPPS necessita da verificação da real rentabilidade possível de ser alcançada pela disponibilidade das alternativas de aplicações.

O mais natural é que a taxa de juros, a ser utilizada na avaliação atuarial, tenha como base as taxas de remuneração dos títulos federais disponíveis, por serem norteadores da remuneração efetiva a ser recebida no futuro. Com base na Tabela 6, sugere-se que a meta atuarial máxima utilizada na avaliação atuarial do RPPS seja de 4,5% ao ano.²

Observa-se, também, que os efeitos provenientes de uma possível modificação das perspectivas, em relação à meta atuarial especificada, provocam efeitos muito menos traumáticos, ao processo de capitalização, pela hipótese de utilização de uma taxa de juros mais conservadora, que pela alternativa contrária.

4 SIMULAÇÕES DO PLANO MISTO

Após a análise das premissas utilizadas nos cálculos atuariais, nesta seção simulou-se a adoção de um plano misto para os RPPS. Neste plano, durante o período em

2 Pode-se argumentar acerca da possibilidade de alcance de maior retorno mediante aplicações de maior risco, notadamente a renda variável. Entretanto, a rentabilidade dessa modalidade de ativos após a crise de 2008 também se mostrou bastante baixa.

que o servidor estiver em atividade, suas contribuições, as contribuições do ente, bem como os ganhos financeiros da aplicação desses recursos formarão uma reserva. Com base no valor dessa reserva, é calculado o valor do benefício que o fundo suportará pagar. Se o valor do benefício a que o servidor faz jus, de acordo com as normas constitucionais, for superior ao valor do benefício capitalizado no fundo, a diferença será coberta por repasses do ente ao RPPS. Se o valor do benefício constitucional for menor que o valor capitalizado no fundo, seu equacionamento deverá ser tratado conforme as disposições da Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008).

O plano misto baseia-se na impossibilidade momentânea de grande parte dos entes, que realizaram segregação de massas³ e, portanto, eles possuem Fundo Financeiro e Fundo Previdenciário, e contribuem com alíquota previdenciária superior à mínima exigida de 11 % (descontada dos servidores públicos federais) do salário de contribuição dos seus segurados vinculados ao fundo capitalizado. Tal fato decorre de o ente ser também o responsável pelo pagamento dos benefícios de aposentadoria e pensão dos servidores do regime de repartição simples. Ao longo do tempo, o dispêndio previdenciário do ente se reduzirá por duas razões: o grupo dos atuais inativos e pensionistas irá se extinguindo, e os novos benefícios serão de compromisso do fundo capitalizado.

Considerou-se nessa simulação que a alíquota contributiva se manterá no patamar de 11 % de forma igualitária entre segurados e Ente, totalizando 22 %. Somente no momento que se iniciar o pagamento do benefício previdenciário calcular-se-á a parcela do benefício, que o servidor ou seu dependente faz jus, que efetivamente foi capitalizada. O valor restante para complementar o valor do benefício constitucionalmente garantido ao segurado ou aos beneficiários será arcado pelo Tesouro do Estado mediante regime financeiro de repartição simples.

4.1 Capitalização individual

Na simulação desta seção para fins de comparação, realizou-se o cálculo do montante realmente capitalizado referente a cada servidor, e a diferença que será de responsabilidade do Estado. Adotou-se o plano contributivo mínimo legalmente previsto de 11 % do servidor acrescidos de 11 % do ente e, também, os parâmetros mínimos

3 Segregação da Massa: de acordo com a Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008) é a separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário. O primeiro se refere aos servidores mais antigos e se financia via repartição. O segundo oferece cobertura aos servidores com menor tempo no serviço público e é capitalizado.

e máximos previstos pela Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008). A simulação do benefício constitucional ao qual o servidor tem direito, o benefício capitalizado e o déficit de capitalização são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10. Simulação com parâmetros da Portaria MPS no 403/2008

Item	Valores
Idade entrada	30
Idade aposentadoria	57
Remuneração inicial	1.500,00
Crescimento Salarial anual (%)	1,0
Benefício constitucional na aposentadoria (R\$)	1.753,63
Benefício capitalizado (R\$)	1.491,20
Déficit de capitalização (R\$)	262,42

Obs.: Considerado um percentual de 4,47% destinado à cobertura de benefícios de risco.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Projeta-se que o plano contributivo seja insuficiente para a capitalização plena do benefício constitucional, a que terá direito o servidor no momento de aposentadoria. No exemplo descrito, utilizaram-se as idades médias de ingresso (30 anos) e de aposentadoria (57 anos) dos segurados do RPPS do Rio Grande do Sul, juntamente com a remuneração média de ingresso no serviço público de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais). O benefício constitucional que este servidor terá direito é de R\$ 1.753,63 (um mil, setecentos e cinquenta e três reais e sessenta e três centavos); este valor é a média dos 80% maiores salários de contribuição, e não a última remuneração que era de R\$ 1.942,88 (um mil, novecentos e quarenta e dois reais e oitenta e oito centavos). O plano contributivo, por sua vez, capitalizará uma reserva matemática proporcional a um benefício de R\$ 1.491,20 (um mil, quatrocentos e noventa e um reais e vinte centavos), ou 85% do total do benefício constitucional projetado.

Na prática, o que tem acontecido é que o Fundo permanece responsável pelo pagamento total do benefício do servidor, R\$ 1.753,63 (um mil, setecentos e cinquenta e três reais e sessenta e três centavos), o que revela, inevitavelmente, a ocorrência de déficits atuariais consecutivos e, como se observa em projeções atuariais, a insolvência do Fundo, para pagamento de benefícios, em um determinado momento.

Conforme simulação inicial, para a efetiva capitalização de um servidor que ingressa no RPPS, a alíquota contributiva necessária deveria ser de aproximadamente 25%, dividida entre servidor e ente, como exemplo, 11% ao servidor e 14% ente. Porém, a situação não é de resolução tão simples, como será demonstrado a seguir.

Cabe ressaltar que esta simulação refere-se a um novo servidor que ingressa no ente e não aos atuais que já carregam tempos passados contribuídos, também não são projetados possíveis efeitos de ganhos de classe anteriormente descritos. Para estes casos, o cálculo é mais agravado.

Conforme descrito anteriormente, projeta-se que os parâmetros mínimos e máximos estabelecidos pela Portaria 403, não sejam aderentes aos RPPS. Em vista disto, realizou-se a projeção da capitalização efetiva, pelo mesmo processo contributivo, com o agravamento destes parâmetros.

Para este caso escolheu-se a tábua de mortalidade AT-2000, $M(+1)$, em substituição à IBGE-09; o crescimento salarial projetado passou a 4,59% anual, ao invés de 1%; e, a taxa de juros atuarial foi reduzida de 6,0% para 4,5% anual. A simulação com esses parâmetros agravados pode ser observada na Tabela 11.

Tabela 11. Simulação com parâmetros agravados

Item	Valores
Idade entrada	30
Idade aposentadoria	57
Remuneração inicial	1.500,00
Crescimento salarial anual (%)	4,59
Benefício constitucional na aposentadoria (R\$)	3.132,77
Benefício capitalizado (R\$)	1.504,87
Déficit de capitalização (R\$)	1.627,90

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesta nova simulação, com os parâmetros atuariais agravados conforme descrito, o resultado verifica-se bem insatisfatório. Do total do benefício constitucional projetado, de R\$ 3.132,77, calcula-se que somente será capitalizado o correspondente a 48% deste total, ou seja, R\$ 1.504,87. Para a efetiva capitalização do total do benefício, a alíquota necessária passa a ser de 41% da folha salarial, 11% servidor e 30% ente, por exemplo.

Inúmeras simulações podem ser feitas e verificar por meio delas que o nível de capitalização dos RPPS deverá ser insuficiente para fazer frente ao pagamento da totalidade dos benefícios previdenciários dos servidores. As mudanças de parâmetros, efetuadas pela segunda simulação (Tabela11), só fazem evidenciar tal realidade, tendo em vista que os compromissos futuros deverão verificar-se mais próximos à simulação efetuada com estes parâmetros.

O déficit final projetado passa de 15%, pelos parâmetros iniciais, para 52% do benefício total, conforme a opção feita com premissas mais conservadoras. O efeito de cada uma das alterações paramétricas acaba por se confundir quando aplicadas simultaneamente, tendo em vista que não são independentes uma das outras.

Para efeito ilustrativo, é demonstrado o impacto que cada um dos parâmetros agregaria ao déficit de capitalização inicial, projetado na Tabela12, se aplicado individualmente.

Tabela 12. Efeito individual pela mudança de parâmetros

Item	Parâmetro inicial	Novo parâmetro	Acréscimo ao déficit (%)
Tábua de mortalidade	IBGE-09	AT-2000(+1)	18,17%
Crescimento salarial	1%	4,59%	98,30%
Taxa de juros	6%	4,50%	174,82%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pela simulação de mudanças de parâmetros elaborada individualmente, a redução na taxa de juros, de 6% para 4,5% ao ano, é a que produziria maior efeito, com um acréscimo de 174,82% sobre as insuficiências contributivas.

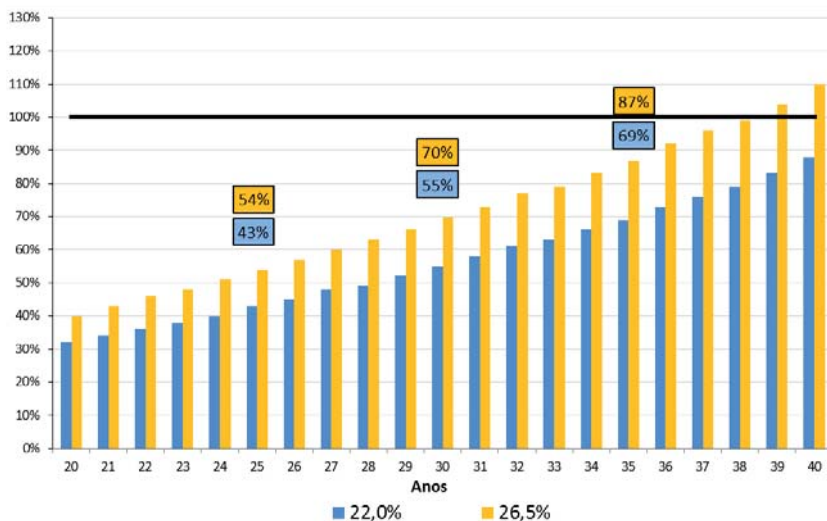
Em referência ao descrito no item 3.2, sobre os efeitos produzidos pelo crescimento salarial, a simulação evidencia a ocorrência do aumento da insuficiência de capitalização, perante o aumento deste parâmetro. No caso estudado, com a modificação única da perspectiva de crescimento salarial, de 1% para 4,59% ao ano, o acréscimo na insuficiência é de 98,30%.

Observa-se que, como não funciona de forma independente, a soma total dos acréscimos individuais dos parâmetros, não equivale ao efeito conjunto. O efeito agregado dos parâmetros é de 247,19% aproximadamente, tendo em vista que o déficit de capitalização passou de 14,96% para 51,96% entre as simulações.

Outra forma de projetar a insuficiência contributiva é recorrendo a um simples raciocínio matemático, isto em relação ao expressivo contingente de professoras seguradas de RPPS. Nestes casos, deverá ocorrer uma contribuição total de 22% (servidor mais ente) sobre a remuneração, durante 25 anos de atividade aproximadamente, assim como o pagamento de 100% do benefício por um período médio de expectativa de sobrevivência de 35 anos, a partir da aposentadoria. Certamente que essa conta não fecha, para o Fundo são 25 anos recebendo 22% e 35 anos pagando 100%. Uma possível solução para este equacionamento seria a de que o Fundo atingisse patamares muito elevados de rentabilidade nas aplicações de recursos, fato que se verifica bem improvável, como já observado.

Segundo as hipóteses definidas como mais aderentes ao RPPS gaúcho (Tabela 11) e às médias cadastrais utilizadas nas projeções individuais, o Gráfico 2 compara o período de contribuição (em anos) com a parcela do valor do benefício que efetivamente será capitalizado (em percentual). Simularam-se dois planos contributivos distintos: o primeiro deles considera alíquota total de 22% (11% para o servidor mais 11% para o Ente), é o caso mínimo exigido pela legislação previdenciária. O segundo prevê um patamar contributivo de 26,5% (13,25% para o servidor mais 13,25% para o ente), atual situação do Rio Grande do Sul.

Gráfico 2. Comparativo entre tempo de contribuição e benefício capitalizado



Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se que, nem mesmo no segundo plano (26,5%), o benefício será totalmente coberto por contribuições e rendimentos, pois seria necessário, no mínimo, um período de contribuição de 38 anos. No primeiro plano (22%), por sua vez, seria necessário mais de 40 anos de contribuição. Ambas as situações de períodos contributivos tão longos não se verificam na prática, uma vez que os dados cadastrais do Rio Grande do Sul evidenciam que os servidores contribuem, em média, por 27 anos.

Para essas simulações não foram considerados efeitos de compensação financeira entre regimes. Observa-se que normalmente esta compensação não é suficiente em relação aos compromissos assumidos pelo RPPS, o que teria efeito redutor no montante capitalizado pelas simulações.

4.2 Capitalização coletiva do RS

Esta seção analisa, com base nos novos parâmetros definidos como os mais aderentes, a capitalização coletiva da massa de segurados do Regime Próprio capitalizado dos servidores do Rio Grande do Sul.

O fundo previdenciário dos servidores civis foi criado em 15/07/2011, com o advento da Lei nº 13.758 (RIO GRANDE DO SUL, 2011). O valor presente da folha de ativos é de R\$ 720.627.054,35, considerando todas as folhas futuras do atual grupo de servidores vinculados ao Fundoprev, o fundo capitalizado do Estado. Os compromissos do fundo capitalizado, bem como os percentuais relativos à folha de pagamento são apresentados na Tabela 13.

Tabela 13. Benefícios concedidos e a conceder dos fundos capitalizados do RS

Compromissos	Valores (R\$)	da folha (%)
Benefícios concedidos	-	0,00
Benefícios a conceder	371.928.941,27	42,46
Benefícios a conceder - geração futura	-	0,00
Total	371.928.941,27	42,46

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 14 exibe as receitas que o primeiro plano contributivo (22%) gerará aos fundos.

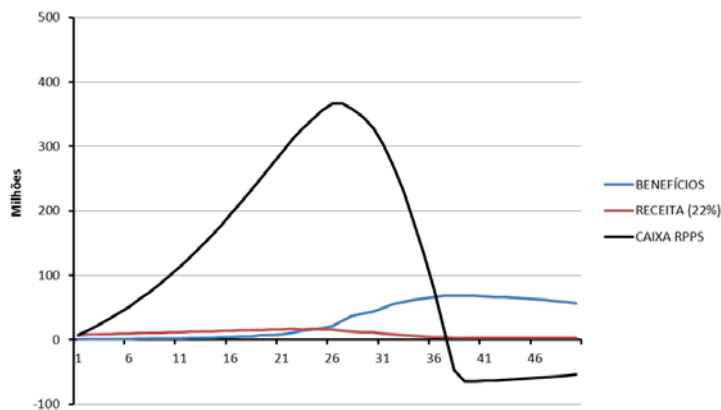
Tabela 14. Receitas dos fundos capitalizados no plano contributivo 22%

Receitas	Valores em R\$	da folha
Contribuição dos ativos	96.350.943,70	11,00%
Contribuição dos aposentados	11.157.868,24	1,27%
Compensação previdenciária	7.438.578,83	0,85%
Contribuição do estado sobre a folha dos ativos	96.350.943,70	11,00%
Contribuição do estado sobre a folha dos inativos	-	0,00%
Total	211.298.334,46	24,12%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como pode ser observado nas Tabelas 13 e 14, será necessária a formação de uma reserva matemática de R\$ 160.630.606,81 (R\$ 371.928.941,27 – R\$ 211.298.334,46), ou seja, 22,29% da folha de ativos. Neste modelo, o fundo previdenciário do RS terá aproximadamente 37 anos de solvência. A partir do ano 2048 não possuirão mais recursos para honrar o pagamento dos benefícios concedidos da sua massa de inativos, como pode ser observado no Gráfico 3.

Gráfico 3. Fluxo de caixa RPPS (contribuição de 22%)



Fonte: Elaborado pelos autores.

Nesse gráfico está exposto o comportamento de três variáveis: (a) benefícios pagos aos aposentados e pensionistas do fundo; (b) receita com as contribuições dos

segurados e do Estado; e, (c) recursos do fundo (contribuições mais rendimentos). O impacto negativo no patrimônio do fundo, a partir do 25º ano se dará pelo aumento na despesa com pagamento de aposentadorias e pensões associado à redução da receita previdenciária, uma vez que os beneficiários contribuem somente sobre o valor que excede o limite máximo dos benefícios do RGPS.

No segundo plano contributivo (26,5%), as receitas aumentarão em R\$ 39.416.295,15 (R\$ 250.714.629,61 – R\$ 211.298.334,46), devido ao incremento de 4,5% na alíquota previdenciária total. A Tabela 15 apresenta a distribuição das receitas nesse novo modelo, aprovada pela Lei Complementar Estadual nº 14.016 (RIO GRANDE DO SUL, 2012).

Tabela 15. Receitas dos fundos capitalizados no plano contributivo 26,5%

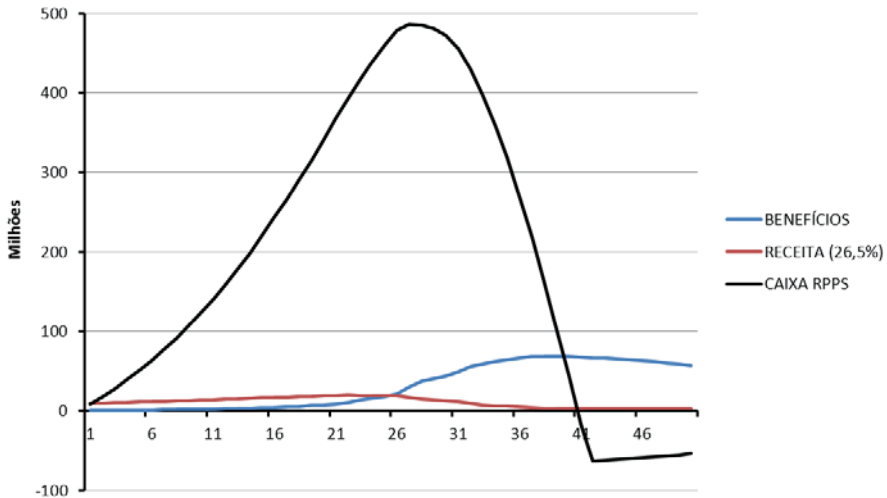
Receitas	Valores (R\$)	da folha (%)
Contribuição dos ativos	116.059.091,28	13,25
Contribuição dos aposentados	11.157.868,24	1,27
Compensação previdenciária	7.438.578,83	0,85
Contribuição do estado sobre a folha dos ativos	116.059.091,28	13,25
Contribuição do estado sobre a folha dos inativos	-	0,00
Total	250.714.629,61	28,62

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se, pela observação das Tabelas 13 e 15, que o montante deficitário no novo plano contributivo do Rio Grande do Sul é de R\$ 121.214.311,66 (R\$ 371.928.941,27 – R\$ 250.714.629,61), ou seja, 16,82% da folha de ativos. A projeção indica que no ano 2051 os recursos dos fundos previdenciários cessarão, isto é, o Fundoprev/Militar e o Fundoprev só terão condições de pagar os benefícios previdenciários por mais 40 anos antes que se tornem insolventes.

No Gráfico 4, o comportamento das curvas dos benefícios, das receitas e dos recursos do fundo é semelhante ao observado no Gráfico 3. A diferença é que em um nível contributivo de 26,5% a receita previdenciária é superior, o que garante a solvência do fundo por mais três anos. Nota-se que mesmo com o aumento de alíquota de 22% para 26,5%, o aumento da receita previdenciária não é suficiente para manter o equilíbrio do RPPS.

Gráfico 4. Fluxo de caixa RPPS (contribuição de 26,5%)



Fonte: Elaborado pelos autores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A maioria dos RPPS do país adota como premissas biométricas e financeiras os parâmetros mínimos e máximos previstos na Portaria MPS nº 403 (BRASIL, 2008). Como foi demonstrada ao decorrer desse estudo, a escolha desses parâmetros: tábua de mortalidade IBGE-09, crescimento real salarial de 1% ao ano e taxa de juros real de 6% ao ano, não refletem a atual realidade enfrentada pelos fundos de previdência dos entes, entretanto, resultam em um menor déficit previdenciário para o RPPS.

Assim, este trabalho procurou fornecer esclarecimentos e subsídios aos gestores dos fundos previdenciários dos Estados para que, juntamente com o atuário responsável, escolham as premissas mais adequadas para a manutenção da sustentabilidade atuarial e financeira do regime.

No entanto, há outros fatores que influenciam diretamente o processo de gestão, internos e externos ao sistema previdenciário, que normalmente não são possíveis de qualquer controle efetivo, ficando o Fundo, órgão gestor do RPPS do ente, em posição fragilizada no sistema. As unidades gestoras dos RPPS não possuem autonomia na

geração de recursos para fazer perante os compromissos futuros, apenas administram o capital que lhe é repassado pelo ente.

Delegar ao Fundo o pagamento integral dos benefícios previdenciários, independentemente da recíproca capitalização, resultará no gradual consumo dos recursos financeiros constituídos até a inevitável extinção dos mesmos.

Entretanto, a pura e simples alternativa de aumento de alíquota de repasse por parte do ente, pode se verificar insuficiente em face de todo o contexto envolvido, mesmo se aplicada em patamares muito elevados, como os descritos. Ressalta-se, ainda, o fato de que a execução de alíquotas mais altas demonstra-se inviável na prática, seja por impedimentos legais e fiscais seja pelo cenário econômico que a maioria dos entes atualmente enfrenta.

A insuficiência na capitalização da integralidade dos compromissos com os beneficiários dos RPPS, portanto, constitui-se uma real perspectiva ao Fundo, para mitigar esse problema foi sugerida uma forma de financiamento mista, parte capitalização e parte repartição simples. O Fundo, sob esta hipótese, ficaria responsável pela parte efetivamente capitalizada na conta individual do servidor e a complementação, se necessária ao benefício constitucional, fica a cargo do ente, financiada por repartição simples.

Importante ressaltar dois aspectos fundamentais deste método: que tal mecanismo de financiamento não impede que por meio de contribuições adicionais ou mesmo pela verificação de fatores favoráveis ao longo do tempo, o benefício seja integralmente capitalizado. Neste caso, o Fundo arcaria com 100% do benefício, sem a necessidade de repasses adicionais, ou seja, o formato de plano misto proposto, não exclui a possibilidade de que o mecanismo tradicional de capitalização plena seja empregado.

Outro fato importante é que, durante a gestão, o Fundo e, indiretamente, o ente, não conviveriam com a constante pressão de equacionamento de déficits atuariais, e, em caso de utilização do plano misto, a reserva matemática seria sempre equivalente ao patrimônio constituído e o plano estaria permanentemente em equilíbrio atuarial.

Como evidenciado neste estudo, a proposta de um plano misto visa garantir a manutenção da sustentabilidade do fundo capitalizado para evitar que esse seja responsabilizado pelo pagamento de benefícios acima da sua capacidade. Acarretando, assim, a extinção prematura dos recursos do fundo o que seria um retrocesso para o sistema previdenciário dos servidores públicos.

Observa-se, ainda, que o plano misto permite a continuidade de um regime capitalizado no RPPS, fato que agrega ao longo do tempo, reais ganhos financeiros ao ente federado.

REFERÊNCIAS

- BELTRÃO, K.; PINHEIRO, S.; SILVA, L. Estimativa da mortalidade para indivíduos em famílias de baixa renda. *In*: Escola nacional de seguros. **Microseguros**: série pesquisas. Rio de Janeiro: FUNENSEG, 2010. V. 2. Disponível em: <<http://www.funenseg.org.br/extras/kz2.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2012.
- BOWERS, N. et. al. **Actuarial mathematics**. Society of Actuaries. Illinois: Itasca, 1986.
- BRASIL. **Circular Susep** n° 402, de 18 de março de 2010 (Publicada no D.O.U. de 19/03/2010).
- _____. **Conselho monetário nacional (CMN)**. Resolução n° 3.922, de 25 de novembro de 2010 (Publicada no D.O.U. de 29/11/2010).
- _____. **Emenda Constitucional n° 41**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc41.htm>. Acesso em: 12 abr. 2012.
- _____. **Lei n° 9.717**, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm>. Acesso em: 15 abr. 2012.
- _____. **Lei n° 11.301**, de 10 de maio de 2006. (Publicada no D.O.U. de 11/5/2006).
- _____. **MPS. Portaria n° 172**, de 11 de fevereiro de 2005. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_081014-105208-497.pdf>. Acesso em: 17 de abril de 2012.
- _____. **Portaria n° 403**, de 10 de dezembro de 2008 (Publicada no D.O.U. de 11/12/2208 e republicada no D.O.U. de 12/12/2008).
- _____. **Portaria n° 4.992**, de 5 de fevereiro de 1999. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/66/mpas/1999/4992.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2012.
- _____. **Resolução MPS/CGPC n° 18**, de 28 de março de 2006. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/72/MPS-CGPC/2006/18.htm>>. Acesso em: 13 abr. 2012.
- _____. **Resolução MPS/CGPC n° 26**, de 29 de setembro de 2008 (Publicada no D.O.U. de 1°/10/2008).
- BUSSAB, W.; MORETTIN, P. **Estatística básica**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- GALÉ, J. **Elementos de cálculo actuarial**. v. 7. Buenos Aires: Editora Macchi, 1977.
- GAZETA DO POVO. Câmara aprova aumento de 8,6% para professores. Curitiba, **Jornal Gazeta do Povo**, 3 de abril 2012. Por Vinicius Boreki. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vidapublica/vereadores/conteudo.phtml?id=1240396>>. Acesso em: 20 jun. 2012.

IBGE. Nota sobre o Censo 2010, 29 de junho de 2012. Disponível em: < http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=2170&id_pagina=1 > . Acesso em: 20 ago. 2012.

_____. **Tábua completa de mortalidade 2010**. Nota Técnica. Disponível em: < <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/tabuadevida/2010/notastecnicas.pdf> > . Acesso em: 18 de abril de 2012.

JORDAN, C. **Life contingencies**. 2. ed. Society of Actuaries. Illinois: Schaumburg, 1967.

NOGUEIRA, N. **O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS**: de princípio constitucional a política pública de estado. Brasília: Ministério da Previdência Social. Secretaria de Políticas de Previdência Social, 2012(Coleção Previdência Social. Série Estudos; v. 34).

RODRIGUES, J. **Gestão de risco atuarial**. São Paulo: Saraiva, 2008.

PINHEIRO, R. **A demografia dos fundos de pensão**. Brasília: Ministério da Previdência Social. Secretaria de Políticas de Previdência Social, 2007 (Coleção Previdência Social. Séries Estudos; v. 24).

RIO GRANDE DO SUL. **Lei compl. nº 13.758**, de 15 de julho de 2011. Disponível em: < http://www.al.rs.gov.br/Legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=56367&hTexto=&Hid_IDNorma=56367 > . Acesso em: 20 ago. 2012.

_____. **Lei compl. nº 14.016**, de 21 de junho de 2012. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=57893&hTexto=&Hid_IDNorma=57893 > . Acesso em: 20 ago. 2012.

VALOR ECONÔMICO. Meta de retorno de fundos cairá. Brasília, **Jornal Valor Econômico**, 15 de março de 2012. Por Mônica Izaguirre. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/resenhaeletronica/MostraMateria.asp?page=&cod=794154> > . Pesquisa realizada em 11 de outubro de 2012.

VILANOVA W. **Matemática atuarial**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1969.

ANEXO NOTA TÉCNICA ATUARIAL

1 Objetivo e abrangência

A presente nota técnica tem por objetivo estabelecer as bases técnico-atuariais de avaliação do Plano de Benefícios de Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), em consonância com a Legislação em vigor, plano de benefícios e plano contributivo.

1.2 Os planos de benefícios, de acordo com a legislação, estão estruturados na modalidade de “benefício definido”, abrangendo os servidores titulares de cargos efetivos dos RPPS, tendo como patrocinador do plano o seu respectivo ente estatal/municipal.

1.3 A metodologia de avaliação atuarial desenvolvida nesta nota técnica, estabelece, a saber:

1.3.1 valor atual das obrigações de benefícios concedidos;

1.3.2 valor atual das obrigações de benefícios a conceder;

1.3.3 valor atual dos direitos de contribuições;

1.3.4 valor atual da compensação financeira a receber; e

1.3.5 provisões matemáticas.

2 Regime financeiro e método atuarial

2.1 Regime financeiro de capitalização para todos os benefícios do plano; e

2.2 Método atuarial: agregado.

3 Obrigações do plano

3.1 Benefícios concedidos

3.1.1 Valor anual do encargo de aposentadoria não decorrente de invalidez ($VAE^{(t)}$):

$$VAE^{(t)} = 13.Ben.fc.\prod_{j=x}^{x+t} p_j ; t \geq 0$$

3.1.2 Valor total do encargo de aposentadoria não decorrente de invalidez (VTE):

$$VTE = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t .VAE^{(t)}$$

em que:

Ben = benefício de aposentadoria ou pensão;

fc = fator de capacidade do benefício;

p_x = probabilidade de uma pessoa com idade x atingir a idade $x + 1$, válida ou inválida;

v^t = fator de descapitalização financeira;

x = idade atual do beneficiário;

t = número de períodos anuais após a data base do cálculo;

ω = última idade de uma tábua de mortalidade, para benefícios vitalícios, e 21 anos para benefícios temporários.

3.1.3 Valor anual do encargo de reversão de aposentadoria não decorrente de invalidez ($VAE^{ra(t)}$):

$$VAE^{ra(t)} = 13.Ben.fc. {}_tq_x \cdot \prod_{j=x+t}^{\omega} p_j^H ; t \geq 0$$

3.1.4 Valor total do encargo de reversão de aposentadoria não decorrente de invalidez (VTE^{ra}):

$$VTE^{ra} = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t .VAE^{ra(t)}$$

em que:

${}_tq_x$ = probabilidade de uma pessoa com idade x falecer na idade $x + t$, válida ou inválida;

p_x^H = probabilidade do grupo familiar do aposentado com idade x atingir a idade $x + 1$.

3.1.5 Valor anual do encargo de aposentadoria decorrente de invalidez ($VAE^{i(t)}$):

$$VAE^{i(t)} = 13.Ben.fc. \prod_{j=x}^{x+t} p_j^i ; t \geq 0$$

3.1.6 Valor total do encargo de aposentadoria decorrente de invalidez ($VAE^{ra(t)}$):

$$VTE^i = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t .VAE^{i(t)}$$

em que:

p_x^i = probabilidade de uma pessoa inválida com idade x atingir a idade $x + 1$.

3.1.7 Valor anual do encargo de reversão de aposentadoria decorrente de invalidez (VAE^{ira}):

$$VAE^{ira(t)} = 13.Ben.fc. \cdot {}_tq_x^i \cdot \prod_{j=x+t}^{\omega} p_j^H ; t \geq 0$$

3.1.8 Valor total do encargo de reversão de aposentadoria decorrente de invalidez (VTE^{ira}):

$$VTE^{ira} = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t .VAE^{ira(t)}$$

em que:

${}_tq_x^i$ = probabilidade de uma pessoa inválida com idade x falecer na idade $x + 1$.

3.1.9 Valor anual do encargo de pensões concedidas (VAE^p):

$$VAE^{p(t)} = 13.fc.Ben. \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H ; t \geq 0$$

3.1.10 Valor total do encargo de pensões concedidas (VTE^p):

$$VTE^p = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t \cdot VAE^p(t)$$

3.2 Benefícios a conceder

3.2.1 Valor anual do encargo futuro de aposentadoria ($VAEF^{(t)}$):

$$VAEF^{(t)} = 13 \cdot Ben^s \cdot fc_{r-x} \cdot P_x^{aa} \cdot \prod_{j=r}^{r+t} p_j ; t \geq 0$$

3.2.2 Valor total do encargo futuro de aposentadoria ($VTEF$):

$$VTEF = \sum_{t=r-x+1}^{\omega-r+x} v^t \cdot VAEF^{(t)}$$

em que:

Ben^s = benefício projetado de aposentadoria ou pensão;

${}_{r-x}P_x^{aa}$ = probabilidade de uma pessoa ativa, com idade x , atingir a idade de aposentadoria ainda ativa;

r = idade de aposentadoria.

3.2.3 Valor anual do encargo futuro de reversão de aposentadoria ($VAEF^{ra(t)}$):

$$VAEF^{ra(t)} = 13 \cdot Ben^s \cdot fc_{r-x} \cdot P_x^{aa} \cdot {}_tq_r \cdot \prod_{j=r}^{r+t} p_j^H ; t \geq 0$$

3.2.4 Valor total do encargo futuro de reversão de aposentadoria ($VTEF^{ra}$):

$$VTEF^{ra} = \sum_{t=r-x+1}^{\omega-r+x} v^t \cdot VAEF^{ra(t)}$$

3.3 Benefícios de risco

3.3.1 Valor anual do encargo de aposentadoria por Invalidez em atividade (VAE^{ai}):

$$VAE^{ai(t)} = 13 \cdot Ben^s \cdot fc \cdot {}_tP_x^{ai} \cdot \prod_{j=x}^r p_j^{aa} ; t \geq 0$$

3.3.2 Valor total do encargo futuro de aposentadoria por Invalidez em atividade ($VTEF^{ai}$):

$$VTEF^{ai} = \sum_{t=1}^{r-x} v^t \cdot VAE^{ai(t)}$$

em que:

${}_tP_x^{ai}$ = probabilidade de uma pessoa ativa, com idade x , invalidar-se na idade $x + t$.

3.3.3 Valor anual do encargo de reversão de aposentadoria por invalidez em atividade (VAE^{aira}):

$$VAE^{aira(t)} = 13 \cdot Ben^s \cdot fc \cdot {}_tq_x^{ai} \cdot {}_tP_x^H \cdot \prod_{j=x}^r p_j^{aa} ; t \geq 0$$

3.3.4 Valor total do encargo futuro de reversão de aposentadoria por invalidez em atividade ($VTEF^{aira}$):

$$VTEF^{aira} = \sum_{t=1}^{r-x} v^t \cdot VAE^{aira(t)}$$

em que:

${}_tq_x^{ai}$ = probabilidade de uma pessoa ativa, com idade x falecer após invalidar-se na idade $x + t$.

3.3.5 Valor anual do encargo de pensão por morte em atividade ($VAE^{ara(t)}$):

$$VAE^{ara(t)} = 13 \cdot Ben^s \cdot fc \cdot {}_t q_x^{aa} \cdot {}_t p_x^H \cdot \prod_{j=x}^r p_j^{aa}; t \geq 0$$

3.3.6 Valor total do encargo futuro de pensão por morte em atividade ($VTEF^{ara}$):

$$VTEF^{ara} = \sum_{t=1}^{r-x} v^t \cdot VAE^{ara(t)}$$

em que:

${}_t q_x^a$ = probabilidade de uma pessoa ativa, com idade x falecer sem invalidar-se, na idade $x + t$.

4 Direitos de contribuição

4.1 Benefícios concedidos

4.1.1 Valor anual das contribuições a receber de aposentados ($VAC^{ap(t)}$):

$$VAC^{ap(t)} = (Ben - LI) \cdot fc \cdot \tau^a \cdot \left(\prod_{j=x}^{x+t} p_j + {}_t q_x \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H \right); t \geq 0$$

$$\text{ou } VAC^{ap(t)} = (Ben - LI) \cdot fc \cdot \tau^a \cdot \left(\prod_{j=x}^{x+t} p_j^i + {}_t q_x^i \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H \right), \text{ se inválido.}$$

em que:

τ^a = taxa de contribuição dos servidores ativos;

LI = limite de isenção do benefício.

4.1.2 Valor total das contribuições a receber de aposentados (VTC^{ap}):

$$VTC^{ap} = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t \cdot VAC^{ap(t)}$$

4.1.3 Valor anual das contribuições a receber de pensionistas ($VAC^{p(t)}$):

$$VAC^{p(t)} = (Ben - LI) \cdot fc \cdot \tau^a \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H ; t \geq 0$$

4.1.4 Valor total das contribuições a receber de pensionistas (VTC^p):

$$VTC^p = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t \cdot VAC^{p(t)}$$

4.1.5 Valor anual das contribuições a receber do ente sobre a folha de beneficiários ($VAC^{pb(t)}$):

$$VAC^{pb(t)} = Ben \cdot fc \cdot \tau^{pb} \cdot \left(\prod_{j=x}^{x+t} p_j + {}_t q_x \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H \right) \text{ se aposentadoria;}$$

$$VAC^{pb(t)} = Ben \cdot fc \cdot \tau^{pb} \cdot \left(\prod_{j=x}^{x+t} p_j^i + {}_t q_x^i \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H \right) \text{ se inválido;}$$

$$VAC^{pb(t)} = Ben \cdot fc \cdot \tau^{pb} \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H \text{ se pensionista.}$$

com; $t \geq 0$

em que:

τ^{pb} = taxa de contribuição do Ente sobre benefícios.

4.1.6 Valor total das contribuições a receber da patrocinadora sobre a folha de beneficiários (VTC^{pb}):

$$VTC^{pb} = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t \cdot VAC^{pb(t)}$$

4.2 Benefícios a conceder

4.2.1 Valor anual da folha salarial ($VAFS^{(t)}$):

$$VAFS^{(t)} = 13.REM^s .fc. \prod_{j=x}^r p_j^{aa}$$

em que:

REM^s = valor da remuneração projetada ao servidor ativo, com o crescimento salarial.

4.2.2 Valor total da folha salarial futura (VRFSF):

$$VTFSF = \sum_{t=1}^{r-x} v^t .VAFS^{(t)}$$

4.2.3 Valor anual das contribuições a receber de ativos ($VAC^{a(t)}$):

$$VAC^{a(t)} = VAFS^{(t)} .\tau^a$$

4.2.4 Valor total das contribuições a receber de ativos (VTC^a):

$$VTC^a = \sum_{t=1}^{r-x} v^t .VAC^{a(t)}$$

4.2.5 Valor anual das contribuições a receber da patrocinadora sobre a folha de ativos ($VAC^{pa(t)}$):

$$VAC^{pa(t)} = VAFS^{(t)} .(\tau^p + \tau^{adb})$$

em que:

τ^p = taxa de contribuição do ente sobre ativos;

τ^{adb} = taxa de contribuição do Ente para amortização de déficit.

4.2.6 Valor total das contribuições a receber do ente sobre a folha de ativos (VTC^{pa}):

$$VTC^{pa} = \sum_{t=1}^{r-x} v^t .VAC^{pa(t)}$$

4.2.7 Valor anual das contribuições a receber de futuros beneficiários ($VAC^{b(t)}$):

$$VAC^{b(t)} = (Ben - LI) \cdot fc \cdot \tau^a \cdot r_{-x} p_x^{aa} \left(\prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j + {}_t q_x \cdot \prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j^H \right), \text{ se aposentadoria programada;}$$

$$VAC^{b(t)} = (Ben - LI) \cdot fc \cdot \tau^a \cdot \left(\prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j^{ai} + {}_t q_x \cdot \prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j^H \right), \text{ se invalidez durante a atividade;}$$

$$VAC^{b(t)} = (Ben - LI) \cdot fc \cdot \tau^a \cdot {}_t q_x^{aa} \cdot \prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j^H, \text{ se pensão por morte durante a atividade.}$$

4.2.8 Valor total das contribuições a receber de beneficiários (VTC^b):

$$VTC^b = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t \cdot VAC^{b(t)}$$

5 Compensação financeira

5.1 Benefícios concedidos

5.1.1 Valor anual da compensação financeira a receber ($VACF^{bc(t)}$):

$$VACF^{bc(t)} = 13 \cdot CF \cdot \left(\prod_{j=x}^{x+t} p_j + {}_t q_x \cdot \prod_{j=x}^{x+t} p_j^H \right)$$

5.1.2 Valor total da compensação financeira futura a receber ($VTCF$):

$$VTCF^{bc} = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t \cdot VACF^{bc(t)}$$

em que:

CF = valor projetado da compensação financeira a receber mensalmente junto ao regime de origem.

5.2 Benefício a conceder

5.2.1 Valor anual da compensação financeira a receber ($VACF^{bac(t)}$):

$$VACF^{bac(t)} = 13.CF_{r-x} . p_x^{aa} . \left(\prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j + q_x \cdot \prod_{j=r}^{\omega-r+x} p_j^H \right)$$

5.2.2 Valor total da compensação financeira futura a receber ($VTCF$):

$$VTCF^{bac} = \sum_{t=1}^{\omega-x} v^t . VACF^{(t)}$$

6 Provisões matemáticas

6.1 Provisões matemáticas de benefícios concedidos (PBC):

$$PBC = (VTE + VTE^i + VTE^{ra} + VTE^{ira} + VTE^p) - \\ - (VTC^{ap} + VTC^p + VTC^{pb}) - (VTCF^{bc})$$

6.2 Provisões matemáticas de benefícios a conceder ($PBAC$):

$$PBAC = (VTEF + VTEF^{ra} + VTEF^{ai} + VTEF^{aira} + VTEF^{ara}) - \\ - (VTC^{ap} + VTC^{pa} + VTC^b) - (VTCF^{bac})$$

6.3 Provisões matemáticas totais (PMT):

$$PMT = PBC + PBAC$$

Nota: A metodologia de cálculo, apresentada de forma individual para cada servidor nos itens 3, 4, 5 e 6 desta nota técnica, é repetida e totalizada a todos os servidores da base cadastral do RPPS.

7 Metodologia de cálculo da compensação previdenciária

7.1 Compensação previdenciária a pagar

$$CF^{pg} = Ben^{INSS} \frac{Temp^{RPPS}}{Temp^{INSS} + Temp^{RPPS}}$$

em que:

CF^{pg} = valor projetado da compensação financeira a pagar mensalmente junto com regime instituidor – INSS;

$Temp^{RPPS}$ = tempo de contribuição ao RPPS;

$Temp^{INSS}$ = tempo de contribuição ao INSS;

Ben^{INSS} = valor do benefício concedido pelo INSS.

7.2 Compensação previdenciária a receber

$$CF = Ben^{INSS} \frac{Temp^{INSS}}{Temp^{INSS} + Temp^{RPPS}}$$

em que:

CF = valor projetado da compensação financeira a receber mensalmente junto com regime de origem – INSS;

Ben^{INSS} = valor do benefício que seria concedido pelo INSS.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR: PANORAMA GERAL E CRITÉRIOS PARA IMPLANTAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Adrienne Feitosa Arruda

Sefaz/PI

Karina Damião Hirano

Prevcom/SP

Lauro Fernando Benites

Paranaprevidência/PR

Paulo Roberto Paiva de Oliveira

Igeprev/PA

Pedro Emanuel Teixeira Rocha

Suprev/BA

Renata Malpica Caldeira

Prevcom/SP

Rosana Richa Salame

Sefa/PA

Coordenador/Orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – IPEA

Doutorando em Economia pela Universidade Católica de Brasília – UCB

mcaetano70@yahoo.com.br

RESUMO

No momento em que iniciativas como as da União e de alguns estados de instituir regimes de previdência complementar para seus servidores públicos como forma de racionalização de seus recursos – na medida em que reduz a drenagem de altas somas de suas arrecadações de áreas de saúde, segurança e educação, para a cobertura de déficits previdenciários – faz-se necessária a avaliação de tais iniciativas, sob ótica comparativa entre as legislações vigentes e as em proposição.

Diversas são as justificativas para se aproximar as regras previdenciárias dos trabalhadores do setor público aos do setor privado, desde as que se apoiam em critérios de equilíbrio financeiro e atuarial e aspectos ligados à eficiência de gastos, até as que defendem que a aproximação trará distribuição de renda mais equânime.

É oportuna a elaboração de diagnóstico acerca do panorama atual sobre as iniciativas normativas da União, estados e municípios para a criação do regime de previdência complementar no setor público, na perspectiva do equilíbrio financeiro e atuarial.

Medidas hoje praticadas pelos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), em muitos casos não estão se mostrando eficazes, a exemplo de entes que vêm acumulando déficits atuariais significativos, inclusive naqueles que adotaram segregação de massa, criando fundos em regime de capitalização. Para que se conclua que a adoção de regime de previdência complementar no setor público se constitui em medida eficaz contra o crescente desequilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS, os resultados positivos no médio e longo prazo precisam se confirmar.

Palavras-chave: Previdência complementar. Regimes Próprios de Previdência Social. Déficit financeiro e atuarial.

ABSTRACT

The moment that initiatives such as the Union and some states to establish pension schemes for its public servants as a way of streamlining their resources – In that it reduces the drainage of large sums of areas such as health, safety and education, to cover pension deficits – It is necessary to evaluate these initiatives, in a comparative perspective between current laws and in the proposition.

There are several reasons for approaching the social security rules for workers in the public sector to the private sector, from those that rely on criteria of financial and actuarial balance and efficiency aspects of spending, even those Who argue that the approach Will distribute more equal income.

It is timely to making a diagnosis about the current situation on the initiatives of the Union, states and municipalities for the creation of the Pension scheme in the public sector, in view of the financial and actuarial balance.

As for the measures already practiced today by the Social Security Regimes RPPS, which in many cases are not proving effective, like ones that have accumulated significant actuarial deficits, including those that have adopted mass segregation, creating funds under capitalization to the conclusion that the adoption of Supplementary Pension scheme in the public sector constitutes an effective measure against the growing imbalance of financial and actuarial RPPS, positive results in the medium and long term need to confirm.

Keywords: Pension Funds. Own social security schemes. Financial and actuarial deficit.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 663
- 2 LEGISLAÇÃO APLICADA À PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR, 665
 - 2.1 Disposições constitucionais, 665
 - 2.2 Disposições infraconstitucionais, 667
 - 2.2.1 Leis complementares nº 108 e nº 109 de 2001, 667
 - 2.2.2 Resoluções, 668
 - 2.2.2.1 Dispositivos relativos à adequação à LC nº 108/2001 das EFPC patrocinadas pelas pessoas jurídicas de direito público, 668
 - 2.2.2.2 Dispositivos sobre estatutos, regulamentos de plano de benefícios, convênios de adesão e suas alterações, 669
 - 2.2.2.3 Dispositivos sobre despesas administrativas, 670
 - 2.2.2.4 Dispositivos sobre procedimentos contábeis, 670
 - 2.2.2.5 Dispositivos sobre apuração de resultados, destinação e utilização de superávit e equacionamento do déficit, 672
 - 2.2.2.6 Dispositivos sobre governança, gestão e controles internos, 674
 - 2.2.2.7 Dispositivos sobre contratação de seguro de riscos, 675
- 3 REGIME DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – EXPERIÊNCIAS EXISTENTES, 675
 - 3.1 Principais diferenças entre a Funpresp, a SP-Prevcom e o RJ-Prev, 676
- 4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL NECESSÁRIA PARA UMA ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NO SETOR PÚBLICO, 682
- 5 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E O PLANO DE BENEFÍCIOS, 685
 - 5.1 Considerações gerais sobre o regulamento do plano de benefícios, 688
 - 5.2 Regulamentação do plano de benefício, 688
- 6 INVESTIMENTOS – ASPECTOS RELEVANTES DA RESOLUÇÃO CMN Nº 3.792/2009, 690

- 6.1 Diretrizes para aplicação, 690
 - 6.2 Estrutura para gestão dos investimentos, 691
 - 6.3 Política de investimento, 691
 - 6.4 Gestão de recursos, 692
 - 6.5 Segmentos de aplicações e limites, 693
- 7 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA E OS FUNDOS DE PENSÃO, 695
- 7.1 Principais diferenças e semelhanças entre Previ BB, Petros e Funcef, 696
- 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 699
- 9 REFERÊNCIAS, 700

FIGURA

Figura 1. Estrutura de governança da Previdência Complementar do Estado de São Paulo, 685

QUADROS

Quadro 1. Comparativo dos regimes de previdência complementar de servidores públicos instituídos no Brasil, 678

Quadro 2. Limites de alocação por segmentos de aplicações, 694

Quadro 3. Limites de alocação por emissor, 694

Quadro 4. Comparativo entre os regulamentos da Previ BB, Petros e Funcef, 697

ABREVIATURAS

AETQ	Administradores Estatutários Tecnicamente Qualificados
BD	Benefício Definido
CD	Contribuição Definida
CF	Constituição Federal
CGPC	Conselho de Gestão de Previdência Complementar
CLT	Consolidação das Leis Trabalhistas
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNPB	Cadastro Nacional de Planos de Benefícios
CNPC	Conselho Nacional de Previdência Complementar
DAL	Demonstração do Ativo Líquido
DMAL	Demonstração da Mutação do Ativo Líquido
DMPs	Demonstração da Mutação do Patrimônio Social
Doap	Demonstração das Obrigações Atuariais do Plano
DPGA	Demonstração do Plano de Gestão Administrativa
DRAA	Demonstrativos de Resultado da Avaliação Atuarial
EC	Emenda Constitucional
EFPC	Entidades Fechadas de Previdência Complementar
FCBE	Fundo de Cobertura de Benefícios Extraordinário
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LC	Lei Complementar
MPS	Ministério da Previdência Social
MPU	Ministério Público da União
Previc	Superint�ndncia Nacional de Previdência Complementar
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regimes Próprios de Previdência Social
SPPC	Secretaria de Políticas de Previdência Complementar
Susep	Superint�ndncia de Seguros Privados
TCU	Tribunal de Contas da União

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é oferecer aos entes federativos subsídios ao processo de criação de regime de previdência complementar para seus servidores. O presente trabalho aborda as determinações constitucionais, legais, assim como os principais aspectos normativos estabelecidos em portarias e resoluções, constituindo-se em um guia facilitador para o entendimento da matéria e para o conhecimento das regras a se seguir em decorrência da criação de um fundo de previdência complementar.

Essas determinações envolvem aspectos diversos como limites às aplicações financeiras, à estrutura organizacional, às técnicas contábeis, aos planos de benefícios, ao custeio administrativo, às regras de transição referentes aos servidores contemplados pelo novo regime previdenciário, entre outros. Este estudo contempla as principais medidas a se adotar em função da criação de fundo de previdência complementar.

A previdência complementar para servidores públicos no Brasil – até o momento da elaboração deste texto – se encontra autorizada na União, por meio da Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012, e dos Estados de São Paulo – Lei nº 14.653, de 22 de dezembro de 2011 – e do Rio de Janeiro – lei nº 6.243, de 21 de maio de 2012.¹ Outros entes estudam a implantação de Sistema de Previdência Complementar para seus servidores. Este trabalho mostra-se útil para análise do processo de criação de regimes de previdência complementar para os demais entes.

A análise de aspectos demográficos, fiscais, atuariais e distributivos merece especial atenção, na medida em que seus impactos nos sistemas propostos são visíveis e podem decidir suas viabilidades.

Do ponto de vista demográfico, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) 2008, revela progressivo declínio dos níveis de fecundidade brasileira. Em 1980, cada mulher tinha em média 4,06 filhos, taxa que se estima redução para 1,50 em 2050. De modo análogo, a expectativa de vida brasileira em 1980 era 62,6 anos, com estimativa de crescer 81,29 anos em 2050.

Como é natural, o mesmo fenômeno se repete nos estados. Por exemplo, no Estado de São Paulo, segundo a Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados (Seade), nos

¹ Até o momento da escrita deste artigo, os três entes ainda não haviam publicado o regulamento e estatuto dos seus respectivos fundos.

últimos dez anos, o número de paulistanos com mais de 60 anos subiu 35%; o número de filhos por mulher na capital caiu de 2,2 para 1,9 e, se a tendência de redução da natalidade for mantida, em 2017 o índice será de 1,64, equivalente ao de países europeus.

Esse fenômeno deve-se, principalmente, ao rápido envelhecimento da população e a taxas de fecundidade cada vez mais reduzidas decorrentes de avanços da medicina e difusão de métodos contraceptivos. Isso afeta diretamente o sistema de previdência, pois as pessoas estão vivendo mais e necessitam usufruir dos benefícios previdenciários por mais tempo, obviamente essa situação também se reflete no perfil dos servidores públicos.

Essa alteração na estrutura populacional brasileira causa impacto direto na previdência com o aumento da relação entre beneficiários e servidores ativos. Diante deste cenário, os entes federativos, em constante busca de soluções para o equilíbrio financeiro e atuarial de seus regimes próprios de previdência, vem discutindo, desenvolvendo e implementando alternativas de financiamento e de redução de gastos.

Em termos fiscais e atuariais, o reflexo sobre as contas públicas é evidente. Brasil (2012) estima o déficit atuarial dos servidores civis da União – portanto, excluindo militares e servidores dos demais entes – em R\$ 1,1 trilhão. A realidade se repete em estados. De acordo com Demonstrativos de Resultado da Avaliação Atuarial (DRAA) disponíveis no sítio eletrônico do Ministério da Previdência Social (MPS), há estados como Rio de Janeiro, Ceará e Pernambuco, cujos déficits atuariais em 2012 ultrapassam R\$ 30 bilhões.²

Do ponto de vista distributivo, estudos como Caetano (2008), Rangel et al. (2009) e Silveira (2008) indicaram a regressividade do regime previdenciário dos servidores.

Alguns cuidados devem ser levados em consideração para a instituição da previdência complementar. Dada a determinação constitucional que os fundos devem ser em contribuição definida, o servidor passa a assumir todo o risco previdenciário,³ o que pode impor limitações a sua renda futura. Nesse sentido, surge a importância de gestão profissional e da participação dos servidores nos respectivos fundos com o intuito de minimizar o risco de mau gerenciamento e ingerência política.

2 Os DRAA podem ser acessados via o endereço eletrônico http://www1.previdencia.gov.br/sps/app/draa/draa_default.asp

3 Segundo Caetano (2006), “Dada a existência de riscos associados à própria natureza da atividade previdenciária, surge a questão de como se compartilham. Em outras palavras, qual das partes, segurado ou segurador, assume a maior parte do risco? A resposta a essa questão está nos planos BD e CD.”

O presente trabalho divide-se em oito seções, além desta introdução. A Seção 2 elenca os principais dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que regem previdência complementar, em especial a Constituição Federal de 1988 e as leis complementares 108 e 109, ambas de 2001, que estabelecem regras gerais sobre previdência complementar, assim como diversas resoluções que regulamentam o setor. Na Seção 3, o estudo compara as experiências existentes, delineando as principais diferenças entre União, Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro. Em seguida, na Seção 4, aborda a estrutura necessária para o funcionamento de uma entidade de previdência complementar no setor público, sua composição e seus aspectos relacionados a competências, deliberações e forma de provimento de seus membros. Na Seção 5, são tratados os dispositivos relacionados ao plano de benefícios, seus requisitos e sua forma de regulamentação. Na sequência, a Seção 6 trata dos investimentos dos recursos, das diretrizes para aplicação, estrutura para gestão, política de investimentos, a gestão destes recursos e seguimentos de aplicação. A Seção 7 realiza comparativo dos regulamentos dos três maiores fundos de pensão do Brasil: Previ do Banco do Brasil, Petros da Petrobrás e Funcef da Caixa Econômica Federal. Por fim, a Seção 8 traça as considerações finais sobre o tema estudado.

2 LEGISLAÇÃO APLICADA À PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Nesta seção, serão destacadas as principais normas, constitucional e infraconstitucional, que regem a Previdência Complementar, cujo compêndio mais abrangente consta da publicação do Ministério da Previdência Social intitulada “Fundos de Pensão – coletânea de normas”, ressaltando seus aspectos mais relevantes.

2.1 Disposições constitucionais

Na Constituição Federal (CF), há a previsão de três regimes de previdência, dois dos quais são públicos e obrigatórios: o regime geral de previdência social é destinado aos trabalhadores vinculados à iniciativa privada, aos servidores de entes federativos que não criarem regimes próprios e aos empregados públicos, e os regimes próprios de previdência destinados aos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos estados, do Distrito Federal e municípios.

O outro regime de previdência previsto é o complementar, privado e facultativo, operado por Entidades Abertas de Previdência Complementar (EAPC), ou seguradoras

autorizadas a operar no ramo vida, e por Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC), também conhecidas como fundos de pensão.

Relativamente à previdência complementar, a Constituição, em seu art. 202, transcrito abaixo com redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15/12/98, exprime seu principal regramento.

“Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.”

Como características básicas do regime de previdência complementar contidas em seu arcabouço legal a natureza jurídica privada, submete ao regime jurídico de direito privado, em que prevalece a autonomia da vontade. O princípio da legalidade, aplicado ao regime privado, significa que “tudo o que não está proibido está permitido”. O caráter complementar e autônomo se estabelece em relação ao regime geral.

Caráter complementar, na medida em que a inscrição de participante em plano de previdência complementar não o dispensa da inscrição como segurado obrigatório do regime oficial de previdência (regime geral ou, a partir da EC nº 41/03, regime próprio) e autônomo porque a percepção de benefício pago por entidade privada de previdência – salvo quando alguma vinculação for expressamente estabelecida em contrato – não depende da concessão de benefício pelo regime geral (Lei Complementar (LC), nº 109/01, art. 68, § 2º) e embora possa ser estabelecida contratualmente uma relação, os valores pagos por cada um destes regimes, não guardam relação entre si.

Como exceção à autonomia, a LC nº 108/01 em seu art. 3º, prevê a concessão de benefício pelo regime de previdência ao qual o participante esteja filiado por intermédio de seu patrocinador, quando se tratar de plano na modalidade benefício definido, instituído depois da publicação desta lei.

Com a EC nº 20, de 15/12/1998, a legislação sobre previdência complementar entrou em fase de reajustamento às novas conjunturas econômicas e demográficas, ao dar nova redação ao art. 202 da CF, dedicando-o inteiramente à previdência complementar. Com a nova redação surgiu a necessidade de elaboração de duas leis complementares, a nº 109, de 29/5/2001, que estabelece normas gerais sobre a previdência complementar, e a nº 108, também de 29/5/2001, prevista no § 4º do art.

202, com normas específicas para disciplinar “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”.

Por sua vez, a EC nº 41, de 19/12/2003, deu nova redação ao art. 40 da CF, e em seus parágrafos 14 a 16 admite o pagamento de benefícios previdenciários para servidores públicos limitados ao teto do regime geral desde que instituam, por lei ordinária, regime de previdência complementar. Segundo Paixão (2006), do ponto de vista constitucional, a previdência complementar é hoje tema claramente inserido no campo social.

2.2 Disposições infraconstitucionais

2.2.1 Leis complementares nº 108 e nº 109 de 2001

Com o objetivo de disciplinar as ações das entidades de previdência privada enquanto formadoras de poupança popular, a Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, a reboque da reformulação da Lei das Sociedades Anônimas, foi aprovada com a expectativa de fortalecer tais entidades e canalizar investimentos para o mercado de capitais.

A necessidade de modernizar o mercado “previdência privada”, em consonância com a nova conjuntura macroeconômica, demográfica e acima de tudo sob os aspectos do controle social e transparência, fez com que o governo brasileiro editasse as Leis Complementares nº 108 e nº 109, ambas de 2001, revogando as disposições da Lei nº 6.435/77.

A LC nº 108/01 é a norma regulamentadora a que se refere o § 4º do art. 202 da CF e traz regras especiais sobre entidades fechadas de previdência complementar patrocinadas pela administração pública direta e indireta (LC nº 108/01, art. 1º). Uma vez que é norma especial, prevalece sobre a norma geral em seu âmbito de validade (LC nº 108/01, art. 2º). Basicamente, a LC nº 108/01 cria normas especiais sobre o custeio dos planos de benefícios com patrocínio estatal, estabelece de forma mais pormenorizada a composição dos órgãos estatutários das entidades fechadas de previdência complementar abrangidas por suas disposições e estabelece regras específicas sobre sua fiscalização.

A LC nº 109/01, por sua vez, é a norma geral que dispõe sobre o regime de previdência complementar, e regulamenta o art. 202, *caput* da CF. É dividida em oito

capítulos, que contêm disposições introdutórias, regras sobre planos de benefícios, sobre entidades fechadas e abertas de previdência complementar, sobre a fiscalização destas entidades, sobre a intervenção e a liquidação extrajudicial das entidades de previdência complementar, sobre o regime disciplinar, e ainda disposições gerais sobre o regime de previdência complementar.

Além das disposições constitucionais e das Leis Complementares nº 108 e nº 109 de 2001, há também como normas principais, as Leis Ordinárias nº 12.154, de 23/12/2009, nº 11.196 de 21/11/2005, nº 11.053, de 29 de dezembro de 2004, os Decretos nº 4.942 de 30/12/ 2003, nº 5.685 de 25 /1/2006, nº 7.075 de 26/1/2010, nº 7.078 de 26/1/2010, nº 7.123 de 3/3/2010, nº 7.314 de 22/9/2010, nº 7.397, de 22/12/2010, e as Resoluções do Conselho de Gestão de Previdência Complementar (CGPC), nº 07 de 21/5/2002, nº 08 de 19/2/2004, nº 10 de 30/3/2004, nº 13 de 1º/10/2004, nº 26 de 29/9/2008, nº 28 de 26/1/2009, nº 29 de 31/8/2009.

2.2.2 Resoluções

Assim como nos regramentos constitucionais e legais, há que se ressaltar o caráter regulador das resoluções, de vários aspectos impactantes na vida das EFPC, tais como os critérios e limites para custeio das despesas administrativas, procedimentos contábeis, formalização de processos de estatutos, regulamentos de plano de benefícios, convênios de adesão e suas alterações, princípios, regras e práticas de governança, contratação de seguro, eleição dos seus representantes dos conselhos e paridade contributiva, cujos dispositivos principais serão evidenciados a seguir.

2.2.2.1 Dispositivos relativos à adequação à LC nº 108/2001 das EFPC patrocinadas pelas pessoas jurídicas de direito público

A Resolução CGPC nº 07, de 21 de maio de 2002, estabelece que as EFPC patrocinadas pelas pessoas jurídicas de direito público deverão adequar-se aos dispositivos da Lei Complementar nº 108/2001, quanto à estrutura organizacional, escolha do presidente do conselho deliberativo e respectivas deliberações, critérios para escolha dos membros do conselho fiscal e requisitos mínimos para os membros da diretoria-executiva.

Estabelece limitação à contribuição paritária ao patrocinador que seja pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado se concessionária ou permissionária

de serviço público, cuja contribuição à entidade fechada de previdência complementar tenha influência na fixação do valor de suas tarifas.

Prevê ainda que as entidades submetidas à LC nº 108/2001, que mantinham planos assistenciais à saúde em 30 de maio de 2001, poderão prever a continuidade da prestação destes serviços em seus estatutos, e veda a prestação de outros serviços assistenciais eventualmente existentes.

2.2.2.2 Dispositivos sobre estatutos, regulamentos de plano de benefícios, convênios de adesão e suas alterações

Alterada pela Resolução CGPC nº 27, de 29/9/2008, a Resolução nº 08, de 19 de fevereiro de 2004, dispõe sobre normas procedimentais para a formalização de processos de estatutos, regulamentos de plano de benefícios, convênios de adesão e suas alterações.

A Resolução nº 08 estabelece os requisitos para elaboração dos estatutos das EFPC e determina que neles deva ser definida a denominação, sede e foro, objeto da entidade, prazo de duração, que deverá ser indeterminado, indicação das pessoas físicas ou jurídicas que, na qualidade de participante, assistido, patrocinador ou instituidor, podem se vincular a plano de benefícios administrado pela entidade, estrutura organizacional – órgãos e suas atribuições, composição, forma de acesso, duração e término do mandato dos seus membros, inclusive uniformidade de terminologia.

Quanto ao convênio de adesão, dispõe a referida resolução que este deverá conter a qualificação das partes e seus representantes legais, a indicação do plano de benefícios a que se refere à adesão, as cláusulas referentes aos direitos e às obrigações de patrocinador ou instituidor e da entidade fechada de previdência complementar. Além destas imposições, deve conter cláusula com indicação do início da vigência do convênio de adesão, com indicação de que o prazo de vigência será por tempo indeterminado, condição de retirada de patrocinador ou instituidor, previsão de solidariedade ou não, entre patrocinadores ou entre instituidores, com relação aos respectivos planos, e também o foro para dirimir todo e qualquer questionamento oriundo do convênio de adesão.

Também dispõe a Resolução nº 08 sobre os requisitos do regulamento de plano de benefícios, que deverá conter glossário, nome do plano de benefícios, participantes e assistidos e condições de admissão e saída, benefícios e seus requisitos para elegibilidade, base e formas de cálculo, de pagamento e de atualização dos benefícios, data

de pagamento dos benefícios, institutos do benefício proporcional diferido, da portabilidade, do resgate e do autopatrocínio, fontes de custeio dos benefícios e das despesas administrativas, data certa dos repasses das contribuições e cláusula penal na hipótese de atraso.

Além dos requisitos antes citados, a Resolução nº 08 estabelece critérios para análise de requerimento para aprovação ou alteração de estatutos, regulamentos de planos de benefícios e convênios de adesão encaminhados à Secretaria de Previdência Complementar com a possibilidade de aplicação de procedimentos simplificados, inclusive mediante o uso de meio eletrônico, para análise dos processos.

2.2.2.3 Dispositivos sobre despesas administrativas

A Resolução CGPC nº 29, de 31/9/2009 dispõem sobre critérios e limites para custeio das despesas administrativas pelas EFPC. Estabelece que o limite anual de recursos destinados pelo conjunto dos planos de benefícios para o plano de gestão administrativa poderá ser de até 1% de taxa de administração, que represente o percentual incidente sobre o montante dos recursos garantidores do plano de benefícios no último dia do exercício a que se referir ou até 9% de taxa de carregamento, cujo percentual incidirá sobre a soma das contribuições e dos benefícios do plano previdenciário no exercício a que se referir. Define ainda que as fontes de custeio sejam constituídas por contribuições de participantes e assistidos, reembolso dos patrocinadores e instituidores, resultados dos investimentos, receitas administrativas, fundo administrativo, doação inicial e doações.

2.2.2.4 Dispositivos sobre procedimentos contábeis

Assim como vem ocorrendo em outros seguimentos, a contabilidade das EFPC também passa pelo processo de convergência aos padrões internacionais, com vistas a sua adequação ao sistema previdenciário brasileiro, onde a previdência complementar fechada assume papel relevante em termos econômicos e sociais. A criação de um plano de contas estruturado para o negócio, proporcionando maior visibilidade e transparência nas operações, focado no plano de benefícios e que disponibiliza informações precisas e simplificadas, representou avanço considerável para aderência do processo de atualização à convergência.

A Resolução MPS/CNPC nº 08, de 31 de outubro de 2011, que revogou a Resolução CGPC nº 28, de 26/1/2009, dispõe sobre os procedimentos contábeis das EFPC

e foi desenvolvida em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade, e em convergência com as práticas contábeis internacionais e as normas gerais estabelecidas têm o caráter de universalidade, abrangendo todas as EFPC, respeitadas as peculiaridades e situações excepcionais abrangidas pelo Capítulo VI da Lei CC nº 109, de 29 de maio de 2001.

A resolução determina em seus dispositivos que a contabilidade deve ser elaborada respeitando a autonomia patrimonial dos planos de benefícios de forma que identifique, separadamente, os planos de benefícios previdenciais e assistenciais administrados, bem como o plano de gestão administrativa, para assegurar um conjunto de informações consistentes e transparentes.

Com a definição do novo plano de contas, a resolução alterou significativamente os registros das operações das EFPC na medida em que segrega a gestão assistencial e obriga a adoção do plano de gestão administrativa, contabilizando, controlando separadamente, demonstrando suas variações e registrando as operações administrativas inerentes suas respectivas atividades e fundações.

Outra importante mudança ocorrida no plano em comento foi na estruturação do patrimônio social, pois com a criação da conta Patrimônio Social e Patrimônio de Cobertura do Plano, ficou mais claro a identificação das obrigações atuariais da entidade e como essas obrigações serão cobertas.

A resolução também define como obrigatórios os balancetes mensais do plano de benefícios, do plano de gestão administrativa, balancete consolidado, os livros diário e razão, e que o exercício social coincidirá com o ano civil, com início em 1º de janeiro e encerramento em 31 de dezembro.

Dispõe também que deverão ser apresentados, anualmente, tais como: o balanço patrimonial consolidado comparativo com o exercício anterior; a Demonstração da Mutações do Patrimônio Social (DMPS) consolidada, comparativa com exercício anterior; a Demonstração do Plano de Gestão Administrativa (DPGA) consolidada, comparativa com o exercício anterior; a Demonstração do Ativo Líquido (DAL), por plano de benefício previdencial, comparativa com o exercício anterior; a Demonstração da Mutações do Ativo Líquido (DMAL) por plano de benefício previdencial, comparativa com exercício anterior; a Demonstração das Obrigações Atuariais do Plano (Doap) por plano de benefício previdencial, comparativa com o exercício anterior; as notas explicativas às demonstrações contábeis consolidadas; o parecer dos auditores independentes; o parecer do atuário, relativo a cada plano de benefícios previdencial; o

parecer do conselho fiscal; e a manifestação do conselho deliberativo com aprovação das demonstrações contábeis.

A resolução estabelece critérios e conceitos quanto ao registro contábil de processos sucessórios de incorporação, fusão e cisão, e também para a contratação de serviços de auditoria independente para fins de demonstrações contábeis, que deverá observar, além do disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade vigentes, os seguintes aspectos, que serão apresentados adiante. O primeiro é a substituição obrigatória do responsável técnico, do diretor, do gerente, do supervisor e de qualquer outro integrante com função de gerência da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, depois de emitidos pareceres relativos a, no máximo, cinco exercícios sociais consecutivos, cuja contagem inicia-se a partir da última substituição do responsável técnico, do diretor, do gerente, do supervisor e de qualquer outro integrante com função de gerência da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria. O segundo se refere ao retorno do responsável técnico, do diretor, do gerente, do supervisor e de qualquer outro integrante, com função de gerência da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, somente poderá ocorrer após decorridos três exercícios sociais contados a partir da data de sua substituição.

2.2.2.5 Dispositivos sobre apuração de resultados, destinação e utilização de superávit e equacionamento do déficit

A Resolução CGPC nº 26, de 26/9/2008, dispõe sobre as condições e os procedimentos a serem observados pelas EFPC na apuração do resultado, na destinação e utilização de superávit e no equacionamento de déficit dos planos de benefícios de caráter previdenciário que administram.

A resolução estabelece parâmetros para revisão do plano de benefícios, em decorrência da apuração de superávit ou de déficit, visando à sua readequação para o restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

Na apuração de resultado, a referida resolução dispõe que o encerramento do exercício coincidirá com o ano civil e dar-se-á mediante o levantamento de suas demonstrações contábeis e de sua avaliação atuarial, ao fim de cada exercício.

Segundo a resolução, na constituição de fundos previdenciais e na manutenção dos já existentes, cabe ao atuário responsável a indicação de sua fonte de custeio e de sua finalidade, que deverá guardar relação com um evento determinado ou com um risco identificado, avaliado, controlado e monitorado.

Para os efeitos desta resolução, o resultado superavitário do plano de benefícios será destinado à constituição de reserva de contingência, até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor das reservas matemáticas, para garantia dos benefícios contratados, diante de eventos futuros e incertos, bem como o restante empregado na constituição da reserva especial para a revisão do plano de benefícios.

Para a revisão do plano de benefícios, que poderá se dar de forma voluntária, a partir da constituição da reserva especial ou de forma obrigatória após o decurso de três exercícios, a resolução estabelece que a base será o parecer atuarial e um estudo econômico-financeiro, para identificar, mensurar e avaliar a perenidade das causas que deram origem ao superávit.

A resolução estabelece que a destinação da reserva especial para os participantes e assistidos e para o patrocinador na forma de suspensão, redução parcial ou integral de contribuições normais está condicionada, quanto aos participantes e assistidos, à utilização da reserva especial para quitação das contribuições extraordinárias porventura devidas; e quanto ao patrocinador, condicionada à utilização da reserva especial para quitação das contribuições extraordinárias e das eventuais dívidas existentes perante o plano de benefícios.

Quando se tratar de destinação para melhoria dos benefícios dos participantes e assistidos, está condicionada à sua previsão no regulamento e na nota técnica atuarial do plano. Em caso de reversão de valores aos participantes e assistidos e ao patrocinador, a destinação da reserva especial está condicionada à comprovação do excesso de recursos garantidores no plano de benefícios em extinção, mediante cobertura integral do valor presente dos benefícios do plano e a realização da auditoria prévia específica e aprovação da Secretaria de Políticas de Previdência Complementar (SPPC) antes do início da reversão parcelada de valores.

Sobre as condições para o equacionamento do déficit, a resolução dispõe que, observadas as informações constantes do parecer atuarial acerca das causas do déficit, a EFPC deverá promover seu imediato equacionamento, mediante revisão do plano de benefícios. O resultado deficitário apurado no plano de benefícios deverá ser equacionado por participantes, assistidos e patrocinadores, observada a proporção quanto às contribuições normais vertidas no exercício em que for apurado aquele resultado, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que tenham dado causa a dano ou prejuízo ao plano de benefícios administrado pela EFPC.

O equacionamento poderá ser feito por meio do aumento do valor das contribuições, da instituição de contribuição adicional, da redução do valor dos benefícios a conceder, ou de outras formas estipuladas no regulamento do plano de benefícios.

2.2.2.6 Dispositivos sobre governança, gestão e controles internos

A partir da vigência da Resolução CGPC nº 13, de 1º de outubro de 2004, revogou-se o disposto nos arts. 7º e 8º da Resolução CGPC nº 7, de 4 de dezembro de 2003, o inciso IV do art. 1º da Resolução CGPC nº 5 de 30 de janeiro de 2002 e seu anexo D, bem como a Resolução CGPC nº 1, de 24 de janeiro de 2003.

A referida resolução estabelece que as EFPC devem adotar princípios, regras e práticas de governança, gestão e controles internos adequados ao porte, complexidade e riscos inerentes aos planos de benefícios por elas operados, elaborando plano e cronograma, de modo que assegure o pleno cumprimento de seus objetivos, observando padrões de segurança econômico-financeira e atuarial, com fins específicos de preservar a liquidez, a solvência e o equilíbrio dos planos de benefícios, isoladamente, e da própria entidade fechada de previdência complementar, no conjunto de suas atividades. Dispõem também que poderá ser adotado manual de governança corporativa, que defina as relações entre órgãos estatutários da EFPC com participantes, assistidos, patrocinadores, instituidores, fornecedores de produtos e serviços, autoridades e outras partes interessadas.

Quanto à estrutura de governança, a referida resolução estabelece competências das unidades máximas de gestão no sentido de ser incentivada a cultura interna que enfatize e demonstre a importância dos controles internos a todos os níveis hierárquicos, com padrões éticos e de integridade, orientando-se pela defesa dos direitos dos participantes e assistidos dos planos de benefícios que operam. Além do mais, impedem a utilização da entidade fechada de previdência complementar em prol de interesses conflitantes com o alcance de seus objetivos, institucionalizando código de ética e conduta, com ampla disseminação e utilizando-se de canais de comunicação adequados.

A Resolução é taxativa quanto à necessidade de que a gestão tenha suas bases alicerçadas em competência técnica e gerencial, segregação de funções compatível com a exigência legal e estatutária e com a complexidade das funções exercidas em todos os níveis, inclusive mantendo-se os conselheiros, diretores e empregados permanentemente atualizados em todas as matérias pertinentes às suas responsabilidades.

Além desses dispositivos, a resolução estabelece critérios para contratação de serviços terceirizados, disciplina também a forma de provimento dos membros dos

órgãos estatutários, suas atribuições, mandatos, independência de atuação, reuniões, criação de instâncias de governança, de caráter deliberativo ou consultivo.

Dispõe ainda que os sistemas de controles internos devam ser continuamente reavaliados e aprimorados pela EFPC, com procedimentos apropriados para os riscos mais relevantes identificados nos processos de seus diferentes departamentos ou áreas e as deficiências identificadas devem ser reportadas em tempo hábil ao nível gerencial adequado, e tratadas prontamente, e se for o caso, também ao conselho fiscal, que re-tratará em seus relatórios.

2.2.2.7 Dispositivos sobre contratação de seguro de riscos

A Resolução CGPC nº 10, de 30 de março de 2004, surgiu da necessidade de reduzir ou eliminar os riscos atuariais relacionados à concessão de benefícios decorrentes de invalidez ou morte de participantes dos planos de benefícios administrados por entidades fechadas de previdência complementar, autorizando, para tanto, a contratação de cobertura securitária como instrumento eficiente para a transferência, integral ou parcial do risco, com a devida previsão em nota técnica atuarial e no regulamento do plano de benefícios. Prevê, ainda, que a Secretaria de Previdência Complementar poderá exigir, para a concessão dos benefícios devidos em razão de invalidez ou morte de participante, quando da análise dos planos de benefícios submetidos à sua aprovação, a contratação do seguro.

3 REGIME DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – EXPERIÊNCIAS EXISTENTES

As entidades de previdência complementar têm como objetivo principal, instituir e administrar planos de benefícios de caráter previdenciário, mediante autorização específica. Conforme preceitua o art. 2º da LC nº 109/01, entende-se por entidade de previdência privada as que “têm por objetivo principal instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário”. E, segundo o art. 33 do mesmo diploma legal, para que haja constituição e funcionamento de uma entidade previdenciária privada, será necessária prévia e expressa autorização do órgão regulador e fiscalizador.

Doravante, o presente estudo faz um comparativo entre os Regimes de Previdência Complementar para servidores públicos da União e Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, compondo um quadro comparativo das principais características de seus formatos.

Os regimes de previdência complementar para servidores públicos estão baseados no disposto no art. 40 da CF, especialmente em seus parágrafos 14, 15 e 16. A Lei Federal nº 12.618, de 30 de abril de 2012, institui o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo, (Funpresp), a Lei 14.653/11, criou a previdência complementar para os servidores públicos do Estado de São Paulo (SP-Prevcom) e a Lei nº 6.243, de 21 de maio de 2012, institui o regime de previdência complementar no Estado do Rio de Janeiro. Entretanto, existem diferenças básicas entre os modelos adotados, que serão abordados a seguir.

3.1 Principais diferenças entre a Funpresp, a SP-Prevcom e o RJ-Prev

A solução adotada pelo Estado de São Paulo teve base na criação de uma única Fundação que administrará vários planos com as características específicas de cada poder ou carreira diferenciada. No Funpresp, optou-se pela criação de três entidades fechadas de previdência complementar para administrar os fundos de cada poder, o que aumenta os custos de implantação e manutenção, pois dilui a massa de participantes.

No entendimento do Estado de São Paulo, com relação ao disposto no art. 40 da CF, existe um único patrocinador em cada ente. Assim, o regime de previdência complementar de São Paulo tem como patrocinador o ente “Estado de São Paulo”, agindo por meio dos seus poderes, órgãos e entidades. O governo federal, por sua vez, considera como patrocinadora a União, suas autarquias e fundações.

A Lei Federal prevê ainda a migração dos servidores que já estão no serviço público, ao adotar o disposto no §16 do art. 40 da CF. O Estado de São Paulo, com o intuito de não mexer com direitos adquiridos e expectativa de direito, criou a previdência complementar apenas para os novos servidores que ingressaram no serviço público a partir da publicação da lei, em 23/12/11, ou seja, os novos servidores já serão contratados sob novas regras, enquanto os antigos servidores permanecem sob as mesmas regras de contratação.

Outro dos principais pontos de diferenciação entre o projeto federal e a lei estadual reside no percentual de contribuição. Enquanto o Estado de São Paulo adotou 7,5% sobre a parcela que excede o teto do RGPS, que era proposta inicial da União e de acordo com os cálculos atuariais, suficiente para suportar valores de aposentadoria equivalentes à remuneração da vida ativa para maioria das carreiras. A União aumentou o percentual de contribuição para 8,5%.

A lei federal prevê ainda a criação do Fundo de Cobertura de Benefícios Extraordinários (FCBE), que servirá para cobrir benefícios de invalidez, para mulheres e de sobrevivência do assistido, entre outros. Este fundo embute um contrassenso, pois o regime de previdência complementar, por exigência constitucional, é de Contribuição Definida (CD), em que o valor e o tempo de recebimento dos benefícios dependem do valor acumulado durante a vida funcional do servidor. O FCBE subverte esse princípio, pois transforma um regime de CD em regime de Benefício Definido (BD), o que contraria o mandamento constitucional.

No Estado de São Paulo, poderão aderir à previdência complementar, por meio de convênio de adesão, apenas os municípios paulistas. O que não é permitido na lei federal, que não prevê esta possibilidade.

O Estado do Rio de Janeiro instituiu o Regime de Previdência Complementar, RJ-Prev, por meio da Lei Estadual nº 6.243, de 21 de maio de 2012 que também é muito similar ao Regime de Previdência Complementar do Estado de São Paulo. Destacam-se as principais diferenças entre eles.

Assim como na União, o Rio de Janeiro adota o disposto no §16 do art. 40 da CF, prevendo migração dos servidores que já estão no serviço público.

O Rio de Janeiro considera como patrocinador deste regime, o Estado de Rio de Janeiro, suas autarquias e fundações e os municípios do estado, o Estado de São Paulo, por sua vez, tem como patrocinador o ente Estado de São Paulo, agindo por meio dos seus poderes, órgãos e entidades. Em outras palavras o Estado do Rio de Janeiro conta com um único fundo para os três poderes.

A diretoria executiva do RJ-Prev tem número máximo de quatro membros, o Estado de São Paulo, por sua vez, tem número máximo de seis membros.

Assim como no Estado de São Paulo, o Estado do Rio de Janeiro permite que seus municípios firmem convênio de adesão com a entidade fechada de previdência complementar, não permitindo a adesão de outros estados ao regime em referência.

Com relação ao percentual de contribuição, o Estado de São Paulo adotou 7,5% sobre a parcela que excede o teto do RGPS, o Rio de Janeiro, por sua vez, aumentou o percentual de contribuição para 8,5%, assim como a União.

O RJ-Prev estuda a criação do fundo de cobertura da longevidade e fundo de cobertura dos benefícios não programados. O plano de custeio deverá prever parcela

da contribuição do participante e do patrocinador com o objetivo de compor o fundo de cobertura da longevidade. Porém, distintamente da União, este fundo não oferece benefício extraordinário a aposentadorias antecipadas para mulheres, professores e outros grupos.

Quadro 1. Comparativo dos regimes de previdência complementar de servidores públicos instituídos no Brasil

Critérios	União Lei Federal nº 12.618/2012	São Paulo Lei Estadual nº 14.653/2012	Rio de Janeiro Lei Estadual nº 6.243/2012
Participantes	<p>Servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, suas autarquias e fundações, inclusive para os membros do Judiciário, MPU e TCU, que tiverem ingressado no serviço público:</p> <p>I - a partir do início da vigência do regime de previdência complementar; e</p> <p>II - até a data anterior ao início da vigência do regime de previdência complementar, e nele tenham permanecido sem perda do vínculo efetivo, e que exerçam a opção prevista no § 16 do art. 40º da CF.</p> <p>É assegurado aos servidores e membros referidos no inciso II o direito a benefício especial, calculado com base nas contribuições recolhidas ao RPPS.</p>	<p>O regime de previdência complementar, de caráter facultativo, aplica-se aos que ingressarem no serviço público estadual a partir da data da publicação desta lei e abrange:</p> <p>Os novos</p> <p>- Servidores titulares de cargo efetivo.</p> <p>Os novos ou atuais</p> <p>- Servidores ocupantes, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, bem como de outro cargo temporário ou de emprego;</p> <p>- deputados da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo; e</p> <p>- servidores titulares de cargo efetivo, servidores ocupantes, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, bem como de outro cargo temporário ou de emprego dos municípios do Estado de São Paulo, suas autarquias e fundações, desde que, autorizados por lei municipal, tenham firmado convênio de adesão e aderido a plano de benefício previdenciário complementar.</p>	<p>Os que ingressarem no serviço público a partir da data do início do funcionamento da entidade fechada de previdência complementar:</p> <p>- titulares de cargo efetivo e membros do Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público; e</p> <p>- empregados da entidade fechada de previdência complementar.</p> <p>Poderão optar os servidores anteriormente citados que tenham ingressado no serviço público em data anterior ao início do funcionamento da entidade fechada.</p> <p>Os municípios do Estado do Rio de Janeiro poderão, desde que autorizados por lei municipal, firmar convênio de adesão com a entidade fechada.</p> <p>Aplica-se o teto do RGPS aqueles que:</p> <p>- ingressarem no serviço público a partir da data do início do funcionamento da entidade fechada, independentemente de sua adesão a plano de benefícios;</p> <p>- tenham ingressado no serviço público até a data do início do funcionamento da entidade fechada e exerçam a opção; e</p> <p>- sejam oriundos do serviço público em outro ente da Federação e ali estivessem vinculados ao regime de previdência complementar.</p>
Prazo para opção pelo plano para os servidores antigos	<p>24 meses, contados a partir do início da vigência do regime de previdência complementar.</p> <p>O exercício da opção é irrevogável e irretroatável.</p> <p>Para os fins do exercício do direito de opção, considera-se instituído o regime de previdência complementar de que trata esta Lei a partir da data da publicação pelo órgão fiscalizador da autorização de aplicação dos regulamentos dos planos de benefícios de quaisquer entidades.</p>	<p>Não foi disponibilizado direito de opção para os servidores antigos.</p>	<p>O prazo para a opção é até 360 dias, contados a partir da data do início do funcionamento da entidade fechada.</p> <p>O exercício da opção é irrevogável e irretroatável.</p>

Critérios	União Lei Federal nº 12.618/2012	São Paulo Lei Estadual nº 14.653/2012	Rio de Janeiro Lei Estadual nº 6.243/2012
Entidade Gestora	<p>É a União autorizada a criar as seguintes entidades fechadas de previdência complementar, com a finalidade de administrar e executar planos de benefícios de caráter previdenciário:</p> <p>I - a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo (Funpresp-Exe);</p> <p>II - a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Legislativo (Funpresp-LEG);</p> <p>III - a Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Judiciário (Funpresp-JUD).</p> <p>A Funpresp-EXE, a Funpresp-LEG e a Funpresp-JUD serão estruturadas na forma de fundação, de natureza pública, com personalidade jurídica de direito privado, gozarão de autonomia administrativa, financeira e gerencial e terão sede e foro no Distrito Federal.</p>	<p>Fica o Poder Executivo autorizado a criar entidade fechada de previdência complementar, de natureza pública, denominada Fundação de Previdência Complementar do Estado de São Paulo – SP-Prevcom, com a finalidade de administrar e executar plano de benefícios de caráter previdenciário complementar, vinculada à Secretaria da Fazenda.</p>	<p>Fica o Poder Executivo autorizado a criar entidade fechada de previdência complementar, de natureza pública, denominada Fundação de Previdência Complementar do Estado do Rio de Janeiro – RJ-Prev, com a finalidade de administrar e executar plano de benefícios de caráter previdenciário complementar.</p> <p>A RJ-Prev será estruturada na forma de fundação pública de direito privado, gozará de autonomia administrativa, financeira e gerencial e terá sede e foro no capital do Estado do Rio de Janeiro.</p>
Gestão dos recursos financeiros	<p>Carteira própria, carteira administrada ou fundos de investimento.</p> <p>A contratação das instituições será feita mediante licitação, cujos contratos terão prazo total máximo de execução de cinco anos.</p> <p>Cada instituição contratada poderá administrar, no máximo, 20% dos recursos.</p>	<p>Própria, por entidade autorizada e credenciada ou mista.</p>	<p>Gestão própria; gestão por entidade autorizada e credenciada ou gestão mista.</p>
Regime jurídico de pessoal	<p>CLT</p>	<p>CLT</p>	<p>CLT</p>
Planos de benefícios	<p>Serão estruturados na modalidade de contribuição definida, nos termos da regulamentação estabelecida pelo órgão regulador das entidades fechadas de previdência complementar.</p> <p>A distribuição das contribuições nos planos de benefícios e nos planos de custeio será revista sempre que necessário, para manter o equilíbrio permanente dos planos de benefícios.</p> <p>O valor do benefício programado será calculado de acordo com o montante do saldo da conta acumulada pelo participante, devendo o valor do benefício estar permanentemente ajustado ao referido saldo.</p> <p>Os benefícios não programados serão definidos nos regulamentos dos planos, observado o seguinte:</p> <p>I - devem ser assegurados, pelo menos, os benefícios decorrentes dos eventos invalidez e morte e, se for o caso, a cobertura de outros riscos atuariais; e</p> <p>II - terão custeio específico para sua cobertura.</p>	<p>Serão criados por ato do conselho deliberativo, mediante solicitação dos patrocinadores, na modalidade de contribuição definida.</p> <p>O valor dos benefícios programados será calculado de acordo com o montante do saldo de conta acumulado, devendo o valor do benefício ser sempre ajustado ao referido saldo, na forma prevista no regulamento.</p> <p>Os benefícios não programados serão definidos no regulamento do respectivo plano de benefícios previdenciários complementares, devendo ser assegurados, no mínimo, os benefícios decorrentes dos eventos de invalidez e de morte, que poderão ser contratados externamente ou assegurados pelo próprio plano de benefícios previdenciários complementares.</p> <p>Os requisitos para aquisição, manutenção e perda da qualidade de participante e de assistido, assim como os requisitos de elegibilidade, forma de concessão, cálculo e pagamento dos benefícios deverão constar dos regulamentos dos planos de benefícios previdenciários complementares.</p>	<p>Os planos de benefícios complementares, na modalidade contribuição definida, serão criados por ato do conselho deliberativo.</p> <p>Os benefícios não programados serão definidos no regulamento do respectivo plano de benefícios previdenciários complementares, devendo ser assegurados, no mínimo, os benefícios decorrentes dos eventos de invalidez e de morte, além do mais a concessão destes benefícios aos participantes ou assistidos é condicionada à concessão do benefício pela previdência pública, ressalvada a hipótese de inexistência de dependentes aptos à percepção de benefício pela previdência pública, hipótese em que será possível o resgate do saldo acumulado.</p> <p>Os planos de benefícios não poderão receber aportes patronais a título de serviço passado.</p>

Critérios	União Lei Federal nº 12.618/2012	São Paulo Lei Estadual nº 14.653/2012	Rio de Janeiro Lei Estadual nº 6.243/2012
Base de cálculo da remuneração de contribuição	<p>As contribuições do patrocinador e do participante incidirão sobre a parcela da remuneração que exceder o valor máximo de benefícios do RGPS, observado, o disposto no inciso XI do art. 37º da CF como limite para a base de contribuição.</p> <p>O servidor com remuneração inferior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS poderá aderir aos planos de benefícios administrados pelas EFPC de que trata esta lei, sem contrapartida do patrocinador, cuja base de cálculo será definida nos regulamentos.</p>	<p>As contribuições do patrocinador e do participante incidirão sobre a parcela da remuneração que exceder o valor máximo de benefícios do RGPS, observado, o disposto no inciso XI do art. 37º da CF como limite para a base de contribuição.</p> <p>O servidor com remuneração inferior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS poderá aderir aos planos de benefícios administrados pelas EFPC de que trata esta lei, sem contrapartida do patrocinador, cuja base de cálculo será definida nos regulamentos.</p>	<p>As contribuições do patrocinador e do participante incidirão sobre a parcela da remuneração que exceder o valor máximo de benefícios do RGPS, observado, o disposto no inciso XI do art. 37º da CF como limite para a base de contribuição.</p> <p>O servidor com remuneração inferior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS poderá aderir aos planos de benefícios administrados pelas EFPC de que trata esta lei, sem contrapartida do patrocinador, cuja base de cálculo será definida nos regulamentos.</p>
Valor da contribuição	<p>As contribuições do patrocinador e do participante incidirão sobre a parcela da base de contribuição que exceder o teto do RGPS, observado o disposto no inciso XI do art. 37º da CF.</p> <p>Para efeitos desta lei, considera-se base de contribuição aquela definida pelo § 1º do art. 4º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, podendo o participante optar pela inclusão de parcelas remuneratórias percebidas em decorrência do local de trabalho e do exercício de cargo em comissão ou função de confiança.</p> <p>A alíquota da contribuição do participante será por ele definida anualmente, observado o disposto no regulamento do plano de benefícios.</p> <p>A alíquota da contribuição do patrocinador será igual à do participante, observado o disposto no regulamento do plano de benefícios, e não poderá exceder o percentual de 8,5%.</p> <p>Além da contribuição normal, o participante poderá contribuir facultativamente, sem contrapartida do patrocinador, na forma do regulamento do plano.</p> <p>A remuneração do servidor, quando devida durante afastamentos considerados por lei como de efetivo exercício, será integralmente coberta pelo ente público, continuando a incidir a contribuição para o regime instituído por esta lei.</p>	<p>O valor da contribuição do patrocinador será igual à do participante, observado o regulamento do plano de benefícios previdenciários complementares, não podendo exceder 7,5% da remuneração.</p> <p>O regulamento poderá admitir o aporte de contribuições extraordinárias, sem aporte correspondente do patrocinador.</p>	<p>A contribuição normal do patrocinador para o plano de benefícios previdenciários complementares não poderá exceder a contribuição individual dos participantes.</p> <p>O valor da contribuição do patrocinador não poderá exceder a do participante, estando, ainda, limitada a 8,5% sobre a base de cálculo definida no art. 26º desta lei.</p> <p>O benefício de risco, cujo valor será limitado à base de cálculo da contribuição, como definida no art. 26º desta lei, será custeado com contribuições em separado, definidas no plano de benefícios, não podendo a contribuição do patrocinador exceder a do participante.</p> <p>Além da contribuição normal de que trata o caput deste artigo, o regulamento poderá admitir o aporte de contribuições extraordinárias, na forma prevista no art. 19º, parágrafo único, inciso II, da LC nº 109/2001, sem aporte correspondente do patrocinador.</p>
Prazo para criação e funcionamento da entidade gestora e dos planos de benefícios	<p>A Funpresp-EXE, a Funpresp-LEG e a Funpresp-JUD deverão ser criadas pela União no prazo de 180 dias, contado da publicação desta lei, e iniciar o seu funcionamento em até 240 dias após a publicação da autorização de funcionamento concedida pelo órgão fiscalizador das entidades fechadas de previdência complementar.</p>	<p>O Poder Executivo adotará providências para a constituição e funcionamento da SP-Prevcom no prazo de até 240 dias da data da publicação desta lei.</p> <p>Neste mesmo prazo, contado a partir da data em que for publicada a autorização para seu funcionamento, de que trata o art. 6º da LC nº 109, a SP-Prevcom adotará providências para criar e operar planos de benefícios previdenciários complementares.</p>	<p>A RJ-Prev deverá ser criada no prazo de até 180 dias, contados da publicação desta lei, e iniciar seu funcionamento nos termos dos parágrafos deste artigo.</p> <p>Considera-se como o início do funcionamento da RJ-Prev a data correspondente a 180 dias após a publicação da autorização de funcionamento concedida pelo órgão regulador e fiscalizador das entidades fechadas de previdência complementar.</p> <p>Caso não seja autorizada a oferta de plano de benefícios previdenciários complementares no prazo referido no parágrafo anterior, para fins de instituição do regime de previdência complementar, considera-se o início do funcionamento da RJ-Prev a data correspondente a 60 dias após a publicação da autorização concedida pelo órgão regulador e fiscalizador das entidades fechadas de previdência complementar para o funcionamento do plano.</p>

Critérios	União Lei Federal nº 12.618/2012	São Paulo Lei Estadual nº 14.653/2012	Rio de Janeiro Lei Estadual nº 6.243/2012
Disposições específicas	<p>Fundo de cobertura de benefícios extraordinários, do qual serão vertidos montantes, a título de contribuições extraordinárias, à conta mantida em favor do participante, nas hipóteses e na forma prevista nesta lei.</p> <p>As contribuições extraordinárias serão vertidas nas seguintes hipóteses:</p> <p>I - morte do participante;</p> <p>II - invalidez do participante;</p> <p>III - aposentadoria nas hipóteses dos §§ 4º e 5º do art. 40 da CF;</p> <p>IV - aposentadoria das mulheres, na hipótese da alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 40 da CF; e</p> <p>V - sobrevivência do assistido.</p> <p>O montante do aporte extraordinário será equivalente à diferença entre a reserva acumulada pelo participante e o produto desta mesma reserva multiplicado pela razão entre 35 e o número de anos de contribuição exigido para a concessão do benefício pelo RPPS.</p> <p>Aplica-se o benefício especial de que tratam os §§ 1º a 8º do art. 3º ao servidor efetivo federal, oriundo, sem quebra de continuidade, de cargo efetivo de outro ente da federação que não tenha instituído o respectivo regime de previdência complementar e que ingresse em cargo público efetivo federal a partir da instituição do regime de previdência complementar de que trata esta lei, considerando-se, para esse fim, o tempo de contribuição estadual, distrital ou municipal, assegurada a compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da CF.</p> <p>É a União autorizada, em caráter excepcional, no ato de criação das entidades fechadas de previdência complementar referidas no art. 4º, a promover aporte a título de adiantamento de contribuições futuras, necessário ao regular funcionamento inicial.</p> <p>A União fica autorizada, em caráter excepcional, no ato de criação das entidades fechadas de previdência complementar, a promover aporte a título de adiantamento de contribuições futuras, necessário ao regular funcionamento inicial, no valor de:</p> <p>Funresp-EXE até R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);</p> <p>Funresp-LEG até R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais); e</p> <p>Funresp-JUD até R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais).</p>	<p>Para atender às despesas decorrentes da execução desta lei, fica o Poder Executivo autorizado a:</p> <p>I - abrir, em caráter excepcional, créditos especiais até o limite de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) destinados à cobertura das despesas referentes ao custeio do primeiro ano de implantação da SP-Prevcom; e</p> <p>II - aportar recursos adicionais para atender as despesas administrativas da SP-Prevcom, enquanto a taxa de administração fixada nos regulamentos ou nos respectivos planos de custeio dos benefícios previdenciários for insuficiente ao seu suprimento.</p> <p>Os valores dos créditos adicionais a que se refere este artigo serão cobertos na forma prevista do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964.</p>	<p>Fundo de cobertura da longevidade e fundo de cobertura dos benefícios não programados.</p> <p>O plano de custeio deverá prever parcela da contribuição do participante e do patrocinador com o objetivo de compor o fundo de cobertura da longevidade, observado o disposto no art. 25º e seus parágrafos desta lei.</p> <p>Caberá ao regulamento do plano de custeio referido no caput definir os benefícios não programados, assegurados, no mínimo, os benefícios decorrentes dos eventos de invalidez ou morte, que poderão ser contratados externamente ou assegurados pelo próprio plano de benefícios previdenciários complementares, mediante a instituição de fundo de cobertura dos benefícios não-programados, observado, em todo caso, no art. 25 e seus parágrafos desta lei.</p> <p>O Conselho deliberativo instituirá código de ética e conduta, que conterá, dentre outras, regras para a prevenção de conflito de interesses e para proibir operações dos dirigentes com partes relacionadas e terá ampla divulgação, especialmente entre participantes e assistidos.</p> <p>Durante a fase de percepção de renda programada e atendidos os requisitos estabelecidos no plano de benefícios previdenciários complementares, o assistido poderá portar as reservas constituídas em seu nome para entidade de previdência complementar ou companhia seguradora autorizada a operar planos de previdência complementar, com o objetivo específico de contratar plano de renda vitalícia, observado o disposto no § 2º do art. 33 da Lei CF nº 109/2001.</p> <p>Fica o Estado do Rio de Janeiro autorizado, em caráter excepcional, no ato de criação da RJ-Prev, a promover o aporte de até R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) a título de adiantamento de contribuição, para cobertura de despesas administrativas e/ou de benefícios de risco.</p>

Fonte: Elaboração pelos autores.

Diante do exposto, percebe-se que há algumas diferenças entre os regimes de previdência complementar, tendo em vista a especificidade de cada ente, entretanto,

não há diferenças substanciais, pois os entes observaram o disposto na legislação regulamentadora do regime de previdência complementar, quais sejam a Constituição Federal, Leis Federais nº 108 e 109 ambas de 2001 e demais normas aplicáveis a este regime.

4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL NECESSÁRIA PARA UMA ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NO SETOR PÚBLICO

Nos termos da LC nº 108, de 29 de maio de 2001, a estrutura organizacional das entidades de previdência complementar é constituída de conselho deliberativo, conselho fiscal e diretoria executiva.

O conselho deliberativo, órgão máximo da estrutura organizacional, é responsável pela definição da política geral de administração da entidade e de seus planos de benefícios.

O conselho deliberativo será integrado por no máximo seis membros, e sua composição deverá ser paritária entre representantes dos participantes e assistidos e dos patrocinadores, e o presidente do conselho deverá ser um dos membros indicados pelo patrocinador, que terá, além do seu, o voto de qualidade.

A escolha dos representantes dos participantes e assistidos dar-se-á por meio de eleição direta entre seus pares.

O mandato dos membros do conselho deliberativo será de quatro anos, com garantia de estabilidade, permitida uma recondução. Somente haverá perda de mandato em virtude de renúncia, de condenação judicial transitada em julgado ou processo administrativo disciplinar.

Segundo dispõe o art. 13 da LC nº 108/01, ao conselho deliberativo compete a definição da política geral de administração da entidade e de seus planos de benefícios, alteração de estatuto e regulamentos dos planos de benefícios com a devida aprovação do patrocinador, bem como a implantação e a extinção deles e a retirada de patrocinador, gestão de investimentos e plano de aplicação de recursos, autorizar investimentos que envolvam valores iguais ou superiores a cinco por cento dos recursos garantidores, contratação de auditor independente atuário e avaliador de gestão, observadas as disposições regulamentares aplicáveis, nomeação e exoneração dos membros da diretoria-executiva, e exame, em grau de recurso, das decisões da diretoria-executiva.

O conselho fiscal é órgão de controle interno da entidade e será composto por no máximo quatro membros, e assim como no conselho deliberativo, será paritária entre representantes de patrocinadores e de participantes e assistidos, dos quais a estes cabem a indicação do conselheiro presidente, que terá, além do seu, o voto de qualidade.

Compete ao conselho fiscal, dentre outras, as seguintes atribuições: i) analisar as demonstrações financeiras e demais documentos contábeis da fundação, emitindo parecer e encaminhando-os ao conselho deliberativo; ii) exercer o controle interno, apontar irregularidades, fazer recomendações sobre deficiências e sugerir medidas saneadoras; iii) examinar, a qualquer época, os livros e os documentos que se fizerem necessários ao exercício de sua função; iv) opinar sobre assuntos de natureza econômico-financeira e contábil que lhes sejam submetidos pelo conselho deliberativo, pela diretoria executiva, pelo conselho consultivo; v) comunicar ao conselho deliberativo fatos relevantes que apurar no exercício de suas atribuições; vi) propor a elaboração de relatórios pela fundação e apreciá-los em reuniões periódicas, manifestando-se por meio de parecer circunstanciado, contendo as conclusões dos exames efetuados.

Assim como o conselho deliberativo, o mandato dos membros do conselho fiscal será de quatro anos, embora neste conselho seja vedada a recondução. A renovação dos mandatos dos conselheiros, tanto do conselho deliberativo como do conselho fiscal, deverá obedecer ao critério de proporcionalidade, de forma que se processe parcialmente, a cada dois anos, ou seja, na primeira investidura dos conselhos, os seus membros terão mandato com prazo diferenciado. O conselho deliberativo deverá renovar três de seus membros a cada dois anos e o conselho fiscal dois membros com a mesma periodicidade.

De acordo com o art. 20 da LC nº 108/01, os membros dos conselhos deliberativo e fiscal deverão ter comprovada experiência no exercício de atividade na área financeira, administrativa, contábil, jurídica, de fiscalização, atuarial ou de auditoria; não ter sofrido condenação criminal transitada em julgado; e não ter sofrido penalidade administrativa por infração da legislação da seguridade social, inclusive da previdência complementar ou como servidor público.

Por fim, a diretoria executiva é o órgão responsável pela administração da entidade, em conformidade com a política de administração traçada pelo conselho deliberativo.

A composição da diretoria executiva é de, no máximo, seis membros, definidos em função do patrimônio da entidade e do seu número de participantes, inclusive assistidos.

Além dos requisitos mínimos que os conselheiros deverão atender, os diretores também deverão ter formação de nível superior.

Os diretores não podem exercer simultaneamente atividade no patrocinador, bem como integrar concomitantemente o conselho deliberativo ou fiscal da entidade e, mesmo depois do término do seu mandato na diretoria executiva, enquanto não tiver suas contas aprovadas; e ao longo do exercício do mandato, os diretores não poderão prestar serviços a instituições integrantes do sistema financeiro.

O Estado de São Paulo criou ainda, além da estrutura prevista nas LC nº 108 e nº 109 de 2001, o conselho consultivo e o comitê gestor e de investimentos, por meio da Lei nº 14.653, de 22 de dezembro de 2011.

O conselho consultivo poderá ser criado pelo conselho deliberativo com a participação de representantes de cada um dos comitês gestores, com a finalidade de assessorar o conselho deliberativo.

O comitê gestor é o órgão responsável pela definição da estratégia das aplicações financeiras e acompanhamento do respectivo plano de benefícios previdenciários complementares, observadas as diretrizes fixadas pelo conselho deliberativo e pelo comitê de investimentos.

O comitê de investimentos é o órgão responsável por assessorar a diretoria executiva na gestão econômico-financeira dos recursos administrados pela fundação.

Conforme exposto anteriormente, a estrutura de governança adotada pela Fundação de Previdência Complementar do Estado de São Paulo é a estabelecida na figura 1.

A estrutura adotada por São Paulo traz bastante especialidade para as áreas principais da fundação, permitindo que representantes dos participantes possam interagir com as áreas responsáveis pela gestão do seu patrimônio.

Dessa forma, por ser uma única fundação que abarcou os servidores dos três poderes, restou possível a ingerência de todos eles, cada qual no seu plano de benefícios, a fim de que todos tenham suas especificidades observadas e preservadas.

Por fim, as fundações de previdência complementar têm uma estrutura mínima definida pela legislação federal que trata da matéria e pode ser ainda ampliada pela lei dos estados instituidores a fim de dar maior possibilidade de participação aos participantes na gestão dos fundos, ao trazer mais transparência e segurança para todos.



Figura 1. Estrutura de governança da Previdência Complementar do Estado de São Paulo

Fonte: Fundação de Previdência Complementar do Estado de São Paulo – SP-prevcom, lei estadual nº 14.653/11.

5 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E O PLANO DE BENEFÍCIOS

Nesta seção, serão abordados os aspectos relacionados ao plano de benefícios dos regimes de previdência complementar considerando as entidades criadas e analisadas no presente trabalho, as quais para a gestão de seus regimes atuarão somente com benefícios da modalidade “Contribuição Definida – CD”.

Na Constituição Federal, em seu § 14, do art. 40, estabelece que:

§ 14 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que institua regime de previdência complementar para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo, **poderão fixar, para o valor das aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de que trata este artigo, o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98) (Grifo nosso).**

Por seu turno, no § 15 do mesmo artigo fica clara a modalidade de benefício a ser oferecido pelas previdências complementares do setor público, a saber:

§ 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 41, 19.12.2003)** (Grifo nosso).

Isto posto, conclui-se que, a partir das novas admissões de servidores nos entes que implementaram ou implementarão a previdência complementar de seus servidores, a gestão de benefícios de aposentadorias e pensões será feita de forma diferenciada e por instituições gestoras diferentes, com legislações também diferenciadas.

Os cálculos das contribuições previdenciárias, cujos valores são até o limite do RGPS, serão calculados em percentuais estabelecidos pelos RPPS bem como as concessões/os pagamentos de benefícios também obedecerão à legislação vigente.

Os valores supracitados deste limite terão suas contribuições previdenciárias calculadas em percentuais definidos na lei de criação da respectiva previdência complementar e terão seus benefícios calculados e pagos conforme definido na legislação de previdência complementar e no respectivo plano de benefícios do regime.

Importante deixar claro que nenhum servidor é obrigado a aderir ao regime complementar de previdência, sendo facultativa a participação, porém os benefícios serão pagos somente até o teto do RGPS.

Como se tratará apenas benefícios tipo Contribuição Definida (CD), importante transcrever a definição contida na Resolução CGPC n° 16, de 22.11.2005, onde consta:

Art. 3° Entende-se por plano de benefícios de caráter previdenciário na modalidade de contribuição definida aquele cujos benefícios programados têm seu valor permanentemente ajustado ao saldo de conta mantido em favor do participante, inclusive na fase de percepção de benefícios, considerando o resultado líquido de sua aplicação, os valores aportados e os benefícios pagos.

Os planos de benefícios possuem independência patrimonial, contábil e financeira, e seus regulamentos deverão definir as regras de contribuição, os benefícios

oferecidos, as condições de acesso aos benefícios e outros requisitos, conforme o art. 4º da Resolução CGPC nº 08 de 19/2/2004, transcrito a seguir.

Art. 4º O regulamento de plano de benefícios deverá dispor sobre:

I - glossário;

II - nome do plano de benefícios;

III - participantes e assistidos e condições de admissão e saída;

IV - benefícios e seus requisitos para elegibilidade;

V - base e formas de cálculo, de pagamento e de atualização dos benefícios;

VI - data de pagamento dos benefícios;

VII - institutos do benefício proporcional diferido, da portabilidade, do resgate e do autopatrocínio;

VIII - fontes de custeio dos benefícios e das despesas administrativas;

IX - data certa dos repasses das contribuições e cláusula penal na hipótese de atraso.

§ 1º Os institutos referidos no inciso VII deverão estar disciplinados em capítulo específico do regulamento, cada instituto em uma seção, e uma seção para as disposições comuns a todos os institutos.

§ 2º O regulamento de plano de benefícios não deverá dispor sobre matéria estatutária, empréstimos e financiamentos a participantes e assistidos, planos assistenciais à saúde e outras matérias não relacionadas a plano de benefícios.

§ 3º O regulamento do plano de benefícios deverá observar a terminologia constante da Lei Complementar nº 109, de 2001, e, no que couber, da Lei Complementar nº 108, de 2001.

A modelagem a ser praticada na nova previdência do servidor público, modalidade CD, por definição antes citada, como os benefícios não são definidos, as contribuições não necessariamente precisam ser revistas, sendo o valor do benefício proporcional ao saldo existente na data da concessão.

Esta modelagem tem como características principais a individualização, o desconhecimento quanto ao valor do benefício, a conta individual, o benefício em função das reservas e a inexistência de superávits ou déficits.

5.1 Considerações gerais sobre o regulamento do plano de benefícios

Na elaboração do regulamento do plano de benefícios para a previdência complementar do servidor público é importante que sejam observadas/definidas regras para: i) concessão e elegibilidade de benefício programáveis – considerando benefícios programáveis aqueles de caráter previdenciário em que a data de seu início é previsível, conforme as condições estabelecidas no regulamento; ii) para concessão e elegibilidade de benefícios de risco, sendo aqueles benefícios não programáveis de caráter previdenciário e cuja concessão depende da ocorrência de eventos não previsíveis, como a morte, a invalidez, a doença ou a reclusão; iii) para portabilidade – possibilidade de transferência de recursos financeiros correspondentes ao direito acumulado pelo participante para outro plano de previdência complementar; iv) para Benefício Proporcional Diferido (BPD) – o participante opta em receber o benefício proporcional ao tempo em que permaneceu contribuindo, atendendo as elegibilidades do plano, tendo ele cessado seu vínculo empregatício com o patrocinador; v) para autopatrocínio – possibilidade de o participante manter a contribuição ao plano, assumindo a contribuição do patrocinador nos casos em que haja a perda parcial ou total das contribuições do mesmo e para resgate – possibilidade de resgate, no desligamento do plano, do valor da reserva constituída, descontadas as parcelas de custeio administrativo.

Outro ponto que deve ser considerado no regulamento da previdência complementar é o resseguro para benefícios de risco, permitido em lei e sujeito a regulamentação.

5.2 Regulamentação do plano de benefício

O regulamento do plano de benefícios deverá ser elaborado obedecendo à estrutura normativa, ou seja, composto de artigos, desdobrado em parágrafos e outros níveis. Esta regulamentação está prevista na Instrução SPC n° 11, de 11 de maio de 2006.

Nesta mesma Instrução, em seus arts. 8° a 11, disciplina que as regulamentações estarão divididas em duas classes de dispositivos: dispositivos fixos e dispositivos variáveis.

Os dispositivos fixos são assim definidos no art. 9°:

Art. 9° Os dispositivos fixos correspondem às características comuns a todos os regulamentos de planos de benefícios adotados com base no mesmo modelo certificado, sendo considerados:

- I - glossário;
- II - condições de admissão e saída de participantes, beneficiários e assistidos;
- III - o elenco de benefícios e critérios gerais de elegibilidade;
- IV - base e formas de cálculo, de pagamento e de atualização dos benefícios;
- V - previsão dos institutos do benefício proporcional diferido, da portabilidade, do resgate e do autoprocínio;
- VI - fontes de custeio dos benefícios e das despesas administrativas; e,
- VII - cláusula penal na hipótese de atraso no recolhimento das contribuições.

§ 1º Para fins do disposto no inciso III, entende-se por critérios gerais de elegibilidade, os parâmetros etários de tempo de vinculação ou contribuição ao plano de benefícios, de tempo de serviço no patrocinador, dentre outros.

§ 2º O órgão fiscalizador poderá, por ocasião da análise do modelo de regulamento de plano de benefícios de caráter previdenciário submetido à certificação, identificar a necessidade de previsão de outros dispositivos fixos, além daqueles indicados no caput.

Os dispositivos variáveis são definidos nos artigos 10 e 11:

Art. 10. No modelo de regulamento de plano de benefícios, a entidade fechada de previdência complementar deverá indicar, entre parênteses, os campos referentes aos dispositivos variáveis, a serem preenchidos quando do envio de regulamento de plano de benefícios que utilizar como referência.

Art. 11. Os dispositivos variáveis do modelo de regulamento de planos de benefícios poderão diferir de um plano para outro, em razão das particularidades do patrocinador ou instituidor do plano de benefícios, das características do grupo de participantes, dos critérios específicos de elegibilidade, dos percentuais e prazos de recolhimento de contribuições, dos critérios de reajuste de contribuições ou benefícios, bem como por outros elementos que não interferem na estrutura do plano de benefícios, a critério do órgão fiscalizador.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, entende-se por critérios específicos de elegibilidade os respectivos quantitativos relativos aos critérios gerais de elegibilidade.

Após elaboradas as regulamentações dos planos de benefícios, com as respectivas avaliações atuariais, estas deverão ser encaminhadas à Superintendência Nacional

de Previdência Complementar (Previc), para análise e posterior registro no Cadastro Nacional de Planos de Benefícios (CNPB).

6 INVESTIMENTOS – ASPECTOS RELEVANTES DA RESOLUÇÃO CMN Nº 3.792/2009

Nas EFPC todas as diretrizes de investimentos estão regulamentadas pela resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN), nº 3792, de 24 de setembro de 2009.

Os regramentos estabelecidos na resolução são bastante abrangentes, definindo diretrizes para aplicação, estrutura básica da área de investimentos, política de investimento, gestão de recursos, segmentos de aplicações e limites, os quais serão descritos a seguir.

6.1 Diretrizes para aplicação

Importante salientar as linhas básicas que deverão ser observadas pelos administradores das EFPC na aplicação dos recursos, conforme estabelecido no capítulo II, art. 4º, transcrito a seguir.

Art. 4º - Na aplicação dos recursos dos planos, os administradores da EFPC devem:

- I - observar os princípios de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência;
- II - exercer suas atividades com boa fé, lealdade e diligência;
- III - zelar por elevados padrões éticos; e
- IV - adotar práticas que garantam o cumprimento do seu dever fiduciário em relação aos participantes dos planos de benefícios.

Outra importante diretriz é a descrita pelo art. 5º, em que deixa claro que o objetivo principal da EFPC é a manutenção do equilíbrio entre ativos e passivos, dos quais todos os investimentos deverão levar em conta os benefícios (passivos) a serem cumpridos no respectivo tempo aos beneficiários, conforme transcrito em seguida: “Art. 5º - A aplicação dos recursos deve observar a modalidade do plano de benefícios, suas especificidades e as características de suas obrigações, com o objetivo da manutenção do equilíbrio entre os seus ativos e passivos.”

6.2 Estrutura para gestão dos investimentos

A LC nº 108, de 29 de maio de 2001, trata sobre a composição das EFPC, conforme se abordou antes na Seção 4, contudo, destaca-se que, um dos membros da diretoria executiva deverá ser o responsável pelas aplicações dos recursos da entidade, que deverá ter seu nome informado pela entidade de previdência complementar órgão regulador e fiscalizador (art. 22 da LC nº 108).

Ao considerar a existência de vários segmentos para aplicação, conforme será analisado posteriormente, a EFPC poderá necessitar de Administradores Estatutários Tecnicamente Qualificados (AETQ), para cada segmento (Art. 7º da Resolução CMN nº 3.792/2009).

Estes administradores e os demais participantes das áreas de investimentos deverão ser certificados por “entidades de reconhecido mérito financeiro nacional”, inclusive com prazos (Art. 8º da Resolução CMN nº 3.792/2009).

Como exemplo, no Estado de São Paulo, o Decreto Estadual nº 57.785, de 10 de fevereiro de 2012, regulamenta O Estatuto de criação da SP-Prevcom, que estuda a criação de comitês de investimentos, concentrando os especialistas dos diversos segmentos de investimentos, com a responsabilidade de avaliar, definir e acompanhar a política de investimentos implementada em suporte à diretoria executiva na gestão econômico-financeira dos recursos.

O referido decreto também prevê a criação de comitês gestores de planos, onde cada tipo de plano terá seu comitê, com objetivo de definir estratégias das aplicações financeiras, observando as diretrizes do conselho deliberativo e do comitê de investimentos.

6.3 Política de investimento

O principal objetivo da gestão das EFPC é manter o equilíbrio financeiro para cumprimento das obrigações de cada plano de benefícios, sendo fundamental que toda a estratégia de investimentos esteja contida no plano de investimentos.

O plano deverá ser elaborado pela diretoria executiva, com o suporte do corpo técnico da EFPC, aprovado pelo conselho deliberativo (art. 16 da Resolução CMN nº 3.792/2009) e também aprovado pela Secretaria de Previdência Complementar.

Cada plano de benefícios deverá ter o próprio plano de investimentos (art. 16 da Resolução CMN nº 3.792/2009), com aprovação antes do início do exercício a que estiver se referindo.

No referido artigo, em seu § 3º, da Resolução CMN nº 3.792/2009, transcrito a seguir, define-se o conteúdo mínimo de um plano de investimentos.

§ 3º - A política de investimento de cada plano deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

I - a alocação de recursos e os limites por segmento de aplicação;

II - os limites por modalidade de investimento, se estes forem mais restritivos que os estabelecidos nesta Resolução;

III - a utilização de instrumentos derivativos;

IV - a taxa mínima atuarial ou os índices de referência, observado o regulamento de cada plano de benefícios;

V - a meta de rentabilidade para cada segmento de aplicação;

VI - a metodologia ou as fontes de referência adotadas para apuração dos ativos financeiros;

VII - a metodologia e os critérios para avaliação dos riscos de crédito, de mercado, de liquidez, operacional, legal e sistêmico; e

VIII - a observância ou não de princípios de responsabilidade socioambiental.

6.4 Gestão de recursos

A gestão das aplicações dos recursos da entidade poderá ser própria, terceirizada ou mista. Na gestão própria, as aplicações são realizadas diretamente pela entidade, enquanto na gestão terceirizada, as aplicações são realizadas por instituição financeira ou outra instituição autorizada nos termos da legislação em vigor para o exercício profissional de administração de carteiras. Por sua vez, a gestão mista compreende aplicações realizadas parte por gestão própria e parte por gestão terceirizada.

Ressalte-se que quando for uma EFPC de que trata o § 2º, art. 31, da LC 109/2001, ou seja, aquelas acessíveis exclusivamente aos associados ou aos membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominados instituidores, deverão, cumulativamente, terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil (Bacen) ou outro órgão competente, e ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do § único do art. 7º da referida LC.

A definição da composição e dos percentuais máximos de cada modalidade de gestão constará na política de investimentos dos planos de benefícios a ser fixada anualmente pelo conselho deliberativo.

O procedimento de seleção dos gestores, pela EFPC, deve conter histórico, justificativas, documentação relacionada e *due-diligences* (averiguação das condições dos gestores de recursos). É recomendável a assinatura de um contrato de gestão, estabelecendo mandatos, com metas explícitas que possam ser verificadas a qualquer momento. Adicionalmente, devem ser realizadas avaliações periódicas do trabalho dos prestadores de serviços, de modo que se verifique a qualidade dos serviços prestados no cumprimento dos mandatos. Por fim, políticas e práticas que incentivem decisões de investimento contrárias aos interesses dos participantes devem ser evitadas.

Entende-se que a gestão dos ativos deve verificar, *a priori*, a aderência dos instrumentos ofertados à política de investimento, atendendo às rentabilidades necessárias e implícitas na avaliação atuarial dos planos de benefício. Quando da escolha por um ativo no qual a EFPC ainda não tenha investido, a entidade deve iniciar o processo de compra de forma conservadora.

6.5 Segmentos de aplicações e limites

Os segmentos de aplicações definidos no art. 17 da Resolução nº 3.792 são renda fixa, renda variável, investimentos estruturados, investimentos no exterior, imóveis e operações com participantes.

Para cada tipo de aplicação são definidos limites, conforme quadros a seguir, que deverão ser observados na composição das políticas de investimentos, sendo seus limites estabelecidos por alocação, alocação por emissor, concentração por emissor e concentração por investimento.

Importante ressaltar que estes limites devem ser observados de forma acumulada e não de forma individualizada.

Quadro 2. Limites de alocação por segmentos de aplicações

Tipo investimento	Limite percentual máximo	Investimento	Observações
Renda fixa (art. 35)	100	Títulos da dívida pública mobiliária federal.	
	80	Conjunto dos ativos classificados no segmento de renda fixa, exceto títulos da dívida pública.	Observar adicionalmente limites estabelecidos no inciso III.
	20	Modalidades descritas no inciso III do art. 35.	
Renda variável (art. 36)	60		Observar adicionalmente os limites descritos no art. 36.
Investimentos estruturados (art.37)	20	Fundos de Investimentos Imobiliários e em cotas de Fundos de Investimentos, classificados como multimercado.	Até 10 % Até 10 %
Investimentos no exterior (art. 38)	10		
Imóveis (art. 39)	8		
Operações com participantes (art. 40)	15		

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 3. Limites de alocação por emissor

EMISSION	PERCENTUAL	OBSERVAÇÕES
Tesouro Nacional	100	Art. 41, inciso I
Instituição financeira autorizada pelo Bacen	20	Art. 41, inciso II
Emissores elencados no inciso III do art. 41 (Tesouro estadual ou municipal; companhia aberta com registro na CVM ou assemelhada; Organismo multilateral; companhia securitizadora; patrocinador do plano de benefícios; fundo de investimento em direitos creditórios ou fundo de investimento em cotas de fundo de investimento em direitos creditórios; fundo de índice referenciado em cesta de ações de companhias abertas; SPE; ou Fundo de investimento ou fundo de investimento em cotas de fundo de investimento classificado no segmento de investimentos estruturados).	10	
Emissores não elencados nos incisos II e III (até cem por cento se o emissor for o Tesouro Nacional).	5	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Legislação também estabelece limites, que deverão ser observados, para a concentração de recursos por emissor – limite máximo de participação no capital de uma companhia, por exemplo – e a concentração de recursos por investimentos – teto de participação em um mesmo empreendimento imobiliário.

Esses limites são estabelecidos em 25% para cada caso e estão descritos de forma detalhada nos arts. 42 e 43 na legislação em pauta.

No arcabouço legal aqui analisado, observa-se que a gestão de investimentos das EFPC está estruturada de forma que assegure aos administradores garantias bastante claras, visando atender ao art. 4º da Resolução nº 3.792, onde trata de princípios de segurança, rentabilidade, solvência, liquidez e transparência. Aliada à responsabilidade na gestão das EFPC, em uma visão sistemática, a referida resolução trata de forma abrangente e minuciosa aspectos relacionados à gestão dos investimentos. Reforça pontos sobre governança das EFPC e constitui-se ferramenta fundamental para a blindagem dos recursos a elas consignados.

7 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA E OS FUNDOS DE PENSÃO

A previdência complementar, com vínculo de caráter facultativo, tem como finalidade proporcionar ao trabalhador recurso adicional, adequado a sua necessidade e vontade, com a devida proteção contra riscos de idade avançada, morte, acidentes, doenças, invalidez, ou outros que estiverem previstos no plano de benefícios. É operada por entidades abertas de previdência complementar (ou seguradoras autorizadas a operar no ramo vida) e por entidades fechadas de previdência complementar (também conhecidas como fundos de pensão).

As instituições que trabalham com planos de previdência aberta são fiscalizadas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep), do Ministério da Fazenda. As entidades abertas operam com fins lucrativos e é possível a qualquer pessoa aderir aos seus fundos. Por seu turno, as EFPC, fiscalizadas pela Previc e reguladas pela Secretaria de Políticas de Previdência Complementar (SPPC), do Ministério da Previdência Social, são instituições sem fins lucrativos que mantêm planos de previdência coletivos exclusivos para empregados de empresas e aos servidores da União, dos estados, do distrito federal e dos municípios, antes denominados patrocinadores, e aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominados instituidores.

Nesta seção, será apresentado um quadro comparativo entre as três principais EFPC – Previ do Banco do Brasil, Petros da Petrobras e Funcef da Caixa Econômica Federal que, segundo dados estatísticos do Ministério da Previdência, até o momento da escrita deste artigo, somam um total de 329,⁴ ressaltando aspectos relativos à mo-

4 Esse dado está disponível em: < http://www.mpas.gov.br/sppc.php?id_spc=155 > .

dalidade de plano (BD, CD ou CV), resgate, autopatrocínio, benefício proporcional, diferido, portabilidade, benefícios para os participantes (ativos ou aposentados), benefícios para os beneficiários (dependentes), recolhimento das contribuições, taxa de administração e salário de participação.

7.1 Principais diferenças e semelhanças entre Previ BB, Petros e Funcef

Para que se possa traçar um paralelo em relação às futuras opções de plano de benefícios é necessário utilizar como fonte de estudo os planos dos fundos de pensão, haja vista que as novas entidades de previdência complementar ainda não tiveram seus respectivos planos aprovados pelo órgão regulamentador do Ministério da Previdência.

O estudo se baseou nas três principais entidades gestoras de fundos de pensão, são elas: Previ BB – Banco do Brasil, Funcef – Caixa Econômica Federal e Petros – Petrobrás.

Os planos analisados foram plano de benefícios 1 e Previ Futuro da Previ BB; Reg/Replan, Reb e novo plano da Funcef; Petros e Petros 2 da Petros.

Mais adiante seguem diferenças e semelhanças em relação aos principais itens que compõem um plano de benefícios.

As três entidades, atualmente, só permitem novas adesões aos planos na modalidade de contribuição definida. Os institutos disponibilizados também são os mesmos: resgate, autopatrocínio, benefício proporcional diferido e portabilidade. Os benefícios previstos também coincidem, são eles: complementação de aposentadoria e pensão por morte.

Em relação aos recolhimentos das contribuições as três entidades possuem limites diferenciados. A Previ BB divide a contribuição do participante em três grupos, o mais relevante é que o percentual mínimo é de 2% sem limite máximo. A contribuição do patrocinador é igual a do participante, até o teto máximo de 7%. A Funcef utiliza os seguintes critérios: contribuição do participante no mínimo de 5% sem limite máximo e contribuição do patrocinador igual a do participante até o teto de 12%. A Petros, por sua vez, utiliza o mínimo de 6% para a contribuição do participante e o teto de contribuição regular varia de acordo com a faixa etária: inferior a 30 anos: 8%; de 30 a 39 anos: 9%; de 40 a 49 anos: 10%; e a partir de 50 anos: 12%. Na Petros, a contribuição do patrocinador é igual a do participante.

A taxa de administração da Previ BB é de 5% de todas as contribuições previstas

no regulamento. A despesa administrativa da Funcef será custeada pelo patrocinador e participantes, inclusive assistidos, observados o limite e os critérios estabelecidos pelo órgão regulador e fiscalizador. A Petros, por sua vez, calcula atuarialmente a cada ano, tendo como base de dados do último dia do mês de março.

Quadro 4. Comparativo entre os regulamentos da Previ BB, Petros e Funcef

EFPC / Regulamentos	Previ BB (plano de benefícios 1/Prev Futuro)	Funcef (REG/Replan/REB/novo plano)	Petros (Petros/Petros 2)
Modalidade de plano (BD, CD ou CV)	Planos: 1 - plano de benefícios 1 - benefício definido (ingressos até 23/12/1997); 2 - Previ futuro - contribuição variável (ingressos a partir de 24/12/1997).	Planos: 1- novo plano- modalidade contib. variável com adesão a partir de 2002; 2 - REB- modalidade contribuição variável com adesão de 1998 a 2002; 3 - REG/ Replan - modalidade benefício definido, aberto para adesões até agosto de 2008.	Planos: 1 - Petros - benefício definido (ingressos até 9/8/2002); 2 - Petros 2 - contribuição variável (aberto).
INSTITUTOS			
RESGATE	Condições: rompimento do vínculo empregatício com os Patrocinadores. O pagamento poderá ser feito em parcela única ou em até 12 parcelas.	Condições: rescindir seu contrato de trabalho com o patrocinador; II - não ser elegível a benefício de renda continuada; III - não tiver optado pelo autopatrocínio; e IV – não tiver optado pela portabilidade. O pagamento poderá ser feito em parcela única ou em até 12 parcelas.	Condições: a qualquer momento, desde que não esteja recebendo benefício do Plano Petros-2, o participante poderá cancelar a sua inscrição e terá direito ao resgate. O pagamento poderá ser feito em parcela única ou em até 12 parcelas.
Autopatrocínio	Quando ocorre a perda do vínculo empregatício com os patrocinadores, voluntária ou não faculta o autopatrocínio, mediante permanência no plano de benefícios, com pagamento das contribuições pessoais, correndo por sua conta também as contribuições que caberiam ao ex-empregador.	Quando ocorre a rescisão do contrato de trabalho com o patrocinador ou a suspensão do contrato de trabalho sem percepção de remuneração, mantido o vínculo empregatício com o patrocinador, desde que o autopatrocinado recolha as suas contribuições e a do Patrocinador.	A opção pelo autopatrocínio possibilita a percepção dos benefícios previstos no plano sem os impactos que seriam produzidos pela redução de salário de contribuição decorrente da perda da remuneração, desde que o autopatrocinado recolha as suas contribuições e a do Patrocinador.
Benefício proporcional diferido	Ao participante que optar pelo inciso III do art. 7º, será assegurada a permanência em benefício proporcional diferido mediante suspensão do pagamento de contribuições, para recebimento de uma renda mensal vitalícia – quando da ocorrência de aposentadoria pela previdência oficial básica, inclusive por invalidez, ou morte no período de diferimento.	O benefício diferido por desligamento é o benefício mensal vitalício, determinado pela transformação do saldo da conta do participante titular licenciado na data em que for elegível à renda vitalícia por tempo de contribuição.	Entende-se por benefício proporcional diferido o instituto que faculta ao participante ativo ou autopatrocinado, no caso da cessação do vínculo empregatício com a patrocinadora e antes da aquisição do direito a benefício previsto neste regulamento, exceto sob a forma antecipada, deixar de contribuir para o plano e receber o benefício decorrente dessa opção.
PORTABILIDADE	Ao participante que optar pelo inciso IV do art. 7º será assegurado o direito de portar os recursos financeiros correspondentes ao seu direito acumulado para outro plano de benefícios de caráter previdenciário operado por entidade de previdência complementar ou sociedade seguradora autorizada.	É facultado ao participante optar pela portabilidade, desde que sejam atendidas cumulativamente as seguintes condições: rescindir seu contrato de trabalho com o patrocinador; cumprir carência de 3 (três) anos de vinculação a este plano; não houver requerido resgate; não houver requerido a manutenção de sua inscrição na qualidade de participante ; não houver requerido benefício programado antecipado; e não ser elegível ao benefício programado pleno.	Entende-se por portabilidade o instituto que, no caso de cessação do vínculo empregatício com a patrocinadora, faculta ao participante que não esteja em gozo de benefício previsto neste regulamento, transferir os recursos financeiros correspondentes ao seu direito acumulado para outro plano de benefício de caráter previdenciário operado por entidade de previdência complementar ou sociedade seguradora autorizada.

EFPC/Regulamentos	Previ BB (plano de benefícios 1/Prev Futuro)	Funcef (REG/Replan/REB/novo plano)	Petros (Petros/Petros 2)
BENEFÍCIOS			
Benefícios para os participantes (ativos ou aposentados)	Complemento de aposentadoria por Invalidez; renda mensal de aposentadoria; renda mensal antecipada de aposentadoria; e renda mensal vitalícia.	Benefício programado pleno; benefício programado antecipado; benefício por invalidez; abono anual; e benefício único antecipado.	Suplementação de aposentadoria por invalidez; suplementação de aposentadoria por idade; suplementação de aposentadoria por tempo de contribuição; suplementação de aposentadoria especial; suplementação de auxílio-doença; abono anual (13ª suplementação); e benefício proporcional diferido.
Benefícios para os Beneficiários (dependentes)	Complemento de Pensão por Morte e Renda Mensal de Pensão por Morte.	Pensão por morte; Abono Anual; Benefício único antecipado e pecúlio por morte.	Suplementação de pensão; suplementação de auxílio-reclusão; abono anual (13ª suplementação) e pecúlio por morte do Participante.
RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES	Contribuições Participantes: Benefícios Programados a contribuição se divide em 3: 1) é de 7% do salário; 2) varia de 0 a 10% dependendo do salário e do tempo de filiação; e 3) é opcional, mas caso o participante decida por ela é de no mínimo 2%. Contribuições Patrocinador: somente as duas primeiras parcelas, sendo que a primeira é integralmente 7% e a segunda tem o limite de 7%.	Contribuições Participantes: limite mínimo de 5% e máximo aberto Contribuições Patrocinador: igual ao participante, limite de 12%.	Contribuições Participantes: mínimo de 6% Contribuições Patrocinador: igual ao participante. A taxa máxima de contribuição regular varia de acordo com a faixa etária: inferior a 30 anos - 8%; de 30 a 39 anos - 9%; de 40 a 49 anos - 10% e a partir de 50 anos - 12%.
Taxa de	A taxa de administração, que objetiva cobrir as despesas administrativas da Previ, será de 5% (cinco por cento) do total das receitas de todas as contribuições previstas neste regulamento	A despesa administrativa da Funcef será custeada pelo patrocinador e participantes, inclusive assistidos, observados o limite e os critérios estabelecidos pelo órgão regulador e fiscalizador.	Calculado atuarialmente, com a base de dados do último dia do mês de março de cada ano. Período de vigência de julho do ano de sua apuração até junho do ano subsequente.
Salário de participação	Base mensal de incidência das contribuições à Previ do participante em atividade, correspondente à soma das verbas remuneratórias – aí incluídos os adicionais de insalubridade, periculosidade e por trabalho noturno - a ele pagas pelo empregador no mês.	Corresponderá às parcelas que constituem a remuneração do participante, sobre as quais incidem ou incidiam, no caso do autopatrocinado, as contribuições a órgão oficial da presidência. Excluem-se desse salário de participação os valores pagos na forma de horas extras, abonos, gratificações a título de participações nos lucros, diárias de viagem, adicional de transferência, auxílio-alimentação/refeição, auxílio cesta alimentação, ou qualquer pagamento de natureza eventual ou temporário que não integre e nem venha a integrar, em caráter definitivo, o contrato de trabalho do participante.	Para o participante patrocinado: a sua remuneração ressalvada a opção pelo autopatrocinio; para os participantes autopatrocinado e remido: ao valor apurado considerando a última remuneração, relativa ao mês completo; para o assistido: corresponderá ao valor da prestação mensal do benefício.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante do exposto, observa-se que as diferenças entre os planos supracitados se concentram nos limites impostos para o recolhimento das contribuições e no percentual de taxa de administração. Cabe salientar, que no mercado de fundo de pensão existe um senso comum em relação à escolha da modalidade do plano. A escolha recai

sobre a contribuição variável, pois esse modelo permite que durante o período de recolhimento das referidas contribuições sejam ajustados os valores a serem percebidos, pois deverão ser acrescentados, além dos valores recolhidos, os ganhos e as perdas relativas aos valores aplicados no mercado financeiro.

Entende-se que os planos de previdência complementar pública deverão ser balizados pelos planos de fundo de pensão existentes e que serão introduzidos apenas alguns aspectos relevantes, que os legisladores julguem necessários.

Percebe-se que há algumas diferenças entre os regimes de previdência complementar, tendo em vista a especificidade de cada ente, entretanto, não há diferenças substanciais, pois os entes observaram o disposto na legislação regulamentadora do regime de previdência complementar, quais sejam a Constituição Federal, Leis Federais nº 108 e 109 ambas de 2001 e demais normas aplicáveis a este regime.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de contribuir para melhor orientação das entidades governamentais e, em especial dos RPPS, o presente estudo dedicou-se a elaborar uma análise da legislação sobre previdência complementar em vigor na União e demais entes federativos.

Tomou-se como ponto de partida a necessidade de avaliar sistematicamente a legislação existente, relacionando-as, detalhando e enfatizando os principais pontos de convergência e divergência.

A comparação entre os regimes de previdência complementar existentes considerou aspectos relacionados aos participantes do plano, prazo para opção pelo plano para os servidores antigos, entidade gestora, gestão dos recursos financeiros, regime jurídico de pessoal, planos de benefícios, base de cálculo da remuneração de contribuição, valor da contribuição, prazo para criação e funcionamento da entidade gestora e dos planos de benefícios e disposições específicas.

Na sequência, foram abordados os critérios relativos aos planos de benefícios e sua regulamentação, bem como a estrutura necessária ao funcionamento do regime de previdência complementar.

Para se ter um referencial para as iniciativas dos entes em instituírem regimes de previdência complementar para seus servidores, o presente trabalho dedicou uma

seção para analisar três dos principais fundos de pensão existentes no país: Previ BB, Petros e Funcef, constituídos para trabalhadores do Banco do Brasil, Petrobras e Caixa Econômica Federal, respectivamente.

A expectativa é que esse estudo auxilie os gestores dos RPPS para possível criação em suas unidades federativas de regime de previdência complementar, trazendo o entendimento necessário dos passos a serem observados, evitando equívocos de avaliações de viabilidade.

9 REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Lei nº 6.435**, de 15 de julho de 1977.
- _____. **Constituição Federal**, de 5 de outubro de 1988.
- _____. **Emenda Constitucional nº 20**, de 15 de dezembro de 1998.
- _____. **Lei complementar nº 108**, de 29 de maio de 2001.
- _____. **Lei complementar nº 109**, de 29 de maio de 2001.
- _____. **Resolução CGPC nº 7**, de 21 de maio de 2002.
- _____. **Decreto nº 4.942**, de 30 de dezembro de 2003.
- _____. **Emenda Constitucional nº 41**, de 19 de dezembro de 2003.
- _____. **Lei nº 11.053**, de 29 de dezembro de 2004.
- _____. **Resolução CGPC nº 10**, de 30 de março de 2004.
- _____. **Resolução CGPC nº 13**, de 1º de outubro de 2004.
- _____. **Resolução CGPC nº 8**, de 19 de fevereiro de 2004.
- _____. **Lei nº 11.196**, de 21 de novembro de 2005.
- _____. **Resolução CGPC nº 16**, de 22 de novembro de 2005.
- _____. **Decreto nº 5.685**, de 25 de janeiro de 2006.
- _____. **Instrução SPC nº 11**, de 11 de maio de 2006.
- _____. **Resolução CGPC nº 26**, de 29 de setembro de 2008.
- _____. **Resolução CGPC nº 27**, de 29 de setembro de 2008.
- _____. **Lei nº 12.154**, de 23 de dezembro de 2009.
- _____. **Resolução CGPC nº 28**, de 26 de janeiro de 2009.
- _____. **Resolução CGPC nº 29**, de 31 de agosto de 2009.
- _____. **Resolução CMN nº 3.792**, de 24 de setembro de 2009.
- _____. **Decreto nº 7.075**, de 26 de janeiro de 2010.
- _____. **Decreto nº 7.078**, de 26 de janeiro de 2010.

_____. **Decreto nº 7.123**, de 3 de março de 2010.

_____. **Decreto nº 7.314**, de 22 de setembro de 2010.

_____. **Lei nº 12.618**, de 30 de abril de 2012.

_____. **Relatório de avaliação atuarial do regime próprio de previdência social da União:** servidores, aposentados e pensionistas civis dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Disponível em: https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/orc_2013/Anexo_IV.6.pdf. Acesso em: 30 ago. 2012.

_____. **Decreto nº 7.397**, de 22 de dezembro de 2010.

CAETANO, M. **Fundamentos acerca dos riscos associados à previdência social.** (Texto para Discussão, nº 1.214). Ipea, 2006.

_____. **Previdência complementar para o serviço público no Brasil. Sinais Sociais**, v. 3. nº 8, set./dez. 2008.

ESTADO DE SÃO PAULO. **Lei nº 14.653**, de 22 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto Estadual nº 57.785**, de 10 de fevereiro de 2012.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Lei nº 6.243**, de 21 de maio de 2012.

FUNCEF – **Planos de benefícios novo plano**, REG/Replan e REB – Disponível em: < http://www.funcef.com.br/ccom/PageSvr.aspx/Get?id_doc=5032 > .

GAMA. **Resolução CGPC nº 28**, de 28 de março de 2009 e Instrução 34, de 24 de setembro de 2009. Disponível em: < http://www.rodartenogueira.com.br/artigos/Resolucao_28_e_Instrucao_No34.pdf > . Acesso em: 4 set. 2012.

IBGE. **Projeção da população do Brasil por sexo e idade 1980-2050. Revisão 2008. Estudos e Pesquisas. Informação demográfica e socioeconômica, nº 24.** Disponível em: < http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/projecao_da_populacao/2008/projecao.pdf > . Acesso em: 30 de agosto de 2012.

MPS. **Fundos de pensão:** coletânea de normas. 2011. Disponível em: < http://www.mpas.gov.br/arquivos/office/3_120507-113052-770.pdf > . Acesso em: 28 ago. 2012.

PAIXÃO, L. **A Previdência complementar fechada:** uma visão geral. Disponível em: http://www.mpas.gov.br/arquivos/office/3_081014-111321-983.pdf. Acesso em: 30 ago. 2012.

PENA, R. **Previdência complementar no Brasil: história, evolução e desafios. Revista Fundos de Pensão, ano XXVII, n. 340.** 2008. Disponível em: < www.mpas.gov.br/arquivos/office/3_081014-105451-757.pdf > . Acesso em: 2 set. 2012.

PETROS – **Planos de Benefícios Petros e Petros 2.** Disponível em: < https://www.petros.com.br/portal/server.pt?open=512&objID=422&mode=2&in_hi_userid=343417&cached=true > .

PREVI – **Planos de benefícios plano 1 e PREVI Futuro** – Disponível em: < http://www.previ.com.br/portal/page?_pageid=57,962880&_dad=portal&_schema=PORTAL > .

RANGEL, L. A.; VAZ, F.; FERREIRA, J. Desigualdade na distribuição de renda: enfoque nas aposentadorias e pensões públicas. **Informe de Previdência Social**, Brasília: Ministério da Previdência Social, v. 21, n. 5, 2009.

SILVEIRA, F. G. **Tributação, previdência e assistência sociais**: impactos distributivos. Tese (Doutorado) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas: Campinas, 2008.

PRÁTICAS DE GESTÃO DO GASTO PÚBLICO NOS ESTADOS BRASILEIROS

Nelson Roncarati

Sefaz/RS

Ana Cristina Estula

Sefaz/RJ

Julierme Gomes Tosta

Sefaz/ES

Antônio Silva Rocha

Sefaz/BA

Itamar Araujo Gomes Junior

Sefaz/BA

Leonardo Cesar Monteiro de Souza

Sefaz/SP

Leonardo Maranhão Busatto

Sefaz/RS

Maria de Lourdes Pinheiro da Silva

Sefaz/AL

Fábio Silva da Costa

Sefaz/AC

Paulo Castro Cardoso da Silva

Sefaz/AL

Coordenador/Orientador:

Oliveira Alves Pereira Filho

Analista de Planejamento e Orçamento Federal

Mestre em Economia do Setor Público pela

Universidade de Brasília

oliveira.ap.filho@gmail.com

RESUMO

Este trabalho apresenta um conjunto de práticas de gestão do gasto público implementadas pelos estados brasileiros na busca do aumento de eficiência, frente às crescentes demandas da sociedade. O levantamento ocorreu de forma descritiva, qualitativa e documental, com explanação teórica do modelo gerencial, das informações sobre custos públicos e da qualidade do gasto, além de pesquisa exploratória e exposição consolidada das práticas desenvolvidas nos estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Bahia, com enfoque na descrição padronizada, histórico de implantação, benefícios alcançados e análise crítica das práticas analisadas. A partir da percepção do êxito no emprego de tais práticas na administração pública, busca-se disseminar e incentivar os demais estados a implementar e divulgar essas, ou outras práticas, que contribuam para uma melhor qualidade do gasto público. O conjunto de informações teóricas, além de fundamentarem as práticas adotadas pelos Estados, representa um apanhado sobre o arcabouço teórico que tem orientado as administrações públicas na atualidade.

Palavras-chave: Estados. Qualidade do gasto público. Práticas de gestão. Informação sobre custos públicos.

ABSTRACT

This paper presents a set of management practices of public expenditures implemented by Brazilian States in pursuit of increased efficiency in the face of growing demands of society. The survey took place in a descriptive, qualitative and documentary, with theoretical explanation of the managerial model, information on costs and quality of public spending, as well as exploratory and consolidated exposure of practices developed in the states of Rio Grande do Sul, Sao Paulo and Bahia, with a focus on standardized description, deployment history, benefits achieved and critical analysis of the practices analyzed. From the perception of success in employing such practices in public administration, seeks to disseminate and encourage the remaining states to implement and publicize these or other practices that contribute to a better quality of public expenditures. The set of theoretical information, in addition to substantiating the practices adopted by states, represent an overview of the theoretical framework that has guided public administrations nowadays.

Keywords: States. Quality of public expenditures. Management practices. Information about public costs.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 711
- 2 REFERENCIAL TEÓRICO, 715
 - 2.1 O modelo gerencial aplicado ao setor público, 715
 - 2.2 As compras e contratações na área pública, 719
 - 2.3 Os custos e a qualidade do gasto, 722
- 3 METODOLOGIA, 727
- 4 PRÁTICAS DE GESTÃO DO GASTO PÚBLICO NOS ESTADOS BRASILEIROS, 729
 - 4.1 Contratos de Serviços de Terceiros – CST/RS, 729
 - 4.1.1 Descrição, 729
 - 4.1.2 Implantação, 732
 - 4.1.3 Resultados/benefícios, 734
 - 4.1.4 Análise crítica, 735
 - 4.2 Bolsa Eletrônica de Compras – BEC/SP, 736
 - 4.2.1 Descrição, 736
 - 4.2.2 Implantação, 738
 - 4.2.3 Resultados/benefícios, 739
 - 4.2.4 Análise crítica, 740
 - 4.3 Redesenho organizacional e de processos – IPE Saúde, 740
 - 4.3.1 Descrição, 740
 - 4.3.2 Implantação, 742
 - 4.3.3 Resultados/benefícios, 745
 - 4.3.4 Análise crítica, 746
 - 4.4 Sistema de Apropriação de Custos Públicos, 748
 - 4.4.1 Descrição, 748
 - 4.4.2 Implantação, 752

4.4.3 Resultados/benefícios, 753

4.4.4 Análise crítica, 756

4.5 Gerenciamento Matricial De Despesas, 758

4.5.1 Descrição, 758

4.5.2 Implantação, 762

4.5.3 Resultados/benefícios, 763

4.5.4 Análise crítica, 764

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 765

REFERÊNCIA, 767

ANEXO A, 770

ANEXO B, 774

Questionário aplicado à gestora setorial do ACP na Secretaria da Saúde - Sesab, 774

Questionário aplicado à gestora setorial do ACP no Serviço de Atendimento ao Cidadão - Saeb/SAC, 775

ANEXO C, 776

FIGURAS

- Figura 1. Fluxo do processo de Redesenho do IPE-Saúde/RS, 742
- Figura 2. Dados quantitativos sobre os processos de atendimento do IPE-Saúde/RS, 743
- Figura 3. Fluxo de procedimentos do IPE-Saúde/RS, 744
- Figura 4. Comprometimento de Receita do Sistema de Previdência/RS, 745
- Figura 5. Gráfico lacunas x metas x resultados, 746
- Figura 6. Arquitetura do ACP, 750
- Figura 7. Tela para apropriação de custos, 750
- Figura 8. Apropriação dos custos das Unidades Gestoras para os Centros de Custo, 751
- Figura 9. Comparação dos custos totais do IPERBA com outras maternidades da rede própria, 754
- Figura 10. Detalhamento dos custos do Iperba (recursos consumidos), 754
- Figura 11. Comparação dos custos totais do SAC Barra com outros Postos da Rede SAC, 755
- Figura 12. Detalhamento dos custos do SAC Barra (recursos consumidos), 756
- Figura 13. Tabela de análise órgão *versus* rubrica – Pareto, 759
- Figura 14. Análise da régua em comportamento médio, 760

GRÁFICOS

- Gráfico 1. Distribuição do valor total negociado, por modalidade no período de 2000 a Outubro/2012, 739

TABELAS

- Tabela 1. Serviços de terceiros – RS, 730
- Tabela 2. Grupos de serviços de terceiros – RS, 730
- Tabela 3. Parâmetros de custos de serviços – RS, 732

Tabela 4. Resumo das Integrações do Sistema ACP, 749

Tabela 5. Resultado Orçamentário - Rio Grande do Sul/RS, 762

Tabela 6. Ganhos financeiros GMD/RS, 763

1 INTRODUÇÃO

Cada vez mais o tema qualidade do gasto está presente nos programas de governo dos entes federativos brasileiros. O elevado nível de despesas do orçamento público comprometidas com o pagamento de pessoal e serviço da dívida torna imprescindível que ações voltadas para a melhoria da aplicação dos recursos públicos sejam incorporadas nos planejamentos estratégicos das organizações públicas. Adicionalmente à restrição orçamentária, as demandas da sociedade nas áreas de saúde, educação e segurança são crescentes, exigindo do setor público uma gestão voltada para resultados.

Tornar o gasto público mais eficiente é um grande desafio para os gestores públicos. O caminho para alcançar esse objetivo passa tanto por meio da eliminação de desperdícios nas despesas de custeio, quanto pelo aumento da produtividade do gasto. A otimização da utilização dos recursos, em busca da maximização da eficiência, pode colaborar para o aumento da efetividade dos serviços públicos prestados sem que haja, necessariamente, um aumento das despesas.

A pesquisa desenvolvida por Bandiera, Prat e Valletti (2009), professores da London School of Economics e Imperial College London, respectivamente, desperta a atenção para um tipo de gasto público que, por vezes, passa despercebido, que é o gasto gerado pela ineficiência dos gestores (ou má gestão), chamado de desperdício passivo. Os autores explicam que tal desperdício representa um gasto desnecessário para o ente público. No entanto, o servidor ou governante não obtém vantagem financeira para si. Diferentemente, é o caso do chamado desperdício ativo, que é a corrupção propriamente dita, onde o indivíduo obtém benefício em detrimento ao prejuízo gerado aos cofres públicos, como, por exemplo, quando ocorre o superfaturamento na contratação de um serviço público (DIAS; MATIAS-PEREIRA; PAMPLONA, 2012).

Já de acordo com Motta (2010), sobre o mesmo estudo, entre várias conclusões apresentadas pelos autores, uma das mais provocativas e que certamente contribui para o aprofundamento da reflexão sobre a questão do gasto público e dos mecanismos para seu aperfeiçoamento, é a de que 83% do desperdício analisado era de caráter passivo. Evidentemente, tal resultado não implica o abandono de medidas de combate à corrupção, mas no reconhecimento da relevância do Desperdício Passivo [...]. Ainda de acordo com Motta, no caso brasileiro, que segue a tendência internacional, tem havido certa predominância do debate em torno de questões estratégicas e éticas, restando pouco espaço para discussões sobre possíveis aperfeiçoamentos operacionais nas compras públicas. Reflexões intelectualmente mais profundas sobre racionalização

de processos, melhor aproveitamento de mão de obra, redução de custos ou aumento da eficiência nas aquisições, não tem sido frequentes.

Nesse contexto de busca pela eficiência e produtividade do gasto, os conceitos da Administração Pública gerencial passaram a ser incorporados pelos estados que experimentam um processo acentuado de modernização da gestão voltada para a qualidade dos serviços públicos prestados. O cidadão, o beneficiário dos serviços, torna-se o foco para o desempenho da atividade pública. Segundo Oliveira (2007), a Administração Pública gerencial tem como uma de suas características a eficiência do gasto.

A Administração Pública gerencial prioriza a eficiência da Administração, o aumento da qualidade dos serviços e a redução dos custos. Busca desenvolver uma cultura gerencial nas organizações, com ênfase nos resultados, e aumentar a governança do Estado, isto é, a sua capacidade de gerenciar com efetividade e eficiência. O cidadão passa a ser visto com outros olhos, tornando-se peça essencial para o correto desempenho da atividade pública, por ser considerado seu principal beneficiário, o cliente dos serviços prestados pelo Estado.

Entretanto, observa-se que a Administração Pública brasileira ainda está em fase de amadurecimento desse novo modelo de gestão, que incorpora conceitos como eficiência, avaliação de desempenho, gestão por resultado, controle do gasto público, transparência, entre outros (GOMES JR.; SAMPAIO; FRAGA, 2011).

Uma consequência trazida pelo novo modelo de gestão da Administração Pública é a pressão por mudanças na contabilidade. O enfoque orçamentário-financeiro na contabilidade pública ainda prevalece sobre o enfoque patrimonial, desestimulando a adoção de medidas que valorizem a eficiência, a eficácia e a efetividade. Esta cultura que privilegia o formalismo em detrimento da gestão voltada para resultados implica baixa qualidade do gasto público.

Como parte da solução surgiu a contabilidade gerencial que se envolve com o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação, tanto financeira como operacional, utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e a responsabilidade sobre seus recursos. Em seu estágio atual, a contabilidade gerencial centra-se no processo de criação de valor através do uso efetivo dos recursos¹ (PADOVEZE, 1999).

1 Esta função objetivo está declarada no relatório revisado de março de 1998, emitido pelo comitê de contabilidade financeira e gerencial da federação internacional de contadores (*International Federation of Accountants – Ifac*), sobre os conceitos de contabilidade gerencial.

No setor público, contudo, a utilização das informações gerenciais – incluídas as informações de custo – é um desafio a ser enfrentado. Assim, sua implementação deverá ocorrer gradativamente, respeitando o processo de aculturação, e, possivelmente, por meio de uma solução simples, que possa ser aperfeiçoada pela incorporação, pelos gestores, de conceitos e ferramentas, permitindo assim o desencadeamento de um processo de melhorias contínuas na gestão de custos (GOMES JR.; SAMPAIO; FRAGA, 2011).

Assim, diversas iniciativas voltadas para a qualidade do gasto público vêm sendo adotadas pelos estados brasileiros por meio da inserção de metodologia e ferramentas de gestão, antes circunscritas somente no setor privado, visando à eficiência da utilização dos recursos. Entre as metodologias de gestão, observam-se ações que almejam a busca de resultados dos órgãos públicos a exemplo de programas de qualidade, estabelecimento de planejamentos estratégicos, implementação de mapeamento de redesenho de processos e levantamento de indicadores de desempenho.

Uma destas metodologias de gestão é o *Balanced Scorecard* (BSC), que incorpora visão estratégica por meio da utilização de indicadores balanceados de desempenho – que vem sendo utilizado pelo setor público com o fim de alinhar os projetos das organizações para que estas alcancem os resultados tão esperados pela sociedade.

Outra importante metodologia de gestão, também usada no setor público, é o PDCA que, segundo seu divulgador Deming, é um ciclo de desenvolvimento que tem foco na melhoria contínua. Essa metodologia deu origem a importantes ferramentas de qualidade, que serão descritas neste trabalho, como o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), que tem como objetivo a eficiência das despesas de custeio, e o Redesenho Organizacional e de Processos (ROP), que visa ao mapeamento e a racionalização dos processos.

Este trabalho, considerando que essas metodologias de gestão e ferramentas de qualidade já foram implantadas em alguns estados e proporcionaram resultados positivos na eficiência do gasto, tem a finalidade de apresentar algumas dessas iniciativas e possibilitar, a partir desse conhecimento, eventualmente que sejam imitadas em outros entes da federação. Nesse sentido, o uso de *benchmarking* pode ser uma alternativa, inclusive com menores custos, haja vista que a documentação de melhores práticas de gestão pode representar um banco de dados a ser utilizado pelos entes federados, propiciando a sinergia para desenvolvimento dos trabalhos e alcance de objetivos.

Neste ponto, convém mencionar o inciso II do art. 67 da Lei Complementar nº

101/2000,² que dispõe que o acompanhamento da gestão fiscal visa disseminar práticas que resultem em maior eficiência na execução do gasto público. Este dispositivo ratifica o objetivo deste projeto, que é identificar boas práticas de gestão pública e disponibilizá-las a todos os interessados, além de reforçar a ideia de gasto público eficiente, pois os interessados poderão fazer uso de iniciativas que deram certo em outras entidades públicas sem ter o dispêndio com a prospecção destas melhorias.

Thomas Dohrmann e Lenny Mendonça (2004) apontam oportunidades de redução de custos e otimização de aplicação dos recursos nas áreas de “compras e contratações” e “redesenho de processos”. Além das áreas apontadas pelos autores, é possível notar importantes iniciativas também na área de “gestão e informações de custos”. Para fins didáticos, este trabalho mapeou práticas de qualidade do gasto de iniciativas dos estados brasileiros que estão relacionadas conforme critérios definidos na segunda seção do presente trabalho.

Considerando a importância do aprofundamento para a descrição destas práticas de gestão, as iniciativas foram selecionadas com base no conhecimento dos integrantes do grupo que tiveram a oportunidade de acompanhar a implementação destas ações em seus respectivos estados. Por esta razão, as práticas desenvolvidas nos estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Bahia, na última década, foram escolhidas para o conteúdo deste trabalho.³

Para contextualizar e fundamentar as práticas elencadas neste trabalho, foi desenvolvido referencial teórico buscando consolidar um conjunto de conceitos e conhecimentos que permitirão uma maior compreensão das ações adotadas pelos estados. Desta forma, a proposta deste trabalho abrange a disseminação, não somente das ações, mas também de todo arcabouço teórico que vem subsidiando as administrações públicas atualmente.

A primeira seção do trabalho procurou fundamentar as mudanças ocorridas na administração pública, bem como as metodologias de gestão e sua relação com as

2 Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - [...];

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

3 Há, certamente, outras iniciativas que poderão ser catalogadas e disponibilizadas em um banco de dados que tenha esta finalidade específica, para que se torne uma referência para os Estados que tenham interesse em aumentar a eficiência do gasto público.

informações de custos nela incorporadas, a partir do paradigma da Administração Pública gerencial. A metodologia do trabalho é demonstrada na segunda seção, com o objetivo de demonstrar a forma utilizada de pesquisa bem como os critérios de seleção das práticas. Na terceira seção, serão apresentadas as descrições das práticas de gestão do gasto público. A quarta e última seção apresenta as conclusões do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O modelo gerencial aplicado ao setor público

Nos primeiros anos da década de 1970, toma forma uma grave crise na Economia Mundial, cujas características mais evidentes foram a redução significativa das taxas de crescimento econômico e a elevação dos índices de preços (caracterizando um processo inflacionário), sobretudo a partir da primeira crise do petróleo em 1973. Esse panorama econômico contrastava mormente com os “anos dourados”, período que caracterizou o pós-guerra em que tanto a Europa como os Estados Unidos e os países em desenvolvimento experimentaram taxas de crescimento elevadas. A crise trouxe consigo o fim do consenso em torno do papel do estado (*Welfare State*), e as razões da crise eram identificadas com a crise do próprio estado.⁴

A partir desse diagnóstico, as medidas mais comuns para enfrentar a crise foram a redefinição do papel do estado, no intuito de oferecer respostas ao declínio do modelo burocrático weberiano, e redução dos gastos públicos para atacar a crise fiscal, incluindo os gastos na área social.⁵

Diante disso, foram introduzidos vários modelos gerenciais nos governos conservadores da Primeira Ministra Margareth Thatcher, no Reino Unido, e nos Estados

- 4 1) O Estado é o motivo da própria crise. 2) Ele desviou de suas funções precípuas para atuar com grande ênfase na esfera produtiva (Keynesianismo); 3) Tornou-se incapaz de atender com eficiência a sobrecarga de demandas sociais a ele dirigidas, sobretudo na área social (*Welfare State*); 4) Isso levou à crise fiscal. A razão da crise econômica é o estado. A crise do estado é uma crise fiscal. Para uma melhor compreensão do paradigma gerencialista, ver Abrucio (1997). Para o diagnóstico da crise do estado brasileiro, bem como suas profilaxias, ver Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) (1995) ou Bresser (1996).
- 5 É preciso destacar que essas medidas têm base em correntes de pensamento liberal que vinham se desenvolvendo desde o início do século XX que se contrapunham ao pensamento Keynesiano dominante, a exemplo das ideias da Escola Austríaca, a teoria da escolha pública, dos adeptos da *Agency theory* e do movimento “reinventando o governo” que buscava prover a Administração Pública de uma série de práticas e ferramentas do mundo empresarial. Para uma análise mais aprofundada, ver Paes (2005, p. 27-45).

Unidos, durante o governo do Presidente Ronald Reagan, objetivando à redução de custos e ao aumento da eficiência e produtividade do setor público. Tais medidas podem ser consideradas como a origem do desenvolvimento do modelo de administração gerencial (*managerialism* ou *public management*), atualmente hegemônico no campo da administração pública.

Embora o modelo gerencialista não seja “um corpo teórico fechado”, segundo Abrucio (1997), de um modo geral, as principais características do modelo gerencial são, entre outras, a introdução de mecanismos de avaliação de desempenho individual e de resultados organizacionais e indicadores de produtividade e qualidade, estímulos às parcerias com o setor privado, introdução de agências reguladoras gozando de maior autonomia, descentralização política, introdução de ferramentas de planejamento estratégico e flexibilização de regras quanto à burocracia pública. Algumas características merecem ser destacadas.

O ciclo PDCA é uma metodologia desenvolvida a partir dos anos 1950, que objetiva exercer controle contínuo sobre os processos de uma organização mediante uma diretriz de controle e monitoramento de todas as atividades que envolvam determinado processo. Conforme Pacheco (2009, p.3), como a ideia do PDCA está intimamente ligada ao conceito de processo, é importante a identificação de todas as etapas do processo por todos os envolvidos nele. A própria nomenclatura ajuda na compreensão do ciclo PDCA, a saber, planejar (*Plan*), estabelecer um conjunto de objetivos, estratégias e ações que devem ser facilmente quantificáveis; executar (*Do*), execução do que foi planejado que envolve tanto a capacitação para a execução quanto ela própria; verificar (*Check*), aferir se os resultados estão sendo atingidos conforme o que foi planejado; agir (*Action*), efetuar as correções para evitar a repetição dos problemas.⁶

Da mesma forma, a gestão da qualidade total baseou-se no modelo japonês do pós-guerra (o *toyotismo*) e caracteriza-se pela forma de produção de determinado bem (ou serviço) com flexibilidade, baixo custo e qualidade. A reengenharia parte da concepção da reestruturação dos processos para alcançar melhorias nos indicadores de desempenho, como exemplo, custos, qualidade, atendimento e velocidade. Na prática implicaria na adoção de *downsizing*, isto é, na eliminação de níveis hierárquicos das organizações e terceirização de das atividades que não criam valor adicionado aos produtos e serviços da empresa e uso intensivo de tecnologias da informação para reduzir custos e aumentar a velocidade de atuação.

6 Para uma análise mais detalhada acerca do ciclo PDCA, ver Pacheco, 2009, p.3-5

Outra característica que merece destaque no modelo gerencialista é a sua flexibilidade, seu poder de transformação. Por não se tratar de uma doutrina rígida, responde mais facilmente às mais diversas demandas da sociedade, diferentemente do modelo burocrático weberiano, que entrou em crise, segundo algumas concepções, por tratar-se de um “protocolo” a ser seguido. De acordo com Abrucio (1997, p. 8 apud HOOD, 1996),

Ao invés de se constituir em uma doutrina rígida e fechada, o modelo gerencial tem apresentado um grande poder de transformação, incorporando as críticas à sua prática, e assim modificando algumas peças de seu arcabouço. Mais do que isso: as atuais transformações apontam para uma pluralidade de concepções organizacionais que ultrapassam o mero gerencialismo, de modo que não existe um paradigma global capaz de responder, tal qual uma “receita de bolo”, a todos os problemas enfrentados pela crise do modelo burocrático weberiano.

Ainda de acordo com o autor, no princípio o modelo gerencialista direcionava-se simplesmente à redução de custos e ao aumento da eficiência e produtividade da administração pública. Mas, nos últimos anos, “o modelo gerencial se acoplou, dentro de um processo de defesa da modernização do setor público, a conceitos como busca contínua da qualidade, descentralização e avaliação dos serviços públicos pelos consumidores/cidadãos”, (ibid., p. 12) Sobre a flexibilização da gestão pública, Abrucio (1997, p. 20 apud CROZIER, 1992), afirma que

No caminho da flexibilização da gestão pública, também podemos citar a passagem da lógica do planejamento para a lógica da estratégia. Na primeira, prevalece o conceito de plano, o qual estabelece, a partir de uma racionalidade técnica, o melhor programa a ser cumprido. Já na lógica de estratégia, são levadas em conta as relações entre os atores envolvidos em cada política, de modo a montar cenários que permitam a flexibilidade necessária para eventuais alterações nos programas governamentais.

A partir da introdução das ferramentas do modelo gerencialista, surgiram conceitos para definir a atuação estatal, entre eles, os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade. Embora pareçam muito semelhantes, são complementares, não sinônimos. Chiavenato (1994) ensina que eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto eficiência é uma medida normativa da utilização destes recursos nesse processo. A eficiência é uma relação entre custos e benefício. Torres (2007, p 177) apresenta estes dois conceitos estritamente com o enfoque da administração pública:

Eficácia é basicamente, a preocupação maior que o conceito se relaciona simplesmente com o atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se im-

portando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. Eficiência é aqui, mais importante que o simples alcance dos objetivos estabelecidos é deixar explícito como esses foram conseguidos. Existe claramente a preocupação com os mecanismos utilizados para obtenção do êxito da ação estatal, ou seja, é preciso buscar os meios mais econômicos e viáveis, utilizando a racionalidade econômica que busca maximizar os resultados e minimizar os custos, ou seja, fazer o melhor com menores custos, gastando com inteligência os recursos pagos pelo contribuinte.

Para Castro (2006), efetividade na Administração Pública “afere em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população; é mais abrangente que a eficácia, na medida em que esta indica se o objetivo foi atingido, enquanto a efetividade mostra se aquele objetivo trouxe melhorias para a população visada”. De modo semelhante,

Efetividade é o mais complexo dos três conceitos, em que a preocupação central é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados e em detrimento de que outros atores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas. Este conceito não se relaciona estritamente com a ideia de eficiência, que tem uma conotação econômica muito forte, haja vista que nada mais impróprio para a administração pública do que fazer com eficiência o que simplesmente não precisa ser feito. (TORRES, 2007, p. 177).

Ainda conforme Torres, “eficiência tem foco na relação custo-benefício, enquanto efetividade se concentra na qualidade do resultado e na própria necessidade de certas ações públicas”.

Assim, 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 a estes 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”. Já a eficiência adaptativa “responde ao critério da flexibilidade, sendo útil a instituições que sofrem processos de mudança”. (ABRUCIO, 1997). Nas subseções seguintes, é interesse do trabalho apresentar a teoria de compras e contratações públicas e sua relevância nas atividades realizadas pelos órgãos públicos e a importância da consciência dos custos na definição do conceito de qualidade do gasto público.

2.2 As compras e contratações na área pública

O principal objetivo do estado, quando arrecada receitas públicas, não é obter lucro, mas sim fazer frente às despesas geradas no processo de atendimento às necessidades da sociedade, na área da educação, saúde e segurança, por exemplo. Entre estas despesas, estão as compras e contratações realizadas pelo governo.

No Brasil, estima-se que as aquisições realizadas pelo setor público correspondam a, aproximadamente, 15% do PIB. Este número é representativo, principalmente se for levado em conta que setores importantes da economia são mobilizados para atender as demandas do estado.

Desta forma, a Administração Pública tem o compromisso de buscar o equilíbrio entre o melhor produto e o menor preço, não deixando de garantir sempre a livre concorrência entre os fornecedores e/ou prestadores de serviços, conforme escreve Biderman et al. (2008). Ainda de acordo com a autora, tão importante quanto buscar o menor preço nos processos de compras e contratações é perceber que nem sempre o menor preço representa o melhor resultado para o setor público.

Para garantir que o processo de compras e contratações seja feito de forma a respeitar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, aos quais a administração pública está vinculada, há que se observar a Lei nº 8.666/93, instituto legal que traz as definições de compras e serviços⁷ e regulamenta o processo licitatório. Este processo é conceituado por Hely Lopes Meireles (2004) como sendo um procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública contrata obras e serviços, ou adquire bens e mercadorias, tornando pública a contratação por meio de edital e permitindo que todos os interessados concorram, visando obter o melhor preço e a melhor qualidade.

Nesse sentido, escreve Santos Neto (2010):

O Estado deve usar o poder de compra para implementar políticas públicas, alocando o gasto dos recursos públicos de forma eficiente e otimizando o gasto investido. Esta forma de uso do poder de compra representa um novo paradigma nas compras públicas brasileiras. Alocar os recursos de forma eficiente representa bem mais do que obter bons preços, dar transparência e rigidez formal aos procedimentos. Trata-se, na verdade, de maximizar os recursos públicos alocando-os em setores estratégicos e relevantes para o desenvolvimento econômico, social e ambiental.

Ainda nesta linha, Frossard (2011 apud ARANTES, 2006) diz que com a demanda sempre crescente do estado por bens e serviços, as aquisições e contratações passam a ter uma conotação de incentivo ou auxílio para setores tidos como vulneráveis ou táticos na economia, e não somente como atividades voltadas ao suprimento das necessidades inerentes ao funcionamento da máquina pública. Assim, as compras de bens serviços também prestam-se à geração de emprego e renda, bem como ao desenvolvimento local.

7 Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:

I - [...]

II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;

III - Compra - toda aquisição remunerada de bens para fornecimento de uma só vez ou parceladamente;

Além do viés econômico e social, as compras e contratações públicas não devem afastar-se do enfoque da eficiência. A referida autora escreve que a eficiência tanto pode ser obtida quando o estado adquire mais com o mesmo volume de recursos públicos ou quando adquire as mesmas quantidades, mas realiza gastos menores.

Em seu estudo, Frossard (2011, p. 26 apud MENEZES, 2005), diz que “a eficiência na prestação do serviço público é encontrada na satisfação social, na disponibilização do serviço à sociedade e no atendimento aos princípios da gestão administrativa do serviço público”. Desta forma, a eficiência pode ser observada sob outro enfoque, distinto do puramente financeiro.

Mesmo tendo uma representatividade pequena, quando comparadas aos montantes do orçamento federal desembolsados com despesas com pessoal e obrigações legais, encargos da dívida pública e transferências, são os gastos com compras e contratações que oferecem “as melhores oportunidades para trabalhar com a ampliação da eficiência, entendida como o combate ao desperdício e redução de custos desnecessários”, conforme escreve Motta (2010, p. 98).

A qualidade do gasto público é influenciada na mesma proporção em que os processos de compras e contratações são eficientes. Assim, ainda de acordo com Motta (2010), grande parte do consumo despropositado de recursos públicos, ou desperdício passivo, é oriundo de aquisições planejadas ou realizadas de forma ineficaz e muito menos do desperdício ativo, ou seja, da corrupção.

O que há em comum entre os desperdícios ativo e passivo é que a possibilidade de controlá-los reside na necessidade maior transparência nas ações do gestor público. Garcia (2008) esclarece bem este ponto quando escreve que

Um governo que demonstra para a sociedade a transparência e eficiência no gasto público em suas compras governamentais, acaba por gerar maior credibilidade perante os atores sociais, logo, maior penetração e coesão no momento da implantação de outras políticas públicas, inclusive as sociais. O correto gasto dos tributos, qual seja, do recurso oriundo da sociedade, de forma mais que lícita, eficiente, importa em maior accountability e seriedade, refletindo, certamente, no modo com que o cidadão recebe as políticas públicas das compras públicas, gerando, por conseguinte, maior substrato para a mobilização social para as ações de governo.

A transparência nas ações governamentais e a busca por eficiência são temas cada vez mais presentes na gestão pública. Conforme Abrucio (1997, p. 27), “[...] conceitos

como *accountability*, transparência, participação política, equidade e justiça, são questões do modelo gerencial”, conforme já apresentado. Da mesma forma que a demonstração da aplicação dos recursos públicos é importante, também é relevante a mensuração dos custos gerados na atividade estatal, para que se acompanhe se o objetivo de tais atividades está sendo alcançado, conforme escreve Fernandes e Slomski (2009). A próxima subseção busca apresentar a relevância do sistema de custos e a pertinência de sua aplicação na gestão pública para que se granjeie a qualidade do gasto.

2.3 Os custos e a qualidade do gasto

De um modo genérico, a palavra qualidade tem uma ampla gama de significações. É empregada para designar algo bom, bem elaborado, que funcione adequadamente, que dê os resultados esperados. Não há um conceito único para qualidade, mas sabe-se que ela está relacionada com as necessidades a serem atendidas em um dado momento. Na gestão pública, qualidade significa satisfação das necessidades dos clientes, no caso, os cidadãos, que são os financiadores da máquina pública e que o fazem em troca de um serviço que supra suas necessidades de educação, saúde, moradia e segurança.

Um fator importante a ser levado em conta quanto à qualidade dos gastos públicos é a informação dos custos envolvidos nas operações do governo. Até hoje, o sistema de controle de gastos é organizado com o objetivo de atender às necessidades dos fluxos de caixa, permitindo que se saiba quanto e onde se gasta, mas impede que se tenha uma visão clara de quais gastos são ineficientes, excessivos ou até mesmo desnecessários. Sem dados que demonstrem a composição do gasto e sem um indicador qualitativo do mesmo, uma análise pura do fluxo de caixa não pode ser vista como uma avaliação criteriosa, mas tão somente como um acompanhamento. Segundo Rezende (2010, p. 961),

A contabilidade orçamentária tradicional não gera informações adequadas para que se conheça o real custo dos bens e serviços produzidos por organizações governamentais. Em decorrência, não permite que os custos incorridos sejam comparados aos resultados obtidos e que seja possível avaliar a eficiência das ações governamentais para analisar alternativas que poderiam obter idênticos resultados com custos menores.

Ainda conforme Rezende, a preocupação com a geração de informações sobre o real custo das atividades governamentais ganhou força no que tange à melhoria da

performance e da eficiência do setor público, e da concomitante pressão por mudanças na contabilidade pública, para que decisões sobre o uso dos recursos orçamentários tenham por foco os resultados a serem obtidos com os recursos extraídos da população por meio dos impostos. Para medir os custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na provisão de um determinado bem ou serviço, em um dado período, assim como a decorrente variação do ativo e do passivo governamental ocorrida no mesmo período.

Atualmente, a contabilidade pública passa por mudanças decorrentes da convergência aos padrões internacionais de registro contábil, e a contabilidade patrimonial passa a ter maior relevância. Para Morais (2010), o objeto da contabilidade pública passa a ser o patrimônio público. Assim, todos os bens públicos, inclusive os de domínio público – como praças, estradas, ruas – passam a ser controlados pela contabilidade pública. Todos os bens financiados com recursos públicos devem estar registrados no balanço patrimonial e devem ter seus custos apurados.

Ainda de acordo com Morais (2010), a contabilidade patrimonial,

deve evidenciar medidas mais consistentes de receitas e despesas, auxiliando os analistas a realizar comparações mais consistentes dos resultados operacionais alcançados ao longo do tempo ou compará-los com os dos outros governos. Possibilita, também, uma melhor medida dos custos econômicos da prestação de serviços do governo e das receitas necessárias para cobrir seus custos operacionais.

Para Christiaens (2004), a contabilidade patrimonial em vez de ser um sistema de gravação (entrada) de dados financeiros e orçamentários, visa medir as realizações econômicas e proporcionar uma ferramenta para os governos aperfeiçoarem a sua gestão financeira. Uma das principais características e benefícios é dispor de relatórios precisos do desgaste ou perda de serviço potencial, utilizando a depreciação como prática contábil capaz de alocar o custo de aquisição de bens de capital ao longo de sua vida útil estimada.

Quando da criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em meados da década de 1980, desenvolveu-se o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), o qual permitiu um grande avanço no controle dos gastos públicos. No entanto, este sistema objetivava – como o é até hoje – o controle da execução da despesa. Como escreveu Alonso (1999, p. 38), “este sistema não foi concebido para apurar custos dos serviços públicos, motivo pelo qual sua estrutura de dados não informa os produtos e processos de trabalho dos órgãos do governo”.

Com os sistemas de informação existentes, incluído o SIAFI, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos. Mais ainda, ele não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos. De fato, o modelo de gestão tradicional do setor público prioriza o controle dos recursos e dos procedimentos formais, e não os resultados, o desempenho, a eficiência.

O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. (ALONSO, 1999, p. 39)

Com a implementação do modelo de Administração Pública gerencial, o desenvolvimento de programas visando às reformas administrativas tem-se balizado na melhoria do desempenho e na busca por melhores resultados. No entanto, para que a gestão pública e os recursos por esta utilizados atinjam os resultados almejados, é necessário que tanto o gestor público quanto o sistema gerador de informações gerenciais tenham seu foco em resultado, e não pura e simplesmente na realização do orçamento.

Se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem-sucedida. Para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos. (ALONSO, 1999, p. 40)

Atualmente, portanto, os métodos de medição e gestão de desempenho necessitam ser mais complexos, uma vez que devem incorporar vários aspectos para garantir a criação de valor. Cite-se, por exemplo, a metodologia BSC – *Balanced Scorecard*⁸ – que ganhou destaque nas empresas e vem sendo largamente utilizada. O termo *Balanced* é utilizado para enfatizar o equilíbrio existente entre objetivos de curto e longo prazo, medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de ocorrência e tendência e entre as perspectivas adotadas pelo sistema de gestão, enquanto que o termo *Scorecard* foi utilizado para ressaltar a forma como os resultados dos períodos passaram a ser demonstrados, similar a um placar (ROCHA; SELIG, 2006).

8 Sistema de Gestão Estratégica desenvolvido pelo professor da Harvard Business School, Robert Kaplan e pelo presidente da Renaissance Solutions, Inc., David Norton, em 1992 (KAPLAN; NORTON, 1997).

O Scorecard deve contar a história da estratégia, começando pelos objetivos financeiros de longo prazo e relacionando-os depois à seqüência de ações que precisam ser tomadas em relação aos processos financeiros, dos clientes, dos processos internos e, por fim, dos funcionários e sistemas, a fim de que, em longo prazo, seja produzido o desempenho econômico desejado (NORTON; KAPLAN, 1997, p.49).

Nesta mesma linha, é importante ressaltar a necessidade de um sistema de custos que tenha vistas ao controle, gerenciamento e monitoramento por parte da administração pública. Esta é uma imposição feita pela Lei Complementar 101, em seu art. 4º, I, “e” e também em seu art. 50, § 3º. O primeiro instituto legal prevê que a lei de diretrizes orçamentárias disporá, entre outros, “sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. O segundo instituto da LRF estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Quando se fala em sistema de custos, é de grande relevância ter em mente que o mais importante é que o mesmo funcione bem e que não precisa ser perfeito. Deve ser bem desenvolvido e estrutural e funcionalmente, para que as informações por ele geradas sejam úteis. Não há necessidade de ser o melhor sistema disponível no mercado, mas o que melhor se preste para dar informações e que se adapte às particularidades da seara pública.

De acordo com o trabalho de Fernandes e Slomski (2009, p. 9 apud VIGNOLI, 2002), há necessidade de estudos e levantamentos bem definidos para que o resultado final seja útil e que “nenhum sistema é uma panaceia que resolverá todos os problemas da organização de imediato, mas, ao contrário, após sua implantação, deverá desenvolver-se e aprimorar-se continuamente”. Ainda é citada a importância da análise da relação custo-benefício no momento da implantação do sistema de custos. A geração de informação demanda recursos e o excesso de relatórios e demonstrativos muitas vezes gera dados que nunca são analisados.

Na mesma direção,

[...] o melhor sistema de custos não é o mais perfeito, mas o que melhor se presta à tomada de decisão. Essa afirmação se associa a duas constatações: em primeiro lugar, desenvolver um sistema de custos em uma organização é tarefa que requer grande mobilização de recursos, inclusive humanos, perseverança, liderança e tempo para aperfeiçoamento progressivo; em segundo lugar, diante das inúmeras limitações a que estão sujeitos tais

sistemas, cabe maximizar os esforços desenvolvidos, buscando-se as soluções mais simples e que melhor permitam viabilizar informações necessárias à tomada de decisão. (Ministério Planejamento, 2008)

No setor público, contudo, a utilização gerencial das informações de custo é um desafio a ser enfrentado. Assim, sua implementação deverá ocorrer gradativamente, respeitando o processo de aculturação, e, possivelmente, através de uma solução simples, que possa ser aperfeiçoada através da incorporação, pelos gestores, de conceitos e ferramentas, permitindo assim o desencadeamento de um processo de melhorias contínuas na gestão de custos (GOMES JR.; SAMPAIO; FRAGA, 2011).

Neste ponto, alguns esclarecimentos são muito importantes para orientar as análises em relação aos custos envolvidos no setor público, em contraposição ao setor privado. Também é importante lembrar que o setor público não tem como objetivo gerar lucro.

A perspectiva financeira oferece uma meta clara de longo prazo para empresas que visam a lucros. A perspectiva financeira, no entanto, representa uma limitação, não um objetivo, para as instituições sem fins lucrativos. Essas organizações devem limitar seus gastos a quantias orçadas. Mas o sucesso de tais organizações não pode ser medido pela precisão com que se mantêm dentro desses limites, ou mesmo se restringem seus gastos para que as despesas reais sejam mantidas bem abaixo das quantias orçadas. Por exemplo, saber que as despesas reais de um órgão se mantiveram na faixa de 0,1% do orçamento não significa que o órgão tenha operado de forma eficaz ou eficiente durante o período. Da mesma forma, a redução das despesas a 10% do orçamento não constitui um exemplo de sucesso se a missão e os participantes do órgão ficarem comprometidos.

No caso de empresas públicas e instituições sem fins lucrativos, o sucesso deve ser medido pelo grau de eficácia e eficiência com que essas organizações atendem às necessidades de seus participantes. Devem ser definidos objetivos tangíveis para clientes e participantes. As considerações financeiras podem desempenhar um papel favorecedor ou inibidor, mas raramente serão o objetivo básico (KAPLAN; NORTON, 1997, p.188).

A entidade pública deve criar valor econômico para o cidadão na forma de um resultado econômico positivo, apurado pela diferença entre o custo dos seus serviços prestados e o menor preço praticado por uma empresa que presta aquele mesmo serviço, nas mesmas condições e qualidade (MAUSS, 2008, p. 95).

O principal aspecto que deve ser considerado é que os cidadãos que utilizam o serviço público o buscam para a satisfação de suas necessidades, que poderiam ser satisfeitas

por uma empresa com fins lucrativos. Porém, os cidadãos não criam uma empresa, mas uma entidade pública, para que o lucro auferido por meio dos serviços prestados pelos servidores seja refletido em pagamento de impostos cada vez menores (MAUSS, 2008, p. 95 apud SLOMSKI, 2003).

Assim, observa-se que, para que se chegue à qualidade na seara pública, é fundamental o estabelecimento de metas que visem à eficiência dos processos de compras e das contratações dos serviços prestados ao cidadão, a definição de indicadores e o acompanhamento dos mesmos, a elaboração de um sistema útil de custeio e também a disponibilização destas informações para todos os interessados.

Em síntese, o atingimento da qualidade no gasto público transita por muitas searas, desde a implementação de um modelo de gestão administrativo, a qualificação e eficiência nas compras e contratos de serviços, a busca pela aferição e controle dos custos administrativos e o acompanhamento das metas a serem atingidas e os objetivos alcançados. A sintonia fina e ajustada de todos estes elementos precede o caminho que leva à eficiência na gestão pública.

3 METODOLOGIA

O presente trabalho consiste em levantamento e análise de metodologias ou ações que busquem o uso eficiente dos recursos públicos. Para tanto, leva-se em consideração três grandes áreas de atuação: compras e contratações, redesenho de processos e gestão e informações de custeio.

Trata-se de pesquisa exploratória, descritiva, qualitativa e documental, que tem por finalidade investigar e registrar soluções que contribuam para o aumento da eficiência no monitoramento e gerenciamento do custeio público, bem como disponibilizar estas informações de forma consolidada acerca das iniciativas de melhoria do gasto público.

Entenda-se por “eficiência” o fazer mais com o mínimo de recursos disponíveis, independente do esforço e tempo despendidos. Segundo uma boa definição, eficiência é uma questão de custo-benefício, onde buscamos ter o mínimo de perdas e/ou desperdício. Uma relação entre os resultados obtidos e os recursos empregados.⁹

9 Definição que pode ser consultada em: <<http://administrando.net/eficaz-ou-eficiente-saiba-a-diferenca>> .

O critério de escolha destas áreas considera a possibilidade de retorno econômico financeiro, ou seja, são áreas em que é possível obter redução significativa nos custos financeiros e administrativos. Além disso, no recorte metodológico, leva-se em conta práticas cujos resultados já sejam conhecidos de forma clara e evidente e que seja possível a mensuração da eficiência do gasto anteriormente definida.

Em relação à seleção das práticas a serem analisadas, considera-se o fato de alguns participantes do grupo conhecerem plenamente as mesmas, desde sua implantação até a obtenção de resultados. Por este motivo, opta-se por apresentar as práticas desenvolvidas nos estados do Rio Grande do Sul, São Paulo e Bahia.

Por boas práticas, o grupo define como aquelas que foram implementadas nos estados de forma inovadora e buscando a melhoria dos resultados, sejam eles financeiros ou operacionais. Assim, nas práticas apresentadas, busca-se aferir redução de custo, agilidade nos processos e acesso facilitado a informações.

Pretende-se deixar claro que estas não são as melhores práticas, mas sim as que foram acessíveis ao grupo e para as quais se pode demonstrar seus resultados que, no nosso entendimento, são positivos. A ampliação do campo de análise ficou prejudicada em função da impossibilidade de pesquisa de campo ou de visitas técnicas aos demais estados. A pesquisa de outras práticas, através da rede mundial de computadores, não foi considerada por não oferecer dados confiáveis com relação aos resultados alcançados por tais práticas.

Na área de atuação de compras e contratações, apresentam-se as práticas “Contratos de Serviços de Terceiros” (RS) e “Bolsa Eletrônica de Compras – BEC/SP”. Na área de redesenho de processos, expõe-se o “Redesenho Organizacional e de Processos” (RS). Finalmente, no âmbito de gestão e informações de custeio, mostram-se as práticas “Sistema de Apropriação de Custos Públicos” (BA) e “Gerenciamento Matricial de Despesas” (RS). Todos os modelos foram implementados nos últimos dez anos.

A cada prática foi dedicada uma subseção do trabalho e, na explanação de cada uma delas buscou-se seguir a seguinte estrutura textual: 1) a descrição da prática; 2) o histórico de implantação; 3) os benefícios alcançados e; 4) uma análise crítica, apresentado seus pontos fortes e pontos a serem melhorados.

Assim, o trabalho tem como foco servir de modelo para a elaboração de um banco de dados acerca de boas práticas de gestão e que, a partir deste, possam ser conhecidas e replicadas para outros entes da Federação. Espera-se com isso fomentar o

tema qualidade do gasto público a ponto de torná-lo institucionalizado no processo de tomada de decisão, objetivando reduzir os custos e aperfeiçoar as receitas, bem como dar transparência ao processo gerencial como um todo.

4 PRÁTICAS DE GESTÃO DO GASTO PÚBLICO NOS ESTADOS BRASILEIROS

4.1 Contratos de Serviços de Terceiros – CST/RS

4.1.1 Descrição

O Contrato de Serviços de Terceiros (CST) é uma ferramenta oferecida ao Administrador Público Estadual do Estado do Rio Grande do Sul para subsidiá-lo ao longo do processo de contratação, com parâmetros de preços na elaboração e análise de contratos de serviços a serem prestados por empresas terceirizadas, objetivando a redução do gasto público na contratação destes serviços, porém com a manutenção da qualidade do serviço.

A implantação do CST visa padronizar o valor pago pelos diversos órgãos do Estado na contratação de serviços de terceiros, evitando possíveis distorções nos valores contratados nos serviços de natureza similar. Por meio da utilização do *benchmarking* dos preços dos contratos no âmbito da Administração Pública estadual, que somente em serviços de limpeza possui 36 contratos vigentes, esta ferramenta vem auxiliando os órgãos na contratação dos serviços de terceiros.

A centralização das informações dos contratos viabilizou a formação de parâmetros para os diversos tipos de serviços, possibilitando inclusive renegociar aqueles cujos valores estavam acima do valor de referência.

Conforme dados extraídos do sistema Finanças Públicas do Estado do Rio Grande do Sul, a partir das rubricas que compõem os contratos do CST, é possível verificar a importância desta ferramenta para a gestão dos custos do estado em busca da otimização na aplicação dos recursos públicos. No ano de 2011, foram gastos aproximadamente R\$ 436 milhões com serviços terceirizados, conforme Tabela 2.

Tabela 1. Serviços de terceiros – RS

Contratação Anual de Serviços de Terceiros – Rio Grande do Sul		
Período	2010	2011
Manutenção Frota	23.860.546	22.145.855
Locação de Veículos	6.321.223	3.845.124
Correios	4.339.394	4.922.252
Outsourcing – Impressão	15.909.179	24.301.331
Terceirizados	156.212.251	183.494.368
Contratos de TI – Serviços	184.994.260	197.676.630
Total	391.638.862	436.387.572

Fonte: Sistema de Finanças Públicas/RS. Elaboração dos autores.
 Valores Liquidados.

A Tabela 2 demonstra os grupos e subgrupos de serviços que constam no CST.

Tabela 2. Grupos de serviços de terceiros – RS

GRUPO DE SERVIÇO
Segurança
Transporte
Área de Saúde
Limpeza e Higienização
Conservação Predial
Alimentação
Informática
Administrativos
Obras e Engenharia
Consultoria, Assessoria e Projetos
Zeladoria e Copeiragem
Serviços Diversos
SUB-GRUPO DE SERVIÇO
Pessoal (mão de obra)
Manutenção
Locação (exceto imóveis)
Fornecimento (contratos de)

Fonte: CST/RS - Elaboração dos autores.

O Decreto nº 44.365/06 instituiu o sistema e regulamentou a sua utilização pelos órgãos do estado. Após o decreto inicial, outras normas regulamentaram o uso do CST, sempre com o objetivo de garantir uma maior racionalidade e eficiência na gestão dos recursos públicos, fornecendo subsídios às novas contratações e negociações com fornecedores.

As publicações do CST informam os preços de referência de cada tipo de serviço, permitindo que os interessados instruam, comparem e renegociem seus contratos buscando os melhores preços.

Os objetivos do CST são:

- Subsidiar o gestor público, com parâmetros referenciais praticados no estado, na elaboração e análise de contratos de terceirizadas.
- Gerar parâmetros físico-financeiros de comparação entre os contratos do Estado para aferir sua economicidade, monitorar a evolução do gasto e subsidiar a programação orçamentária.
- Registrar em banco de dados estadual todos os contratos firmados entre a Administração Pública Estadual e empresas terceirizadas.
- Ter o mapa de todas as contratações do estado, buscando padronização na forma de contratação.
- Integrar a programação orçamentária, contratação e execução da despesa.
- Concentrar o controle interno dos contratos dos órgãos em um único sistema, facilitando a gestão das contratações.

A metodologia consiste basicamente em manter o registro de todos os contratos firmados, no âmbito do poder executivo estadual, com empresas prestadoras de serviços. Os registros são armazenados em um banco de dados, agrupados não somente pelo órgão contratante, mas também são enquadrados nos grupos de serviços predefinidos. Assim, é possível verificar, por exemplo, se há alguma escola na Secretaria da Educação contratando serviços de limpeza por valor muito acima da média das outras escolas, e até mesmo comparar com os serviços de limpeza contratados por uma delegacia de polícia.

Com base nesses dados, é calculado o parâmetro por grupo de serviço através de cálculo estatístico posicional. Para cada tipo de serviço são calculados dois parâmetros. O parâmetro referencial que é o limite do 3º quartil e o parâmetro ideal que é a mediana, esse último é o valor que se busca alcançar e o primeiro o valor que não se deve ultrapassar.

Os tipos de serviço ainda se dividem em homogêneos e não homogêneos. Por questões de natureza técnica ou de especificidade do serviço, não se consegue chegar a uma unidade de medida que retorne um valor padrão nos serviços não homogêneos. Desse modo, usa-se, geralmente, unidade de medida mensal para esses serviços. Os homogêneos são aqueles em que a unidade de medida expressa um valor padronizado que pode ser utilizado para os contratos daquele serviço. Exemplo de unidade de serviço homogêneo é hora/homem, ou seja, o custo da hora por pessoa designada a fazer aquele determinado serviço.

Na Tabela 3, é possível observar exemplos de serviços homogêneos do CST que utilizam parâmetros com a unidade de medida “valor hora/homem”.

Tabela 3. Parâmetros de custos de serviços – RS

Parâmetros de custos dos principais serviços	
Descrição de serviços	Preço (R\$)/hora
Vigilância armada	13,74
Vigilância desarmada	13,18
Vigilância armada e desarmada	14,59
Servente limpeza 30/40 h	10,82
Servente limpeza 20 h	12,28
Servente limpeza 10 h e outras	16,76

Fonte: CST/RS - Elaboração dos autores.

4.1.2 Implantação

O início do registro dos contratos e os primeiros parâmetros datam de 1998. A inserção dos dados era toda centralizada na Secretaria da Fazenda e a devolução dos relatórios e parâmetros era feita por um módulo de consulta instalado máquina a máquina em cada órgão do estado. Cada órgão enviava cópia em papel dos processos de contratação para realizar essa inserção no banco de dados. Mesmo sem regulamentação, essa fase foi importante para a consolidação da metodologia.

Em 2009, o CST passou por uma revisão e um dos aspectos indicados como necessários à manutenção e evolução da metodologia seria a sua integração com o Finanças Públicas do Estado (FPE), que é o sistema de finanças do Estado do Rio Grande do Sul.

A mudança mais significativa foi a descentralização do cadastro das informações relativas aos contratos no banco de dados. Cada órgão passa a ser responsável pela inserção dos dados dos seus contratos, uma vez que o FPE, que utiliza plataforma tecnológica via rede mundial de computadores (WEB), possibilita acesso de todos os órgãos do estado.

A descentralização possibilitou avanços como o incremento de novos dados, além dos já solicitados, visando também à integração com a execução orçamentária, bem como à melhoria no controle e gestão dos contratos. Dados orçamentários, centro de custo, tipo de contratação, imagem digitalizada do documento, entre outros foram acrescentados aos dados e registros básicos que já constavam anteriormente.

Com a responsabilidade pelo cadastramento passada para o órgão gestor do contrato, uma estrutura organizacional, com o objetivo de dar treinamento e suporte aos órgãos, no cadastro dos contratos foi necessária. Além da disseminação do uso do sistema, este processo de treinamento foi importante para minimizar resistências à utilização do sistema, além de evidenciar a utilidade para a gestão do contrato.

O processo de treinamento foi extenso em razão do grande número de órgãos que fazem uso do módulo – aproximadamente 50 órgãos. Os órgãos de maior relevância, conforme critério de porte e volume de gastos, foram os primeiros a serem treinados. O objetivo foi garantir a manutenção do número de contratos que constavam no banco de dados originalmente. Mesmo tomando as precauções necessárias, no início da descentralização do cadastramento houve um hiato com redução no volume de contratos cadastrados no banco em comparação ao que constava anteriormente.

Neste sentido, novas instruções normativas foram expedidas para incentivar o uso do CST pelos órgãos. Estas instruções normativas tornaram obrigatória para a contratação dos serviços a utilização dos parâmetros do CST ao vincular a folha de informação do sistema ao processo de contratação. Outras instruções normativas expedidas em 2012 foram fundamentais para a manutenção e atualização dos contratos dos principais serviços terceirizados, a saber, limpeza, vigilância e serviços gerais. A solicitação do empenho daquele respectivo serviço deveria vir acompanhada do número de registro do contrato no sistema.

Nesta nova sistemática de cadastramento descentralizado estão cadastrados 423 contratos, porém, estima-se o potencial de cadastramento de 800 contratos no total. Atualmente, 44 órgãos utilizam o CST. Com o início do prazo de vigência da última instrução normativa espera-se que o número de contratos cadastrados chegue ao número total de contratos terceirizados vigentes no estado.

A construção do módulo previu ainda a integração com os módulos do FPE de forma a incorporar o CST no fluxo da execução da despesa. A necessidade de inclusão do número do registro do contrato para a solicitação de empenho foi o primeiro passo.

4.1.3 Resultados/benefícios

O principal ganho até o presente momento foi a diminuição das grandes distorções de valores entre contratos da mesma natureza, comprovando a efetividade desta ferramenta como subsídio para as contratações, contribuindo para a melhoria da qualidade do gasto e para a eficiência da utilização dos recursos públicos.

Outro fator importante no primeiro ciclo da metodologia foi o mapeamento da contratação de serviços terceirizados no estado, possibilitando um melhor controle e transparência dos contratos. A base de dados do CST está sendo utilizada para divulgar à sociedade todos os contratos de serviços terceirizados da Administração Pública Estadual, colaborando para o cumprimento da recente Lei de Acesso à Informação.

Atualmente, depois da regulamentação do CST e em parceria com a Central de Compras (Cecom), os processos de licitações já são instruídos com os parâmetros do CST de forma que o certame ocorre visando ao atingimento do parâmetro referencial para aquele serviço.

O sistema permite ao gestor do órgão planejar e gerir de forma mais efetiva os gastos vinculados aos respectivos contratos. O CST contém relatórios de consolidação do valor dos contratos por órgãos, além de alertar sobre o término dos contratos.

A área de programação orçamentária da Secretaria da Fazenda já utiliza o CST como ferramenta auxiliar na execução do orçamento. Isto foi possível com a inclusão dos dados orçamentários – como unidade orçamentária, recurso e elemento de despesa – conjuntamente com o cadastramento do contrato. Com os dados orçamentários disponíveis, próxima etapa foi a integração do CST com a execução orçamentária, ou seja, atualmente o cadastramento dos contratos dos principais serviços (limpeza, vigilância e serviços gerais) é condição obrigatória para a realização do empenho destas despesas.

O banco de dados atual, com mais campos significativos, possibilitou a criação de um *Data Warehouse* – DW – que proporciona a análise da base por diversos ângulos e variáveis. Com o tratamento dos dados com foco gerencial, será possível estabelecer ações visando ao aperfeiçoamento da gestão de contratos dentro do estado.

Este DW, cujos dados têm origem no CST, demonstra que atualmente o valor total dos contratos com serviços parametrizáveis soma R\$ 113 milhões, demonstrando a importância do sistema para as contratações dos serviços terceirizados no estado, pois os preços de referência são fator decisivo para as contratações por preços justos.

4.1.4 Análise crítica

O CST foi o primeiro passo do mapeamento dos contratos de serviços terceirizados no Estado, o que possibilita *benchmark* de preços para estes serviços no âmbito da Administração Pública Estadual, disponibilizando parâmetros norteadores para contratações. Todavia não alcança situações de referência externa, ou seja, não é possível a referência de preços do mercado privado na prestação destes serviços. Assim, não se pode afirmar que por ter os contratos de serviços terceirizados cadastrados e parametrizados é uma garantia de que o estado esteja contratando pelo melhor preço de mercado. O estudo detalhado da formação de custos destes serviços proporcionaria novos parâmetros para avaliação dos preços destas contratações.

Um ponto importante é o fato de o CST não incidir sobre a forma da contratação. Entende-se que a padronização e parametrização poderiam não se limitar somente a preços de referência, mas também no formato da contratação, com a definição de critérios. Com a padronização da forma de contratação e estudo de custo de determinado serviço, por exemplo, limpeza, poderia analisar se a contratação para mais de um órgão seria mais vantajoso que a contratação do mesmo para um único órgão, propiciando ganhos de escala.

Atualmente, apesar de os processos de licitação utilizarem os parâmetros do CST como referência de preços, não há garantia de que o preço final do certame seguirá os parâmetros. De qualquer forma, nos casos em que o valor contratado extrapola os preços de referência do sistema, o órgão contratante deve fazer uma justificativa formal explicitando os motivos pelo qual o valor contratado não obedece ao preço de referência.

Considera-se que o CST ainda tem muito a evoluir: as informações obtidas a partir da base de dados do sistema devem ser usadas cada vez mais para o estabelecimento de políticas de contratação para todo o estado, bem como para o planejamento e execução orçamentária.

4.2 Bolsa Eletrônica de Compras – BEC/SP

4.2.1 Descrição

A Bolsa Eletrônica de Compras do Governo do Estado de São Paulo (Sistema BEC/SP) tem por objetivo a negociação de preço de bens e serviços adquiridos pela Administração Pública por meio de procedimentos eletrônicos, o que permite ampla competitividade e igualdade de condições de participação a todos os seus usuários.

Atualmente, os procedimentos eletrônicos realizados no sistema BEC/SP abrangem três modalidades de compra, a saber, Dispensa de Licitação, Convite e Pregão Eletrônico. A seguir detalharemos brevemente cada uma destas modalidades.

A Modalidade Dispensa de Licitação é bem simples em razão de seu pequeno valor. Corresponde às compras até o valor de R\$ 8.000,00 para aquisição de materiais em única entrega e único pagamento, aos órgãos da Administração Direta, às entidades fundacionais e às autarquias. Além destes entes, a BEC/SP estende esse serviço, por meio de convênios, aos municípios do Estado de São Paulo, às universidades estaduais e às sociedades de economia mista. Cabe ressaltar que as sociedades de economia mista, conforme estipula legislação específica, possuem limite de compras diferenciado para essa modalidade de compra, podendo fazer aquisições de até R\$ 16.000,00.

O Convite é a modalidade de licitação para aquisições de materiais até o limite de R\$ 80.000,00, em única entrega e único pagamento. As propostas dos fornecedores são efetuadas por meio eletrônico e criptografadas, automaticamente pelo sistema, ou seja, as propostas são mantidas em sigilo até o horário de abertura dos envelopes, previsto no edital. Todas as propostas são abertas simultaneamente, apurando-se o menor preço ofertado.

O Pregão Eletrônico foi criado com objetivo de facilitar os procedimentos de compra do setor público, é uma modalidade de licitação do tipo menor preço para aquisição de bens ou de serviços comuns, independentemente do valor. É realizada mediante a apresentação e a classificação de propostas seguidas de lances em sessão pública e negociação. Durante toda a sessão pública os fornecedores participam incógnitos, sendo apenas identificados no final do procedimento de compra.

Cada um dos procedimentos de compras operado pelo Sistema BEC/SP é regulamentado por decretos e resoluções estaduais. Nesses regulamentos, estão explicitadas as regras de operação do Sistema BEC/SP para garantir a correta compreensão dos usuários e o melhor resultado para as partes envolvidas.

O Governo realiza seus gastos de acordo com suas dotações orçamentárias, aprovadas e autorizadas em lei. Uma vez aprovado o orçamento, os recursos orçamentários e financeiros são distribuídos aos diversos órgãos.

As Unidades Gestoras Executoras (UGE) são os órgãos responsáveis pelas compras da Administração Pública estadual. Cada UGE possui uma dotação orçamentária própria e independente. Conforme a necessidade e mediante autorização do responsável, a UGE envia, por meio da Intranet do Governo, sua ofertas de compra (OC) a BEC/SP, com apenas o item e quantidade do material desejado. A partir deste momento, são abertos processos administrativos para as licitações com as requisições de compras ou contratações. O sistema monta automaticamente o edital de licitação e também realiza o empenho orçamentário com base nas informações armazenadas sobre preços e quantidades.

O edital de licitação é divulgado pelo sistema. Mensagens eletrônicas são disparadas aos fornecedores cadastrados que possuem interesse na operação, com todas as informações necessárias, sendo que atualmente o Cadastro Único de Fornecedores do Estado – Caufesp – conta com 39 mil empresas cadastradas. No dia, hora e durante o intervalo de duração estabelecido pelos técnicos da Sefaz, os fornecedores interessados acessam o *site* da BEC/SP e oferecem seus lances.

Atualmente na modalidade pregão, a BEC/SP realiza o leilão do tipo “holandês reverso”. Nesta modalidade, um preço teto é estabelecido para cada mercadoria a ser leiloadada. Tais preços não são conhecidos dos participantes. Ganha o fornecedor que oferecer o lance com preço mínimo.

Apurado o vencedor da licitação, as unidades verificam se não existem pendências em relação ao fornecedor. Vencida essa etapa, após a assinatura do contrato, dependendo do modelo de contratação, é emitida a Nota de Empenho (NE) pelos órgãos da Administração Direta, pelas autarquias e fundações, e a Autorização de Fornecimento (AF), quando se tratar de sociedades de economia mista, universidades e municípios que operam na BEC/SP.

De acordo com o prazo previsto em cada edital, os fornecedores entregam os bens ou prestam os serviços. O órgão contratante recebe os bens ou serviços e atesta que está tudo certo, conforme o edital, emitindo o documento correspondente para a realização da despesa.

Para que um fornecedor possa participar de negociações eletrônicas no Sistema BEC/SP, é necessário que esteja inscrito no Cadastro Unificado de Fornecedores

do Estado de São Paulo (CAUFESP). Como o banco de dados é unificado em todo o estado, o fornecedor poderá vender bens ou ser contratado para prestar serviços para qualquer unidade compradora do estado. Essas informações são utilizadas pelo Sistema BEC/SP permitindo que os fornecedores sejam avisados quando há uma oferta de compra compatível com sua linha de fornecimento.

4.2.2 Implantação

A preocupação de dotar o governo de ferramentas administrativas modernas iniciou-se em 1995. A partir deste momento começa um novo ciclo no setor público alicerçado na tecnologia da informação.

Anteriormente, a Administração Pública estadual era caracterizada pelo modelo essencialmente burocrático, com sistemas não integrados, assimetria de informações e processos de trabalho que consumiam tempo e recursos. Com a introdução da tecnologia de informação, o estado passa a implantar sistemas integrados com banco de dados único, informações acessíveis e compartilhadas, visando aos controles eficientes e por resultados.

Nesse contexto, a Bolsa Eletrônica de Compras do Governo do Estado de São Paulo (BEC/SP) entra em operação em setembro de 2000, com o procedimento de Dispensa de Licitação para aquisições de bens, para entrega imediata com valor de até R\$ 8.000,00.

Em setembro de 2001, a Bolsa Eletrônica iniciou negociações envolvendo a modalidade de licitação Convite para aquisições de bens para entrega imediata até o limite de R\$ 80.000,00.

Em 2002, ampliou a atuação com a introdução de negociação de medicamentos e correlatos. A partir de 2003, ocorreu a expansão do Sistema BEC/SP com as negociações por Dispensa de Licitação, aos Municípios Paulistas e Empresas Estatais e em 2004 às Universidades Estaduais Paulistas.

Em 2005, foi regulamentado o Pregão Eletrônico, para aquisições de bens e serviços comuns, sem limite de valor, para a Secretaria da Fazenda e, em 2006, para a Administração Direta, Autárquica e Fundacional.

O Decreto nº 51.469, de 2 de janeiro de 2007, determina que a utilização da modalidade Pregão, em sua forma eletrônica, para aquisição de bens e serviços comuns,

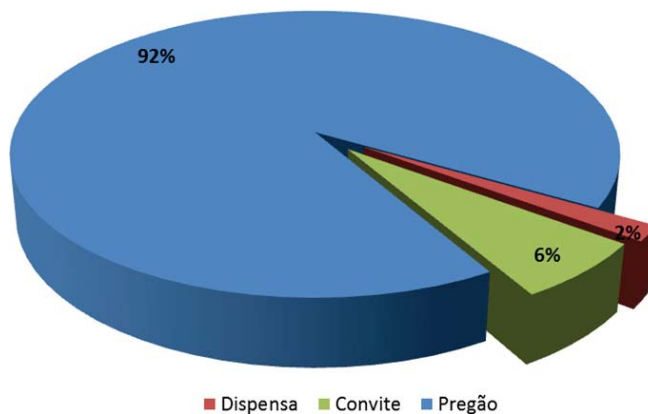
será obrigatória para toda a Administração Pública estadual, por meio da Bolsa Eletrônica de Compras do Governo do Estado de São Paulo – Sistema BEC/SP.

Em 20 de abril de 2012, foi assinado o Decreto nº 57.987, que autoriza a celebração de convênios com municípios paulistas para utilização da modalidade pregão eletrônico, para aquisição de bens e contratação de serviços comuns, independentemente do valor.

4.2.3 Resultados/benefícios

Desde o início do seu funcionamento no ano 2000 até outubro de 2012, o valor total negociado por meio da BEC aproxima-se de R\$ 19 bilhões. Deste montante, R\$ 17 bilhões refere-se à modalidade pregão, o que representa 92% do valor das transações efetuadas pela plataforma, conforme demonstra o gráfico a seguir.

Gráfico 1. Distribuição do valor total negociado, por modalidade no período de 2000 a Outubro/2012



Fonte: Sefaz/SP.

Entre os benefícios observados com a implantação da BEC/SP está o proporcionado aos fornecedores, cujo processo eletrônico facilita o acesso rápido e simplificado às demandas do estado. Por utilizar o cadastro único de fornecedores – Caufesp – a plataforma tende a desburocratizar o acesso das empresas, que antes necessitavam preencher até 24 cadastros. Atualmente, o Caufesp possui 39 mil fornecedores cadastrados, sendo 48% micro e pequenas empresas.

Ao estado, a dinamização do processo de compras reduziu de forma significativa o custo operacional, ao integrar o sistema eletrônico de compras às informações contábeis. Esta integração permite ao estado executar seus gastos dentro da dotação orçamentária existente, favorecendo a gestão responsável dos recursos públicos.

4.2.4 Análise crítica

A BEC/SP possui como premissa a transparência, permitindo o acompanhamento das negociações em tempo real e ampliando, assim, a possibilidade de acompanhamento pelos órgãos de controle e pela sociedade. Por ser uma plataforma eletrônica, necessita de constante desenvolvimento para manter-se alinhada aos padrões tecnológicos atuais e à crescente demanda do estado por este serviço.

Outro fator determinante para que a plataforma tenha um bom funcionamento é a segurança oferecida aos seus usuários. Nesse sentido, os trabalhos são acompanhados por auditoria independente, visando assegurar os procedimentos que envolvem a política de segurança do Sistema.

A BEC possui dois grandes desafios a serem enfrentados. O primeiro refere-se à necessidade de aprimorar a sistemática de indicação de preços referenciais utilizados pela plataforma. Em função da amplitude do rol de produtos negociados, a BEC necessita de uma metodologia que avalie de forma mais efetiva os preços referenciais utilizados. Encontram-se, atualmente, em andamento estudos, em parceria com a Fipe, para o desenvolvimento de metodologia e sistema de apuração de banco de preços referenciais. Esta ação tem como principal objetivo prover os gestores do estado de informações gerenciais mais precisas, assim aumentando a eficiência e a efetividade dos resultados obtidos pelas transações realizadas pela BEC.

O outro desafio diz respeito aos fornecedores, sobre os quais o estado necessita de informações gerenciais, a fim de que possa avaliar a qualidade do atendimento prestado, podendo, assim, qualificá-los de forma objetiva. Assim, encontra-se em fase de estudos uma metodologia para avaliação e qualificação dos fornecedores e de um modelo de compras das Unidades Compradoras.

4.3 Redesenho organizacional e de processos – IPE Saúde

4.3.1 Descrição

A iniciativa foi um redesenho de processos no Instituto de Previdência Estado do Rio Grande do Sul (IPERGS) entre os anos de 2007 e 2008. Realizada em parceria com

a consultoria do Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG) com o nome de Redesenho Organizacional e de Processos, foi parte integrante de um programa que tinha como objetivo modernizar estruturas e processos de gestão para melhorar a produtividade do gasto público, permitindo prestar melhores serviços com economia de recursos.

A Administração Pública, com sua herança burocrática e vertical, sempre encontrou dificuldades na implantação de processos. A falta de uma visão sistêmica e horizontal indica a existência de oportunidades para a melhoria dos processos nas organizações públicas. O redesenho de processo, quando bem aplicado, pode proporcionar, além da racionalização, um alinhamento estratégico nas organizações. De acordo com Lima (apud CAMPOS, 1998) “A Melhoria de Processos é uma ferramenta da Qualidade capaz de garantir uma formulação explícita de estratégias futuras”. O redesenho de processos, considerando que a qualidade do gasto está cada vez mais presente no planejamento estratégico das organizações públicas, tem a função de contribuir com a maior eficácia na utilização dos recursos públicos.

Em primeiro lugar, é preciso considerar que o conceito de “processo”, conforme Gonçalves (2000 apud KEEN, 1997. p. 8), é “qualquer trabalho que seja recorrente, afete algum aspecto da capacitação da empresa, possa ser realizado de várias maneiras distintas com resultados diferentes em termos da contribuição que pode gerar com relação a custo, valor, serviço ou qualidade e envolva a coordenação de esforços para a sua realização”.

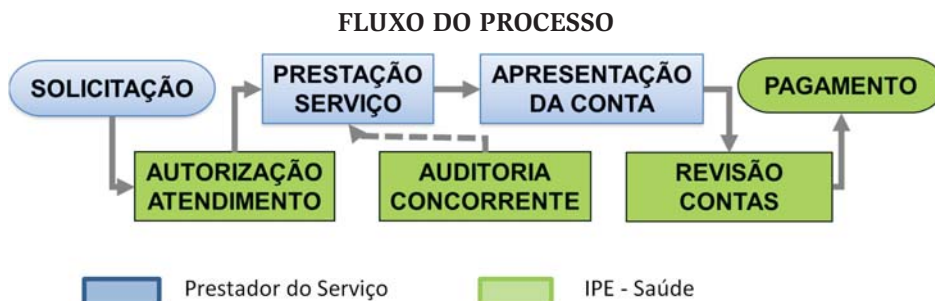
O processo que será analisado se enquadra no conceito acima descrito principalmente pela caracterização da recorrência e repetição do trabalho. A necessidade de uma ação coordenada entre os envolvidos é outro aspecto importante. Os processos de assistência médica do IPE-saúde estão relacionados à autorização de atendimento pelo prestador de serviço até a auditoria de contas do serviço prestado pelo próprio Instituto. Outra característica fundamental de processo é a existência de clientes. Os processos usam recursos das organizações para oferecer resultados a seus clientes. No caso do Setor Público, da mesma forma, deve ser considerado o conceito de cliente-cidadão. No IPERGS, o segurado é o cliente, e este espera agilidade, eficiência e qualidade nos serviços de saúde prestados. Nesta linha, o processo deve estar orientado para a satisfação do segurado, e até mesmo do prestador de serviço, que é diretamente responsável pela prestação do serviço médico.

O projeto de redesenho do processo de assistência médica do IPERGS consistiu na adoção de metodologias de gestão que propiciassem a redução da variabilidade na

forma de execução, eliminação de gargalos, acréscimo de tecnologia e o foco da eficiência em busca do atendimento às demandas do cliente.

4.3.2 Implantação

O redesenho de processos no IPERGS tinha como objeto a melhoria do gerenciamento dos processos de autorização e prestação de contas de assistência médica. Resumidamente este processo consiste na solicitação, pelo prestador de serviço médico ao IPERGS, de autorização para execução do serviço, e também da prestação de contas pelo serviço médico prestado para a revisão de contas pelo Instituto, como pré-requisito para o pagamento. Tratava-se de um processo crítico que além de tornar o atendimento ao segurado cada vez mais lento, estava gerando perdas financeiras devido à falta capacidade de gerenciamento destes processos. Para melhor entendimento, a Figura 1 demonstra o fluxo do processo de assistência médica.



Fonte: Sefaz/RS.

Figura 1. Fluxo do processo de Redesenho do IPE-Saúde/RS

Anteriormente ao redesenho de processos, todos os processos dos prestadores de serviços de saúde eram enviados ao Instituto para auditoria física, o que gerava uma enorme dificuldade para atender toda a demanda. Nada mais que 250.000 processos ao ano (aproximadamente 1.000 processos por dia) eram auditados fisicamente ocasionando demora na análise devido à insuficiência de recursos humanos. Para os processos de Baixa Hospitalar, o tempo médio para atendimento dos processos era de 125 dias.

Outro ponto importante a observar no processo de revisão é a utilização de critérios subjetivos na seleção da amostra a ser auditada, reduzindo, portanto, a eficácia

da revisão dos processos pela falta de uma padronização de procedimentos. A redução da variabilidade em busca de uma padronização é um dos principais fatores apontados por Lima (2004, p.29) para uma gestão de processos eficaz em virtude de que,

gerenciar os processos adequadamente significa reduzir variabilidade. Em alguns casos de organizações que não gerenciam seus processos, a variação no funcionamento das tarefas é tão grande, que podemos dizer que nem mesmo existe processo, ou seja, as atividades ocorrem de qualquer maneira. Nestes casos, é necessário criar um processo padrão para o trabalho. A padronização dos processos reduz a variabilidade das operações, o que normalmente causa também a redução na variação dos resultados.

A análise dos dados históricos dos processos direcionou as atividades de diagnóstico para os procedimentos de maior impacto sobre as despesas totais da assistência à saúde. Estes dados indicavam que 2,5% dos processos de prestação de contas (ambulatório e baixa hospitalar) correspondiam a 66,2% das despesas financeiras, conforme dados do Instituto de Previdência demonstrados na figura a seguir. Portanto, estes processos exigiam uma maior atenção.

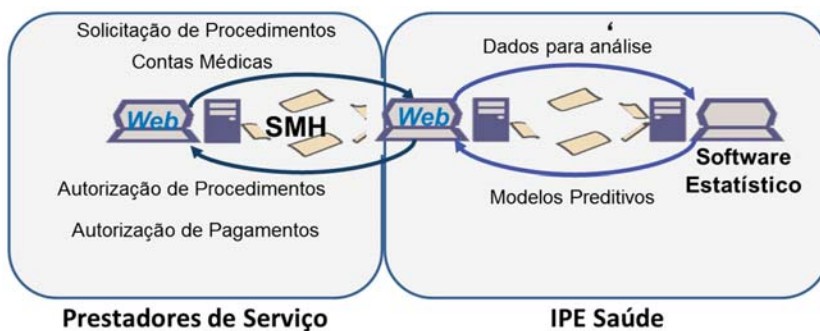
Dados Gerais - Processos de atendimento em 2006		Dados Financeiros - Despesas		
Tipo	Quantidade	Tipo	R\$ milhões	%
Exames	7.232.000	Consulta Médica	54,2	8,7%
Consultas	2.741.000	Serviço Complementar	109,6	17,6%
Pronto Atendimento	422.000	Pronto Atendimento	11,7	1,9%
Ambulatório	125.000	Atendimento Ambulatorial	103,9	16,7%
Baixa Hospitalar	139.000	Baixa Hospitalar	308,1	49,5%
Processo	21.000	Processos de OP	35,4	5,7%
Total	10.680.000		622,9	1

Fonte: IPERGS.

Figura 2. Dados quantitativos sobre os processos de atendimento do IPE-Saúde/RS

Os objetivos específicos do projeto do IPERGS foi o desenvolvimento de modelos estatísticos que pudessem detectar possíveis irregularidades nas informações passadas pelos prestadores de serviços na revisão de contas. Para os processos de “atendimento ambulatorial” e “Baixa Hospitalar”, os modelos estatísticos foram detalhados por estes representarem as maiores despesas. Foi desenvolvido um sistema (Sistema de Monitoramento Hospitalar – SMH) que parametrizou todos os critérios de seleção da amostra, por meio de cálculos estatísticos que definiram critérios objetivos eliminando a variabilidade.

Os critérios foram definidos com base nas informações relativas ao tempo de permanência de internação do segurado por procedimentos médicos. Assim naqueles casos em que o tempo de internação informado pelo prestador do serviço estivesse fora do padrão, o sistema aponta como indício de irregularidade e o processo segue para auditoria física. Desta forma, todos os processos (100%) seriam submetidos à apreciação “prévia” das contas de forma eletrônica e somente aqueles que o sistema apontava algum indício de irregularidade, como preços de acima da média para certo procedimento médico, dias de internação acima da média, eram submetidos à auditoria física dos peritos do Instituto. O novo modelo passou a ter o seguinte fluxo.



Fonte: Sefaz/RS.

Figura 3. Fluxo de procedimentos do IPE-Saúde/RS

Destaca-se a importância a utilização da tecnologia de informação, neste caso, o desenvolvimento de sistema para o sucesso deste trabalho de redesenho de processos. Segundo Gonçalves (1993), as “empresas são grandes coleções de processos” e

O impacto da tecnologia na realização do trabalho abrange desde alterações na forma de realização do trabalho individual até a maneira pela qual as empresas trabalham juntas em processos interorganizacionais, passando pela redefinição da maneira pela qual os grupos de pessoas realizam suas tarefas grupais.

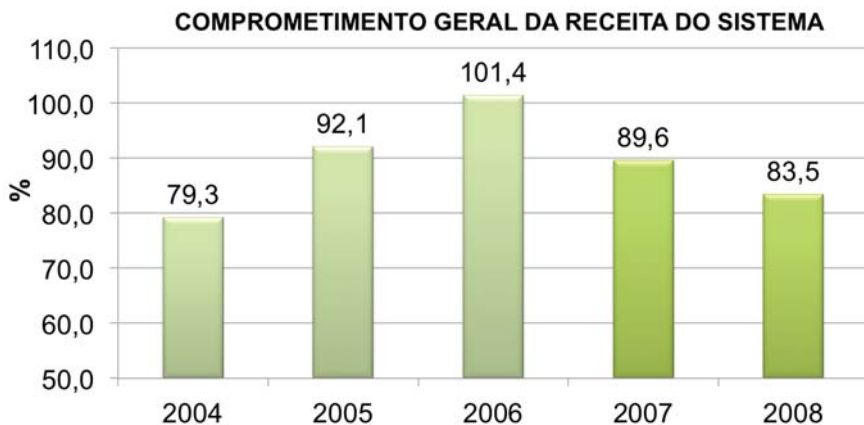
Por causa disso, a tecnologia é considerada a ferramenta do redesenho de processos por excelência (GONÇALVES, 1995a).

As citações anteriores podem perfeitamente ser relacionadas ao projeto de redesenho de processos do IPERGS. O novo fluxo alterou efetivamente o trabalho das pessoas que estavam envolvidas com o processo de revisão de contas que passaram a

auditar fisicamente somente aqueles processos que o sistema indicava indícios de irregularidades. Além disso, processo interorganizacional passou por uma integração na medida em que os prestadores de serviços passaram a utilizar o sistema “SMH” para solicitar a autorização de procedimento, além da própria apresentação das contas para pagamento, diretamente ao Instituto.

4.3.3 Resultados/benefícios

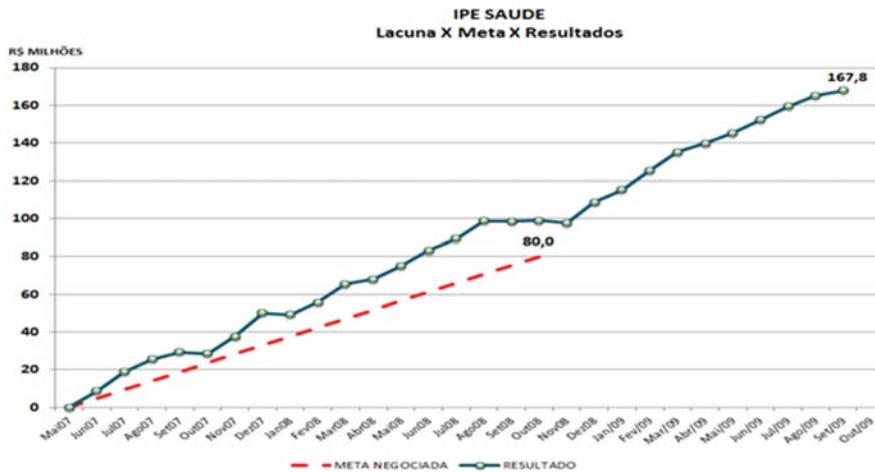
O redenho deste processo apresentou resultados financeiros fundamentais para o equilíbrio do sistema de saúde. O gráfico seguinte demonstra a evolução anual do comprometimento da receita do sistema com as despesas médicas de seus segurados. Pode ser observado que com a implantação do novo processo, a partir 2007, o comprometimento da receita passou a diminuir.



Fonte: IPERGS.

Figura 4. Comprometimento de Receita do Sistema de Previdência/RS

Esta redução do comprometimento significou uma economia total R\$ 168 milhões até set./09, ultrapassando a meta inicial estabelecida em R\$ 18,8 milhões (+ 23,5%) como pode ser observado na Figura 5.



Fonte: IPERGS.

Figura 5. Gráfico lacunas x metas x resultados

Um ponto importante para o acompanhamento do redesenho é a utilização de indicadores, gráficos e métodos estatísticos com o intuito de comprovar se as mudanças realizadas foram realmente melhorias.¹⁰

Além da economia de recursos financeiros, o novo processo gerou benefícios operacionais para a organização. A auditoria física de 250 mil processos ao ano era pouco eficaz. Após o desenvolvimento do sistema o prazo médio dos processos, que anteriormente levava 119 dias, considerando a data da alta do paciente até o pagamento, passou para 67 dias. Esta redução do prazo proporcionou uma melhoria na imagem do IPERGS frente aos prestadores de serviço que passaram a ser pagos de forma mais ágil, contribuindo assim para o aumento do número de prestadores de serviços médicos aos segurados.

4.3.4 Análise crítica

Os resultados obtidos no redesenho de processos no IPERGS foram significativos e obviamente a consultoria externa que liderou este trabalho específico foi fundamen-

¹⁰ Para uma análise detalhada, ver o Manual de Melhoria ASSOCIATES IN PROCESS IMPROVEMENT: Apostilas do Curso de Formação do Programa Black Belt. Imecc UNICAMP. Volumes 1 e 2. Campinas, 2º semestre 2004.

tal. No entanto, esta ferramenta de qualidade deve ser incorporada na cultura da organização, para que a melhoria dos processos seja contínua, possibilitando novas ações, independentemente de apoio de consultorias externas.¹¹

Juran (1989) reforça esta tese:

para a maioria das organizações e dos gerentes, os melhoramentos contínuos da qualidade não são apenas uma nova responsabilidade; são uma mudança radical no estilo de gerenciamento, uma mudança de cultura (ibid, p. 20).

No caso do IPERGS, o diagnóstico realizado indicou que os custos envolvidos com alocação da mão de obra das atividades de apoio (gerenciamento de contratos, suporte de informática, pagamentos e recursos humanos) da organização superavam os custos das atividades fins (prestação de serviços de saúde e gerir benefícios previdenciários). A proposta de reestruturação organizacional tinha como diretriz a maior alocação de mão de obra nas atividades fins do Instituto, que passou a agregar 54% do total dos custos de mão de obra e redução nas atividades de apoio, para 46%. Anteriormente, os custos de mão de obra se dividiam em 40% para atividades finalísticas e 60% para atividades de apoio.

O organograma inicial do Instituto continha quatro diretorias, a saber, a Administrativa, Financeira, de Previdência e de Saúde. Com a reestruturação as duas diretorias de apoio, a Administrativa e a Financeira, juntaram em uma, a Diretoria Administrativo-Financeira. Outra mudança notável foi a redução de atividades de apoio, que integravam as áreas das diretorias voltadas para as atividades-fins. Como exemplo, das três divisões que existiam na diretoria de assistência à saúde, duas eram voltadas para controle e pagamentos. Estas divisões foram extintas e, em seu lugar, foi criada uma única gerência, a Gerência de Controle, abrindo espaço para a incorporação de atividades voltadas para a função finalística. No caso da diretoria da saúde, foram criadas as gerências de Assistência ao Usuário e de Relacionamento com os prestadores de serviços.

A aplicação desta ferramenta de qualidade no IPE demonstra a importância do redenho de processos nas organizações, principalmente os impactos positivos que

11 Em linha com a crença da necessidade de incorporação da melhoria dos processos da cultura da empresa, (LIMA apud CAMPOS 1998) argumenta que “se garantirmos o comprometimento em todos os processos da organização, então teremos institucionalizado o processo de melhoria contínua o que perpetuaria gradativamente os conceitos e valores da Gestão da Qualidade e mudaria os valores e crenças organizacionais”.

pode proporcionar. Em razão da natureza burocrática das organizações públicas, as oportunidades de melhorias no gerenciamento dos processos são inúmeras. Assim, mudanças nas estruturas e na cultura devem também ser trabalhadas conjuntamente para que haja uma melhoria contínua na gestão das organizações.

4.4 Sistema de Apropriação de Custos Públicos

Por meio da Secretaria da Fazenda (Sefaz), o Governo do Estado da Bahia vem envidando esforços para implantar uma cultura de custos, tendo investido recursos para desenvolver e aperfeiçoar o Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP) e disseminar o uso gerencial de suas informações. O ACP foi instituído com a finalidade de aprimorar a qualidade do gasto público e proporcionar aos gestores governamentais informações relevantes sobre os custos envolvidos na oferta de produtos e na disponibilização e prestação de serviços pelo estado à coletividade.

Em 2011, foi desenvolvido um Projeto de Intervenção Organizacional (PIO), no âmbito do Curso de Especialização em Administração Financeira Governamental, em uma parceria entre a Universidade Federal da Bahia (UFBA) e a Sefaz, que resultou na elaboração do documento Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP): uma proposta para incentivar o uso gerencial das informações de custo na Administração Pública do Estado da Bahia.¹² As informações apresentadas a seguir foram extraídas (com adaptações) do referido documento.

4.4.1 Descrição

O Sistema ACP, da mesma forma que o recém-lançado Sistema de Informações de Custo (SIC) do Governo Federal, contempla integrações com outros sistemas corporativos, resultado de grande esforço e investimento do estado para automatizar a alimentação de dados, evitando digitações paralelas que implicam retrabalho, riscos de erros, bem como desestímulo ao uso do sistema. Estas integrações, contudo, demandam, após sua implantação, esforço de monitoramento e acompanhamento das cargas dos dados.

O ACP foi concebido integrado ao Sistema Contábil-Financeiro (Sicof), sendo alimentado a partir de informações obtidas no momento em que a despesa é pré-liquidadada

12 O documento está disponível em: < http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/custos_acp.htm > .

neste sistema.¹³ A partir de então, cinco outros sistemas corporativos foram integrados ao ACP (Tabela 4), e são permanentemente monitoradas suas cargas pela área gestora para evitar eventuais perdas de dados.

Tabela 4. Resumo das Integrações do Sistema ACP

Sistema Integrado	Órgão gestor	Ano de integração	Dados Obtidos	Periodicidade da carga
SICOF Sistema Contábil-Financeiro	Sefaz	2003	Informações sobre os gastos pré-liquidadados e as unidades de custo envolvidas com a operação, possibilitando o registro e reconhecimento de quem efetivamente consumiu o recurso.	Diária
SIRH Sistema Integrado de Recursos Humanos	SAEB	2006	Informações sobre custos de pessoal, que correspondem, em algumas secretarias, a mais de 80% dos custos totais	Mensal
SIMPAS Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços	SAEB	2006	Informações sobre o efetivo consumo de material - a exemplo de medicamentos, material de escritório, material de informática, etc.	Diária
SIAP Sistema Integrado de Administração de Patrimônio	SAEB	2008	Informações sobre depreciação de bens móveis (equipamentos, veículos e mobiliário). Anteriormente, eram transferidos para o ACP os dados relativos aos gastos com a aquisição de equipamentos, veículos e mobiliário, obtidos do SICOF, que representam investimentos.	Mensal
CTF Sistema de Controle Total de Frotas	SAEB	2008	Informações sobre o consumo de combustível dos veículos do Estado	Mensal
SIMOV Sistema de Controle de Bens Imóveis	SAEB	2009	Informações sobre depreciação de bens imóveis.	Mensal

Fonte: Documento de detalhamento de requisitos do Sistema ACP / Relatórios anuais ao TCE sobre o Sistema ACP, 2011.

13 Pré-liquidação é o momento em que são lançadas informações que geram liquidez e certeza sobre a obrigação do Estado perante o credor, a exemplo dos dados da nota fiscal.

Assim, aquelas unidades gestoras que são responsáveis por liquidar despesas de outras UG passaram a ter a possibilidade de registrar a respectiva unidade de custo e o respectivo valor devido.



Fonte: Gomes Jr., Sampaio e Fraga, 2010.

Figura 8. Apropriação dos custos das Unidades Gestoras para os Centros de Custo

Outro importante avanço foram as informações fornecidas pelos demais sistemas que, após as integrações passaram a constar no ACP, permitindo identificar quanto cada UG e suas respectivas unidades de custo consomem em termos de pessoal, material de consumo, depreciação, entre outros. O Anexo I ao fim do trabalho mostra as informações de custos para uma UG específica.

Neste ponto, é necessário destacar a diferença de visões disponíveis no sistema contábil-financeiro (Sicof) e no ACP. O primeiro registra corretamente aquilo que foi liquidado pela respectiva unidade gestora, e tão somente por aquela UG. No ACP, abstrai-se a informação de onde ocorreu a liquidação, ou qual a unidade responsável pela liquidação, e registra-se quem consumiu o recurso. Então, embora a unidade em questão tenha sob sua responsabilidade a gestão de recursos da ordem de R\$ 2,5 milhões de reais, conforme dados obtidos do sistema contábil-financeiro, efetivamente, esta unidade consome recursos no valor total de R\$ 31.544.689,27 (conforme Anexo I). Essa diferença decorre, principalmente, em face da atual arquitetura da execução orçamentário-financeira, onde uma parte das despesas do estado, em cada secretaria, é gerida de forma centralizada, ficando, para a maioria das unidades gestoras, a execução de despesas com material de consumo (elemento de despesa 30) e alguns serviços de terceiros (elemento de despesa 39).

Outra diferença importante é que o sistema de custo disponibiliza informações relativas ao efetivo consumo de recursos. Um exemplo disto é o item material de consumo (elemento 30), que no Sicof é registrado pelo valor da compra – que antecede ao envio do material para estoque no almoxarifado –, enquanto no ACP é registrado o valor que é transferido do sistema Simpas (designado nos relatórios pelas iniciais “SIM”), correspondente ao material que foi requisitado para consumo, após passar pelo almoxarifado.

4.4.2 Implantação

O Sistema ACP foi implantado em 2003, por meio do Decreto nº 8.444, e gradativamente foi sendo aperfeiçoado. Atualmente, a utilização do ACP nos diversos órgãos do estado possui estágios diferenciados. Em média, o sistema tem mensalmente 100 usuários distintos e 3.000 visitas. Portanto, em média, cada usuário acessa o ACP 30 vezes por mês. Essa distribuição, contudo, não é homogênea, e em algumas secretarias o volume de acesso é muito maior que em outras. Atualmente, o número de unidades gestoras situa-se em torno de 700, o que revela que a quantidade de usuários está aquém do potencial. Além disso, em consultas efetuadas aos relatórios do sistema, percebe-se que há pendências a serem sanadas, o que revela, também, o baixo uso em determinadas unidades.

Na Secretaria da Fazenda, a utilização do sistema encontra-se em estágio mais avançado, já existindo um trabalho de verificação da consistência das informações. Atualmente, é possível conhecer o custo de uma inspetoria fazendária ou de um posto fiscal, e os respectivos recursos utilizados (pessoal, material de consumo, depreciação de mobiliário e equipamentos, etc.). O módulo de custos dos serviços já foi implementado, o que é um diferencial em relação às demais secretarias, que só possuem os custos dos departamentos. O custeio tendo por objeto os serviços, contudo, carece de atualização de parâmetros, e até uma revisão da metodologia utilizada, o que permitirá conhecer e gerir com maior precisão os custos dos serviços de Arrecadação de ICMS, Gestão Contábil-Financeira, Auditoria Governamental, entre outros.

O estágio em que se encontram as demais secretarias é bastante diferenciado, principalmente em razão da maior ou menor alocação de pessoal para desenvolver os trabalhos necessários de apropriação de custos. Este trabalho, principalmente nas secretarias com maior número de unidades de custo, ainda é grande, apesar da automação promovida pelas integrações com outros sistemas corporativos.

Tem-se conhecimento da intensificação da utilização do sistema em algumas secretarias, a exemplo da Secretaria de Saúde (Sesab), que já teve mais de 60 servidores treinados no ACP, do Serviço de Atendimento ao Cidadão (SAC/Saeb), além da Casa Civil e da Agência Estadual de Defesa Agropecuária da Bahia (ADAB), na Secretaria de Agricultura. Porém, o uso gerencial ainda não é sistemático e ações são necessárias para estimular aqueles que, de alguma forma, já utilizam a ferramenta.

4.4.3 Resultados/benefícios

O sistema ACP já permite o conhecimento dos custos de cada centro de custo cadastrados no sistema, que são em torno de 11 mil. Ou seja: é possível conhecer os custos de uma escola, de um hospital, de uma delegacia. São informações gerenciais que, somente pelo fato de existirem e estarem disponíveis e atualizadas, já constituem um importante instrumento de controle, pois facilmente podem ser detectadas distorções em relação, por exemplo, a consumo atípico de recursos em uma unidade que se afasta da média de consumo de outras unidades de porte semelhante.

Para ilustrar essa possibilidade, são descritos a seguir alguns casos de uso que estão documentados para a Secretaria de Saúde do Estado (Sesab) e no Serviço de Atendimento ao Cidadão (Saeb/SAC).¹⁴

Em relação à Sesab, o ACP foi a melhor alternativa para implantar uma nova metodologia de gestão, que tem como política o conhecimento dos custos de todos os hospitais, com vistas a relacionar recursos aplicados e resultados obtidos. Foram definidos quatro hospitais para uma fase de testes dessa nova metodologia de gestão, com um orçamento próprio, de acordo com a complexidade e atrelado a metas qualitativas e quantitativas. O Iperba é um destes hospitais. O dimensionamento do orçamento será subsidiado pelas informações de custo.

A seguir, são apresentadas algumas figuras com telas do sistema ACP com informações sobre a Maternidade Iperba:

14 Os questionários aplicados em ambos compõe o Anexo B do trabalho.



Fonte: ACP/BA.

Figura 9. Comparação dos custos totais do IPERBA com outras maternidades da rede própria



Fonte: ACP/BA.

Figura 10. Detalhamento dos custos do Iperba (recursos consumidos)

Desse projeto piloto, as informações geradas pelo ACP também já serviram como parâmetro, colaborando para o estudo acerca do modelo de Parceria Público Privada (PPP) que viria a ser implantada no Hospital do Subúrbio. Neste caso, foram utilizadas informações, já disponíveis no ACP, sobre um hospital com o mesmo perfil que viria a ter o Hospital do Subúrbio.

Já no SAC, as informações de custo do ACP são utilizadas no acompanhamento do custo por Posto SAC (comparativos, evolução) e por item de Custo, além de ser utilizado como referencial de custos para implantação e operacionalização de novas unidades de atendimento na rede SAC, como por exemplo, classificação do porte das Unidades de Atendimento, utilização do custo por atendimento como auxiliar na decisão quanto à instalação da Unidade de Atendimento em imóvel próprio ou alugado, auxílio na elaboração de novos projetos utilizando o referencial de custos de projetos similares já implantados, Acompanhamento do custo de unidades “informais” (que não constam do Regimento) e análises pontuais de determinados itens de custos, por exemplo: Diárias, Consumo de Energia, Telefone etc. A seguir são apresentadas algumas telas do sistema com informações sobre os postos SAC:



Fonte: ACP/BA.

Figura 11. Comparação dos custos totais do SAC Barra com outros Postos da Rede SAC



Fonte: ACP/BA.

Figura 12. Detalhamento dos custos do SAC Barra (recursos consumidos)

A despeito destes dois casos catalogados, sabe-se que outras unidades utilizam as informações do ACP, ainda que de forma não sistematizada e em estágios diferenciados. Destaque-se, ainda, que a Sefaz está fortalecendo o uso gerencial do ACP por meio do Escritório da Qualidade do Gasto Público, unidade da Secretaria de Administração (Saeb) responsável pelo gerenciamento do Programa Compromisso Bahia, programa este que já resultou em uma economia para o estado da ordem de R\$ 500 milhões, desde 2007.

4.4.4 Análise crítica

Embora do ponto de vista tecnológico, o ACP necessite de aperfeiçoamentos, o sistema já alcança alguns resultados. Não obstante, há um enorme desafio de disseminar a utilização sistemática das informações de custo, ao mesmo tempo em que é necessário estimular a alimentação e manutenção do sistema, de forma permanente. Além disto, há ainda melhorias a serem feitas no próprio sistema, a exemplo de melhoria de *performance* e revisão do módulo para custeamento de produtos e serviços.

A falta de prática de gestão do gasto público poderia explicar, parcialmente, a ausência de sistemas de custos nas administrações públicas. Em geral, não existem informações organizadas e disponíveis para se fazer uma avaliação desses custos. Consequentemente, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal obrigue aos entes federados a controlar seus custos através de um sistema apropriado, somente agora se inicia concretamente a discussão sobre o tema.

A média e alta gerências têm papel fundamental na continuidade da evolução do Sistema, não só na sua utilização gerencial, mas na motivação do pessoal responsável por alimentar e manter os dados necessários para o funcionamento regular do sistema.

Neste sentido, por solicitação da Superintendência de Administração Financeira (SAF/Sefaz) BA, foi iniciado um projeto de gestão de custos que prevê duas etapas de implantação. A primeira etapa exigirá um grande esforço por parte dos técnicos envolvidos no sistema em todas as unidades do estado, a fim de que as informações de custos possam ser alimentadas corretamente e analisadas sob o ponto de vista gerencial. A participação e o apoio de cada dirigente são essenciais para o sucesso desta iniciativa. Espera-se que essas informações tornem-se subsídios permanentes para a tomada de decisões.

A segunda etapa, cuja complexidade demandará um longo prazo de amadurecimento, consiste em apoiar a implantação de um modelo de gestão do gasto público no Estado da Bahia contemplando indicadores de desempenho e custeamento de serviços. Implantar um novo modelo de gestão que incorpore conceito de eficiência, eficácia e efetividade pressupõe a construção de uma estratégia a ser executada em diversas fases.

Cabe ressaltar que esta proposta de gestão de custos não encerra de forma alguma o problema da gestão do estado. Assim, esse trabalho apenas aponta um dos instrumentos existentes para alcançar resultados mais efetivos. Existe uma série de passos posteriores que precisam ser dados, como a sistematização das ações previstas no Plano Estratégico, a revisão de processos, a atualização do sistema de avaliação de desempenho, a sensibilização dos servidores quanto à importância do resultado de seus trabalhos e da mensuração desses resultados.

Trata-se da transformação de um paradigma em que o foco da gestão deixa de ser exclusivamente o cumprimento burocrático do orçamento e passa a ser o resultado alcançado. E para avaliar esse resultado, o custo correspondente ao benefício gerado terá que ser analisado, a fim de permitir possíveis comparações e alternativas de solução.

4.5 Gerenciamento Matricial De Despesas

4.5.1 Descrição

O Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) é uma das metodologias que começaram a ser implantadas no Rio Grande do Sul a partir de 2006, em parceria com o Programa Gaúcho da Qualidade e Produtividade (PGQP) e consultoria do Instituto de Desenvolvimento Gerencial (INDG), visando modernizar a gestão e qualificar o gasto público. Essa ferramenta consistiu em uma importante oportunidade de desenvolvimento gerencial à disposição da administração pública, capaz de gerar resultados na busca por maior eficiência nos seus gastos de custeio.

Segundo Paulo Matsuyama (2008), especialista em indicadores de desempenho, o GMD é um método gerencial que tem como objetivo a redução de custos, obtida por meio da análise detalhada da situação atual, identificação e utilização das melhores práticas. Este método proporciona diversos benefícios qualitativos para a organização, entre eles, o conhecimento detalhado dos gastos; avaliação do desempenho de cada área; estabelecimento de metas justas e desafiadoras; melhoria da qualidade da base de dados para a tomada de decisão; implementação de mudanças/melhorias no processo de gestão dos recursos e elaboração do orçamento de custos que assegure o alcance de uma diretriz anual de redução de despesas.

A ferramenta se baseia em três princípios básicos:

- O Controle Cruzado. Por este princípio, as principais despesas orçadas são controladas por pelo menos duas pessoas;
- O Desdobramento dos Gastos. Por este princípio, para a definição das metas, todos os gastos devem ser decompostos ao longo da hierarquia orçamentária até os centros de custos;
- O Acompanhamento Sistemático. Por este princípio, os gastos são sistematicamente acompanhados e comparados com as metas, de forma que qualquer desvio observado seja objeto de uma ação corretiva.

Para melhor compreensão de como funciona esta ferramenta na prática, será feita uma descrição das principais etapas que envolvem a implantação, desde o planejamento até o acompanhamento do plano de ação. Estas etapas estão relacionadas com a metodologia de gestão PDCA, abordada no referencial teórico.

Na fase inicial do trabalho, foram definidos os principais órgãos e rubricas orçamentárias a serem trabalhados, os gestores dessas rubricas e órgãos, critérios para

as análises dessas despesas, definição das metas e a elaboração de um plano de ação, base para a fase de acompanhamento e monitoramento. Trata-se da etapa mais importante do GMD, em que é definido o foco do trabalho, os recursos humanos necessários para o projeto, levantam-se as bases de dados, analisam-se, detalhadamente, os gastos e evidenciam-se as melhores oportunidades. Quanto melhor for o período do planejamento, maior chance de sucesso do projeto.

Por meio da análise de Pareto (Figura 13) das interações “órgão x rubrica”, são pré-selecionados órgãos e rubricas de despesa a serem trabalhados. Neste caso, a análise de Pareto busca identificar que são responsáveis por 80% dos gastos de custeio do estado. Para analisar estes valores, utiliza-se o valor liquidado do último ano fiscal (12 meses).

Entidade	Secretaria	Rubrica	Rubrica	2007 %	% Acumulado
20	SECRETARIA DA SAUDE	3019	MEDICAMENTOS EXCEPCIONAIS	76.427.257,27	15%
19	SECRETARIA DA EDUCACAO	4901	AUXILIO TRANSPORTE	45.131.294,22	9%
19	SECRETARIA DA EDUCACAO	4102	ASSIST FIN A MUNICIPIOS	37.902.679,93	8%
20	SECRETARIA DA SAUDE	9102	PAG DETERM SENT JUD - MED	27.244.645,99	5%
19	SECRETARIA DA EDUCACAO	3918	ENERGIA ELETRICA	23.989.095,23	5%
1203	BRIGADA MILITAR	4604	PMIL - ETAPAS DE ALIMENTA	23.310.927,03	5%
1203	BRIGADA MILITAR	3004	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICAN	22.496.915,18	4%
1202	SUSEPE	3006	GENEROS PARA ALIMENTACAO	21.624.242,74	4%
20	SECRETARIA DA SAUDE	3038	MATERIAL DE ESTOMIAS	18.210.836,27	4%
19	SECRETARIA DA EDUCACAO	3901	AGUA E ESGOTO	11.265.969,24	2%
19	SECRETARIA DA EDUCACAO	3032	CONSERVACAO DE BENS IMOVE	10.703.984,64	2%
1203	BRIGADA MILITAR	1502	DIARIAS DE VIAGEM-PES MIL	10.021.821,34	2%
1203	BRIGADA MILITAR	3033	CONSERVACAO DE VEICULOS	8.879.987,65	2%
1202	SUSEPE	3901	AGUA E ESGOTO	8.271.337,97	2%
19	SECRETARIA DA EDUCACAO	1801	BOLSAS DE ESTUDOS	7.563.960,90	2%
1204	POLÍCIA CIVIL	3701	LIMPEZA E HIGIENE	6.849.027,41	1%
1202	SUSEPE	3918	ENERGIA ELETRICA	6.229.613,03	1%
1204	POLÍCIA CIVIL	3004	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICAN	5.870.823,89	1%
35	DAER	3004	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICAN	4.928.222,48	1%
1204	POLÍCIA CIVIL	3979	TELEF FIXA	4.043.206,00	1%
1203	BRIGADA MILITAR	3704	SERV TECNICOS	3.474.772,61	1%
1203	BRIGADA MILITAR	3918	ENERGIA ELETRICA	3.461.012,47	1%
1203	BRIGADA MILITAR	3979	TELEF FIXA	3.344.856,40	1%
20	SECRETARIA DA SAUDE	3702	VIGILANCIA E/OU ZELADORIA	3.318.885,10	1%
1203	BRIGADA MILITAR	3901	AGUA E ESGOTO	2.995.892,26	1%
24	SEC. ADMINIST. E REC.HUM.	3702	VIGILANCIA E/OU ZELADORIA	2.599.572,45	1%
1202	SUSEPE	3027	GAS DE COZINHA	2.245.508,50	0%
20	SECRETARIA DA SAUDE	3701	LIMPEZA E HIGIENE	2.228.471,35	0%
36	SUPERINT.PORTOS HIDROVIAS	3702	VIGILANCIA E/OU ZELADORIA	2.160.912,83	0%
20	SECRETARIA DA SAUDE	3902	DIVULGACAO PROMOCIONAL OU	2.027.413,43	0%
20	SECRETARIA DA SAUDE	3004	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICAN	1.967.830,64	0%

Fonte: Sefaz/RS.

Figura 13. Tabela de análise órgão versus rubrica – Pareto

Mediante a análise quantitativa, passa-se a uma análise qualitativa em que se considera a viabilidade de atuação, relevância da despesa e montante de uma eventual economia.

A partir do escopo preliminar, são definidos os gestores do GMD e os líderes de rubricas em cada órgão. Dessa forma, cada rubrica do órgão será acompanhada por um líder específico, além do gestor do órgão, evidenciando o “controle cruzado” um dos princípios básicos do gerenciamento matricial.

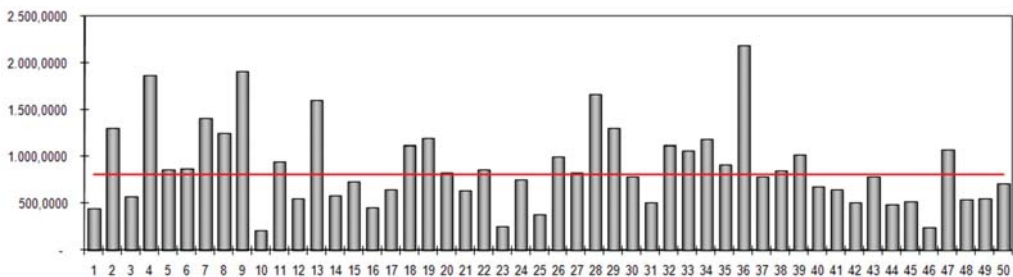
A etapa de análise detalhada das rubricas é a que emprega a maior parte dos recursos e define o sucesso do projeto. As rubricas são analisadas detalhadamente em conjunto com os órgãos, o escopo é definido e uma análise crítica é feita. Para cada rubrica, são definidos parâmetros de gasto (m², alunos, etc.) e indicadores (R\$/m², R\$/alunos, etc.).

Os parâmetros são utilizados para comparar as despesas realizadas entre as áreas. É o fator que influencia diretamente os gastos nas áreas, considerando sua produtividade. A definição desses parâmetros, bem como as comparações entre eles, é feita de maneira individual para cada item de despesa.

Já os indicadores são resultantes da divisão do gasto pelo parâmetro escolhido, permitindo, assim, a comparação do desempenho das diferentes áreas. Eles são utilizados para a comparação entre unidades, a definição da meta e, a partir disso, indicar possíveis oportunidades de ganho. Ademais, é utilizado para acompanhar a evolução histórica de uma determinada despesa.

Também nessa fase são definidos os *clusters*, ou seja, agrupamentos de unidades (ou centro de custos) com mesmo perfil de gasto, que podem ter seus resultados comparados, de forma a possibilitar a definição de metas, principalmente com as análises de régua.

Nas etapas anteriores, o comportamento do gasto nos órgãos é conhecido no detalhe. A análise crítica indica os fatores geradores do gasto em cada órgão e indicadores são estabelecidos. A análise de régua em cada rubrica e órgão aponta oportunidades de ganho, ou seja, lacunas entre a régua (comportamento médio) e os centros de custo que estão gastando acima dela.



Fonte: Sefaz/RS.

Figura 14. Análise da régua em comportamento médio

Com essa base de informação são negociadas metas com os líderes do GMD nos órgãos e os líderes de rubrica.

A partir da definição das metas e identificação de oportunidades, são estabelecidos planos de ação pelos líderes de rubrica, que são posteriormente validados pelo gestor do GMD no órgão.

Essas ações devem contribuir para que as metas de gasto sejam alcançadas, porém sempre atentando para a viabilidade da ação. No caso ela deve estar, de alguma forma, sob a responsabilidade do gestor, ter um custo condizente com o ganho a ser gerado e ter seu tempo de implementação dentro do período do projeto.

Para cada ação do plano deve contar uma análise detalhada para compreensão do problema que visa resolver, segundo uma metodologia 5W 2H descrita abaixo:

- Causa: Causa para o desvio observado no item em questão;
- Ação corretiva: Ação de combate à causa do item em questão;
- Por que: Por que será tomada essa Ação proposta;
- Como: Como será executada a Ação corretiva, principais passos;
- Responsável: Responsável pelo cumprimento da ação proposta;
- Prazo: Prazo de cumprimento da Ação proposta;
- Local: Local físico onde será executada a Ação; e
- Investimento: Quanto em R\$ será gasto na Ação.

São realizadas reuniões periódicas de acompanhamento das metas e dos planos de ação em cada órgão e contramedidas são tomadas para correção dos desvios.

Esse acompanhamento é realizado por meio de uma matriz com suas linhas os itens de despesas trabalhados no projeto, e colunas as unidades administrativas (centros de custos). Dentro de cada coluna, estão as metas de cada unidade desdobrada por itens, bem como as despesas liquidadas e os desvios.

Além desse acompanhamento da meta, ocorre a análise da execução dos planos de ação estabelecidos para se alcançar o nível de gasto acordado e do controle das despesas executadas.

Além disso, quando algum item de despesa supera, no período, a meta estabelecida, o gestor precisa preencher um relatório de anomalia, que permite identificar e corrigir os desvios, levantando suas causas e propondo ações corretivas para que as metas sejam atingidas nos próximos períodos de controle do projeto.

4.5.2 Implantação

O Estado do Rio Grande do Sul implantou a metodologia em convênio com o Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade (PGQP) e contou com a consultoria do Instituto de Desenvolvimento Gerencial (INDG), que aportou conhecimento gerencial em todos os ciclos. A liderança do processo fica a cargo da Secretaria da Fazenda, mais especificamente do Tesouro do Estado, subsecretaria responsável pela gestão orçamentária e financeira.

A implantação do GMD em ciclos reforça os princípios da metodologia de gestão PDCA nesta ferramenta, considerando que o monitoramento dos custos deve ser realizado de forma contínua, ou seja, um ciclo de aperfeiçoamento, como fundamentado por Deming, que utiliza as etapas de planejar, fazer, verificar (*check*) e agir.

Nos primeiros ciclos o objetivo foi promover um verdadeiro choque nos gastos de custeio, em especial nas despesas administrativas, ou seja, aquelas utilizadas para manutenção da máquina pública e que não tem repercussão social. Todo o foco do projeto estava em obter resultados financeiros para contribuir com a estruturação das contas do estado dentro de um contexto de déficits orçamentários constantes, conforme demonstrado no quadro abaixo.

Tabela 5. Resultado Orçamentário - Rio Grande do Sul/RS

Período	
2004	(755.594)
2005	(741.471)
2006	(601.550)

Fonte: Balanço Geral do Estado do RS.

A partir de 2011, a internalização da metodologia nas estruturas e processos do estado se tornou o principal objetivo do projeto. Um novo ciclo foi desenvolvido nos principais órgãos do estado em termos de orçamento, que são as Secretarias de Educação, Saúde e Segurança, com foco em disseminar e capacitar a estrutura estatal e os seus servidores para absorver essa prática de gestão.

4.5.3 Resultados/benefícios

A aplicação do GMD rendeu uma economia de aproximadamente R\$ 147 milhões somente nos dois primeiros ciclos, em ações que contemplaram mais de 60 rubricas. A base de rubricas trabalhadas totalizou R\$ 524 milhões em 2007, R\$ 584 milhões em 2008 e R\$ 627 milhões em 2009.

Os dois primeiros ciclos da implantação da metodologia obtiveram os maiores resultados, pois o principal objetivo foi a racionalização de despesas com foco na eliminação de desperdícios. As ações desenvolvidas no período de junho de 2007 a dezembro de 2008 geraram uma economia de recursos no valor de R\$ 108,9 milhões. No segundo ciclo, período de janeiro 2009 a setembro de 2009, a economia foi acrescida em mais R\$ 38 milhões. Importante ressaltar que estes resultados superaram as metas estabelecidas junto à consultoria, conforme demonstra a Tabela 6.

Tabela 6. Ganhos financeiros GMD/RS

GMD		Meta Negociada (R\$) Mil Reais	
		2007-2008	2009
		Jun/07 - Dez/08	Jan/09 - Set/09
Redução de Despesas	Meta	90.000,00	138.900,00
	Ganho	108.900,00	146.900,00

Fonte: Sefaz/RS.

Mas os benefícios da implantação da metodologia vão além dos ganhos financeiros. Há de se destacar que, apesar das dificuldades em sua implementação, a ferramenta tem sido um instrumento de mudança cultural importante, disseminando a análise e o monitoramento contínuo dos gastos e a busca da maior eficiência na utilização dos recursos públicos.

Além disso, o aprendizado adquirido a respeito do perfil do gasto nas principais rubricas trouxe aos órgãos envolvidos uma maior capacidade de gerir suas despesas de forma mais ampla, mesmo nas rubricas que estão fora do escopo de trabalho.

Deve-se citar ainda que a matricialidade, forma de trabalho que dá nome ao método, incentivou os diversos departamentos dos órgãos a trabalharem de forma mais integrada em busca do cumprimento das metas de gasto. Esse incremento na integração

de fluxos de trabalho, informações e rede de relacionamento entre servidores também é observado entre órgãos, e contribui significativamente para racionalização e aumento da eficiência dos processos administrativos do estado.

4.5.4 Análise crítica

O GMD mostrou-se um importante instrumento de mudança cultural e conscientização quanto à necessidade de controle dos gastos públicos. O envolvimento dos servidores nessa sistemática de análise e acompanhamento avança o desenvolvimento gerencial do estado e capacita servidores para um controle racional e efetivo dos custos de suas unidades.

Algumas dificuldades estruturais tornam a adoção do método particularmente complexa. A primeira e mais importante é a necessidade de um grande volume de dados, bastante dispersos e detalhados, que na maioria das vezes não estão disponíveis de forma organizada ou centralizada em algum sistema. Uma análise de régua da rubrica de energia elétrica na Secretaria de Educação, por exemplo, exige conhecimento do gasto, número de alunos ou área de cada escola, o que torna o trabalho de coleta e tabulação de dados algo bastante penoso.

O segundo aspecto crítico, que conspira contra a absorção do método pela estrutura do estado, é a necessidade de mobilização constante e capacitação adequada de um número considerável de servidores que, em sua maioria, não tem nessa atividade suas principais funções. Esse aspecto se verifica em todas as etapas do método, desde o planejamento até o acompanhamento das metas. Some-se a isso a rotatividade de pessoal em algumas secretarias, que algumas vezes exige que se recomece o ciclo praticamente do zero.

Deve-se destacar ainda a importância do líder do GMD no órgão. Essa pessoa é responsável pelo andamento do projeto e, portanto, é fundamental que tenha empoderamento e trânsito para influenciar e eliminar restrições em todas as estruturas internas. Em geral, quanto mais fortes são o envolvimento e o poder interno desse líder, maior a probabilidade de se ter bons resultados.

No que tange ao método em si, muita atenção é necessária na etapa de definição de metas baseada nas lacunas apontadas. Na maior parte das vezes, não é possível ter como líderes de rubricas pessoas especialistas naquele tipo de gasto, o que pode limitar a análise e levar a metas inviáveis. Em fase de implantação, metas inviáveis geram frustração e descrédito na metodologia.

Desse aspecto também decorre um segundo ponto de atenção no que diz respeito ao método. A qualidade dos planos de ação gerados em termos de viabilidade, cronograma e real impacto sobre a meta, acabam limitados caso não haja acompanhamento de especialistas no tipo de gasto em questão. A correta estimativa do impacto da ação na meta, dos recursos necessários e dos prazos de execução é bastante crítica para o processo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho consistiu em consolidar algumas práticas consideradas relevantes pelo Grupo, de uma forma padronizada, e com fundamentação teórica, objetivando a disseminação de um conjunto de soluções que estejam alinhados com o modelo gerencial de administração e que contribuam para a melhoria da qualidade do gasto público.

São apontados alguns caminhos já utilizados em alguns estados sem, entretanto, ter a pretensão de ser considerado um modelo ideal, visto que os autores entendem que a Administração Pública e seus servidores ainda estão passando por um processo de aculturação, que demandará algum tempo para alcançar a maturidade suficiente para o uso sistemático desse modelo.

O referencial teórico desenvolvido além de fundamentar as práticas, permite a própria disseminação de um conjunto de conhecimentos teóricos capazes de alinhar conceitos e reforçar a adoção de determinada prática – representa também um apanhado sobre o arcabouço teórico que tem orientado as administrações públicas na atualidade.

Outro aspecto relevante é a importância da Tecnologia da Informação (TI) na implementação do modelo gerencial. Em todas as práticas dos estados abordadas neste trabalho, destaca-se claramente o seu uso intensivo.

Assim, por exemplo, na prática Redesenho de Processos (IPE Saúde), foi desenvolvido um sistema (Sistema de Monitoramento Hospitalar – SMH) que parametrizou, por meio de cálculos estatísticos, todos os critérios de seleção de amostras, objetivando detectar possíveis irregularidades nas informações passadas pelos prestadores de serviços na revisão de contas. Com isso, foi possível limitar a auditoria física somente para aqueles processos em que o sistema indicava indícios de irregularidade, o que resultou em significativa redução de custos.

No caso do Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP), também é evidente o investimento em TI para viabilizar, gradativamente, a integração deste sistema com outros sistemas corporativos, automatizando o processamento de informações relevantes de custos relacionados a pessoal, material, depreciações e combustíveis.

Já o sistema Bolsa Eletrônica de Compras (BEC)/SP monta, automaticamente, o edital de licitação e realiza o empenho orçamentário com base nas informações armazenadas sobre preços e quantidades. Também destaca-se o uso de TI nesse sistema em relação à divulgação do edital de licitação, o que é feito por meio de *e-mails* que são disparados para fornecedores, com todas as informações necessárias.

O uso intensivo de Tecnologia da Informação pode resultar em um melhor aproveitamento dos servidores envolvidos para atividades de análise e acompanhamento mais relevantes, com utilização de informações gerenciais geradas pelos próprios sistemas desenvolvidos. No entanto, requer investimentos e aumento no nível de capacitação desses servidores, além de uma provável mudança cultural para atuarem em um ambiente voltado para alcance de resultados.

São mudanças complexas que requerem estratégias bem desenvolvidas e soluções compatíveis com cada etapa do processo de migração para o novo modelo. Uma provável solução é a adoção de indicadores balanceados de desempenho que possam acompanhar e induzir a melhoria das organizações públicas nos diferentes aspectos aqui mencionados, nos processos, clientes (sociedade), capacitação e financeiro.

Neste ponto, cabe uma observação sobre o indicador financeiro, não só pela especificidade deste indicador nas organizações públicas e sem fins lucrativos, mas também pelo envolvimento direto dos autores – visto que oriundos da área financeira das respectivas Secretarias de Fazenda, para representarem seus estados no Núcleo de Qualidade do Gasto Público e Transparência Governamental do FFEB 2012. É que a medida financeira no setor público e nas entidades sem fins lucrativos constitui apenas um elemento limitador, não um objetivo. Assim, outras medidas de desempenho deverão ser construídas e observadas pelos gestores no setor público, pois neste caso, “o sucesso deve ser medido pelo grau de eficácia e eficiência com que essas organizações atendem às necessidades de seus participantes” (KAPLAN; NORTON, 1997, p.188).

Portanto, fica cada vez mais evidente o desafio e a importância para que as gerências de cúpula – especialmente os titulares das áreas de finanças no setor público – incorporem novas informações gerenciais, entre elas a informação de custo, ao conjunto de informações disponíveis para a tomada de decisão, ampliando a sua visão para além da execução orçamentário-financeira.

Por fim, espera-se que este trabalho possa servir de inspiração e motivação para os estados. Além disso, se espera que este despertar para a busca e troca de práticas exitosas nos estados possa fortalecer as suas relações e que, principalmente, seus representantes tomem consciência da importância de constituírem ou manterem um fórum onde possam compartilhar o que de melhor se faz em seu estado, evitando retrabalho e gastos desnecessários, ampliando e disseminando o conhecimento na gestão das finanças públicas, unificando procedimentos e incentivando a adoção de modelos gerenciais que contribuam para a melhoria da qualidade do gasto público.

REFERÊNCIA

- ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública – Um breve estudo sobre a experiência internacional recente, **Cadernos ENAP**, n.10, Brasília/DF, 1997.
- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, jan./mar., 1999.
- ASSOCIATES IN PROCESS IMPROVEMENT. **Manual de Melhoria**: Apostilas do Curso de Formação do Programa Black Belt. Imecc UNICAMP. Volumes 1 e 2. Campinas, 2º semestre 2004.
- BAHIA. Governador. **Decreto nº 8.444**, de 7 fev. 2003. Salvador: Casa Civil, 2003. Disponível em: < <http://www2.casacivil.ba.gov.br/nxt/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm> > . Acesso em: ago. 2012.
- BIDERMAN, Rachel. et al. **Guia de compras públicas sustentáveis**. Uso do poder de compra do governo para a promoção do desenvolvimento sustentável. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, v.126, n. 66, p.6009, 8 de abril. Seção 1, pt. 1.
- _____. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000 e dá outras providências. **Diário oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, v.126, n. 66, p.6009, 8 de abril. Seção 1, pt. 1.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **A Reforma do Aparelho do Estado e a Constituição Brasileira**. (Conferência ministrada nos seminários sobre a reforma constitucional realizados com os partidos políticos). Brasília, jan. 1995.
- _____. **Crise econômica e reforma do Estado no Brasil**. São Paulo: Editora 34, 1996.
- CASTRO, Rodrigo Batista de. **Eficácia, eficácia e efetividade na administração pública**. EnANPAD, Salvador/BA, 2006. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf> > . Acesso em: jul. 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos na Empresa**: pessoas, organizações e sistemas. São Paulo/SP: Atlas, 1994.

DIAS, Lidiane Nazaré da Silva; MATIAS-PEREIRA, José, PAMPLONA, Vanessa Mayara Souza. **Determinantes do Desperdício Ativo (Corrupção) e Passivo (Ineficiência) nos Gastos com Saúde Pública Municipal Via Análise Fatorial**. Disponível em: < http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG417.pdf > . Acesso em: nov. 2012.

FERNANDES, Julio César de Campos, SLOMSKI, Valmor. **Gestão de custos pela melhoria da qualidade na administração pública**: um estudo empírico entre organizações brasileiras. II Congresso Consad de Gestão Pública, Brasília/DF, 2009.

FROSSARD, Leila Barbieri de Matos. **Desafios da eficiência no contexto da gestão de compras de medicamentos em hospital público**: o caso do Hospital das Forças Armadas – HFA. Dissertação (Mestrado em Qualidade do Gasto Público) – Universidade de Brasília, Brasília/DF, 2011.

GARCIA, Valdinei Pereira. Políticas públicas nas compras governamentais. Disponível em: < http://artigos.netsaber.com.br/artigos_de_valdinei_pereira_garcia > . Acesso em: dez. 2012.

GOMES JR., Itamar A.; SAMPAIO, Liane R.; FRAGA, Patrícia T. **Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP**: uma proposta para incentivar o uso gerencial das informações de custo na Administração Pública do Estado da Bahia. Disponível em: < http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/custos_acp.htm > . Acesso em: set. 2012.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Balanced Scorecard**: a estratégia em ação. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

MAUSS, César Volnei. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

MINISTÉRIO do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Orçamento Federal, **Sistemas de informações de custos no Governo Federal**: orientações para o desenvolvimento e implementação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília/DF – Setembro de 2008.

MORAIS, Leandro Moraes de. **A reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência**: implicações e perspectivas. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2011.

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) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas/SP, 2010.

OLIVEIRA, Luciano. **Evolução da Administração Pública no Brasil**, 2007. Disponível em: < http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/luciano_toq27.pdf > . Acesso em: jun.2012.

PACHECO, Ana Paula et al. **O Ciclo PDCA na Gestão do Conhecimento: uma Abordagem Sistêmica**. Florianópolis: UFSC, 2009. Pós Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento, Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **O papel da Contabilidade Gerencial no processo empresarial de criação de valor**. São Paulo: Caderno de Estudos, 1999.

PAES, Ana Paula. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

REZENDE, Fernando, CUNHA; Armando, BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, edição de jul./ago., Rio de Janeiro, 2010.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Sistema de controle dos gastos públicos do governo federal: uma ênfase no programa bolsa família, 2009**. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/.../12/.../ME_Daniel_Ribeiro_16_07_09.pdf>. Acesso em: ago. 2012.

ROCHA, Joseilton Silveira da, SELIG, Paulo Maurício. **Estudo comparativo entre as premissas básicas da teoria de custos x teoria do Balanced Scorecard**. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufba.br/Site/Conteudo.aspx?id=74>>. Acesso em: ago. 2012.

SANTOS NETO, Ana Maria Vieira. **Contratações Públicas Sustentáveis**. O uso racional dos recursos públicos. 2010. Disponível em: <<http://cpsustentaveis.planejamento.gov.br/?p=1407>>. Acesso em: nov. 2012.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e Administração Pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

ANEXO A

CUSTOS INCORRIDOS PELO IPERBA (JAN/DEZ 2011) (R\$)		
Itens Custos	2010	2011
SRH.2 CIVIL ATIVO	18.177.980,02	22.126.443,21
39.21-7 SERVICOS MEDICOS, ODONT, HOSPIT, FARMAC E LABORAT	1.785.611,00	2.409.422,79
39.22-5 SERVICO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTACAO	1.448.322,28	2.030.888,06
SRH.13 CONTRATO ESPEC. DIREITO ADMIN	2.133.140,65	1.145.329,10
92.39-8 OUTROS SERVICOS TERCEIROS - PESSOA JURIDICA	236.031,38	598.315,68
SIM.65 EQUIPAMENTOS E ARTIGOS DE USO MEDICO, DENTARIO E VETERINARIO	389.219,35	410.622,22
39.23-3 MANUTENCAO DE EQUIPAMENTOS	346.866,84	392.641,14
39.01-2 AGUA E ESGOTO	145.141,01	301.439,81
37.04-4 TERCEIRIZACAO DE MAO-DE-OBRA	250.734,33	221.131,70
39.03-9 ENERGIA ELETRICA	256.732,17	200.243,34
37.02-8 SEGURANCA E VIGILANCIA	—	191.346,23
39.39-0 CONFEC DE UNIF, VEST, ART P/COPA, COZ, MESA E ALOJAM	54.677,99	189.398,40
47.01-5 INSS-CONTRIBUINTE INDIV, COOPERAT. TRABALHO E OUTROS	142.477,57	169.425,00
39.62-4 SERV ASSEIO/HIGIENIZ N/CARACT COMO LOCACAO M.OBRA	285.228,46	165.184,67
37.13-3 INFORMATICA E PROCESSAMENTO DE DADOS	52.753,30	119.788,75
SIAP.65 EQUIPAMENTOS E ARTIGOS PARA USO MEDICO, DENTARIO E VETERINARIO	141.145,53	118.438,40
37.01-0 LIMPEZA E CONSERVACAO	269.494,31	106.847,38
SIM.85 ARTIGOS PARA HIGIENE PESSOAL	105.560,83	101.223,21
37.14-1 APOIO TECNICO E ADMINISTRATIVO	36.397,97	93.817,12
30.51-1 GASES HOSPITALARES	55.150,59	60.364,04
SIM.81 RECIPIENTES E MATERIAIS DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM	40.994,01	37.397,99
92.37-1 LOCACAO DE MAO DE OBRA	—	34.520,63
39.10-1 REPARO ADAPTACAO E CONSERVACAO BENS MOVEIS	86.997,00	26.242,00
92.03-7 ENERGIA ELETRICA	—	24.520,98
SIM.66 INSTRUMENTOS E EQUIPAMENTOS DE LABORATORIO	21.784,40	21.306,24
SIM.68 SUBSTANCIAS E PRODUTOS QUIMICOS	20.881,83	20.248,28
30.08-2 GENEROS ALIMENTICIOS E AGUA MINERAL	8.417,50	18.000,00
SIM.75 UTENSILIOS DE ESCRITORIO E MATERIAL DE EXPEDIENTE	10.059,93	17.624,30

CUSTOS INCORRIDOS PELO IPERBA (JAN/DEZ 2011) (R\$)

Itens Custos		2010	2011
SIAP.70	EQUIP. DE PROCESS. AUT. DE DADOS ,PROGR.,SUPRI. E EQUIP. DE SUPORTE	15.605,65	15.197,18
SCB.1	COMBUSTIVEL	5.171,68	13.300,55
92.30-4	MATERIAL DE CONSUMO	20.904,51	12.126,40
39.11-0	REPARO ADAPTACAO E CONSERVACAO DE BENS IMOVEIS	5.566,00	11.124,52
SIM.70	EQUIP. DE PROCCS. AUTOM. DE DADOS DE USO GERAL	10.507,19	10.276,49
SIAP.23	VEICULOS	11.000,04	10.083,34
SIAP.66	INSTRUMENTOS E EQUIPAMENTOS DE MEDICAO E DE LABORATORIO	10.087,18	10.037,04
SIM.79	EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PARA LIMPEZA	11.701,85	9.710,71
SRH.16	ESTAGIARIO	9.287,14	9.153,33
39.20-9	DESPESAS MIUDAS	6.713,13	8.059,04
39.17-9	LOCACAO DE BENS MOVEIS, MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	6.396,54	7.365,18
SIM.89	ALIMENTOS	6.239,43	7.214,57
SIAP.41	EQUIPAMENTOS PARA REFRIGERACAO, CIRC. E CONDIC. DE AR	7.523,51	6.589,81
SIM.62	APARELHOS DE ILUMINACAO E LAMPADAS	2.940,92	6.518,74
SRH.11	PENSAO JUDICIAL	5.300,52	6.310,22
SIM.72	UTENSILIOS E UTILIDADES DE USO DOMESTICO E COMERCIAL	—	4.857,00
39.44-6	CONFEC.CART.FUNCIONAL/CRACHA/CARIMBO/PLACA E MURAL	3.598,00	4.800,00
SIM.73	EQUIPAMENTOS PARA PREPARAR E SERVIR ALIMENTOS	4.655,60	4.712,48
SIM.55	TABUJAS, ESQUADRIAS E COMPENSADOS DE MADEIRA	—	4.014,40
SIAP.71	MOBILIARIOS	4.296,07	3.437,60
SIM.80	PINCEIS, TINTAS, VEDANTES E ADESIVOS	6.134,41	3.350,22
SIM.59	COMPONENTES DE EQUIPAMENTOS ELETRICOS E ELETRONICOS	1.797,38	3.099,60
SIM.61	COND. EL. E EQUIPAMENTOS DE FORCA E DISTRIBUICAO DE E. ELETRICA	4.610,13	3.056,74
SIM.45	EQUIPAMENTO DE INSTALACOES HIDRAULICAS SANITARIAS E DE CALEFACAO	3.003,37	2.339,72
SIAP.58	EQUIPAMENTOS DE COMUNICACOES, DETECAO E RADIACAO COERENTE	2.265,84	2.059,55
SIM.53	FERRAGENS E ABRASIVOS	831,18	2.052,78
SIM.42	EQUIPAMENTOS PARA COMBATE A INCENDIO, RESGATE E SEGURANCA	5.836,88	1.480,79
SIM.56	MATERIAIS PARA CONSTRUCAO	599,13	1.128,17
39.43-8	SERVICOS DE MICROFILMAGEM	—	1.108,80

CUSTOS INCORRIDOS PELO IPERBA (JAN/DEZ 2011) (R\$)			
Itens Custos		2010	2011
SIAP:73	EQUIPAMENTOS PARA PREPARAR E SERVIR ALIMENTOS	1.187,69	995,56
SIAP:67	EQUIPAMENTOS FOTOGRAFICOS	1.197,18	834,67
SIM.91	COMBUSTIVEIS, LUBRIFICANTES, OLEOS E CERAS	591,73	656,80
SIM.41	EQUIPAMENTOS DE REFRIGERACAO, CIRCULACAO E CONDICIONAMENTO DE AR	55,39	636,16
SIM.51	FERRAMENTAS MANUAIS	9,36	591,68
SIM.26	PNEUS E CAMARAS	—	548,92
SIM.47	CANOS, TUBOS, MANGUEIRAS E ACESSORIOS	98,84	532,66
39.52-7	LICENC, VIST, INSP, CLASSIF, AFER E REBOQUES VEIC	—	500,00
SIAP:61	COND. ELETRICOS E EQUIP. DE FORCA E DISTRIBUICAO DE E. ELETRICA	45,00	495,00
SIAP:77	INSTRUMENTOS MUSICAIS E EQUIPAMENTOS DE SOM DE USO DOMESTICO	763,54	346,10
SIAP:37	MAQUINARIA E EQUIPAMENTOS AGRICOLAS	376,56	345,00
39.41-1	SERVICOS REPROGRAFICOS	—	316,52
SIAP:39	EQUIPAMENTOS PARA MANUSEIO DE MATERIAL	198,42	181,91
SIM.74	MAQUINAS PARA ESCRITORIO E ARQUIVOS VISUAIS	330,00	165,00
SIM.48	VALVULAS	179,57	161,86
SIAP:35	EQUIPAMENTOS PARA SERVICOS	151,08	138,51
SIM.58	EQUIPAMENTOS DE COMUNICACAO, DETECAO E RADIAACAO CORRENTE	344,97	114,99
SIM.95	BARRAS, CHAPAS E PERFILADOS METALICOS	11,16	105,66
SIM.39	EQUIPAMENTOS PARA MANUSEIO DE MATERIAL	—	70,91
39.45-4	COMISSOES E CORRETAGENS	—	62,50
SIAP:49	EQUIPAMENTOS PARA OFICINAS DE MANUTENCAO E REPAROS	90,00	52,50
SIM.34	MAQUINARIA PARA TRABALHAR METAL	—	37,00
SIAP:81	RECIPIENTES E MATERIAIS PARA ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM	38,46	35,28
SIAP:79	EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PARA LIMPEZA	25,50	23,38
SIAP:76	LIVROS, MAPAS E OUTRAS PUBLICACOES	5,52	5,06
92.93-2	INDENIZACOES E RESTITUICOES	36.524,10	—
SIAP:74	MAQUINAS PARA ESCRITORIO E ARQUIVOS VISUAIS	—	—

CUSTOS INCORRIDOS PELO IPERBA (JAN/DEZ 2011) (R\$)		
Itens Custos	2010	2011
39.46-2 SERV.DE INFORMATICA NAO CARACT.COMO SUBST.SERVIDOR	1.505,00	—
39.54-3 SERV ORIENT PROF,SELECAO, INC CONC VESTIBULAR	1.320,00	—
92.09-6 GENEROS ALIMENTICIOS	155.100,90	—
39.92-6 CONFECCAO DE MAT DE ACONDIC E EMBALAGEM	—	—
39.94-2 RECARGA DE CARTUCHO E TONER PARA IMPRESSORA	59,20	—
92.02-9 AGUA E ESGOTO	23.535,54	—
39.25-0 SERVICO DIVULG,IMPRESS,ENCAD,EMOLD E REPROD GRAF.	22.187,30	—
39.12-8 REPARO, ADAPTACAO E CONSERVACAO DE VEICULOS	1.170,00	—
30.47-3 APARELHOS,EQUIP.UTENS.CARACT COMO MAT.CONS.DEC8365	1.000,00	—
TOTAL	26.922.475,54	31.544.689,27

Fonte: Sistema ACP, 2012. Elaboração própria

ANEXO B

Questionário aplicado à gestora setorial do ACP na Secretaria da Saúde - Sesab

1. Por que a Sesab decidiu, neste momento, fazer uma análise mais detalhada dos custos de suas unidades?

Com o objetivo de realizar uma gestão eficiente, a Sesab tem buscado otimizar seus recursos. Para tanto, conhecer os seus custos tornou-se fundamental, dessa forma, inicialmente pensou-se em fazer uma licitação para implantar um sistema de apuração de custos em um hospital piloto. Entretanto, foi consenso que a melhor alternativa seria utilizar o sistema existente – ACP e efetuar avanços que venham a atender a atual demanda da Sesab: todos os hospitais devem conhecer os seus custos, com vistas a relacionar recursos aplicados e resultados obtidos.

2. Qual o mecanismo de incentivo utilizado para que os dirigentes e técnicos do IPERBA se envolvessem com essa demanda? Como foi o processo de convencimento? Haverá algum ganho específico?

A Sesab definiu 04 hospitais para serem pilotos de uma nova metodologia de gestão, com um orçamento próprio, de acordo com a complexidade e atrelado a metas qualitativas e quantitativas. O Iperba é um destes hospitais. O dimensionamento do orçamento será subsidiado pelas informações de custo.

3. De que forma as informações de custo do ACP colaboraram para o estudo acerca do modelo de gestão (PPP) do Hospital do Subúrbio?

As informações geradas pelo ACP serviram como parâmetro, ou seja, o conhecimento dos gastos de um hospital com o mesmo perfil do Hospital do Subúrbio foi uma referência para subsidiar o estudo.

Questionário aplicado à gestora setorial do ACP no Serviço de Atendimento ao Cidadão – Saeb/SAC

1. Em que foram utilizadas as informações de custos, advindas do ACP, no SAC?

- Acompanhamento do custo por Posto SAC (comparativos, evolução)
- Acompanhamento por Item de Custo (comparativos, evolução).
- Referencial de custos para implantação/operacionalização de novas unidades de atendimento na Rede SAC.
- Classificação do porte das Unidades de Atendimento.
- Utilização do Custo por Atendimento como auxiliar na decisão quanto à instalação da Unidade de Atendimento em imóvel próprio ou alugado.
- Auxílio na elaboração de novos projetos utilizando o referencial de custos de projetos similares já implantados.
- Acompanhamento do custo de unidades “informais” (que não constam do Regimento).
- Análises pontuais de determinados itens de custos, por exemplo: Diárias, Consumo de Energia, Telefone etc.

ANEXO C

QUADRO SINTÉTICO DOS RESULTADOS OBTIDOS - BEC/SP

Valores Nominais Negociados (R\$)

Dispensa de licitação, convite e pregão eletrônico

2011 – 5 bilhões

2000/2012* - acumulado – 16,5 bilhões**

economia – 5,4 bilhões (percentual = 25%)

Pregão eletrônico

2007** – 216 milhões

2011 – 4,8 bilhões

2007/2012** – **4,9 bilhões de economia (percentual = 25%)**

Itens Negociados

Dispensa de licitação, convite e pregão eletrônico

2011 – 298 mil

2000/2012*** - acumulado – 2,3 milhões

Pregão eletrônico

2007** – 13 mil

2011 – 81 mil

2007/2012 – 330.459 mil

Unidades Compradoras Ativas

2012 – 1035

Cadastro Unificado de Fornecedores – Caufesp

antes 24 cadastros – hoje 1 cadastro

39 mil fornecedores cadastrados

56 mil usuários

48% Micro e Pequenas Empresas

Sistema Integrado de Informações Físico-Financeiras – Sifafisco

100% das estruturas do cadastro de materiais e serviços saneadas

2011 - redução de 42 mil itens de materiais inativados

Catálogo Socioambiental

652 itens de produtos

Implantação do Sifafisco.net

aprimoramento da gestão dos itens de bens e serviços

padronização da pesquisa e descrição dos itens

Efetividade da modalidade Pregão Eletrônico

96% das licitações de bens e serviços comuns feitas por pregão eletrônico – monitoramento Corregedoria Geral da Administração

Certificação ISO 9001:2008

implantação do Sistema de Gestão da Qualidade – SGQ

13 processos de trabalho mapeados e monitorados por meio de indicadores de desempenho

auditoria de certificação – nacional e internacional

nacional – Inmetro

internacional – Deutsche Gesellschaft für Akkreditierung mbH (DGA) e IQNet–The International Certification Network



ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA
Estrada para Unai, km 4, BR 251 | CEP 71686-900 | Brasília-DF
Site: www.esaf.fazenda.gov.br



Ministério da
Fazenda

ISBN 978-85-7202-053-4



9 788572 020534