

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS

PROGRAMA DE ESTUDOS 2014

NÚCLEO 1 — ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

- ESTUDO SOBRE A ESTRUTURA DO ITCMD NO BRASIL E AS INICIATIVAS PARA MELHORAR SUA ARRECADAÇÃO
- IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS E SUAS IMPLICAÇÕES OPERACIONAIS
- SIMPLIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS DO ICMS
- SUBSTITUIÇÃO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIAS: PROBLEMAS E PERSPECTIVAS

NÚCLEO 2 — ANÁLISE DO DESEMPENHO DAS RECEITAS ESTADUAIS

- AVALIAÇÃO DO IMPACTO ECONÔMICO DA RENÚNCIA FISCAL DO ICMS – ESTUDO DE CASOS
- ESTIMATIVAS DE ARRECADAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL
- SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA DOS ESTADOS

NÚCLEO 3 — PREVISÃO DAS RECEITAS ESTADUAIS

- PROJEÇÕES DE ARRECADAÇÃO DE ICMS DOS ESTADOS BRASILEIROS A PARTIR DE MODELOS MULTIVARIADOS

NÚCLEO 4 — CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

- CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO, PRINCIPAIS PREMISSAS, MODELOS DE MENSURAÇÃO E GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES

NÚCLEO 5 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

- APOSENTADORIA ESPECIAL NO ÂMBITO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)
- PADRÃO HOLANDÊS DE GOVERNANÇA APLICADO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

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

- INDICADOR DE EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO EM EDUCAÇÃO
- PREÇO DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES PÚBLICAS A PARTIR DOS DADOS DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA

**FÓRUM FISCAL DOS
ESTADOS BRASILEIROS
PROGRAMA DE ESTUDOS 2014**

Escola de Administração Fazendária – Esaf

Alexandre Ribeiro Motta
Diretor-Geral

Amanda Zaban Viana
Diretora de Educação

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

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

Revisão

Rejane de Meneses
Yana Palankof

Diagramação

Heonir Soares Valentim

**FÓRUM FISCAL DOS
ESTADOS BRASILEIROS
PROGRAMA DE ESTUDOS 2014**

Brasília, 2015



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

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

784p. : il. color ; 23 cm.

ISBN 978-85-7202-072-5

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 A ESTRUTURA DO ITCMD NO BRASIL E AS INICIATIVAS PARA MELHORAR SUA ARRECADAÇÃO, 13**
- 02. IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS E SUAS IMPLICAÇÕES OPERACIONAIS, 95**
- 03. SIMPLIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS DO ICMS, 167**
- 04. SUBSTITUIÇÃO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIAS: PROBLEMAS E PERSPECTIVAS, 231**

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

Coordenador/orientador: Nelson Leitão Paes

- 01. AVALIAÇÃO DO IMPACTO ECONÔMICO DA RENÚNCIA FISCAL DO ICMS – ESTUDO DE CASOS, 321**
- 02. ESTIMATIVAS DE ARRECADAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL, 355**
- 03. SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA DOS ESTADOS, 419**

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

Coordenador/orientador: Vinícius dos Santos Cerqueira

- 01. PROJEÇÕES DE ARRECADAÇÃO DE ICMS DOS ESTADOS BRASILEIROS A PARTIR DE MODELOS MULTIVARIADOS, 493**

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

Coordenador/orientador: Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

- 01. CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO, PRINCIPAIS PREMISSAS, MODELOS DE MENSURAÇÃO E GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES, 523**

📌 NÚCLEO 5 — SISTEMAS DE PREVIDÊNCIA

Coordenador/orientador: Marcelo Abi-Ramia Caetano

01. APOSENTADORIA ESPECIAL NO ÂMBITO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS), **579**
02. PADRÃO HOLANDÊS DE GOVERNANÇA APLICADO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL, **653**

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

Coordenador/orientador: Vinícius Teixeira Sucena

01. INDICADOR DE EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO EM EDUCAÇÃO, **689**
02. PREÇO DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES PÚBLICAS A PARTIR DOS DADOS DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA, **731**

PREFÁCIO

Com esta publicação, que compila os trabalhos elaborados em 2014, tem-se o quinto volume de estudos do Programa Esaf-FFEB e o quarto volume a reunir os trabalhos dos núcleos de pesquisa. O Programa de Estudos é a ação mais efetiva do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), cuja criação foi inspirada em experiências de organizações voltadas à apreciação de questões federativas. O FFEB foi instituído por convênio firmado entre estados em setembro de 2004 e concebido para promover o debate sobre federalismo fiscal e a cooperação entre os diferentes níveis de governo.

O Programa de Estudos do FFEB, por sua vez, foi conduzido pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) de 2005 a 2009 e acolhido em 2010, em versão ampliada, pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), onde as atividades transcorrem num harmonioso ambiente de integração federativa. Propõe-se a analisar temas e a elaborar trabalhos aplicáveis à administração financeira e tributária dos estados com base nas demandas destes.

As soluções propostas apontam os caminhos possíveis e podem até servir para embasar decisões em eventos concretos – há casos de estudos que têm norteado questões que afetam os estados e a própria Federação, como, por exemplo, a reforma tributária e a repartição do FPE. Isso, porém, sem prejuízo do distanciamento recomendável à preservação do caráter científico, da isenção e da consistência.

Um dos aspectos essenciais do Programa se traduz na agregação da experiência profissional e acadêmica de servidores estaduais na construção do conhecimento. Até 2014, ano após ano, o número de participantes cresceu expressivamente: 160 servidores estaduais, entre titulares e suplentes, foram indicados. Como os benefícios colhidos são cumulativos, sem dúvida a experiência servirá para aperfeiçoar as próximas etapas de atividades do FFEB.

Além dos requisitos inerentes e indispensáveis à consecução dessas atividades, uma boa dose de idealismo as permeia, tanto da parte dos servidores que as desenvolvem – os quais as desenvolvem cumulativamente às respectivas rotinas funcionais ordinárias – como no que toca à Esaf, que vislumbra a importância do Programa não apenas sob o aspecto da implementação de estudos e pesquisas, mas, principalmente, como instrumento de integração federativa.

Todos os que, direta ou indiretamente, contribuíram para a consecução dos estudos de 2014 são merecedores de reconhecimento. Pelo entusiasmo, pela dedicação e, principalmente, pela qualidade dos trabalhos, parabéns à Esaf, em particular à Diretoria de Educação (Dired), aos orientadores e, em especial, aos servidores estaduais autores.

Fátima Guerreiro

Auditora Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia

APRESENTAÇÃO

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

Em 2014 foram implementados seis núcleos de estudo: o primeiro, Administração Tributária, com orientação de Marcos Aurélio Pereira Valadão, desenvolveu quatro trabalhos: *Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar sua arrecadação*, analisa o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) no Brasil com a finalidade de proporcionar aos estados informações relevantes para o incremento da arrecadação. Foram propostas mudanças na legislação tributária do ITCMD a fim de evitar divergências e conflitos entre os estados mediante edição de lei complementar nacional. Além disso, foram sugeridas iniciativas para obter melhores resultados na arrecadação, tais como: utilização efetiva dos convênios; integração entre os sistemas informatizados; e avaliação de bens para atribuição de uma base de cálculo mais realista. O segundo trabalho, *Simplificação das obrigações tributárias acessórias do ICMS*, buscou desenvolver um estudo sobre as obrigações acessórias relacionadas ao ICMS como instrumentos de controle da arrecadação e da fiscalização do tributo. Constatou-se que as obrigações tributárias acessórias exigidas dos contribuintes são indispensáveis ao controle da arrecadação tributária e ao desempenho das ações inerentes à fiscalização tributária, que há duplicidade na entrega de informações e que isso é decorrente da precariedade dos mecanismos de apresentação, manejo e análise eletrônica de documentos. Percebeu-se a necessidade de supressão ou simplificação de algumas obrigações acessórias, bem como do redesenho de procedimentos fiscais e do aprimoramento do sistema de orientação ao contribuinte. O terceiro, *Impacto da implementação do Simples Nacional na arrecadação dos estados e suas implicações operacionais*, é um estudo sobre os impactos da implementação do Simples Nacional nas arrecadações estaduais, pontuando aspectos constitucionais e legais do imposto. O quarto trabalho, *Substituição e antecipação tributárias: problemas e perspectivas*, versa sobre a substituição tributária no ICMS em relação a operações futuras, como adotado pelos estados membros, identificando suas vantagens, seus pontos fracos e apresentando sugestões para seu aperfeiçoamento.

No segundo núcleo, Análise do Desempenho de Receitas Estaduais, sob orientação de Nelson Leitão Paes, foram desenvolvidos três trabalhos: o primeiro, *Estimativas de arrecadação do setor de petróleo e gás natural*, buscou quantificar o volume de produção de petróleo e gás natural prospectados em águas em território nacional, estimar o provável montante que esses campos gerarão de receitas oriundas dessas participações e analisar seu impacto nos orçamentos de cada uma das unidades federativas. O escopo do trabalho engloba a produção de petróleo e gás natural nos campos em mar localizados em todo o território nacional no período de 2015 a 2020. O estudo revelou um crescimento consistente das participações governamentais, com destaque para as participações especiais, que tiveram crescimento superior ao dos *royalties* e evidenciam tendência de aumento no aporte de recursos às unidades federativas não produtoras devido ao aumento previsto da produção e à escala progressiva da alíquota, sem incorrer em redução do valor recebido pelos estados produtores. O segundo trabalho, *Avaliação do impacto econômico da renúncia fiscal do ICMS – estudo de casos*, avaliou o impacto econômico da renúncia fiscal das unidades federativas por meio do indicador custo-benefício, utilizando para tal a relação entre o valor da renúncia do benefício estudado e o valor adicionado ao longo do tempo. Concluiu-se que a concessão do benefício nem sempre está relacionada ao acréscimo do valor adicionado, o que confirma a necessidade de um acompanhamento periódico pelos governos subnacionais dos benefícios concedidos. O terceiro, *Sustentabilidade da dívida dos estados*, fez um estudo amplo dos Estados de Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Piauí, Rio de Janeiro e Santa Catarina para verificar a capacidade de pagamento de suas dívidas sem o comprometimento de suas finanças para as obrigações legais e para investimentos com objetivos de crescimento econômico e social, identificando, se possível, a sustentabilidade de suas dívidas. Concluiu-se que para alguns estados, como Alagoas, por exemplo, há a necessidade urgente de uma nova renegociação da dívida considerando o alto custo do serviço da dívida da Lei n. 9.496/1997. No entanto, para outros estados, como Espírito Santo, Mato Grosso, Piauí e Santa Catarina, apesar dos reflexos significativos nas variações decorrentes desse contrato, as perspectivas de arrecadação de recursos são suficientes para arcar com os custos das dívidas públicas estaduais, possibilitando ainda um maior grau de endividamento.

No terceiro núcleo, Previsão de Receitas Estaduais, orientado por Vinícius dos Santos Cerqueira, foi elaborado um trabalho: *Projeções de arrecadação de ICMS dos estados brasileiros a partir de modelos multivariados*, que demonstrou o impacto

dos ciclos econômicos sobre as previsões de arrecadação de ICMS dos estados brasileiros. Os resultados encontrados apresentaram evidências de que os ciclos econômicos podem explicar parte dos erros observados nas previsões do ICMS feitas por modelos lineares.

No núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o quarto, orientado por Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, também foi preparado um trabalho: *Custos na administração pública: desafios na implantação, principais premissas, modelos de mensuração e geração de informações*, que visou a contribuir com o arcabouço teórico, verificando os desafios na construção de um modelo de apuração de custos no setor público com base na análise e na avaliação das experiências observadas nas Unidades da Federação, tendo como amostra a União, o Distrito Federal e os Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul e de São Paulo, identificando assim as premissas básicas que poderão ser utilizadas pelos demais entes na implantação dos seus próprios sistemas de informações de custos.

No quinto núcleo, Sistemas de Previdência, orientado por Marcelo Abi-Ramia Caetano, foram elaborados dois trabalhos: o primeiro, *Aposentadoria especial no âmbito dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS)*, realizou um estudo acerca da aposentadoria especial dos servidores públicos detentores de cargos efetivos no âmbito dos Regimes Próprios da Previdência Social. A pesquisa analisou o que dispõe o texto constitucional sobre competência concorrente para legislar sobre matéria previdenciária e como os Estados de Alagoas (AL), Espírito Santo (ES), Paraná (PR) e Santa Catarina (SC) vêm tratando cada caso, com demonstração, inclusive, dos dados das respectivas folhas de pagamento do exercício de 2013 e das quantidades de servidores amparados por regras de aposentadorias especiais. Os resultados demonstraram ser possível a regulamentação concorrente quando da inexistência de lei federal sobre normas gerais e que o Judiciário reconhece a validade desse tipo de regulamentação. O segundo trabalho, *Padrão holandês de governança aplicado ao Regime Próprio de Previdência Social*, deteve-se na análise do padrão holandês de governança aplicado ao setor público e no alinhamento de suas diretrizes aos RPPS. O estudo abordou os aspectos relacionados às diretrizes gerais, de gestão, de controle, de supervisão e de *accountability* e como elas estão presentes nos RPPS.

No sexto núcleo, Qualidade do Gasto Público e Transparência da Ação Governamental, com orientação de Vinícius Teixeira Sucena, foram preparados dois trabalhos: *Indicador de eficiência do gasto público em educação*, cujo objetivo foi

criar um indicador de eficiência do gasto público em educação. A premissa básica para definição do indicador é estabelecer uma relação entre a efetividade das redes de ensino e seus custos por aluno. Ficou evidenciado que políticas educacionais mais eficientes podem gerar melhores resultados, ainda que com menores custos por aluno. Realizaram-se análises sobre o perfil do gasto por grupo de despesa e sobre a quantidade média de alunos por turma. Pôde-se concluir que o indicador proposto foi capaz de identificar as redes de ensino mais eficientes e estimular questionamentos direcionados a verificar as causas associadas ao sucesso, ou ao insucesso, das redes públicas de ensino em transformar o gasto público em educação de qualidade. O segundo trabalho, *Preço de referência para licitações públicas a partir dos dados da Nota Fiscal Eletrônica*, propôs uma metodologia capaz de proporcionar aos certames licitatórios um preço de referência, cuja base de informações é um conjunto de dados coletados das Notas Fiscais Eletrônicas. Avaliou-se que será possível, extraindo-se dados contidos na base da NF-e, verificar se os preços praticados nas licitações públicas condizem com a realidade do mercado. Com isso, a metodologia tornar-se-á um instrumento capaz de reorientar os procedimentos no processo de compras e na execução orçamentária, ficando garantida a observância dos princípios de eficiência e economicidade nas aquisições governamentais, além de coibir aquisições com sobrepreços.

Os trabalhos aqui apresentados do Programa de Estudos Esaf – FFEB 2014 demonstram a importância e a pertinência deste programa, que se pauta tanto numa reflexão teórica de qualidade quanto na sólida experiência profissional dos participantes e dos orientadores para identificar soluções de questões relevantes para os estados, tendo ainda como resultante o desenvolvimento das competências dos servidores envolvidos e o compartilhamento do conhecimento para todos os entes federativos.

Alexandre Ribeiro Motta
Diretor-Geral da Esaf

ESTUDO SOBRE A ESTRUTURA DO ITCMD NO BRASIL E AS INICIATIVAS PARA MELHORAR SUA ARRECADAÇÃO

André Watanabe Hurtado

Sefaz/SP

Bruno Barcelos Nardotto

Sefaz/ES

Dalton Lázaro Soares

Sefa/PR

Fernando Augusto Bergamaschi Arouca

Sefaz/SP

Flávio Chaib

Sefaz/PI

Ricardo Fernando Kock

SEF/SC

Roseli de Assunção Neves

Sefa/PA

Coordenador/orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br

RESUMO

Este trabalho tem por objeto analisar o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD) no Brasil com o intuito de proporcionar aos estados informações relevantes para o incremento da arrecadação. Foi feito um exame comparativo das legislações estaduais do ITCMD com base na regra matriz de incidência tributária. As diferenças significativas e os conflitos entre essas legislações foram destacadas. Também foi realizado um estudo comparado das características básicas dos tributos sobre heranças e doações em alguns países por intermédio de um instituto tributário internacional. Conclui-se que a alíquota do tributo no Brasil é baixa se comparada à de países desenvolvidos. Por meio de pesquisa de campo, as principais iniciativas adotadas pelos estados quanto ao ITCMD para melhorar sua arrecadação foram identificadas, em particular os convênios celebrados com a Receita Federal do Brasil, a implementação dos sistemas informatizados e a metodologia de avaliação de bens imóveis. Verificou-se que essas três iniciativas adotadas contribuíram positivamente para a arrecadação, e quanto mais avançadas são essas ferramentas, melhores são os resultados dos estados. Por fim, foram propostas mudanças na legislação tributária do ITCMD a fim de evitar divergências e conflitos entre os estados mediante edição de lei complementar nacional. Bem assim, foram sugeridas iniciativas para alcançar melhores resultados na arrecadação: utilização efetiva dos convênios; integração entre os sistemas informatizados; e avaliação de bens para atribuição de uma base de cálculo mais realista.

Palavras-chave: Tributário. ITCMD. Imposto estadual. Herança. *Causa mortis*. Doações.

ABSTRACT

The present work focuses in the inheritance and donations tax (ITCMD) in Brazil and aims at improving the collection of that tax by the Brazilian states. It includes a comparative analysis of the legislation of ITCMD in the states as an attempt to identify significant differences and conflicts. It also examines the basic characteristics of taxes on inheritances and gifts in some countries, and finds out that the tax rate in Brazil is low in comparison to that of developed countries. The main initiatives taken by the states to improve the collection of the ITCMD have been identified, particularly the agreements with the Federal Revenue of Brazil and the implementation of computerized systems of control and of a method of valuation of real estate. The study shows that the improvement of these tools has had positive effects in the increase of the ITCMD revenue. At last, the work suggests changes in legislation to avoid conflicts between states, especially through the enactment of a national complementary law; and measures to achieve better results in that tax collection, such as the effective use of control agreements, integration among computerized systems; as well as the use of efficient methods of valuation of assets for a more realistic tax calculation.

Keywords: Brazilian tax system. ITCMD. Inheritance. Donation. State taxes laws.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 21
- 2 ASPECTOS HISTÓRICOS, 25
- 3 LEGISLAÇÃO NACIONAL DO ITCMD, 29
 - 3.1 Constituição Federal, 29
 - 3.2 Código Tributário Nacional, 31
 - 3.3 Projeto de lei complementar para bens do exterior, 31
 - 3.4 Anteprojeto de lei dos aspectos gerais, 32
- 4 LEGISLAÇÕES ESTADUAIS DO ITCMD, 32
 - 4.1 Critério material, 34
 - 4.1.1 Sucessão provisória, 35
 - 4.1.2 Usufruto, 35
 - 4.1.3 Usucapião, 38
 - 4.2 Critério temporal, 40
 - 4.3 Critério espacial, 41
 - 4.4 Critério pessoal, 43
 - 4.5 Critério quantitativo, 44
 - 4.5.1 Base de cálculo, 45
 - 4.5.2 Alíquota, 47
- 5 ESTUDO COMPARADO COM OUTROS PAÍSES, 49
 - 5.1 Alemanha, 50
 - 5.2 Reino Unido – UK, 51
 - 5.3 França, 53
 - 5.4 Japão, 53
 - 5.5 Estados Unidos da América – EUA, 54

5.6 Chile, 57

5.7 Comparação com o Brasil, 58

6 INICIATIVAS ADOTADAS PELAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, 60

6.1 Convênio com a Receita Federal do Brasil, 60

6.2 Sistemas informatizados, 63

6.3 Metodologia de avaliação de bens, 70

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 72

REFERÊNCIAS, 75

ANEXO 1 – CRITÉRIOS MATERIAL E ESPACIAL, 76

ANEXO 2 – CRITÉRIO PESSOAL – SUJEITO PASSIVO, 78

ANEXO 3 – CRITÉRIO QUANTITATIVO – BASE DE CÁLCULO, 80

ANEXO 4 – CRITÉRIO QUANTITATIVO – ALÍQUOTA, 82

ANEXO 5 – ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR ELABORADO PELO GT-51, 84

LISTA DE FIGURAS

- Tabela 1. Razão entre a arrecadação do ITCMD e o ICMS, 23
- Tabela 2. Alíquotas do ITCMD no mundo, 58
- Tabela 3. ITCMD: estados que têm convênio com a RFB e relação com a arrecadação do ICMS, 62
- Tabela 4. ITCMD: utilização de sistema informatizado pelos estados, 69
- Tabela 5. ITCMD: avaliação de bens imóveis, 71

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Razão entre ITCMD e ICMS em ordem crescente (considerando a média de 2005 a 2013), 24
- Gráfico 2. Média das alíquotas do imposto sobre doações e heranças, 60

1 INTRODUÇÃO

A tributação sobre o patrimônio é composta dos tributos que incidem diretamente sobre os bens dos particulares, seja ela sobre a propriedade em si, de maneira periódica, seja sobre sua transmissão a terceiros, que pode ser ainda de forma onerosa ou gratuita. Esse tipo de tributo é conhecido como direto, pois incide diretamente sobre o patrimônio dos particulares, sendo socialmente mais justo que os tributos indiretos (sobre o consumo), que, por sua vez, oneram com mais rigor os contribuintes com maior poder aquisitivo. Observa-se ainda que os tributos diretos costumam ter maior relevância em países mais desenvolvidos, onde respondem por uma parcela significativa da carga tributária.

Segundo dados da Receita Federal do Brasil, a arrecadação total de tributos em 2012 atingiu R\$ 1,57 trilhão, o equivalente a 35,85% da renda nacional. Desse total, pouco mais de R\$ 60 bilhões – 1,38% do produto interno bruto (PIB) – veio dos impostos sobre a propriedade e sua transferência.¹ Parece muito pouco, mas cabe destacar que no início da década passada essa proporção ficava em torno de 1%. Em países mais desenvolvidos, como Estados Unidos, Canadá, Alemanha e França, essa modalidade de tributação é bem mais significativa, alcançando percentuais de 3% a 4% do PIB.

Um dos motivos da baixa utilização desse tipo de tributação no Brasil é seu custo político, uma vez que é facilmente percebida pelos contribuintes. Por sua vez, a arrecadação brasileira concentra-se no consumo, na forma de tributos indiretos, embutidos nos preços das mercadorias e dos serviços, o que contribui para manter a desigualdade tributária e social em nosso país, onde a parcela mais pobre da população paga proporcionalmente mais tributo que os mais ricos.

Dentro do conjunto dos tributos sobre o patrimônio, encontra-se justamente o Imposto sobre as Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCMD),² objeto de estudo deste trabalho. O referido tributo incide mais especificamente sobre a transmissão gratuita de patrimônio, que se divide em dois casos: a transmissão em razão da morte do proprietário (*causa mortis*) e em razão da doação do patrimônio a terceiros.

1 Fonte: sítio da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 20/06/2014.

2 Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos cujas siglas mais comuns se apresentam nos estados como ITCMD, ITCD ou ITD.

O ITCMD é um tributo ainda desconhecido por grande parte dos contribuintes e deixado em segundo plano por muitos estados da Federação. Contudo, esse cenário tende a mudar no médio e no longo prazos, pois apesar de a arrecadação do ITCMD ser ainda muito pequena em relação aos tributos sobre o consumo ele vem ganhando cada vez mais espaço.

De competência dos estados e do Distrito Federal, o referido tributo possui uma alíquota de no máximo 8% sobre o valor do bem transferido e arrecadou no ano de 2013, segundo dados preliminares do Confaz, um montante de R\$ 4,1 bilhões. O valor pode ser pequeno em relação ao volume de tributos arrecadados no Brasil, mas representa um grande crescimento em relação aos já atualizados R\$ 700 milhões arrecadados em 2001 e R\$ 2 bilhões em 2008, ou seja, a arrecadação de ITCMD mais que dobrou nos últimos cinco anos e tem potencial para crescer ainda mais no futuro.³

O vigoroso crescimento na arrecadação do tributo nos últimos anos pode estar associado às diversas iniciativas que vêm sendo implementadas por algumas Unidades da Federação, como, por exemplo: a efetivação dos convênios firmados entre os estados e a Receita Federal para ter acesso aos dados das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas; a atualização de sistemas informatizados para melhorar a eficácia na arrecadação; a edição de novas legislações estaduais; o estabelecimento de progressividade de alíquotas; as novas metodologias de avaliações de bens; entre outras. Contudo, é difícil precisar o impacto de cada uma dessas ações na arrecadação e nas medidas que ainda podem ser tomadas para aumentar a arrecadação desse imposto.

Segundo dados da Secretaria da Fazenda de São Paulo, a arrecadação do ITCMD teve um salto de 36% acima da inflação entre 2009 e 2010, quando atingiu R\$ 1,2 bilhão em valores corrigidos pela inflação. No Estado do Paraná, a arrecadação do ITCMD, no ano de 2013, teve um acréscimo de 38,43% em relação ao ano anterior. O mesmo ocorreu em diversos outros estados da Federação, o que justifica, portanto, um estudo no escopo de averiguar os motivos desse crescimento, objetivando contribuir para que outros entes federados possam também adotar medidas de incremento das receitas desse tributo.⁴

Em decorrência das diferenças socioeconômicas entre os estados, o que dificulta a comparação de números absolutos de arrecadação, um índice interessante a ser observado é a razão entre a arrecadação do ITCMD e a do ICMS. Com base nos dados

3 Fonte: Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS do Confaz.

4 Fonte: Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS do Confaz.

fornecidos pela Cotepe, esse índice foi calculado para cada estado entre os anos 2005 e 2013, conforme Tabela 1 e Gráfico 1, e serve para demonstrar a diferença existente entre eles.

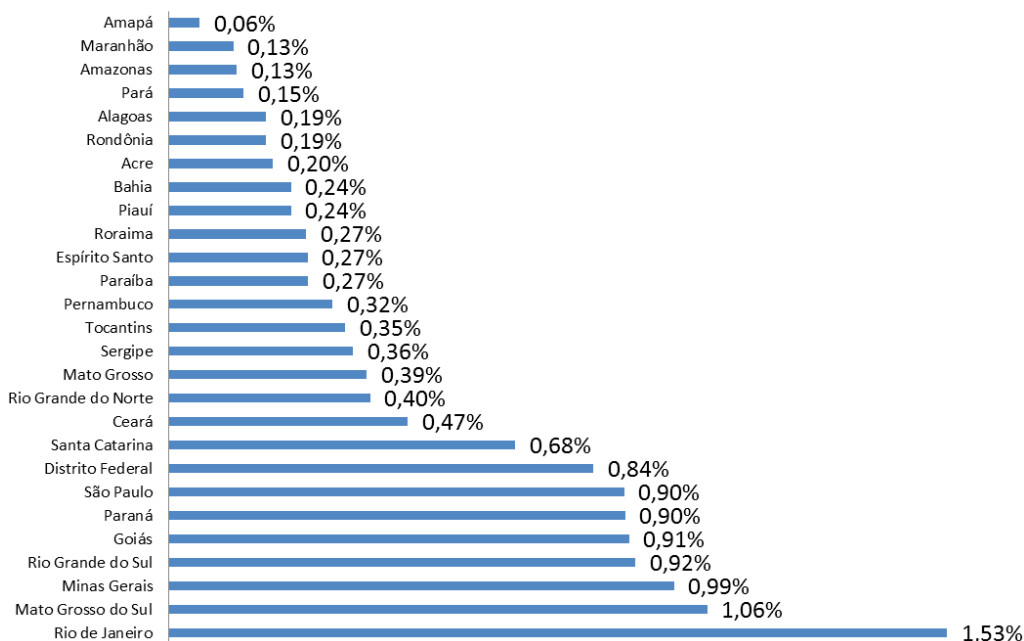
Tabela 1. Razão entre a arrecadação do ITCMD e o ICMS

UF	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Média
Rio de Janeiro	0,88%	1,01%	1,33%	1,40%	1,52%	2,01%	1,66%	1,93%	2,03%	1,53%
Mato Grosso do Sul	0,71%	0,79%	0,99%	0,93%	0,93%	1,04%	1,30%	1,46%	1,39%	1,06%
Minas Gerais	0,55%	0,54%	0,67%	0,75%	0,91%	0,99%	1,45%	1,55%	1,54%	0,99%
Rio Grande do Sul	0,58%	0,54%	0,56%	0,49%	0,59%	1,58%	1,30%	1,10%	1,52%	0,92%
Goiás	0,57%	0,64%	0,72%	0,89%	0,92%	0,85%	1,03%	1,22%	1,31%	0,91%
Paraná	0,60%	0,68%	0,75%	0,87%	0,81%	1,07%	0,93%	1,08%	1,29%	0,90%
São Paulo	0,64%	0,70%	0,79%	0,81%	0,87%	1,07%	0,94%	1,17%	1,08%	0,90%
Distrito Federal*	0,42%	0,45%	0,60%	0,64%	0,63%	0,72%	0,74%	0,93%	2,40%	0,84%
Santa Catarina	0,40%	0,41%	0,55%	0,70%	0,63%	0,71%	0,74%	1,01%	1,00%	0,68%
Ceará	0,25%	0,47%	0,30%	0,40%	0,39%	0,44%	0,65%	0,57%	0,76%	0,47%
Rio Grande do Norte	0,98%	0,15%	0,21%	0,22%	0,27%	0,32%	0,37%	0,37%	0,68%	0,40%
Mato Grosso	0,17%	0,21%	0,21%	0,34%	0,37%	0,39%	0,46%	0,68%	0,69%	0,39%
Sergipe	0,22%	0,19%	0,24%	0,27%	0,29%	0,44%	0,38%	0,66%	0,57%	0,36%
Tocantins	0,15%	0,17%	0,27%	0,29%	0,32%	0,30%	0,40%	0,52%	0,70%	0,35%
Pernambuco	0,19%	0,17%	0,17%	0,24%	0,26%	0,47%	0,40%	0,49%	0,50%	0,32%
Paraíba	0,13%	0,16%	0,21%	0,24%	0,23%	0,29%	0,47%	0,36%	0,37%	0,27%
Espírito Santo	0,13%	0,22%	0,24%	0,23%	0,29%	0,30%	0,29%	0,34%	0,42%	0,27%
Roraima	0,09%	0,07%	0,10%	1,18%	0,13%	0,18%	0,24%	0,24%	0,20%	0,27%
Piauí	0,10%	0,10%	0,20%	0,25%	0,15%	0,22%	0,23%	0,45%	0,46%	0,24%
Bahia	0,14%	0,15%	0,23%	0,18%	0,25%	0,22%	0,24%	0,29%	0,47%	0,24%
Acre	0,13%	0,09%	0,07%	0,17%	0,32%	0,14%	0,24%	0,17%	0,51%	0,20%
Rondônia	0,17%	0,13%	0,16%	0,21%	0,26%	0,26%	0,18%	0,16%	0,21%	0,19%
Alagoas	0,14%	0,13%	0,17%	0,17%	0,21%	0,20%	0,21%	0,24%	0,25%	0,19%
Pará	0,08%	0,08%	0,12%	0,13%	0,12%	0,13%	0,33%	0,21%	0,15%	0,15%
Amazonas	0,02%	0,02%	0,05%	0,09%	0,05%	0,05%	0,77%	0,08%	0,08%	0,13%
Maranhão	0,05%	0,05%	0,08%	0,12%	0,19%	0,15%	0,19%	0,17%	0,15%	0,13%
Amapá	0,03%	0,02%	0,04%	0,05%	0,06%	0,05%	0,14%	0,07%	0,08%	0,06%
BRASIL	0,51%	0,55%	0,64%	0,68%	0,74%	0,95%	0,93%	1,04%	1,11%	0,79%

Fonte: Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS do Confaz

Da análise dos índices em comento, verifica-se que no ano de 2013 o Distrito Federal apresentou um aumento significativo na arrecadação do ITCMD, considerando a razão de 2,40% em relação à arrecadação do ICMS.

Gráfico 1. Razão entre ITCMD e ICMS em ordem crescente (considerando a média de 2005 a 2013)



Fonte: Dados da Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS do Confaz

Em que pese a reconhecida disparidade socioeconômica entre os estados, a análise dos números constantes da Tabela 1 e do Gráfico 1 aponta uma diferença muito acentuada do índice de arrecadação do ITCMD em relação ao ICMS. Isso pode ser decorrente não apenas dos fatores socioeconômicos, mas também de fatores de outra natureza, e o entendimento desses fatores pode contribuir de forma significativa para o incremento da arrecadação desse tributo pelas unidades federadas.

Assim, em razão de o ITCMD ser um tributo socialmente mais justo e com grandes discrepâncias e potencial de crescimento, justifica-se este estudo sobre o tema a fim de que sejam analisados em detalhe a estrutura normativa e arrecadatória atual do tributo bem como as mudanças e as iniciativas que podem contribuir para o efetivo aumento de sua receita.

2 ASPECTOS HISTÓRICOS

Os registros sobre a cobrança de impostos são bem antigos. Na Bíblia existem várias referências aos coletores de impostos. No Egito há registros, no ano de 666 a.C., relativos ao imposto sobre transmissões para as transferências de propriedade.

O início do desenvolvimento dos sistemas tributários ocorreu na Era Moderna, durante os séculos XVII e XVIII, período em que as nacionalidades e os Estados já se encontravam claramente definidos.

No Brasil, com a vinda da família real portuguesa, os gastos com a Corte aumentaram substancialmente, fazendo com que fossem aumentados os impostos para suprir tais necessidades. Um desses impostos foi criado pelo Alvará de 3 de junho de 1809, denominado de imposto da *sisá* (vulgarmente conhecido por este nome até os dias de hoje) ou *sisá* dos bens de raiz. A alíquota era de 10%, sendo reduzida, posteriormente, para 6%, e incidia sobre as transferências de bens imóveis por compra e venda e por troca. No entanto, estabelecia isenções nas transferências para parentes mais próximos.

Por meio da Lei n. 1.507, de 26 de setembro de 1867, as regras para a cobrança dos impostos sobre a transmissão de propriedade e usufruto de imóveis e semoventes, a título oneroso e gratuito, *inter vivos* e *causa mortis*, foram uniformizadas. Surgiu assim a denominação Imposto sobre a Transmissão de Propriedade.

A primeira Constituição Republicana, de 1891, atribuiu aos estados a competência para decretar impostos sobre a transmissão da propriedade, conforme o seguinte:

Art. 9º É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

[...]

§ 3º sobre transmissão de propriedade.

A segunda Constituição Republicana, de 1934, estabelece textualmente:

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:

I – decretar impostos sobre:

[...]

b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

[...]

§ 4º O imposto sobre transmissão de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão *causa mortis*, de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberta no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.

As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram o mesmo texto de sua antecessora. Por sua vez, a Emenda Constitucional n. 5, de 21 de novembro de 1961, transferiu aos municípios a competência sobre o imposto de transmissão *inter vivos*, permanecendo o *causa mortis* sob a competência dos estados:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:

I – Transmissão de propriedade *causa mortis*;

[...]

§ 1º O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 2º O impôsto sôbre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

[...]

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por fôrça dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

[...]

III – sôbre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades.

A EC n. 18, de 1º de dezembro de 1965, volta a unificar a competência dos estados referente a esses impostos:

Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O impôsto incide sôbre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O impôsto não incide sôbre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 3º O impôsto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

O Código Tributário Nacional (CTN) – Lei n. 5.172, de 27 de outubro de 1966 –, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, disciplina, dos artigos 35 a 42, a aplicação do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I – quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II – quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

A Constituição de 1967 mantém a competência dos estados sobre o imposto de transmissão:

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I – 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 direitos à aquisição de imóveis; [...]

§ 2º O imposto a que se refere o n. I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

§ 3º O imposto a que se refere o n. I não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.

A EC n. 1, de 17 de outubro de 1969, dispõe:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – 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;

[...]

§ 2º O imposto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

§ 3º O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

Na vigência da Constituição anterior, o imposto de transmissão de bens imóveis era de competência exclusiva dos estados e atingia as transmissões de imóveis *inter vivos* e *causa mortis* a qualquer título.

3 LEGISLAÇÃO NACIONAL DO ITCMD

3.1 Constituição Federal

Com a promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988, os estados e o Distrito Federal passaram a tributar as transmissões *causa mortis* e doação, conforme competência outorgada pelo artigo 155, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

[...]

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

Do dispositivo em comento constata-se duas inovações no tocante à instituição de tributos sobre transmissão pelos estados e pelo Distrito Federal: (i) limitou às transmissões *causa mortis* e doação, e não mais a qualquer título; (ii) estendeu para quaisquer bens ou direitos, não mais restringindo à transmissão de bens imóveis. Essa inovação na materialidade do imposto estadual sobre transmissões, aliada à competência de diversas pessoas políticas para instituir o ITCMD (26 estados e o Distrito Federal), remete ao artigo 146, da CF, o qual determina que lei complementar veicule normas gerais e disponha sobre conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas, bem como sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nela discriminados:

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;

[...]

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.

Há ainda a necessidade de lei complementar que discipline o disposto no artigo 155, § 1º, inciso III, da CF/1988, ou seja, que regule a instituição do imposto se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, bem como se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

3.2 Código Tributário Nacional

Não obstante a CF de 1988 atribuir tais matérias à lei complementar, até esta data não foi editada a referida norma. A única legislação nacional que cuida da matéria é o Código Tributário Nacional (CTN). Contudo, o referido diploma legal trata apenas da transmissão de bens imóveis e direitos a ele relativos, sem distinguir a transmissão onerosa da gratuita, afirmando ser de competência estadual.

Ainda que aplicável, no tocante à parte compatível com a CF de 1988, o CTN não satisfaz a exigência constitucional de lei complementar nacional sobre o ITCMD, pois cuida, exclusivamente, das transmissões de bens imóveis.

De fato, é razoável que o CTN não discipline todas as questões constitucionais deixadas para a lei complementar, pois a parte ureferente à transmissão de bens ainda está na sua redação de 1966, época em que tinha vigência a repartição de competência tributária prevista pela Constituição de 1946, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965.

Considerando a não edição de lei complementar que trate das normas gerais desse imposto, os estados e o Distrito Federal, com fundamento no artigo 24, § 3º, da CF, exerceram sua competência supletiva⁵ e disciplinaram a matéria.

Dessa forma, há 27 leis estaduais versando sobre o ITCMD. Embora a maioria das normas apresente compatibilidade, há diferenças que podem ensejar bitributação.

3.3 Projeto de lei complementar para bens do exterior

A Carta Política de 1988, em seu artigo 155, § 1º, inciso III, atribui à lei complementar a tarefa de regular a instituição do ITCMD nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

No intuito de estabelecer as normas relativas à matéria, está em trâmite no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLC) n. 363 de dezembro de 2013, de iniciativa da deputada federal Erika Kokay (PT/DF), que disciplina o referido dispositivo constitucional da seguinte forma:

5 Conforme Sousa (2010, p. 53), a competência supletiva corresponde à “competência legislativa plena aos Estados membros em virtude da ausência de normas gerais editadas pela União”.

Art. 1º A competência para a instituição e cobrança do ITCMD – imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – será exercida nos seguintes termos:

[...]

III – nos casos em que houver conexão relevante com o exterior:

- a) pelo Estado onde for domiciliado ou residir o donatário, se o doador tiver domicílio no exterior, ou o Distrito Federal;
- b) pelo Estado onde tiver domicílio ou residir o herdeiro, se o de *cujus* tiver seu inventário ou arrolamento processado no exterior, ou o Distrito Federal;
- c) pelo Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, se o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou o Distrito Federal.

Não obstante a relevância da iniciativa, o referido projeto de lei não esgota a questão, visto que trata, exclusivamente, da competência para a instituição do imposto nos casos em que houver conexão com o exterior.

3.4 Anteprojeto de lei dos aspectos gerais

No escopo de dar cumprimento às disposições constitucionais, bem como estabelecer as normas gerais do ITCMD, objetivando uniformizar as legislações estaduais, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio do Grupo de Trabalho referente ao ITCMD (GT-51), elaborou um anteprojeto de lei complementar nacional – *vide* Anexo 5 – no intuito de disciplinar todas as questões atribuídas pela CF/1988 à lei complementar, bem como estabelecer normas gerais sobre o imposto.

O referido anteprojeto será analisado neste estudo conjuntamente com as legislações estaduais editadas pelos estados e pelo Distrito Federal para a instituição do ITCMD em seus territórios.

4 LEGISLAÇÕES ESTADUAIS DO ITCMD

Antes de iniciar o estudo dos pontos específicos das legislações estaduais, convém analisar a hipótese de incidência do ITCMD nos termos do inciso I do artigo 155 da CF de 1988.

Da análise do dispositivo constitucional, depreende-se que a hipótese legal de incidência do imposto é a transmissão, ocorrida por meio dos dois fatos jurídicos mencionados, ou seja, *causa mortis* ou doação, relativamente a bens ou direitos de qualquer natureza (móveis ou imóveis).

De acordo com Silva (2008, p. 1427), transmissão, do latim *transmissio*, de *transmittere* (transferir, enviar de um lugar para outro, passar, transportar), em sentido amplo, é toda ação e efeito de transmitir coisas, fazendo-as passar de um para outro lugar ou do poder de uma para outra pessoa.

Destaca ainda que na linguagem do direito civil a transmissão designa a transferência de coisas, ou a cessão de direitos, em virtude de que coisas ou direitos são transmitidos ou transferidos de dono ou titular.

Relativamente à transmissão de herança, o autor salienta que, embora significando igualmente transferência, traz o mesmo sentido de sucessão, isto é, transferência de direitos ativos e passivos do *de cuius* para seus herdeiros, legítimos ou testamentários. A transmissão da herança revela-se ainda uma transferência e aquisição pela *causa mortis*, isto é, a que gera ou se deriva do falecimento da pessoa a quem pertenciam os bens e os direitos transmitidos.

Com relação à sucessão, do latim *sucessio*, de *succedere* (suceder), Silva (2008, p. 1341) ensina que, em sentido etimológico e amplo, sucessão exprime uma relação de ordem, de continuidade. Por sua vez, na etimologia jurídica, mesmo genericamente, a sucessão conduz sentido de substituição, compreendendo a vinda de coisa ou de pessoa para se colocar no lugar ou na posição ocupada por outra, investindo-se na mesma situação jurídica que mantinha a outra coisa ou a outra pessoa.

Assim, sucessão é a transmissão de bens e de direitos de uma pessoa a outra em virtude da qual esta última, assumindo a propriedade dos mesmos bens e direitos, pode usufruí-los, dispô-los e exercitá-los em seu próprio nome. Porém, em sentido estrito, sucessão é a transmissão de bens e de direitos integrantes do patrimônio deixado por uma pessoa falecida a uma ou mais pessoas vivas.

No que diz respeito à doação, Silva (2008, p. 493) destaca:

Doação. Derivado do latim *donatio*, de *donare* (dar, brindar, presentear), bem exprime o vocábulo, por sua etimologia, o ato de liberalidade, pelo qual a pessoa dispõe de bens ou vantagens integradas em seu patrimônio em benefício de outrem, que os aceita. [...] A doação pode ter objeto bens ou vantagens. Assim, pode consistir em qualquer direito

ou coisa, seja corpórea ou incorpórea. Seu caráter está no *animus donandi*, ou seja, na pura liberalidade promovida pelo doador. [...] Ato de liberalidade, que não se presume, a doação deve ser sempre manifestada por escrito.

A Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil (CC), em seu artigo 538 prescreve que se considera doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. Portanto, além da natureza contratual, a doação consiste em praticar uma generosidade mediante a passagem de algum bem do patrimônio do doador para o do donatário e, conseqüentemente, a aceitação deste nos termos do artigo 539 do mesmo diploma legal.

Do exame da primeira parte das disposições contidas no inciso I, do artigo 155, da CF, infere-se que o núcleo do tributo é formado pelo verbo transmitir, em razão da morte (*causa mortis*), e pelo complemento quaisquer bens ou direitos. A parte final do referido dispositivo preconiza a doação de quaisquer bens e direitos. Portanto, o núcleo do tributo é formado pelo verbo doar (gratuidade) e pelo complemento de quaisquer bens ou direitos.

De pronto, percebe-se a similitude do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e a doação, pois ambas cuidam da gratuidade da transmissão, cuja distinção é que uma decorre da morte e a outra, por ato *inter vivos* (FERNANDES, 2005, p. 95).

Posto isso, passa-se ao exame pormenorizado das leis estaduais vigentes. Considerando a regra matriz da incidência tributária, verificam-se no antecedente (descritor) e no conseqüente (prescritor) possíveis similitudes ou divergências entre as legislações estaduais, as quais poderão dirimir ou ocasionar conflitos de competência entre os entes federados.

Nesse sentido, faz-se necessária a análise dos critérios material, especial e temporal, que compõem o antecedente, e dos critérios pessoal e quantitativo, que se referem ao conseqüente.

4.1 Critério material

O critério material é a essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo seguido de seu complemento que delimita qual ação será exigida para a incidência tributária (CARVALHO, 2010, p. 258).

Embora haja diversas semelhanças entre as legislações estaduais e distrital, algumas situações não apresentam uniformidade, quais sejam, previsões específicas para sucessão provisória, extinção de usufruto e usucapião.

Desse modo, analisam-se os institutos em questão no escopo de verificar sua conformidade com a competência tributária outorgada aos estados e ao Distrito Federal pelo legislador constitucional.

4.1.1 Sucessão provisória

No que se refere à sucessão provisória, o artigo 26 do CC estabelece que os interessados poderão requerer a declaração da ausência e a abertura, provisoriamente, da sucessão quando decorrido um ano da arrecadação dos bens do ausente, ou, caso tenha deixado representante ou procurador, em se passando três anos.

Embora defira aos interessados a possibilidade de pleitearem a abertura da sucessão provisória, o legislador entende plausível o retorno do ausente, pois a certeza é seu desaparecimento e não sua morte, havendo a possibilidade de ele retornar e reivindicar a posse de seus bens por direito, conforme disposto no artigo 36 do CC. Assim, se o ausente aparecer, ou se lhe provar a existência, termina a sucessão provisória, e os sucessores tomam medidas para entregar os bens ao seu verdadeiro dono.

Há estados, a exemplo de São Paulo, que dispuseram sobre a sucessão provisória como critério material específico, indicando-a como fato gerador do imposto (Anexo 1). Da mesma forma é o tratamento dado pelo anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51.

Entretanto, outras Unidades da Federação estabeleceram esse instituto como sujeito à incidência do tributo ao determiná-lo como critério temporal, a exemplo dos Estados do Amapá e do Maranhão.

Por sua vez, o Estado do Rio de Janeiro tratou essa incidência de maneira curiosa, isto é, determinando que se pague o imposto até seis meses após o trânsito em julgado da sentença que determinar a abertura da sucessão provisória.

4.1.2 Usufruto

Quanto ao instituto do usufruto, o Código Civil em vigor não tratou de sua conceituação. Todavia, extrai-se tal conceito do tratamento legal dado pelos artigos 1.390 a 1.411, que se referem a um direito real sobre coisa alheia (SILVA, 2008, p. 295).

A propriedade desmembra-se entre dois sujeitos: o nu-proprietário e o usufrutuário. Para o primeiro, a propriedade fica nua, desprovida de direitos elementares, visto que conserva apenas o *jus disponendi* e a expectativa de reaver o bem, momento em que a propriedade se consolida. O segundo detém o domínio útil da coisa, que se verifica nos direitos de uso e gozo, e a obrigação de conservar sua substância. Esse desmembramento gera a posse direta do usufrutuário e a indireta do nu-proprietário. Isso ocasiona o exercício concomitante dos direitos do nu-proprietário e do usufrutuário de forma harmônica. Ocorrendo turbação na posse do usufrutuário, este dispõe da faculdade de protegê-la, inclusive contra o proprietário. Por sua vez, o nu-proprietário poderá intentar ação de reintegração de posse caso o usufrutuário passe a esbulhar, como, por exemplo, em situação de término do usufruto e de negativa do usufrutuário em restituir a posse àquele.

Em outras palavras, por ser um direito real sobre coisa alheia, pressupõe a convivência dos direitos do usufrutuário e do nu-proprietário. O usufrutuário tem a posse direta do bem, e o nu-proprietário é o possuidor indireto do bem, razão pela qual ambos têm direitos a ações e proteções possessórias.

Contudo, relativamente a esse instituto, para este estudo interessa verificar a incidência do ITCMD na extinção do usufruto, conforme inserto na legislação de algumas unidades federadas.

De acordo com o artigo 1.410 do CC, são hipóteses de extinção do usufruto:

Art. 1.410. O usufruto extingue-se, cancelando-se o registro no Cartório de Registro de Imóveis:

I – pela renúncia ou morte do usufrutuário;

II – pelo termo de sua duração;

III – pela extinção da pessoa jurídica, em favor de quem o usufruto foi constituído, ou, se ela perdurar, pelo decurso de trinta anos da data em que se começou a exercer;

IV – pela cessação do motivo de que se origina;

V – pela destruição da coisa, guardadas as disposições dos arts. 1.407, 1.408, 2ª parte, e 1.409;

VI – pela consolidação;

VII – por culpa do usufrutuário, quando aliena, deteriora, ou deixa arruinar os bens, não lhes acudindo com os reparos de conservação, ou quando, no usufruto de títulos de crédito, não dá às importâncias recebidas a aplicação prevista no parágrafo único do art. 1.395;

VIII – pelo não uso, ou não fruição, da coisa em que o usufruto recai (arts. 1.390 e 1.399).

Depreende-se acima que a lei apresenta um rol meramente exemplificativo das causas de extinção do usufruto, as quais podem recair sobre o usufrutuário, sobre a coisa ou sobre a relação jurídica. Para o primeiro caso, citam-se os incisos I, III e VII do artigo em questão. Os incisos V e VIII dizem respeito ao próprio objeto do usufruto, enquanto nos termos dos incisos II, IV e VI as causas recaem sobre a relação jurídica.

A incidência do imposto na extinção do usufruto é bastante controversa. O tema não é simples e merece digressão. Na hipótese em que o proprietário doa o usufruto e, portanto, sua extinção implica consolidação da propriedade nas mãos de quem o instituiu, não há grandes discussões. De fato, a maioria dos Estados que entendem ser tributável a extinção do usufruto estabelece essa hipótese como de isenção ou de não incidência, tais como os Estados de Pernambuco e de Rondônia, respectivamente.

O problema está na hipótese em que o doador reserva para si o direito de usufruto, transmitindo somente a nua-propriedade (chamada “doação com reserva de usufruto”). Isso porque, ao extinguir esse direito real, a propriedade consolida-se nas mãos do beneficiário da doação inicial (o nu-proprietário), caracterizando a transmissão gratuita da propriedade do bem. Como foi tributada apenas parte do bem na instituição do usufruto, alguns estados optaram por tributar a parcela restante na extinção do usufruto (Anexo 1).

É essa a lógica para tributar a extinção do usufruto, e somente se justifica na hipótese de doação com reserva de usufruto. Contudo, argumenta-se que na extinção do usufruto não há uma efetiva transmissão *causa mortis* ou por doação, critérios constitucionais para a incidência do imposto; o fenômeno que ocorre seria a consolidação da propriedade, não sujeita ao imposto.

Solução interessante foi adotada pela atual legislação capixaba, a qual estabelece que na doação com reserva de usufruto o doador recolhe o imposto referente ao usufruto, cuja base de cálculo é metade do valor do bem e também recolhe o imposto referente à transmissão da nua-propriedade, cuja base de cálculo é o valor restante.

O anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51 trata da não incidência do imposto na extinção do usufruto ou qualquer outro direito real que resulte em consolidação da propriedade, bem como estabelece como base de cálculo do imposto na instituição do usufruto por prazo indeterminado o valor integral do bem e, se por prazo determinado, 5% do valor do bem por ano de duração do gravame, limitado a 100%.

4.1.3 Usucapião

Por meio desse instituto, a legislação (artigos 1.238 a 1.244 e o 1.260 do CC) permite ao possuidor que, sem ser molestado em sua posse (que por essa razão é mansa e pacífica), exerça sobre a coisa os poderes inerentes ao domínio por certo lapso de tempo, obtenha declaração judicial conferindo-lhe o domínio depois da respectiva transcrição.

Da análise das legislações estaduais, verifica-se que o Estado do Tocantins afirma que “a incidência do imposto alcança a usucapião, obtida por sentença declaratória” (art. 53, § 4º, inciso XI, do Código Tributário do Estado do Tocantins).

O Estado do Amazonas estabelece base de cálculo específica para a hipótese da usucapião, assim como o Estado da Paraíba lhe dedica critério temporal determinado.

Além dessas três Unidades da Federação, nenhuma outra menciona a usucapião em suas legislações (Anexo 1).

Há divergência doutrinária quanto a sua natureza jurídica, se forma de aquisição originária ou derivada da propriedade, isto é, se existe ou não transmissão de domínio. Se houver transmissão, há aquisição derivada; se não houver transmissão, inexistindo relação entre o adquirente e o antigo proprietário, há aquisição originária.

De acordo com Diniz (2004, p. 159), pelos princípios que presidem as mais acatadas teorias sobre a aquisição da propriedade é de aceitar que se trata de modo originário, uma vez que a relação jurídica formada em favor do usucapiente não deriva de nenhuma relação anterior.

Quem sustenta a incidência do ITCMD afirma que, não obstante ser meio originário de aquisição, no qual inexistente relação jurídica com o anterior proprietário, a usucapião caracteriza efetivamente uma transmissão não onerosa. De fato, só há usucapião se houver anterior proprietário, razão pela qual, necessariamente, haverá uma transmissão; da mesma forma, essa aquisição, sob o ponto de vista do adquirente, é não onerosa. Assim, tratando-se de transmissão não onerosa, incidiria ITCMD.

Por sua vez, a não incidência do imposto tem um forte argumento normativo: a usucapião não está contemplada pela CF/1988 como um dos possíveis fatos sujeitos ao imposto. Como visto, a CF/1988 estabelece como critério material do imposto as transmissões *causa mortis* ou por doação. A usucapião não se subsume à primeira situação, pois não decorre da morte; também não corresponde à segunda, pois não

há vínculo do adquirente com o anterior proprietário que caracterize o evento como doação.

Dessa forma, considerando que a usucapião não corresponde ao critério material do imposto previsto na CF/1988, é forçoso reconhecer que estão com razão os estados que não cuidaram dessa hipótese como sujeita ao ITCMD. Ressalte-se que o anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51 nada diz acerca da usucapião.

Com relação à incidência do ITCMD, na aquisição da propriedade por meio da usucapião, não obstante decisão anterior à CF de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu da seguinte forma:

RE 103434/MG – MINAS GERAIS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO

Julgamento: 24/10/1985. Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJ 14/02/1986 PP-01209 EMENT VOL-01407-02 PP-00216

EMENTA – Tributário. Imposto de transmissão. A ocupação qualificada e continuada, que gera a usucapião, não importa em transmissão de propriedade, pois dele decorre modo originário de adquirir. A aquisição decorre do fato da posse, sem vinculação com o anterior proprietário. Imposto de transmissão indevido, em decorrência da usucapião.

DECISÃO – Conheceu-se do recurso e se lhe deu provimento, declarando-se inconstitucionalidade do inciso IX, do art. 60, da Lei Estadual n. 6.769, de 26/12/1975 do Estado de Minas Gerais. Decisão unânime. Votou o Presidente. Ausentes, ocasionalmente, os Senhores Ministros Carlos Madeira, Néri da Silveira e Moreira Alves. Presidiu ao julgamento o senhor Ministro Rafael Mayer. Plenário, 24/10/1985.

RE 94580/RS – RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. DJACI FALCÃO

Julgamento: 30/08/1984. Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação

DJ 07/06/1985 PP-08890 EMENT VOL-01381-01 PP-00201

EMENTA – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS. ALCANCE DAS REGRAS DOS ARTS. 23, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 35 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

USUCAPIÃO. A OCUPAÇÃO QUALIFICADA E CONTINUADA QUE GERA O USUCAPIÃO NÃO IMPORTA EM TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE DO BEM. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E VEDADA ALTERA A DEFINIÇÃO, O CONTEÚDO E O ALCANCE DOS INSTITUTOS, CONCEITOS E FORMAS DE DIREITO PRIVADO (ART. 110 DO CTN). REGISTRO DA SENTENÇA DE USUCAPIÃO SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. RECURSO PROVIDO, DECLARANDO-SE INCONSTITUCIONAL A LETRA ‘H’, DO INC. I, DO ART. 1, DA LEI N. 5.384, DE 27/12/1966, DO ESTADO DE RIO GRANDE DO SUL.

4.2 Critério temporal

Acerca do critério temporal, não foi identificado nenhum ponto relevante de divergência presente nas legislações dos estados e do Distrito Federal. Contudo, existem diferentes interpretações dos estados quanto ao início da contagem do prazo decadencial. Nos casos em que existe dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para a administração tributária lançar o imposto deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o fisco poderia ter conhecido a ocorrência do fato gerador (HABLE, 2007, p. 1).

Com efeito, o próprio artigo 150, § 4º, do CTN exclui sua aplicação nos casos em que há dolo, fraude ou simulação por expressa disposição legal. Por sua vez, a regra geral de contagem de prazo decadencial contida no artigo 173, inciso I, do CTN é expressa ao ditar que o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento “poderia ter sido efetuado”.

O texto da norma é expresso ao afirmar como referência para o termo inicial a data em que o lançamento “poderia ter sido efetuado”, o qual, em se tratando de dolo, fraude ou simulação, não é a data da efetiva ocorrência do fato gerador.

De fato, a administração tributária somente pode lançar quando toma ou devesse tomar conhecimento do fato gerador, pois se não o conhece, tampouco o devesse conhecer, não há como exigir que procedesse ao lançamento, uma vez que não há inércia da administração.

É importante destacar que tal solução não implica a inexistência de prazo decadencial, mas tão somente ajusta o início da contagem ao momento em que a administração tributária passa a ficar inerte, isto é, quando conhece ou devesse conhecer do fato doloso, fraudulento ou simulado e nada faz no sentido de constituir o crédito tributário.

Outrossim, ressalte-se que coincidir o início do prazo decadencial com o momento a partir do qual o titular do direito tem condições de exercê-lo não é novidade no direito. De fato, é assim no direito penal para a contagem do prazo decadencial do direito de apresentar queixa ou representação (artigo 103 do Código Penal), assim como no direito do consumidor para reclamar de vício oculto, cuja contagem se inicia a partir do momento em que fica evidenciado o defeito (artigo 26 do Código de Defesa do Consumidor).

No direito civil também há regras em que o prazo decadencial se inicia do aparecimento do defeito ou vício (artigos 445, § 1º e 618, parágrafo único, ambos do CC), bem como há regra segundo a qual a nulidade da simulação não tem prazo para ser declarada (artigos 167 c/c 169 do CC).

Portanto, em se tratando de fraude, dolo ou simulação, o início do prazo decadencial para a administração tributária lançar o imposto é o momento no qual toma conhecimento, ou devesse tomá-lo, por força do disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. Regra esta que se conforma com a ideia de início da inércia de quem tem o direito e que também está presente nos outros ramos do direito.

4.3 Critério espacial

A CF/1988 determina que lei complementar regulamente a instituição do ITCMD se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, conforme disposto no artigo 155, § 1º, inciso III.

Já foi destacado que até hoje não há lei complementar disciplinando tais hipóteses, que foram disciplinadas por algumas Unidades da Federação, conforme se observa no Anexo 1. Contudo, as regras utilizadas pelos estados que optaram por instituir o imposto nesses casos não são uniformes e podem implicar bitributação. Como exemplo, comparem-se as legislações pernambucana, paulista e gaúcha.

Os Estados de Pernambuco e do Rio Grande do Sul estabeleceram como critério, para a hipótese em que o doador está domiciliado ou residente no exterior, o local do domicílio do donatário (artigo 4º, parágrafo único, inciso II, alínea “a”, da Lei n. 13.974/2009 e artigo 3º, inciso V, da Lei n. 8.821/1989, respectivamente).

Por sua vez, para a mesma hipótese – doador no exterior –, o Estado de São Paulo estabeleceu os seguintes critérios: a localização do bem corpóreo ou o local de

transferência ou liquidação do bem incorpóreo. Porém, se ambos ocorreram fora do Brasil e o donatário estiver no território paulista, afirma incidir a lei paulista (artigo 4º da Lei n. 10.705/2000).

Conforme se observa, os critérios utilizados sobrepõem-se, implicando bitributação em diversas hipóteses. Como exemplo, supõe-se doador domiciliado no estrangeiro transmitindo bem corpóreo localizado no Estado de São Paulo a pessoa residente no Estado de Pernambuco: seguindo as legislações estaduais, tanto o Estado de São Paulo quanto o de Pernambuco exigiriam o ITCMD sobre essa doação.

Para a transmissão *causa mortis*, cada um dos três estados citados elegeu critérios diferentes. O Estado de Pernambuco estabelece a incidência para os casos em que o herdeiro ou legatário resida em seu território e a sucessão tiver sido processada no exterior, ou se o *de cuius* era domiciliado no exterior ou ainda possuía bens no exterior, independentemente da sua residência (artigo 4º, parágrafo único, inciso II, alíneas “b”, “c” e “d”, da Lei n. 13.974/2009).

O Estado de São Paulo utiliza o mesmo critério para a doação: a localização do bem corpóreo ou o local de transferência ou liquidação do bem incorpóreo; porém, se ambos ocorreram fora do Brasil e o herdeiro ou legatário residirem no território paulista, afirma incidir a lei paulista (art. 4º da Lei n. 10.705/2000).

Por sua vez, o Estado do Rio Grande do Sul estabelece como critério o domicílio do herdeiro ou legatário se o inventário ou arrolamento for processado no exterior ou se o *de cuius* era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no Brasil (artigo 3º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Lei n. 8.821/1989).

No escopo de destacar a possível bitributação decorrente da aplicação dessas regras, supõem-se duas hipóteses: (i) falecimento de pessoa domiciliada no estrangeiro, com inventário também processado no estrangeiro transmitindo a herdeiro domiciliado no Estado de Pernambuco bem corpóreo localizado no Estado de São Paulo; (ii) falecimento de pessoa domiciliada no estrangeiro, inventário processado no Estado de Pernambuco e herdeiro domiciliado no Estado do Rio Grande do Sul. Na primeira hipótese, tanto o Estado de Pernambuco quanto o de São Paulo tributariam a transmissão; na segunda, os Estados de Pernambuco e do Rio Grande do Sul cobrariam o imposto.

Aqui convém fazer uma ressalva: a lei gaúcha vai de encontro às disposições constitucionais ao estabelecer que o imposto cabe ao Estado do Rio Grande do Sul se

“o *de cuius* era residente ou domiciliado no exterior, ainda que o inventário ou arrolamento tenha sido processado no País” (artigo 3º, inciso III, alínea “b”, da Lei n. 8.821/1989).

A conclusão decorre do fato de que a CF já prevê que o imposto compete à unidade federada em que se processar o inventário, não se tratando de bem imóvel (artigo 155, § 1º, inciso II). No entanto, não se tem notícia da declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo gaúcho.

Feita a ressalva, não obstante a inconstitucionalidade apontada, conclui-se que a omissão do Congresso Nacional em regulamentar o inciso III, do § 1º, do artigo 155, da CF/1988 possibilitou que os estados, ao exercerem sua competência supletiva, instituísem o ITCMD, ocasionando a bitributação.

De fato, conforme já destacado no capítulo anterior, há duas iniciativas para disciplinar tal hipótese: o PLC n. 363/2013 e o anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51, ambos propondo a mesma solução.

É importante destacar que o anteprojeto regulamenta hipótese não prevista na CF/1988, ou seja, a transmissão *causa mortis* formalizada por escritura pública sem procedimento judicial (arrolamento ou inventário).

Contudo, de fato, à época da Constituinte, não havia a possibilidade de formalização de transmissão *causa mortis* por outro meio que não o procedimento judicial. Entretanto, com a Lei n. 11.441, de 4 de janeiro de 2007, a escritura pública, desde que cumpridos alguns requisitos, passou a ser meio legal.

A solução adotada pelo GT-51 segue a linha constitucional, pois estabelece como regra o local no qual deveria ser processado o inventário ou o arrolamento para esses casos de transmissão *causa mortis* formalizada por escritura pública (artigo 2º, inciso II, alínea “a”, item 2, do anteprojeto de lei complementar e artigo 96 do Código de Processo Civil – CPC).

4.4 Critério pessoal

No critério pessoal da regra matriz de incidência estão os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e o sujeito passivo é a pessoa de quem se exige seu cumprimento (FERNANDES, 2005, p. 70).

O sujeito ativo do ITCMD está previsto na CF/1988 da seguinte forma: se o objeto da transmissão for bem imóvel, a Unidade da Federação em que o bem estiver localizado; para os outros casos, o local de domicílio do doador ou onde se processar o inventário ou o arrolamento (artigo 155, § 1º, incisos I e II).

Os problemas relativos à sujeição ativa confundem-se com os relativos ao critério espacial apresentado no tópico supra.

Com relação à sujeição passiva, um ponto relevante nas legislações estaduais diz respeito ao contribuinte do imposto na transmissão por doação. Se o donatário residir ou for domiciliado no território do sujeito ativo, todos os estados e o Distrito Federal o elegem como contribuinte do imposto, exceto o Estado do Rio Grande do Sul, cujo contribuinte sempre é o doador.

No entanto, se o donatário não for residente ou domiciliado no território do sujeito ativo, 11 estados⁶ elegeram o doador como contribuinte, os demais estados e o Distrito Federal mantêm o donatário como contribuinte (*vide* Anexo 2).

É importante destacar que a opção daqueles 11 estados, que também está no anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51, não ofende o CTN (artigo 121, inciso I), pois tanto o doador quanto o donatário têm relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário – a doação. De fato, é justificável tal opção, pois facilita a fiscalização e a cobrança do imposto, uma vez que o contribuinte sempre estará localizado no território do sujeito ativo.

Ainda acerca da sujeição passiva, além dos casos previstos no CTN, nas legislações estaduais também se encontram os seguintes responsáveis: (i) servidores do Detran que procederem à transferência sem comprovação do pagamento do imposto (MT, SC e TO); (ii) empresa, instituições financeiras e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique a transmissão (exceto AL, AP, BA, RJ, RS e SC); (iii) doador (exceto RN); (iv) donatário (AC, ES, MT, PB, PI, RS e TO); e (v) detentor ou possuidor do bem transmitido (exceto AL, BA, CE, PE, RJ, RN, RS, SC e SE).

4.5 Critério quantitativo

Pelo critério quantitativo, tem-se a apuração da exata quantia devida a título de tributo. Segundo Carvalho (2010, p. 391-392), há de vir sempre explícita pela conjugação de dois elementos, quais sejam, base de cálculo e alíquota.

⁶ AC, AM, ES, GO, MG, MT, PB, PI, RS, SP e TO.

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento, que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário.

Desse modo, passa-se ao exame dos aspectos de divergência entre as legislações estaduais no tocante a esses elementos.

4.5.1 Base de cálculo

A regra geral prevista em todas as legislações estaduais como base de cálculo do ITCMD é o valor⁷ do bem ou do direito transmitido. Eventualmente, as leis determinam que a base de cálculo seja apenas parte do valor desse bem ou direito, contudo mantém-se o valor do bem como critério. E não poderia ser diferente, pois, em se tratando de tributo que incide sobre a transmissão não onerosa, somente o valor – ainda que parte – do bem ou do direito transmitido é que poderia ser sua base de cálculo.

A discussão de como determinar tal valor será abordada na seção que trata da metodologia de avaliação de bens. Neste momento, tratar-se-á apenas da divergência de base de cálculo encontrada nas legislações, dada uma mesma hipótese.

Já foi dito que a base de cálculo do imposto só pode ser o valor do bem transmitido, ou parte dele. Mas, como visto, há divergência entre as legislações quanto ao assunto.

As hipóteses que têm relevantes dissonâncias são a base de cálculo das transmissões de propriedade gravada com algum direito real de terceiro e das transmissões de direito real sobre bens de terceiro.⁸

Antes de apresentar essas divergências, destaque-se que dez estados⁹ não trazem regras específicas para tais casos e esclareçam-se os seguintes conceitos: (i) por domínio direto entende-se o direito de propriedade gravada com algum direito real de terceiro; (ii) por domínio útil, o direito real sobre bem de terceiro (direito de superfície, de habitação e de uso); (iii) por nua-propriedade, o direito de propriedade gravada com

7 Por valor do bem entende-se o valor venal ou de mercado. Não foi encontrado registro de base de cálculo como valor histórico.

8 Nesta seção, sempre que se mencionar “direito real sobre bens de terceiro” será com referência às faculdades/poderes inerentes à propriedade que estão desmembradas do proprietário, o que vale dizer, aos direitos reais de superfície, uso, habitação e usufruto; não estão incluídos os chamados direitos reais de garantia (hipoteca, penhor e anticrese).

9 AL, AP, BA, CE, MA, PA, RN, RR, RS e SE.

usufruto; e (iv) por instituição do usufruto, a transferência do direito de usar e fruir uma coisa.¹⁰ Postos esses conceitos, passa-se ao exame das legislações estaduais.

Em relação à transferência da nua-propriedade, 13 Estados¹¹ não estabeleceram regra específica, assim como o anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51. Nas legislações que contêm tal regra, a base de cálculo corresponde a 2/3, 30%, 50% ou 70% do valor do bem.

Das 14 legislações estaduais que trazem regras específicas para a transferência da nua-propriedade, todas também cuidam da transferência do usufruto por meio da sua instituição (Anexo 3).

A lógica que informa essas legislações é a seguinte: o direito do nu-proprietário corresponde a uma parcela, e o do usufrutuário, à parcela restante, cujo total é o direito de propriedade. Assim, se a transmissão da nua-propriedade corresponde a uma parte do valor do bem, a do usufruto será a parcela restante que totaliza esse bem. Por exemplo: se a transmissão da nua-propriedade tem base de cálculo de 2/3 do valor do bem, o direito de usufruto deve corresponder a 1/3, totalizando 3/3 e, portanto, o valor do bem.

Essa lógica guia todas as legislações que trazem regras específicas para os dois casos, exceto a legislação mato-grossense que prevê, para ambas as hipóteses, 70% do valor do bem como base de cálculo.

Dos três estados¹² que trazem regra específica para a instituição do usufruto e não tratam da transferência da nua-propriedade, os Estados de Goiás e do Piauí não seguem a lógica descrita, cuidam da transferência do direito de usufruir por outra perspectiva: em razão do prazo desse direito. Para usufruto instituído por prazo certo, estabelecem como base de cálculo um percentual do valor do bem para cada ano de duração do direito, limitado ao total de 100%; se instituído por prazo indeterminado, a base de cálculo corresponde ao valor do bem. Também foi essa a solução adotada pelo anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51.

Esses problemas descritos na transmissão não onerosa do usufruto estão presentes nas transmissões dos demais direitos reais sobre bens de terceiro (direito de uso, direito de habitação e direito de servidão).

10 A transferência do direito de usar e fruir dá-se pela instituição do usufruto, o qual é personalíssimo (não pode ser transmitido por quem o tem, o usufrutuário), conforme artigo 1.393 do Código Civil.

11 AL, AP, BA, CE, GO, MA, MG, PA, PI, RN, RR, RS e SE.

12 GO, MG e PI.

Contudo, se 24, dentre as 27 legislações estaduais (Anexo 3), disciplinaram a transmissão do usufruto, apenas dez¹³ cuidaram, de alguma forma, das transmissões dos demais direitos reais sobre bens de terceiro (direito de uso, direito de servidão e direito de habitação). A razão pode ser o fato de o usufruto ser o mais comum dentre os direitos reais sobre bens de terceiro, inclusive porque é o mais abrangente em termos de poderes/faculdades inerentes à propriedade.

Em relação aos direitos de uso e de habitação, dez estados trazem regra específica, considerando a base de cálculo como parte do valor do bem ou segundo a duração do direito.

Em relação à transmissão do direito de superfície, somente cinco estados (AC, DF, GO, SC e SP) e o Distrito Federal preveem regra que inclui sua transmissão. Da mesma forma que para os direitos anteriores, há regra considerando a base de cálculo como parte do valor do bem (AC, DF, SC e SP) e segundo a duração do direito (GO).

Embora haja menção aos direitos reais sobre bens de terceiro ao tratar do critério material, do contribuinte e da não incidência, não há previsão específica para a base de cálculo de suas transmissões no anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51 (como dito, há apenas para a transmissão do usufruto).

4.5.2 Alíquota

Conforme previsão constitucional, a alíquota máxima referente ao ITCMD deve ser fixada pelo Senado Federal (artigo 155, § 1º, inciso IV). A Resolução n. 9, de 1992, estabelece como alíquota máxima 8% (artigo 1º), além de prever ser possível a progressividade do imposto “em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber” (artigo 2º).

Antes de verificar como as legislações estaduais cuidaram da matéria, convém tratar da progressividade desse tributo.

A doutrina considera imposto real aquele cujo “aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades” (ATALIBA, 2005, p. 141). É, portanto, o caso do imposto sobre transmissão, que não considera o sujeito passivo e suas qualidades.

13 AC, DF, GO, MT, PR, RJ, RO, SC, SP e TO.

Diz-se progressivo o imposto “cuja proporcionalidade é crescente na medida em que aumenta o valor da matéria tributada” (MACHADO, 2007, p. 322). Portanto, conforme aumenta a base de cálculo (matéria tributada), também aumenta a alíquota (proporção da riqueza tributada).

Sobre o tema, assim como diversos juristas, o STF já se manifestou pela impossibilidade de os impostos reais serem progressivos.¹⁴

Contudo, com a alteração da sua composição, no RE n. 562.045/RS, julgado em 06/02/2013, com repercussão geral reconhecida, o pleno da corte constitucional mudou a orientação afirmando a possibilidade de o ITCMD ser progressivo, conforme ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Na mesma linha, o STF negou provimento ao Agravo Regimental, no RE n. 542.485/RS, nos seguintes termos:

RE n. 542.485 AgR/RS – RIO GRANDE DO SUL

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 19/02/2013. Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO

DJe-045 DIVULG. 07/03/2013. PUBLIC. 08/03/2013

EMENTA – EXTRAORDINÁRIO – ITCMD – PROGRESSIVIDADE – CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida.

DECISÃO – A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. 1ª Turma, 19/02/2013.

14 RE n. 153.771, DJ de 05/09/1997; RE n. 227.033, DJ de 17/09/1999; RE n. 252.044, DJ de 1º/10/1999; RE n. 252.368, DJ de 15/10/1999; e RE n. 234.105, DJ de 31/03/2000.

Superada a questão da possibilidade de o ITCMD ser progressivo, constata-se que somente sete estados¹⁵ estabelecem alíquotas progressivas para as transmissões *causa mortis* e por doação (Anexo 4). Merece destaque o Estado de Santa Catarina, que tem a maior diferença de progressividade entre as alíquotas mínima (1%) e máxima (8%).

O Estado da Bahia tributa progressivamente apenas as transmissões *causa mortis*, estabelecendo como alíquota mínima 4% e como máxima 8%; em relação às doações, a alíquota é de 3,5%. Tal opção possivelmente decorre do disposto no artigo 2º da Resolução do Senado Federal, que afirma ser possível a progressividade para as transmissões *causa mortis*, silenciando-se quanto às doações.

Sobre essa questão, o anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51 defende a possibilidade de alíquotas progressivas, não distinguindo a transmissão *causa mortis* da por doação. De fato, estabelecer a progressividade desse imposto é efetivar o princípio da capacidade contributiva previsto na CF/1988 (artigo 145, § 1º).

No entanto, como somente no final de 2013 o STF firmou o entendimento que o ITCMD pode ser progressivo, é razoável aguardar um prazo para que os legisladores das demais Unidades da Federação prevejam a progressividade.

5 ESTUDO COMPARADO COM OUTROS PAÍSES

A análise da incidência do ITCMD em outros países é de fundamental importância. Verificar o tratamento dado na aplicação desse imposto nas legislações alienígenas constitui uma análise complexa em razão de diferentes modelos, regimes tributários e legislações aplicadas em outros países.

Todavia, o estudo comparado visa a buscar os principais elementos e aspectos que diferenciam a tributação do ITCMD de outros países com a prevista em nosso ordenamento jurídico. Os dados veiculados nesta seção fazem parte do estudo da Ernest Young Consulting, atualmente denominada EY.

Esse tópico é fundamentalmente lastreado nas informações contidas na base de dados do International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD),¹⁶ organização não governamental que congrega experiências e informações sobre os sistemas tributários em

15 AL, CE, GO, MT, RO, SC, TO.

16 Disponível em: <www.ibfd.org>. Acesso em: 20/05/2014.

diversos países do mundo. Apresentam-se a seguir os principais aspectos do imposto sobre herança e doações em diferentes países:

5.1 Alemanha

A Alemanha cobra o imposto nas transmissões *causa mortis* (sucessão) ou doações. Na maioria dos casos, sucessões e doações são tratadas da mesma maneira e estão sujeitos à mesma tabela de alíquota.

A responsabilidade de pagar imposto sobre a herança é constituída no momento da morte. O sujeito passivo da obrigação tributária é cada beneficiário ou donatário em relação a sua participação na propriedade ou na doação, cobrado separadamente. Para o imposto cobrado sobre as doações, o donatário e o doador são solidariamente responsáveis. O donatário deve declarar cada aquisição tributável no prazo de três meses do conhecimento desta.

A base de cálculo do imposto é o valor total da herança em qualquer parte do mundo se o falecido ou o herdeiro for residente na Alemanha no momento da morte.

As doações são tributáveis caso o doador ou o donatário residisse na Alemanha no momento em que a doação tiver sido efetuada. Cidadãos alemães são considerados moradores até que tenham sido considerados não residentes há mais de cinco anos.

Se nem o falecido/doador nem o herdeiro/donatário eram alemães residentes no momento da morte do falecido ou no momento em que a doação foi feita, o imposto sobre a herança ou a doação somente é cobrado sobre as seguintes propriedades situadas na Alemanha:

- agrícola e florestal;
- terrenos e edifícios;
- propriedade de um estabelecimento permanente ou como imóvel de propriedade por meio de um agente permanente na Alemanha;
- ações de sociedade alemã (AG/GmbH), se o acionista não residente, por si só ou em conjunto com pessoas ligadas, tiver uma participação direta ou indireta de pelo menos 10%;
- invenções e modelos de utilidade registrados na Alemanha;
- propriedade de negócios de uma empresa localizada na Alemanha;

- hipotecas e outras reivindicações e direitos garantidos por imóveis situados na Alemanha;
- direitos decorrentes da participação como sócio oculto em uma atividade comercial ou industrial ou de um empréstimo participativo se o devedor for pessoa física, sociedade ou empresa; e
- direitos de usufruto sobre qualquer uma das propriedades acima mencionadas.

Herdeiros e donatários não residentes podem optar pela tributação aplicada sobre toda a herança ou doação se o falecido ou herdeiro, doador ou donatário, tiver seu domicílio ou local de residência habitual num Estado membro da União Europeia no momento da transferência. Em geral, a base de cálculo é o valor justo de mercado. Dívidas do falecido, bem como as despesas de funeral e administrativas são dedutíveis.

No caso das transmissões de negócios situados na Alemanha adquiridos por heranças ou doações por morte ocorridas desde 1º de janeiro de 2009, 85% dos ativos da empresa são excluídos da base de cálculo se atendidas certas condições definidas na legislação. Opcionalmente, os herdeiros podem pedir a isenção total do imposto sobre herança se também atenderem a condições definidas na legislação.

As alíquotas são progressivas e dependem da relação com o *de cuius* ou doador e do valor da propriedade, conforme uma tabela base. As alíquotas variam de 7% a 30%, na primeira faixa; de 15% a 43%, na segunda faixa; e de 30% a 50%, na última faixa.

5.2 Reino Unido – UK

O Reino Unido cobra o imposto sobre as transmissões *causa mortis* (sucessão) de todas as propriedades. Não existe imposto geral sobre doações, mas imposto sobre herança também é cobrado sobre certas doações feitas dentro dos sete anos antes da morte de uma pessoa.

Uma carga de imposto de renda é aplicada sobre o valor anual de qualquer benefício superior a EUR 5.000 obtidos por indivíduos, provenientes do uso ou gozo dos bens que anteriormente possuía. Porém, o contribuinte pode optar por sair do encargo do imposto de renda caso prefira eleger o ativo em questão como sujeito às regras de tributação de herança.

O sujeito passivo da obrigação tributária nas doações é o doador, embora o donatário possa optar por pagar o imposto. Nos casos em que a passagem da propriedade

fiduciária dá origem a uma taxa de imposto sobre a herança, o curador de uma relação de confiança é responsável. Se qualquer uma dessas pessoas não conseguir pagar o imposto devido, o donatário será obrigado a proceder ao recolhimento.

A base tributável do imposto sobre a herança é o valor venal das propriedades do *de cujus* situadas em qualquer parte do mundo, conforme o domicílio. Indivíduos não domiciliados no Reino Unido estão sujeitos ao imposto apenas em relação aos bens situados no Reino Unido, com exceção de participações em certos organismos de investimento coletivo desse país.

As principais isenções de imposto sobre herança são:

- transferência de bens entre os cônjuges e parceiros civis. Se o cessionário não tem domicílio no Reino Unido, a isenção é limitada a GBP \$ 325.000. Um cônjuge não domiciliado ou parceiro civil pode optar por ser tratado como cidadão do Reino Unido em relação ao imposto sobre herança. A opção também pode ser feita por uma pessoa domiciliada em relação a um período passado em que ele não estava domiciliado. Além disso, um indivíduo que anteriormente esteve casado ou teve uma parceria civil pode fazer a opção após o divórcio ou a dissolução;
- doações regulares (por exemplo, ano a ano), que representam despesas normais de renda;
- doações de até GBP \$ 3.000 em um ano fiscal (qualquer montante não utilizado da isenção pode ser transportado para um ano); e
- doações para caridade e partidos políticos.

As alíquotas são progressivas e levam em conta alguns fatores. Por exemplo, no caso em que 10% ou mais dos bens são deixados para instituições de caridade, aplica-se um percentual mais baixo.

A alíquota do imposto sobre a herança é da ordem de 40%, e a da doação, de 20%. Outro aspecto relevante é que em certos casos o imposto é exigido a cada dez anos sobre o patrimônio líquido a uma taxa efetiva de 6%.

Vale destacar que no sentido de evitar a dupla tributação o Reino Unido tem tratados fiscais de herança com a França, a Índia, a Irlanda, a Itália, a Holanda, o Paquistão, a África do Sul, a Suécia, a Suíça e os Estados Unidos.

5.3 França

A França cobra o imposto sobre as transmissões *causa mortis* (sucessão) e doações. O sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário do imóvel, ou seja, herdeiro ou legatário de uma herança ou legado, ou o donatário. Em outras palavras, não incide sobre a herança do falecido ou doador, mas sobre cada um dos beneficiários em relação à sua participação nos imóveis e sobre cada donatário em relação às doações.

O imposto é cobrado tendo como base de cálculo os bens transferidos em qualquer parte do mundo se o falecido/doador foi ou é um residente da França. O imposto é devido na França em relação às propriedades localizadas em outros países desde que o beneficiário seja residente na França.

Em todos os casos, após a morte do doador, todas as doações feitas a herdeiros e legatários nos 15 anos que antecedem a data da morte devem ser consideradas na avaliação do imposto. A base de cálculo é o valor justo de mercado dos ativos, observada a possibilidade de deduções previstas na lei francesa para situações específicas.

Há previsões de isenções, assim como deduções pessoais em razão da natureza do bem ou da qualidade do *de cuius* ou doador. As alíquotas levam em consideração a relação de parentesco, são progressivas e seguem uma tabela definida para os casos de *causa mortis* ou doação, variando entre 5% e 45%.

A França também tem tratados internacionais para evitar a bitributação, em especial com Argélia, Áustria, Bahrein, Bélgica, Benin, Burkina Faso, Camarões, Canadá (parte do protocolo de 1995 com o tratado de imposto de renda), República Centro-Africana, China, Congo (Rep.), Finlândia, Gabão, Alemanha (em vigor a partir de 3 de abril de 2009), Guiné, Itália, Costa do Marfim, Kuwait, Líbano, Mali, Mauritânia, Mayotte (tratado originalmente celebrado com a Comores), Mônaco, Nova Caledônia, Níger, Omã, Qatar, St. Pierre e Miquelon, Arábia Saudita, Senegal, Espanha, Suécia, Suíça, Togo, Tunísia, Emirados Árabes Unidos, Reino Unido e Estados Unidos. E ainda, em relação às doações tem tratados com Áustria, Guiné, Alemanha, Itália, Senegal, Suécia e Estados Unidos.

5.4 Japão

Quando um indivíduo adquire bens por herança ou legado e tinha domicílio à época no Japão, ele é responsável pelo imposto sobre herança de todos os ativos

adquiridos, independentemente da localização dos bens. Se o indivíduo não tinha à época domicílio no Japão, ele é responsável pelo imposto sobre herança exclusivamente sobre os ativos localizados no Japão.

No entanto, se ele tem nacionalidade japonesa e ele ou o falecido (incluindo um doador sob um legado) tinha domicílio no Japão, em qualquer tempo durante os cinco anos anteriores à herança ou ao legado, o indivíduo é responsável pelo imposto sucessório sobre toda a propriedade, independentemente da localização do imóvel.

Além do acima exposto, mesmo que o indivíduo não tenha nem domicílio no Japão nem a nacionalidade japonesa, mas se o falecido tinha domicílio no Japão, no momento da herança ou do legado toda a propriedade está sujeita a imposto sobre a herança a partir de 1º de abril de 2013.

O contribuinte é obrigado a apresentar uma declaração de imposto de herança e pagar o imposto no prazo de dez meses a contar da data da herança ou do legado.

A base de cálculo dos bens para cada herdeiro ou legatário é calculada mediante dedução do saldo das obrigações do *de cuius* e das despesas de funeral do valor total dos ativos adquiridos, excluindo-se certos ativos isentos de impostos específicos.

Várias regras aplicam-se sobre a forma de determinar o justo valor de mercado da propriedade. Há previsões de isenções e deduções pessoais. Além disso, medidas especiais são definidas para reduzir o valor da base de tributação de certos bens, por exemplo, pequenos *sites* de negócios ou de residência e de ativos de negócios especiais.

As alíquotas do imposto *causa mortis* são progressivas e dependem da base tributável, conforme uma tabela estabelecida, variando entre 10% e 50%. Em relação às doações, também são progressivas e dependem da base tributável e do grau de parentesco, conforme uma tabela estabelecida, variando entre 10% e 55%.

5.5 Estados Unidos da América – EUA

Os Estados Unidos usam um sistema tributário imobiliário unificado, aplicando, cumulativamente, o valor total de todas as transferências feitas pelo indivíduo em vida e no momento da morte. Também impõem um imposto sobre as transferências por doação feitas para beneficiários e herdeiros na cadeia sucessória.

O imposto sobre a propriedade é aplicado a todos os cidadãos norte-americanos e estrangeiros residentes nos EUA no momento da morte. Os não residentes estão sujeitos ao imposto sobre propriedade situada nos EUA.

O imposto sobre doações é aplicado a todos os cidadãos e residentes dos EUA. O contribuinte é o doador. Os não residentes estão sujeitos ao imposto de doação somente de propriedade situada nos EUA.

Norte-americanos que recebem doações de estrangeiros superiores a um determinado limite anual são obrigados a comunicar o fato ao fisco. O valor limite global anual para o ano de 2014 para o qual é necessário o controle foi de US\$ 15.358.

A base de cálculo do imposto é o valor do imóvel no momento da morte. O imposto incide sobre o espólio do falecido, e não sobre as pessoas que recebem a propriedade como herança deste.

Os cidadãos americanos e domiciliados nos Estados Unidos estão sujeitos ao imposto de propriedade sobre o valor total dos ativos e dos bens pertencentes na hora da morte.

O valor da propriedade bruta é reduzido de (i) gastos e perdas; (ii) hipotecas e endividamento; (iii) alguns tributos impostos pelos Estados Unidos ou países estrangeiros sobre as transferências realizadas para fins públicos, sociais ou religiosos; (iv) legados deixados para o governo americano, entidades e instituições de caridade qualificados; (v) e dos impostos – propriedade, herança, legado e sucessão – pagos aos Estados Unidos e/ou em Washington DC.

Residentes nos Estados Unidos (com domicílio no país) têm o direito de reivindicar as mesmas deduções para efeitos de imposto sobre imóveis e estão sujeitos às mesmas limitações que os cidadãos norte-americanos.

Os não residentes nos Estados Unidos estão sujeitos ao imposto sobre imóveis só em relação à propriedade situada nos Estados Unidos. São considerados como situados no país:

- bens imóveis situados nos Estados Unidos;
- bens tangíveis localizados nos Estados Unidos;
- ações de emissão de empresas norte-americanas;
- obrigações de dívida de pessoas norte-americanas (empresas nacionais, parcerias domésticas, cidadãos americanos e residentes, trustes nacionais e propriedades);

- obrigações de dívida do governo dos EUA ou de qualquer estado dos EUA ou subdivisão política, ou Washington DC;
- depósitos com uma filial norte-americana de um banco estrangeiro se o ramo estiver envolvido em negócio de banco comercial; e
- propriedade pessoal intangível que evidencie uma reclamação ou obrigação oponível a um residente nos Estados Unidos, empresa nacional ou unidade governamental.
- Vários tipos de propriedade, mesmo que localizados nos Estados Unidos, são excluídos da base tributável dos não residentes. Isso inclui:
 - depósitos em bancos norte-americanos e juros de contas com as empresas de seguros;
 - depósitos em uma sucursal estrangeira de um banco norte-americano se o ramo está envolvido no negócio de banca comercial;
 - “carteira de obrigações de dívida” de emissores norte-americanos;
 - obrigações de dívida de empresas norte-americanas que atendam a uma exigência ativa de negócios estrangeiros de 80%; e
 - apólices de seguro sobre a vida de não residentes.
- Os não residentes nos Estados Unidos só podem reivindicar deduções para os seguintes itens:
 - despesas, perdas, hipotecas, dívidas e impostos na proporção entre o valor da propriedade bruta situada nos Estados Unidos e o valor bruto total da propriedade onde quer que esteja;
 - legados de caridade se feitos para entidades governamentais qualificadas ou instituições de caridade nacionais; e
 - dedução conjugal, que só pode ser reivindicada para imóveis situados nos Estados Unidos.

A declaração de imposto de propriedade deve ser apresentada por um não residente se o valor da propriedade bruta nos Estados Unidos for de US\$ 60.000 ou mais.

O imposto sobre doações incide sobre a transferência de todos os bens, independentemente da sua localização. Cidadãos norte-americanos e residentes nos EUA podem deduzir o valor de doações feitas a entidades governamentais norte-americanas qualificadas e a instituições de caridade qualificadas.

Para os não residentes nos Estados Unidos, o imposto de doação incide sobre a transferência de propriedade real e tangível localizada nos Estados Unidos. As transferências de propriedade estrangeira e toda a propriedade imaterial, incluindo ações de emissão das corporações americanas, estão isentas.

Os não residentes só podem reivindicar dedução de doações feitas a entidades governamentais norte-americanas qualificadas e a instituições de caridade nacionais.

Também podem ser utilizadas as deduções pessoais, inclusive dedução ao cônjuge supérstite, atendendo aos limites estabelecidos.

As alíquotas são progressivas, podendo-se aplicar as deduções previstas, e dependem dos valores da propriedade, conforme tabela base, que varia entre 18% e 40%.

Os EUA têm tratados internacionais para evitar a bitributação, em especial com os seguintes países: Austrália, Áustria, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Irlanda, Itália, Japão, Holanda, Noruega, África do Sul, Suíça e Reino Unido.

Os tratados com a Áustria, a Dinamarca, a França, a Alemanha, o Japão e o Reino Unido também se aplicam aos impostos sobre doações. Os Estados Unidos têm um tratado à parte com a Austrália, que abrange impostos sobre doações. No caso do Canadá, as disposições relativas a impostos sobre a propriedade e a doação estão contidas na convenção de imposto de renda.

5.6 Chile

O Chile cobra imposto sobre as transmissões *causa mortis* (sucessão) e doações com base no valor líquido das transferências de propriedade por morte ou doação a taxas progressivas.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário de imóvel, seja herdeiro seja legatário ou donatário.

A base de cálculo do imposto é o valor da propriedade bruta, avaliada pelo contribuinte, conforme regras previstas em lei.

Vale destacar que a propriedade tributável inclui qualquer propriedade:

- chilena de uma pessoa falecida ou doador, independentemente da nacionalidade ou da residência do cedente e do destinatário;

- estrangeira de um falecido chileno ou doador;
- estrangeira de uma pessoa falecida ou doador estrangeiro que adquiriu essa propriedade com recursos chilenos.

Há previsões de isenções, assim como deduções pessoais, em razão do destinatário, de acordo com a relação do contribuinte com o *de cuius* ou com o doador.

As alíquotas são progressivas e dependem da relação com o *de cuius* ou com o doador e com o valor da propriedade, conforme tabela base que varia de 1% a 35%.

5.7 Comparação com o Brasil

Em um comparativo do tratamento tributário dispensado na aplicação do ITCMD com as legislações alienígenas sob análise, pode-se destacar que no Brasil:

- a alíquota média do ITCMD é uma das menores;
- não há progressividade das alíquotas;
- não há diferenciação no tratamento dado ao ITCMD *causa mortis* e ao de doações;
- não há norma geral sobre as transmissões de empresas ou negócios.

A título exemplificativo, a Consultoria EY apresenta pesquisa publicada em 2014 e aponta os seguintes resultados:

Tabela 2. Alíquotas do ITCMD no mundo

ALÍQUOTAS DO ITCMD NO MUNDO				
PAÍS	HERANÇA		DOAÇÃO	
	MÉDIO	MÁXIMA	MÉDIO	MÁXIMA
Austrália	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Canadá	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
China	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
México	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

continua...

continuação

ALÍQUOTAS DO ITCMD NO MUNDO				
PAÍS	HERANÇA		DOAÇÃO	
	MÉDIO	MÁXIMA	MÉDIO	MÁXIMA
Suécia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Índia	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
Brasil	3,86%	8,00%	3,86%	8,00%
Itália	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
Chile	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
Suíça	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%
Alemanha	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
EUA	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
Japão	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
França	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%	30,00%	30,00%

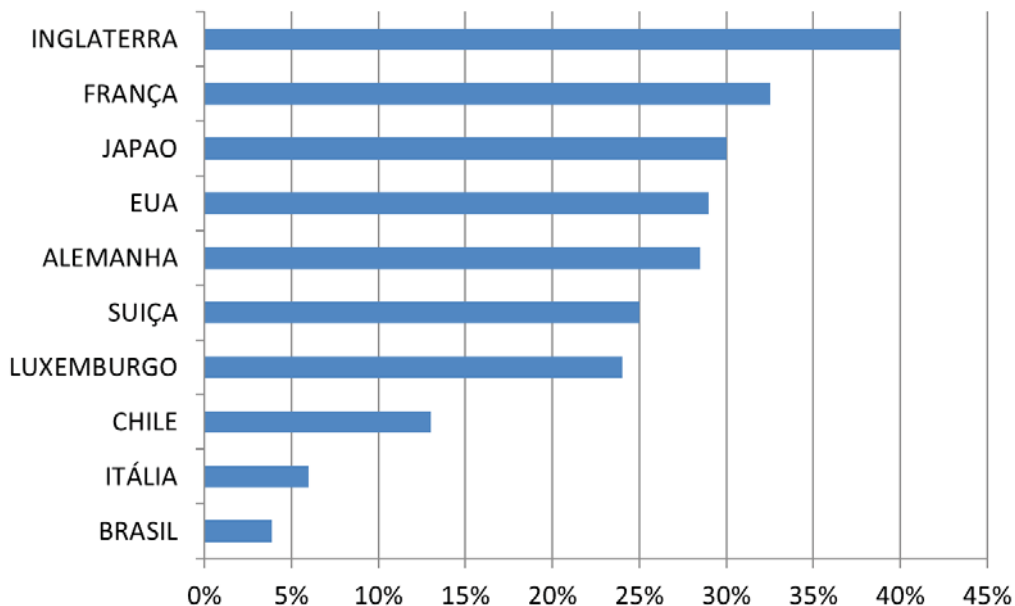
Fonte: Ernest & Young Consultoria – EY

Observa-se na Tabela 2 que parte dos países não cobra qualquer tributo sobre a herança e/ou doações. Contudo, geralmente possuem outros tipos de tributo mais oneroso para compensar essa lacuna.

Dentre os países que utilizam o imposto sobre herança e doações, o Brasil é o país com a menor média de alíquota sobre as heranças. Os países desenvolvidos que utilizam esse tipo de tributação aplicam alíquotas bem superiores, de 6% na Itália a 40%, em média, na Inglaterra.

Para uma melhor visualização, o Gráfico 2 apresenta a alíquota média aplicada em diversos países.

Gráfico 2. Média das alíquotas do imposto sobre doações e heranças



Fonte: Ernest & Young Consultoria – EY

6 INICIATIVAS ADOTADAS PELAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

6.1 Convênio com a Receita Federal do Brasil

Os convênios celebrados entre os estados e a União surgiram a partir do ano de 2004 com fulcro na EC n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Essa emenda, dentre outras hipóteses, promoveu a inclusão do inciso XXII ao artigo 37 com o intuito de conferir recursos prioritários à administração tributária da União, dos estados e do Distrito Federal, bem como incentivar o compartilhamento de cadastros e informações econômico-fiscais entre os vários fiscos do país.

Esse dispositivo constitucional e o artigo 199 do CTN, abaixo transcritos, constituíram os fundamentos legais para que fossem firmados diversos convênios entre os fiscos estaduais e a Receita Federal do Brasil (RFB):

Art. 37. 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:

[...]

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

CTN

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Os convênios firmados com base nesses dispositivos tiveram fundamental relevância na fiscalização do ITCMD. Por meio desses convênios os estados tiveram acesso aos dados de transmissão patrimonial não onerosa entre os contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Física. De posse desses dados, os fiscos estaduais puderam deflagrar diversas ações fiscais objetivando a exigência do tributo dos contribuintes que não haviam recolhido nos últimos cinco anos.

Por meio desses convênios, os fiscos estaduais solicitam à RFB as informações que necessitam. Por sua vez, a RFB envia ao fisco solicitante um arquivo contendo as informações requeridas, que são, em geral, as seguintes:

Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos contribuintes que tenham declarado rendimentos isentos e não tributáveis;

- DIRPFs dos contribuintes que tenham declarado pagamento de doações em espécie e doações de bens e direitos na ficha “Pagamentos e Doações Efetuados”;
- DIRPFs dos contribuintes que tenham declarado valores na Declaração de Espólio – Iniciais, Intermediárias e Finais;

- nome, número no Cadastro de Pessoa Física do Ministério da Fazenda (CPF/MF) dos respectivos contribuintes/inventariantes, bem como endereço completo tanto o da época do envio da declaração quanto o atualizado.

Portanto, os convênios constituem importante ferramenta de auxílio aos fiscos estaduais para a identificação e a fiscalização dos contribuintes do ITCMD.

Com o objetivo de verificar a relevância desses convênios na arrecadação do ITCMD, no âmbito deste trabalho foi enviado um questionário aos estados (Tabela 3). Quatorze estados responderam. Os dados compilados comparam a arrecadação do ITCMD com a do ICMS.

Tabela 3. ITCMD: estados que têm convênio com a RFB e relação com a arrecadação do ICMS

QUESTÕES DO ITCMD QUANTO AO CONVENIO COM A RECEITA FEDERAL				
UF	Tem convênio com a Receita?	Ano de início da utilização dos dados?	Ano do início dos dados?	%ITCMD/ICMS (2013)*
AL	Não	—	—	0,25%
RO	Não	—	—	0,21%
AM	Sim	2013	—	0,08%
BA	Sim	2011	2007	0,47%
DF*	Sim	2012	—	1,50%
ES	Sim	2012	2009	0,42%
MT	Sim	2010	2007	0,69%
PE	Sim	2010	—	0,50%
PI	Sim	2011	2007	0,46%
PR	Sim	2012	2009	1,29%
RS	Sim	2009	2004	1,52%
SC	Sim	2012	2008	1,00%
SE	Sim	2008	2008	0,57%
SP	Sim	2009	2004	1,08%

Fonte: pesquisa de campo realizada com os estados

*Os dados do Distrito Federal foram ajustados para 1,5% em razão de evento extraordinário que ensejou arrecadação muito superior à normal em maio de 2013.

Da análise dos dados informados, verifica-se uma diferença significativa entre os estados que se valem do convênio e os que não se valem. A média do percentual de arrecadação do ITCMD dos estados que não utilizam o convênio é de apenas 0,23%, enquanto a média dos estados que o utilizam é de 0,80%, ou seja, mais do que o triplo do percentual do primeiro grupo.

Impende ressaltar que os dados de arrecadação se referem ao ano de 2013, e o Estado do Amazonas começou a utilizar o convênio somente em 2013, o que irá se refletir melhor apenas em 2014. Desse modo, caso o Estado do Amazonas fosse incluído no grupo dos que não possuem convênio, essa diferença seria ainda maior.

Desta feita, é inegável que a utilização das informações recebidas por meio dos convênios celebrados com a RFB contribui diretamente para o incremento da arrecadação do ITCMD nos estados.

6.2 Sistemas informatizados

De acordo com Laudon e Laudon (1999, p. 4), um sistema de informação pode ser definido como “um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informações com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em organizações”. Neste trabalho interessam os sistemas de informação administrados por meio da informática e, mais especificamente, aqueles gerenciados pelas Secretarias de Fazenda dos estados brasileiros para o controle e a arrecadação do ITCMD. Isso porque, para os estados, a eficácia na arrecadação dos tributos é questão crucial. Essa eficácia reflete-se tanto no prazo necessário à arrecadação efetiva quanto nos custos da arrecadação (relação custo *versus* benefício em relação à estrutura da máquina estatal).

A ampla informatização dos procedimentos vem se apresentando como alternativa atraente para as Secretarias de Fazenda ou Finanças dos estados, pois proporciona maior agilidade no atendimento aos contribuintes e permite, em muitos casos, o enxugamento no número de funcionários. A informatização substitui com ganhos de eficiência procedimentos manuais arcaicos, com destaque para sistemas informatizados em que o interessado (no caso, o contribuinte) pode interagir com o sistema.

Para fins deste estudo, não interessam os sistemas informatizados de caráter interno do órgão fazendário, que são aqueles aos quais o cidadão não tem nenhum tipo

de acesso ou contato e que são administrados única e exclusivamente pelos funcionários fazendários. Interessam apenas os sistemas informatizados nos quais o contribuinte tem um mínimo de interação digital com o órgão fazendário a que esteja sujeito e cujo intercâmbio de informações se promove por intermédio da internet. Nesses casos, o contribuinte apresenta as informações à repartição fazendária de sua jurisdição, que as recebe nos respectivos meios eletrônicos.

Feitas tais considerações, apurou-se que cada Secretaria de Fazenda vem criando, nos últimos anos, seu modelo próprio de programa informatizado direcionado ao ITCMD.

Nas pesquisas realizadas, observou-se que alguns estados já possuem um sistema informatizado no qual o interessado informa os dados requeridos e ao final obtém um valor a ser recolhido. Alguns desses estados são apontados mais adiante, mostrando-se de forma resumida de que maneira o contribuinte deve tratar o recolhimento do ITCMD. Constataram-se diferenças significativas entre os procedimentos utilizados pelos estados para cobrar o tributo envolvendo os aspectos abaixo:

a) Modalidade de lançamento tributário

No que se refere à modalidade de lançamento tributário, tem-se uma diferenciação se o processo em questão se resolve ao amparo do artigo 147 do Código Tributário Nacional ou ao amparo do artigo 150 do mesmo diploma legal, ambos citados a seguir:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

[...]

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

O artigo 147 do CTN trata do lançamento do imposto com base em declaração do contribuinte, ou seja, este apresenta ao fisco os dados necessários. A autoridade fiscal analisa o caso e, ao final, emite um despacho que tem por consequência a definição do valor do imposto devido.

A legislação assegura ao contribuinte o contraditório, mas o fato é que, ao final, o valor do imposto devido será definido mediante prévia manifestação da Fazenda Pública Estadual.

No caso do ITCMD, a tributação recai sobre bens suscetíveis de definição do respectivo valor econômico, e os questionamentos normalmente estão vinculados ao valor atribuído a tais bens ou valor venal.

O valor venal é definido como “o valor de venda, ou o valor mercantil, isto é, o preço por que as coisas foram, são ou possam ser vendidas” (SILVA, 2008, p. 852); ou, ainda, é o valor de mercado de um determinado bem, de um determinado objeto, entendendo-se como valor de mercado aquele que representa um valor médio para o objeto, consideradas as características em relação a outros objetos semelhantes que possam servir para comparação e fatores como estado de conservação, data de fabricação e outras qualidades ou defeitos que possam ser imputados.

Definido o valor venal ou valor de mercado, com aceitação tanto pelo sujeito passivo como pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária, pode-se concluir o processo de imposição do tributo com a definição de base de cálculo e alíquota e a apuração do imposto a ser recolhido ao estado.

Por sua vez, o artigo 150 do CTN contempla aqueles casos em que o contribuinte recolhe antecipadamente o imposto devido, esperando que ele seja aceito (homologado) pelo fisco. Caso não haja manifestação do fisco no prazo de cinco anos, dá-se a homologação tácita. Não se manifestando o fisco no prazo previsto em lei, decai o

direito de a Fazenda Pública exigir qualquer complementação do imposto recolhido. Aplica-se esta regra mesmo que o fisco venha a questionar o valor venal.

A diferença mais importante entre os dois procedimentos descritos diz respeito a quem define o valor do bem que está sendo objeto de tributação pelo ITCMD: enquanto o artigo 147 do CTN esclarece que o fisco se manifestará sobre o valor venal do objeto, o artigo 150 do CTN deixa ao contribuinte o direito de informar o valor que bem entender, podendo ser acionado em momento posterior pela administração tributária quando esta entender que o valor não corresponde efetivamente ao valor do bem.

b) Procedimentos de cobrança dos estados

A seguir passamos a expor o procedimento utilizado por alguns estados que utilizam sistema informatizado para o recolhimento do ITCMD.

Iniciaremos pelo Estado do Paraná, um dos que autorizam o recolhimento do ITCMD por meio de sistema informatizado. O caminho para a obtenção dos procedimentos inicia-se com o acesso à página web da Secretaria da Fazenda, cujas orientações preliminares informam o seguinte:

ITCMD web: É um sistema informatizado que possibilita o preenchimento e a transmissão da Declaração do ITCMD à Receita Estadual, bem como a impressão da GR-PR (guia de recolhimento do imposto).

O que você precisa saber:

Para acessar o sistema você precisa se tornar usuário do Receita/PR. Tornando-se usuário, através da sua chave/senha particular, estarão à sua disposição todos os serviços oferecidos pela Secretaria da Fazenda no Receita/PR.

Atenção: a sua chave/senha é pessoal, não a forneça a estranhos.

(Clique aqui para se tornar usuário.)

Nesse modelo o interessado faz a sua declaração via internet, detalhando os dados necessários, e, ao final, obtém os valores devidos para o recolhimento do imposto. O Estado do Paraná autoriza o recolhimento por homologação para os casos tratados em cartórios extrajudiciais, ou seja, nesses casos o interessado declara o valor do bem e faz o recolhimento do imposto com base no valor declarado sem que tal avaliação seja questionada pelo fisco (este poderá exigir oportunamente, em processo de fiscalização, eventuais diferenças apuradas).

O fisco determina o recolhimento por declaração dos casos tratados judicialmente. Então, para a definição do valor devido é necessário que a autoridade fiscal atribua previamente o valor da avaliação de cada bem. Tem-se, portanto, uma sistemática de adoção dos princípios tanto do artigo 147 quanto do artigo 150 do CTN.

O Estado de São Paulo também permite o recolhimento do ITCMD mediante sistema informatizado. Os procedimentos são obtidos no endereço eletrônico da Secretaria da Fazenda. São Paulo adotou, a exemplo do Estado do Paraná, uma sistemática híbrida, pois em alguns casos se utilizam as diretrizes do artigo 147, enquanto em outros as do artigo 150, ambos do CTN.

O Estado de Minas Gerais também adota sistemática de procedimentos informatizados, ou seja, o contribuinte apresenta os dados à Fazenda Estadual, que, após análise dos documentos, emitirá o despacho definitivo, dando conta do valor final a ser recolhido a título de ITCMD (lá denominado ITCD).

Algumas orientações sobre os procedimentos via internet são as seguintes:

- O imposto é recolhido mediante Documento de Arrecadação Estadual (DAE) a ser emitido pelo sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG). Se o imposto não for recolhido nos prazos previstos na legislação incidirão multa e juros moratórios, sem prejuízo dos procedimentos fiscais e legais cabíveis.
- O documento expedido pela SEF/MG que comprova a regularidade do ITCMD é a Certidão de Pagamento/Desoneração do ITCD. Para viabilizar a emissão da referida certidão, além de realizar o recolhimento do imposto, o contribuinte deverá preencher a Declaração de Bens e Direitos por meio do Sistema Integrado de Administração da Receita (Siare) disponibilizado.
- Concluídas as informações no *site*, este direciona o contribuinte ao atendimento na repartição fazendária da jurisdição competente para a análise e o despacho final pela autoridade fiscal.
- Somente após a análise da autoridade fiscal estará o contribuinte apto a promover o recolhimento do imposto apurado para fins da apresentação e da comprovação da quitação dos tributos devidos junto ao órgão específico (Fórum, Tabelionato ou Registro Imobiliário).

Percebe-se, portanto, que o Estado de Minas Gerais adota a sistemática única do artigo 147 do CTN, ou seja, o contribuinte faz a apresentação dos dados ao fisco e

somente após a manifestação (em que são definidos os valores atribuídos aos bens e portanto apurada a base de cálculo) é possível proceder ao recolhimento do imposto.

No Estado de Santa Catarina, adota-se integralmente a sistemática do artigo 150 do CTN, ou seja, o contribuinte declara os valores dos bens e efetua o recolhimento do imposto apurado sem que haja a prévia manifestação do fisco.

Nesse estado implementou-se a sistemática de declaração e recolhimento do ITCMD via web por meio de formulário denominado “Declaração de Informações Econômico-Fiscais do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – Dief ITCMD”, conhecido como ITCMD Fácil, no qual o interessado efetua o recolhimento do imposto diretamente pela internet.

Acessa-se o endereço eletrônico da Secretaria da Fazenda, e no *link* ITCMD obtêm-se as demais informações e procedimentos que possibilitam a etapa final de recolhimento do tributo. Situações como a do Estado de Santa Catarina levantam questões ligadas ao risco de sonegação do imposto pelo fato de, por exemplo, estar o contribuinte livre para indicar o valor do bem abaixo do real valor de mercado. No intuito de dar maior segurança aos procedimentos, o fisco tem procurado promover rotinas de controle a fim de evitar sonegação por meio de sistema de monitoramento junto às mencionadas Dief-ITCMD. Independentemente da implantação da sistemática do artigo 150 do CTN, a arrecadação do ITCMD no Estado de Santa Catarina vem crescendo nos últimos anos, como apontam as planilhas deste trabalho.

Por fim, outros estados brasileiros ainda não implementaram um sistema informatizado de âmbito externo, ou seja, com acesso via internet, para recolhimento do ITCMD. Nesses casos, para proceder ao recolhimento do imposto, o contribuinte deve procurar a repartição fazendária do seu domicílio. Tal forma de recolhimento utiliza, exclusivamente, sistema informatizado de caráter interno, com acesso apenas por funcionários do órgão fazendário.

Na Tabela 4 verifica-se a sistemática utilizada por algumas Unidades da Federação.

Tabela 4. ITCMD: utilização de sistema informatizado pelos estados

UF	QUESTÕES DO ITCMD QUANTO AO SISTEMA INFORMATIZADO			
	Possui sistema informatizado?	Desde quando possui sistema?	Como é o lançamento do ITCMD?	%ITCMD/ICMS (2013)*
BA	Não	—	Declaração	0,47%
ES	Não	—	Declaração	0,42%
PE	Não	—	Declaração	0,50%
AL	Não	—	Homologação	0,25%
SE	Não	—	Homologação	0,57%
PI	Sim	2011	Declaração	0,46%
RS	Sim	2005	Declaração	1,52%
AM	Sim	2013	Homologação	0,08%
DF*	Sim	—	Homologação	1,50%
MT	Sim	2010	Homologação	0,69%
RO	Sim	2010	Homologação	0,21%
SC	Sim	2006 e 2012	Homologação	1,00%
PR	Sim	2011	Homologação (exceto Jud.)	1,29%
SP	Sim	2001 e 2008	Homologação (exceto Jud.)	1,08%

Fonte: pesquisa de campo realizada com os estados

*Os dados do DF foram ajustados para 1,5% em razão de um evento extraordinário que ocasionou uma arrecadação muito superior à curva normal em maio de 2013.

Da análise da referida tabela, comparando ainda a arrecadação do ITCMD em relação ao ICMS, verifica-se que os estados que possuem um sistema informatizado apresentam índices superiores aos que não possuem.

Apurando-se a média desse indicador entre os estados que não possuem o sistema informatizado, encontra-se um valor de 0,44%, enquanto nos estados que possuem esse índice é de 0,87%, ou seja, quase o dobro da arrecadação do ITCMD em relação ao ICMS.

Conclui-se, portanto, que a implementação de sistemas informatizados como ferramenta para o incremento da receita do ITCMD proporciona uma melhoria significativa na arrecadação desse imposto.

6.3 Metodologia de avaliação de bens

Em decorrência da inexistência de lei complementar que disponha acerca das normas gerais do tributo, o ITCMD possui normas e sistemáticas próprias quanto à metodologia de avaliação em cada estado.

Nos estados em que não é feita a avaliação dos bens para determinar a base de cálculo do imposto, o próprio contribuinte declara o valor dos bens transmitidos e, a seguir, cabe ao fisco o papel de fiscalizar o valor declarado. Nesse caso, o lançamento do ITCMD acontece por homologação, ou seja, o contribuinte realiza todos os procedimentos de lançamento e recolhe o imposto sem qualquer manifestação da Secretaria da Fazenda.

Contudo, existem estados que realizam a avaliação de bens e direitos. Essa avaliação é de extrema importância, pois é nela que se define a base de cálculo do imposto, que tem por definição o valor venal do bem ou direito apurado mediante avaliação judicial ou administrativa realizada pela Secretaria da Fazenda, considerando o valor corrente ou de mercado para o bem ou direito em questão.

Para a avaliação de bens imóveis, alguns dos elementos de maior relevância a serem considerados são: forma, dimensão e utilidade; idade aparente; localização; estado de conservação; valores das áreas vizinhas ou situadas em zonas economicamente equivalentes; custo unitário de construção; valores aferidos no mercado imobiliário por meio de imobiliárias, jornais e *sites* especializados em comercialização de imóveis.

No caso de bem móvel, será considerada para efeito de avaliação a cotação no mercado. Nessa hipótese, portanto, a administração tributária utiliza a pauta do ICMS para semoventes e demais mercadorias, e a tabela do IPVA, para veículos automotores.

Na transmissão de títulos da dívida pública, ações de empresa, títulos de créditos negociáveis em bolsa, ouro ou moeda estrangeira, o valor venal deve corresponder ao da cotação oficial do dia da avaliação.

Na transmissão de acervo patrimonial de firma individual, de ações de empresas constituídas sob a forma de sociedade anônima de capital fechado ou quota de participação de empresa constituída sob a forma de responsabilidade limitada, o valor venal deve ser apurado com base no valor de mercado dos bens e direitos que constituem o patrimônio. É importante também proceder à análise contábil dos últimos balanços patrimoniais da empresa para averiguação crítica dos componentes do seu ativo e passivo a fim de se apurar seu valor real.

Em relação aos bens imóveis, para um melhor entendimento quanto ao tratamento dado pelos estados na determinação da base de cálculo do ITCMD, foi elaborada pesquisa com os estados. As respostas foram compiladas na Tabela 5, que também compara o percentual da arrecadação do ITCMD em relação ao ICMS.

Tabela 5. ITCMD: avaliação de bens imóveis

QUESTÕES DO ITCMD QUANTO À AVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS							
UF	Como é o lançamento do ITCMD?	Existe avaliação pela Fazenda?	Existe convênio com Prefeitura?	Existe Corpo Técnico?	Faz pesquisa de mercado?	Possui banco de dados próprio?	% ITCMD/ICMS (2013) ¹⁶
BA	Declaração	Avaliação do Fisco	Não	Não	Não	Não	0,47%
ES	Declaração	Avaliação do Fisco	Não	Não	Sim	Sim	0,42%
PE	Declaração	Avaliação do Fisco	Não	Sim	Sim	Não	0,50%
PI	Declaração	Avaliação do Fisco	Sim	Sim	Sim	Não	0,46%
RS	Declaração	Avaliação do Fisco	Não	Sim	Sim	Sim	1,52%
DF	Homologação	Avaliação do Cartório	Não	Sim	Sim	Sim	0,93%
AL	Homologação	Arbitragem na Discordância	Não	Não	Sim	Não	0,25%
AM	Homologação	Arbitragem na Discordância	Sim	Não	Não	Não	0,08%
MT	Homologação	Arbitragem na Discordância	Não	Não	Sim	Não	0,69%
RO	Homologação	Arbitragem na Discordância	Não	Não	Não	Não	0,21%
SC	Homologação	Arbitragem na Discordância	Não	Não	Não	Não	1,00%
SE	Homologação	Arbitragem na Discordância	Não	Sim	Sim	Não	0,57%
PR	Homologação (exceto Jud.)	Arbitragem na Discordância	Não	Não	Não	Não	1,29%
SP	Homologação (exceto Jud.)	Arbitragem na Discordância	Não	Não	Não	Não	1,08%

Fonte: pesquisa de campo realizada com os estados

Da observação dos dados constantes da referida tabela, verifica-se que das 14 Unidades da Federação analisadas, seis¹⁷ possuem um mecanismo de avaliação dos bens imóveis, enquanto em oito¹⁸ o próprio contribuinte realiza a declaração do valor do bem e a Secretaria da Fazenda apenas homologa.

17 BA, ES, PE, PI, RS e DF.

18 AL, AM, MT, RO, SC, SE, PR e SP.

Além disso, alguns desses estados possuem mecanismos para melhorar a avaliação de bens imóveis, como convênios com prefeituras, corpo técnico especializado, pesquisa de mercado e banco de dados dos valores dos bens.

Ao se comparar as respostas do questionário com os dados de arrecadação do ITCMD, verifica-se que os estados que fazem avaliação dos imóveis possuem uma média de arrecadação de 0,81%, enquanto a média dos estados que não possuem é de 0,65%.

Portanto, numa primeira análise, apesar de haver uma diferença em favor dos estados que fazem avaliação, esta é menos significativa do que a constatada em relação à utilização de convênio com a RFB e o uso de sistema informatizado.

Contudo, ao se fazer uma análise mais minuciosa, verifica-se que apenas Rio Grande do Sul, Espírito Santo e Distrito Federal fazem avaliação de bens imóveis e possuem banco de dados próprio para referência de valor de imóvel no momento de estabelecer a base de cálculo do ITCMD. Porém, desses, apenas o Rio Grande do Sul e o Distrito Federal possuem sistema informatizado com integração desse banco de dados. Esse fato resulta, portanto, em melhores índices de arrecadação do ITCMD, na casa de 1,5%, levando à conclusão de que fazer a avaliação de imóveis e integrar o banco de dados ao sistema informatizado traz os melhores resultados.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação aos demais impostos, em termos de arrecadação, o ITCMD revela-se um tributo ainda de pouca relevância para as Unidades da Federação. Em razão disso acabou sendo deixado em segundo plano por muitos anos.

Todavia, verifica-se que o referido tributo possui um grande potencial de crescimento de sua receita, seja pelo fato de ter sido relegado por muitos anos, seja pela valorização imobiliária e o aumento do número de pessoas que ascenderam social e economicamente nos últimos anos no Brasil.

Além disso, por ser um tributo incidente diretamente sobre o patrimônio, o ITCMD é socialmente mais justo que os tributos indiretos. Logo, possui capacidade de promover distribuição de renda, contribuindo para amenizar esse problema recorrente e histórico do Brasil.

Apenas em razão desses fatores intrínsecos, o ITCMD justificaria maiores investimentos de recursos das administrações tributárias, inclusive a adoção de mecanismos

mais eficazes de controle, que poderiam resultar em melhor aproveitamento do tributo. Porém, a concretização desse desenvolvimento do tributo no Brasil requer o enfrentamento de uma série de barreiras e paradigmas identificados neste estudo.

Um dos problemas identificados diz respeito à falta de uniformização das legislações estaduais. Passados 26 anos da promulgação da atual Carta Magna, sequer foi editada uma lei complementar nacional dispendo sobre as regras gerais do tributo, conforme previsão constitucional.

Da análise das legislações estaduais, pode-se constatar divergência de tratamento entre os estados para o mesmo fato jurídico, como ocorre no caso da usucapião e do usufruto no que diz respeito à consideração como hipótese de incidência do imposto ou como se dá em relação aos direitos reais sobre bens de terceiro no que concerne à determinação da base de cálculo. O referido exame ainda verificou a possibilidade de haver bitributação nos casos em que o doador ou o *de cujus* tenham domicílio ou residência no exterior.

Portanto, é de extrema necessidade a edição de lei complementar nacional para uniformizar o tratamento, ressaltando-se o anteprojeto de lei complementar elaborado pelo GT-51, que não obstante dirimir diversos pontos divergentes nas legislações estaduais necessita de complementação, especialmente no que diz respeito à base de cálculo para doações de direitos reais sobre bens de terceiro (o mencionado anteprojeto cuidou apenas da transmissão do usufruto, silenciando-se quanto aos demais casos).

Outro fator é a diferença entre o tratamento empregado pelo Brasil e o conferido por outros países. De regra, em outros países esse tributo tem uma significativa importância, tanto em termos de legislação – mais elaboradas – quanto em relação à alíquota – geralmente muito superior à adotada no Brasil. Nessa linha, sugere-se que a alíquota do ITCMD seja revista pelos estados.

Adicionalmente, a alíquota deverá ser progressiva para incidir com mais intensidade sobre os contribuintes com maior capacidade financeira. Sugere-se que as alíquotas e sua progressividade sejam definidas nacionalmente por lei complementar nacional, evitando-se a deflagração de guerra fiscal.

Em relação aos convênios firmados entre os fiscos estaduais e a Receita Federal do Brasil, o estudo constatou que ensejaram ganhos significativos para a arrecadação, embora nem todos os estados se valham desse instrumento. Além disso, esses convênios tratam apenas das transmissões não onerosas entre pessoas físicas, negligenciando completamente eventuais transmissões desse tipo entre pessoas jurídicas.

Acrescente-se ainda que no escopo de dar maior efetividade aos convênios deve-se padronizar o *layout* dos dados enviados aos estados para que contenham informações suficientes e necessárias para a realização das ações fiscais e, ao mesmo tempo, assegurem que todos os estados recebam as informações. Sugere-se também que sejam incluídos nos arquivos os dados referentes a transmissões não onerosas de pessoas jurídicas para identificar possíveis fatos geradores. Quanto aos sistemas informatizados, verificou-se que muitos estados ainda não possuem esse tipo de ferramenta, e os que as possuem apresentam nível de arrecadação bem superior. Logo, os sistemas constituem importante instrumento para melhorar a arrecadação do ITCMD, uma vez que facilitam o recolhimento pelos contribuintes e garantem o registro em uma base de dados única dos fatos geradores do tributo, tornando a administração desse imposto mais eficiente.

Nesse tema, sugere-se que os estados implementem sistemas informatizados nos quais o contribuinte, o cartorário ou o advogado possam comunicar diretamente o fato gerador do tributo, sem precisar comparecer fisicamente à repartição fiscal. Sugere-se também que tais sistemas sejam capazes de permitir o cálculo do tributo com base no valor real do bem, de forma prévia ao pagamento (lançamento por declaração) ou posterior ao pagamento (lançamento por homologação), a critério de cada estado, e somente, em momento posterior, os dados sejam validados eletronicamente por autoridade fiscal especializada no tributo.

Em relação à avaliação de bens e direitos, o estudo constatou a necessidade de uma maior estruturação das administrações tributárias tanto em termos de formação de corpo técnico especializado quanto no que diz respeito à manutenção de banco de dados para referência de valor e confiabilidade desses dados, de forma integrada ao sistema informatizado, de modo que as doações registradas no sistema estejam o mais próximo possível do valor de mercado dos bens.

Para a promoção do incremento da arrecadação, sugere-se a utilização de um banco de dados com valores referenciais do metro quadrado e da terra nua de cada bairro e área rural do estado, respectivamente. Esse banco pode ser alimentado por meio de parceria com municípios e/ou instituições financeiras mediante celebração de convênios e parcerias, de modo que os dados estejam sempre atualizados. Por sua vez, é recomendável que o banco seja interligado com o sistema informatizado para que, no momento da declaração do fato gerador, haja uma validação do valor dos bens lançados com o valor real destes.

Por fim, conclui-se que, apesar de não ser o tributo de maior potencial arrecadatório dos estados e do Distrito Federal, o ITCMD, desde que implementados mecanis-

mos eficazes de controle, avaliação, agilização do processo e de fiscalização, poderá constituir uma significativa fonte de receita para os estados. Pode contribuir também para tornar o sistema tributário mais justo, visto que incide exclusivamente sobre o patrimônio. Portanto, não alcança os cidadãos de forma indiscriminada, como ocorre nos impostos indiretos.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. V. 4. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação**: ITCMD. 2. ed. rev. atual. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- HABLE, José. **A decadência na sonegação fiscal**. Publicado em dezembro de 2007 no *site JusNavegandi* (<http://jus.com.br/artigos/10765/a-decadencia-na-sonogacao-fiscal>). Acesso em: 24/09/2014.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistema da informação**: com internet. Rio de Janeiro: LTC Editora, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**: direito das coisas. V. 5. 28. ed. rev. e atual. De acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/01/2002). São Paulo: Saraiva, 2003.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27. ed. 4. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- SOUSA, James Alberto Vitorino de. **A exigência do imposto sobre a doação de bens e direitos (ITCD) no caso de o doador ser residente ou domiciliado no exterior**. Dissertação de Mestrado. Orient. Marcos Aurélio Pereira Valadão. Brasília, Universidade de Brasília, 2010.

ANEXO 1 – CRITÉRIOS MATERIAL E ESPACIAL

UF	Critério material			Critério espacial	
	Previsão específica para sucessão provisória	Previsão específica para extinção de usufruto	Previsão específica para usucapião	Previsão para transmissão de bens móveis se arrolamento ou inventário processado no exterior	Previsão para transmissão de bens móveis se de cujus ou doador domiciliado no exterior
AC	Sim	Não	Não	Sim	Sim
AL	Não	Não	Não	Não	Não
AM	Não	Sim (base de cálculo)	Sim (base de cálculo)	Sim	Sim
AP	Sim (critério temporal)	Não	Não	Não (consta imóvel)	Não (consta imóvel)
BA	Não	Não	Não	Sim	Sim
CE	Não	Não	Não	Não	Não
DF	Sim	Sim (no regulamento)	Não	Sim	Sim
ES	Sim	Não	Não	Sim	Sim
GO	Sim	Sim (não incidência)	Não	Sim	Sim
MA	Sim (critério temporal)	Não	Não	Não	Sim (somente doador)
MG	Não	Não	Não	Sim	Sim
MS	Sim	Sim (falecimento do usufrutuário)	Não	Não	Não
MT	Sim	Sim (base de cálculo)	Não	Sim	Sim
PA	Não	Não	Não	Não	Não
PB	Não	Sim (critério temporal)	Sim (critério temporal)	Não	Não
PE	Sim (critério temporal)	Sim	Não	Sim	Sim
PI	Sim	Sim (base de cálculo)	Não	Sim	Sim
PR	Não	Sim (base de cálculo)	Não	Sim	Sim
RJ	Não	Sim (base de cálculo)	Não	Sim	Sim

continua...

continuação

UF	Critério material			Critério espacial	
	Previsão específica para sucessão provisória	Previsão específica para extinção de usufruto	Previsão específica para usucapião	Previsão para transmissão de bens móveis se arrolamento ou inventário processado no exterior	Previsão para transmissão de bens móveis se de cujus ou doador domiciliado no exterior
RN	Não	Não	Não	Não	Não
RO	Sim	Sim (critério temporal) – não incidência instituição pelo nu-proprietário	Não	Sim	Sim
RR	Não	Sim (base de cálculo)	Não	Não	Não
RS	Sim (critério temporal)	Sim (critério temporal)	Não	Sim	Sim
SC	Sim	Sim (base de cálculo) – direito real	Não	Sim	Sim
SE	Não	Não	Não	Não	Não
SP	Sim	Não	Não	Sim	Sim
TO	Sim	Sim (critério temporal)	Sim	Sim	Sim

ANEXO 2 – CRITÉRIO PESSOAL – SUJEITO PASSIVO

Critério pessoal							
Sujeito passivo							
Unidade Federativa	Contribuinte na doação		Responsável (além dos previstos no CTN)				
	Se donatário residente ou domiciliado no território do sujeito ativo	Se donatário não residente ou domiciliado no território do sujeito ativo	Servidores do Detran que procederem à transferência sem comprovação do pagamento do imposto	Empresa, instituições financeiras e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique a transmissão	Doador	Donatário	Detentor ou possuidor do bem transmitido
AC	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
AL	Donatário	Donatário	Não	Não	Sim	Não	Não
AM	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Não	Sim
AP	Donatário	Donatário	Não	Não	Sim	Não	Sim
BA	Donatário	Donatário	Não	Não	Sim	Não	Não
CE	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Não
DF	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Sim
ES	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
GO	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Não	Sim
MA	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Sim
MG	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Não	Sim
MS	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Sim
MT	Donatário	Doador	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
PA	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Sim
PB	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
PE	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Não

continua...

continuação

Unidade Federativa	Critério pessoal						
	Sujeito passivo						
	Contribuinte na doação		Responsável (além dos previstos no CTN)				
Se donatário residente ou domiciliado no território do sujeito ativo	Se donatário não residente ou domiciliado no território do sujeito ativo	Servidores do Detran que procederem à transferência sem comprovação do pagamento do imposto	Empresa, instituições financeiras e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique a transmissão	Doador	Donatário	Detentor ou possuidor do bem transmitido	
PI	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
PR	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
RJ	Donatário	Donatário	Não	Não	Sim	Não	Sim
RN	Donatário	Donatário	Não	Sim	Não	Não	Não
RO	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Sim
RR	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Sim
RS	Doador	Doador	Não	Não	Sim	Sim	Não
SC	Donatário	Donatário	Sim	Não	Sim	Não	Não
SE	Donatário	Donatário	Não	Sim	Sim	Não	Não
SP	Donatário	Doador	Não	Sim	Sim	Não	Sim
TO	Donatário	Doador	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

ANEXO 3 – CRITÉRIO QUANTITATIVO – BASE DE CÁLCULO

Critério quantitativo									
Base de cálculo (regra geral: valor venal)									
UF	Transmissão de domínio direto	Domínio útil			Instituição do fideicomisso	Instituição de usufruto	Extinção de usufruto	Transmissão da sua propriedade	
		Instituição de direito de superfície	Instituição do direito de habitação	Instituição do direito de uso					
AC	2/3	1/3	1/3	1/3	Não	1/3	Não	2/3	
AL	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
AM	50%	Não	Não	Não	Não	50%	50%	50%	
AP	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
BA	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
CE	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
DF	Não	70%	70%	70%	Não	70%	Não	30%	
ES	Não	Não	Não	Não	Não	50%	Não	50%	
GO	Não	20% ao ano (máx. 100%), se prazo determinado	20% ao ano (máx. 100%), se prazo determinado	20% ao ano (máx. 100%), se prazo determinado	Não	20% ao ano (máx. 100%), se prazo determinado	Não	Não	
MA	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
MG	Não	Não	Não	Não	Não	1/3	Não	Não	
MS	Não	Não	Não	Não	Valor venal	1/3	1/3	2/3	
MT	Não	Não	70%	70%	Valor do bem	70%	70%	70%	
PA	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
PB	Não	Não	Não	Não	Não	50%	50%	50%	

continua...

continuação

Critério quantitativo									
UF	Base de cálculo (regra geral: valor venal)								
	Transmissão de domínio direto	Domínio útil			Instituição do fideicomisso	Instituição de usufruto	Extinção de usufruto	Transmissão da	
		Instituição de direito de superfície	Instituição do direito de habitação	Instituição do direito de uso					
PE	Não	Não	Não	Não	Não	1/3	Sim (exceto se instituído pelo nu-proprietário)	2/3	
PI	Não	Não	Não	Não	Não	5% ao ano (máx. 100%) se prazo determinado	Valor venal	Não	
PR	Não	Não	50% do total do bem	50% do total do bem	Não	50% do total do bem	50% do total do bem	50% do total do bem	
RJ	Não	Não	50% do valor do bem	50% do valor do bem	Valor do bem	50% do valor do bem	50% do valor do bem	50% do valor do bem	
RN	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
RO	Não	Não	Não	Não	Não	Não	50% do valor do bem	Não	
RR	Não	Não	Não	Não	Não	Valor venal	Valor venal	Não	
RS	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
SC	Não	Não	50% do direito real	50% do direito real	Não	50% do direito real	50% do direito real	50% do valor venal	
SE	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	
SP	2/3 do valor do bem	1/3 (domínio útil)	1/3 (domínio útil)	1/3 (domínio útil)	Não	1/3 do valor do bem	Não	2/3 do valor do bem	
TO	50%	Não	50%	50%	Não	50%	50%	50%	

ANEXO 4 – CRITÉRIO QUANTITATIVO – ALÍQUOTA

Critério quantitativo						
Alíquota						
Transmissão causa mortis				Transmissão por doação		
UF	Progressividade	Alíquota mínima	Alíquota máxima	Progressividade	Alíquota mínima	Alíquota máxima
AC	Não	4%	4%	Não	2%	2%
AL	Não	2% ou 4% (cf. grau de parentesco)	2% ou 4% (cf. grau de parentesco)	Não	2% ou 4% (cf. grau de parentesco)	2% ou 4% (cf. grau de parentesco)
AM	Não	2%	2%	Não	2%	2%
AP	Não	4%	4%	Não	2%	2%
BA	Sim	4%	8%	Não	3,50%	3,50%
CE	Sim	2%	8%	Sim	2%	4%
DF	Não	4%	4%	Não	4%	4%
ES	Não	4%	4%	Não	4%	4%
GO	Sim	2%	4%	Sim	2%	4%
MA	Não	4%	4%	Não	2%	2%
MG	Não	5%	5%	Não	5%	5%
MS	Não	4%	4%	Não	2%	2%
MT	Sim	2%	4%	Sim	2%	4%
PA	Não	4%	4%	Não	4%	4%
PB	Não	4%	4%	Não	4%	4%
PE	Não	5%	5%	Não	2%	2%
PI	Não	4%	4%	Não	4%	4%
PR	Não	4%	4%	Não	4%	4%
RJ	Não	4%	4%	Não	4%	4%

continua...

continuação

Critério quantitativo						
Alíquota						
Transmissão causa mortis				Transmissão por doação		
UF	Progressividade	Alíquota mínima	Alíquota máxima	Progressividade	Alíquota mínima	Alíquota máxima
RN	Não	3%	3%	Não	3%	3%
RO	Sim	2%	4%	Sim	2%	4%
RR	Não	4%	4%	Não	4%	4%
RS	Não	4%	4%	Não	3%	3%
SC	Sim	1%	8%	Sim	1%	8%
SE	Não	4%	4%	Sim	4%	4%
SP	Não	4%	4%	Não	4%	4%
TO	Sim	2%	4%	Sim	2%	4%

ANEXO 5 – ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR ELABORADO PELO GT-51

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N. 2013.*

Dispõe sobre normas gerais referentes ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD.

PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º Esta Lei estabelece normas gerais relativas ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, previsto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal.

CAPÍTULO I DA COMPÊTENCIA

Art. 2º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto, observado o seguinte:

I – relativamente a bem imóvel e respectivos direitos, na transmissão de propriedade ou domínio útil, o imposto compete ao Estado ou ao Distrito Federal da situação do bem, ainda que:

a) o processo de inventário, de arrolamento, de divórcio ou de dissolução de união estável seja processado em outro Estado ou no Distrito Federal ou no exterior;

b) a escritura pública de partilha amigável de bens seja lavrada em outro Estado ou no Distrito Federal;

c) o doador, o donatário, o cedente ou o cessionário não tenha domicílio ou residência naquele Estado ou no Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos, créditos e direitos em geral, compete ao Estado ou Distrito Federal:

a) na hipótese de transmissões *causa mortis*, onde:

* Este projeto de lei foi elaborado pelo GT 51 no âmbito da Cotepe/Confaz e ainda não foi apresentado ao Congresso. Seu número deverá ser dado por umas das Casas do Congresso.

1. tramitar o processo judicial de inventário ou arrolamento;
 2. tenha sido o último domicílio do autor da herança, no caso de escritura pública;
- b) na hipótese de transmissões por doação, onde tenha domicílio o doador.

Art. 3º Tratando-se de bens móveis, títulos, créditos e imóveis, bem como de direitos a eles relativos, localizados fora do território brasileiro, é competente para exigir o imposto o Estado ou o Distrito Federal onde tiver domicílio o donatário, o herdeiro ou o legatário residente no País, nas hipóteses em que:

I – o doador resida ou tenha domicílio no exterior;

II – o *de cujus* era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado fora do País.

Art. 4º Na hipótese de excedentes de meação ou de quinhão em que o valor total do patrimônio atribuído ao donatário for composto de bens e direitos suscetíveis à tributação por mais de uma unidade da Federação, o imposto compete:

I – relativamente a bem imóvel e respectivos direitos, ao Estado ou ao Distrito Federal da situação do bem, na proporção do valor desses em relação ao valor total do patrimônio atribuído ao donatário;

II – relativamente a bem móvel, títulos e créditos, ao Estado ou ao Distrito Federal em que tiver domicílio o doador, na proporção do valor total desses em relação ao valor total do patrimônio atribuído ao donatário.

CAPÍTULO II DA INCIDÊNCIA

Art. 5º O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I – por sucessão legítima ou testamentária, inclusive na sucessão provisória;

II – por doação.

§ 1º Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros, legatários, donatários, usufrutuários e demais beneficiários, ainda que o bem ou direito seja indivisível.

§ 2º A herança e o legado sujeitam-se ao imposto, ainda que gravados.

§ 3º Doação é o ato pelo qual uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou direitos para o de outra, que os aceita, expressa, tácita ou presumidamente, com ou sem encargo.

§ 4º Está compreendida na incidência do imposto a transmissão de bens e direitos que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou na adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos companheiros, ou a qualquer herdeiro, acima do valor da meação ou do respectivo quinhão.

§ 5º Considera-se nova doação a retratação do contrato que já houver sido lavrado e transcrito.

§ 6º Considera-se também como doação a renúncia, a cessão não onerosa, a desistência de herança com determinação do beneficiário, e o ato de que resulte excedente de meação ou de quinhão.

Art. 6º Sujeita-se ao imposto a transmissão *causa mortis* e por doação de:

I – bem imóvel e direitos a ele relativos;

II – bem móvel, mesmo que representado por título, crédito, certificado ou registro, inclusive:

a) semovente, joia, obra de arte e mercadoria;

b) qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade e companhia, tais como ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, direito societário, debênture e dividendo;

c) dinheiro, em moeda nacional ou estrangeira, depósito bancário, em conta corrente, em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco, seja qual for o prazo e a forma de garantia;

d) bem incorpóreo em geral, direitos autorais e qualquer direito ou ação que deva ser exercido.

§ 1º Sujeitam-se ao imposto, também, a instituição de quaisquer direitos reais, exceto os de garantia.

§ 2º Na hipótese de transmissão de participação societária cujo capital social tenha sido integralizado mediante incorporação de bens imóveis ou de direitos a ele

relativos menos de cinco anos antes da morte ou da doação, para efeito de tributação, considerar-se-á transmitido cada imóvel ou direito a ele relativo.

CAPÍTULO III DA NÃO INCIDÊNCIA

Art. 7º O imposto não incide sobre a transmissão *causa mortis* ou por doação:

I – em que figurem como adquirentes:

- a) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- b) autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- c) partido político, inclusive suas fundações;
- d) templo de qualquer culto;
- e) entidade sindical de trabalhadores, instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos;

II – de livro, jornal, periódico e de papel destinado a sua impressão.

§ 1º O imposto não incide também:

I – sobre a transmissão em que o herdeiro ou legatário renuncie à herança ou legado, quando feita sem ressalva ou condição, em benefício do monte, configurando renúncia pura e simples e que não tenha o renunciante praticado qualquer ato que demonstre aceitação da herança ou legado;

II – no recebimento de capital estipulado de seguro de vida ou pecúlio por morte;

III – na extinção de usufruto ou de qualquer outro direito real que resulte na consolidação da propriedade plena;

IV – sobre o fruto e rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado.

§ 2º As hipóteses de não incidência previstas para as entidades mencionadas nas alíneas “b” e “d” do inciso I do *caput* aplicam-se às transmissões de bens ou direitos vinculados às suas finalidades essenciais.

I – na hipótese da alínea “b” do inciso I do *caput*, além das finalidades essenciais, a não incidência alcança também as transmissões de bens ou direitos vinculados a outras delas decorrentes.

§ 3º A não incidência de que tratam as alíneas “c” e “e” do inciso I do *caput*:

I – compreende somente bens ou direitos relacionados às finalidades essenciais das entidades ali mencionadas;

II – condiciona-se à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nelas referidas:

a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda, a qualquer título;

b) aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 4º O disposto neste artigo não dispensa a prática de atos assecuratórios do cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

§ 5º A não incidência a que se refere a alínea “e” do inciso I do *caput* aplica-se à instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

§ 6º Para os efeitos de aplicação da não incidência a que se refere a alínea “e” do inciso I do *caput*, as entidades e as organizações de assistência social deverão estar registradas no órgão competente e ser detentoras do respectivo certificado.

CAPÍTULO IV DO FATO GERADOR

Art. 8º Ocorre o fato gerador do imposto:

I – na transmissão *causa mortis*, na data da:

a) abertura da sucessão legítima ou testamentária, mesmo no caso de sucessão provisória;

- b) substituição de fideicomisso;
 - c) ocorrência do fato jurídico ou da formalização do ato jurídico, nos casos não previstos nas alíneas anteriores;
- II – na transmissão por doação, na data:
- a) da instituição de usufruto convencional ou de qualquer outro direito real;
 - b) da lavratura do contrato de doação, ainda que a título de adiantamento da legítima;
 - c) da renúncia à herança ou ao legado em favor de pessoa determinada;
 - d) da homologação da partilha ou adjudicação, decorrente de inventário, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão que beneficiar uma das partes;
 - e) da lavratura da escritura pública de partilha ou adjudicação extrajudicial, decorrente de inventário, divórcio ou dissolução de união estável, em relação aos excedentes de meação e quinhão que beneficiar uma das partes;
 - f) do arquivamento na Junta Comercial, na hipótese de transmissão de quotas de participação em empresas ou do patrimônio de empresário individual;
 - g) da formalização do ato ou negócio jurídico, nos casos não previstos nas alíneas anteriores;
 - h) do ato ou negócio jurídico, nos casos em que não houver formalização.

CAPÍTULO V DO CÁLCULO DE IMPOSTO

Seção I Da Base de Cálculo

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.

§ 1º Considera-se valor de mercado o valor do bem ou direito transmitido na data da declaração ou da avaliação pela Fazenda Pública, atualizado até a data do pagamento, na forma da lei.

§ 2º O valor do bem ou direito transmitido, declarado pelo contribuinte, fica sujeito à aprovação pela Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal.

§ 3º O valor mínimo dos bens e direitos para efeito de base de cálculo pode ser estabelecido pela Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal, por meio de planta de valores.

§ 4º A Fazenda Pública dos Estados e do Distrito Federal pode estabelecer que para efeito de base de cálculo seja utilizado valor não inferior ao:

I – fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano – IPTU, em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo;

II – valor total do imóvel informado pelo contribuinte para efeito do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo.

§ 5º Constatado que os valores mencionados nos incisos do § 4º deste artigo são inferiores aos de mercado, admitir-se-á, para efeito de apuração da base de cálculo, a utilização de índice de ajuste ou a adoção de critério específico na forma da lei.

Art. 10. A base de cálculo do imposto é:

I – na hipótese de instituição de usufruto:

a) por prazo determinado, cinco por cento do valor de mercado integral do bem, por ano ou fração de ano de duração do gravame, limitado a cem por cento do valor do bem;

b) por prazo indeterminado, o valor de mercado integral do bem;

II – proporcional ao valor dos bens doados, na hipótese de excedente de meação ou quinhão em que haja mais de uma unidade da Federação competente para exigir o imposto, observados os critérios definidos no art. 4º;

III – na transmissão de acervo patrimonial de empresário individual, o valor do patrimônio líquido ajustado, na data da declaração ou da avaliação;

IV – na transmissão de ações de sociedades de capital fechado ou de quotas de sociedade simples ou empresária, o valor da ação ou quota obtido por meio do patrimônio líquido ajustado, na data da declaração ou da avaliação;

V – em se tratando de ações de sociedade anônima de capital aberto, o valor de sua cotação média na Bolsa de Valores na data da declaração ou da avaliação, ou na imediatamente anterior quando não houver pregão ou quando essas não tiverem sido negociadas naquele dia, regredindo-se, se for o caso, até o máximo de cento e oitenta dias, ou por levantamento de balanço especial, realizado na data da declaração ou da avaliação.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso II observar-se-á o seguinte:

I – considera-se excedente de meação ou de quinhão o valor atribuído ao cônjuge, ao companheiro ou ao herdeiro superior à fração ideal a qual fazem jus, conforme determinado pela lei civil;

II – a proporção dos bens doados, para efeitos de aferição do *quantum* devido a cada unidade da Federação, será encontrada mediante a divisão entre o valor doado e o valor total do quinhão do donatário;

III – a base de cálculo será obtida multiplicando-se o índice encontrado no inciso anterior pelo valor dos bens suscetíveis de tributação pela unidade da Federação competente.

Art. 11. O contribuinte que discordar do valor atribuído pela Fazenda Pública poderá impugná-lo administrativamente.

Parágrafo único. Indeferida a impugnação, a Fazenda Pública formalizará o crédito tributário, assegurados o contraditório e a ampla defesa, na forma da lei.

Art. 12. Na hipótese de sucessivas doações entre o mesmo doador e o mesmo donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, no prazo definido em lei, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.

Seção II Da Alíquota

Art. 13. A alíquota do imposto é a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador.

§ 1º As alíquotas máximas do imposto serão fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º A lei poderá estabelecer alíquotas progressivas.

CAPÍTULO VI DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Seção I Do Contribuinte

Art. 14. São contribuintes do imposto:

- I – o herdeiro ou o legatário, na transmissão *causa mortis*;
- II – o donatário, na doação;
- III – o beneficiário, na desistência de quinhão ou de direito, por herdeiro ou legatário;
- IV – o cessionário, na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso;
- V – o fiduciário, na instituição do fideicomisso;
- VI – o fideicomissário, na substituição do fideicomisso;
- VII – o beneficiário, na instituição de direito real.

Parágrafo único. Na hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado ou no Distrito Federal competente para exigir o imposto, o contribuinte será o doador, se este o for.

Seção II Da Solidariedade

Art. 15. São solidariamente obrigados pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte ou responsável:

- I – o doador, o cedente ou o donatário quando não contribuinte;
- II – os notários, os registradores, os escrivães e os demais servidores do Poder Judiciário, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício, bem como a autoridade judicial que não exigir o cumprimento do disposto na legislação tributária;
- III – a empresa, a instituição financeira ou bancária e todo aquele a quem caiba a responsabilidade pelo registro ou pela prática de ato que implique a transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações;
- IV – o inventariante ou o testamenteiro em relação aos atos que praticarem;

V – o titular, o administrador e o servidor dos demais órgãos ou entidades de direito público ou privado onde se processe o registro, a anotação ou a averbação de doação;

VI – qualquer pessoa natural ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido ou doado;

VII – o cessionário, na cessão onerosa, em relação ao imposto devido pela transmissão *causa mortis* dos direitos hereditários a ele cedidos;

VIII – a pessoa natural ou jurídica que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

CAPÍTULO VII DA CONSTITUIÇÃO E DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 16. O lançamento do imposto, sem prejuízo das normas constantes do Código Tributário Nacional, observará o disposto nesta lei.

Art. 17. O direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário decorrente do imposto extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações necessárias à formalização do crédito tributário, obtidas:

I – na declaração do contribuinte; ou

II – pelo Fisco, inclusive no processo judicial.

Art. 18. Na hipótese em que a lei determinar a apuração e o recolhimento do imposto, independentemente de lançamento pela autoridade administrativa, o pagamento ficará sujeito à homologação pela autoridade fiscal, no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração exigida em lei.

CAPÍTULO VIII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 19. A carta precatória oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal e a carta rogatória, para avaliação de bem, título e crédito alcançados pela incidência do imposto, não podem ser devolvidas ao juízo deprecante ou rogante, sem o pronunciamento da Fazenda Pública e a comprovação da quitação do imposto devido.

Art. 20. A Fazenda Pública de cada Estado e do Distrito Federal, no interesse da arrecadação do imposto, deve ter vista e se manifestar nos feitos judiciais e extrajudiciais, de inventário, arrolamento, divórcio ou dissolução de união estável, liquidação de sociedade motivada por falecimento de sócio e outros feitos, sob pena de nulidade.

Art. 21. A homologação do cálculo do imposto compete privativamente ao Fisco dos Estados ou do Distrito Federal.

Art. 22. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação, em processo de inventário, de arrolamento, de divórcio ou de dissolução de união estável será proferida e nenhuma escritura pública relativa a inventário, partilha e divórcio consensuais será lavrada sem a comprovação de quitação do imposto ou do reconhecimento do direito à imunidade ou à concessão de isenção.

Art. 23. Os Estados e o Distrito Federal podem estabelecer normas para o cumprimento do disposto nesta lei e instituir outros mecanismos de apuração do valor de mercado do bem ou direito a ele relativo, do título ou do crédito transmitido ou doado.

Art. 24. O imposto é devido por ocasião da extinção do direito real na hipótese em que, no momento da transmissão do bem gravado ocorrida anteriormente à vigência desta Lei, tiver incidido apenas sobre valor da nu-propriedade.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, o contribuinte do imposto será o nu-proprietário.

Art. 25. O tabelião que lavrar a escritura pública relativa a inventário, partilha, e divórcio consensuais observará as normas da legislação da unidade da Federação competente para exigir o imposto.

Art. 26. Nas hipóteses previstas nesta lei, para fins de comprovação do domicílio, considera-se a unidade da Federação constante na declaração do imposto de renda relativa ao ano de ocorrência do fato gerador.

Art. 27. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, de..... de; da Independência e da República.*

* Este projeto de lei foi elaborado pelo GT 51 no âmbito da Cotepe/Confaz e ainda não foi apresentado ao Congresso. Seu número deverá ser dado por umas das Casas do Congresso.

IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS E SUAS IMPLICAÇÕES OPERACIONAIS

Jean Carlos de Oliveira Alvares da Silva

Sefaz/AP

Jacque Damasceno Pereira Júnior

Sefaz/AL

Marcelo Nobuo Yoshida

Sefaz/SP

Marco Antonio Lima Lincoln

Sefaz/DF

Moisés de Campos Ferreira

Sefaz/MT

Yukiharu Hamada

Sefa/PR

Coordenador/orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br

RESUMO

Neste trabalho analisam-se os aspectos relevantes da implementação do regime tributário do Simples Nacional nos estados e no Distrito Federal, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, que dispensa tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Iniciam-se os estudos, primeiramente, pela hipótese de incidência do ICMS e, em especial, o ICMS incidente no âmbito desse regime tributário. Em seguida, discorre-se sobre a limitação da competência tributária estadual na concessão de benefícios fiscais, sobre o impacto na arrecadação tributária estadual e sobre a não aplicação da substituição e da antecipação tributária do ICMS nas operações e nas prestações destinadas às empresas optantes do Simples Nacional. Com base em pesquisas bibliográficas, nas legislações próprias e também mediante análises das informações prestadas pelas administrações tributárias e dos dados disponibilizados em relatórios gerenciais, examina-se o impacto da implementação desse regime nos estados e no Distrito Federal, quanto à autonomia e à discricionariedade da formação da política tributária e fiscal de cada ente, na arrecadação tributária e suas implicações operacionais no controle fiscal e no combate à sonegação do ICMS.

Palavras-chave: Simples Nacional. Arrecadação. Substituição tributária. Controle fiscal.

ABSTRACT

This essay analyses the tax regime of Simples Nacional and its impacts on Brazilian States and the Federal District. Simples Nacional has been created by Complementary Law n. 123/2006 and foresees special tax treatment in favor of micro and small business. Firstly the study examines how the ICMS is levied under the tax regime of Simples, and addresses how this regime restrains the subnational taxing powers regarding the ability to grant tax benefits. Then, it considers how the regime affects that tax collection due to the inapplicability of the method of pre-payment of ICMS through the so-called tax substitution method of charge of ICMS on goods and services provided by companies registered as Simples. Based on information provided by the states, by tax administrations and also on data of management reports showing operational implications on auditing and the fight against tax evasion, this work also points out the impacts of the implementation of Simples on the autonomy of the States and the Federal District.

Keywords: Simples. Tax collection. Pre-charging taxation. Auditing.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 103
- 2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS, 105
 - 2.1 Das várias nomenclaturas atribuídas à hipótese de incidência tributária, 105
 - 2.2 Linhas gerais sobre a hipótese de incidência do ICMS, 106
 - 2.2.1 A interpretação formalista da hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias, 108
 - 2.2.2 A interpretação jurídico-econômica da hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias, 110
 - 2.3 O ICMS NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL, 113
 - 2.3.1 Um minuto antes do Simples Nacional, 113
 - 2.3.2 O tratamento tributário dispensado pelos estados às microempresas e às empresas de pequeno porte, 114
 - 2.3.3 A origem do Simples Nacional, 117
 - 2.3.4 Hipótese de incidência do ICMS no contexto do Simples Nacional, 119
- 3 A LIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL, 120
 - 3.1 A previsão constitucional da concessão de benefícios fiscais do ICMS, 120
 - 3.2 Diferença entre benefícios e incentivos fiscais, 122
 - 3.3 As espécies de benefícios fiscais do ICMS no Simples Nacional, 123
 - 3.3.1 Isenção, 123
 - 3.3.2 Redução de base de cálculo, 123
 - 3.3.3 Crédito presumido, 124
 - 3.4 Os benefícios fiscais na LC n. 123/2006, 124
 - 3.5 Benefícios fiscais do ICMS concedidos nas competências tributárias dos estados, 125
 - 3.5.1 Benefícios fiscais em Mato Grosso, 125

- 3.5.2 Benefícios fiscais em São Paulo, 127
 - 3.5.3 Benefícios fiscais no Paraná, 128
 - 3.5.4 Benefícios fiscais em Alagoas, 129
 - 3.5.5 Benefícios fiscais no Rio de Janeiro, 129
- 4 IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS, 130
- 4.1 Evolução da arrecadação do ICMS do Simples Nacional, 130
 - 4.2 Representatividade da receita do ICMS do Simples Nacional na arrecadação tributária dos estados, 133
 - 4.3 Renúncia fiscal *versus* arrecadação do ICMS do Simples Nacional, 136
- 5 SUBSTITUIÇÃO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NÃO APLICADAS NAS VENDAS REALIZADAS ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL, 139
- 5.1 Breve histórico da substituição tributária no Brasil, 139
 - 5.2 Modalidades de substituição tributária, 144
 - 5.2.1 Substituição tributária para trás, 144
 - 5.2.2 Substituição tributária concomitante, 145
 - 5.2.3 Substituição tributária para frente, 145
 - 5.2.4 Base de cálculo, 148
 - 5.2.5 Valor do ICMS devido por substituição tributária, 148
 - 5.3 Implicações e consequências, 149
 - 5.3.1 Riscos de evasão de receitas tributárias e promoção de concorrência desleal, 152
 - 5.3.2 Problemas de ordem operacional no esforço e no controle fiscal, 155
- 6 CONCLUSÕES, 157
- REFERÊNCIAS, 159
- REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS, 160
- REFERÊNCIAS CONSULTADAS, 161
- ANEXO – CÁLCULO DA ESTIMATIVA DA RENÚNCIA DO ICMS SIMPLES NACIONAL, 163

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1. Evolução da arrecadação de ICMS do Simples Nacional, 131
- Figura 2. Evolução no número de contribuintes do Simples Nacional, 132
- Figura 3. Evolução da arrecadação do ICMS no Simples Nacional por optante, incluindo microempreendedor individual, 133
- Figura 4. Representatividade do ICMS Simples Nacional diante da receita total do ICMS, 135
- Figura 5. Relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional – DF, 137
- Figura 6. Relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional – SP, 138
- Figura 7. Representação ilustrada da substituição tributária para trás, 144
- Figura 8. Representação ilustrada da substituição tributária para frente, 146
- Figura 9. Exemplos de cadeias de venda, 153

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Simples Paulista, 117
- Tabela 2. Alíquotas do Simples Nacional no Paraná, 128
- Tabela 3. Alíquotas do Simples Nacional no Rio de Janeiro, 130
- Tabela 4. ICMS Simples Nacional versus ICMS total, 134
- Tabela 5. Atividades do ICMS no Simples Nacional, 136
- Tabela 6. Participação % da base de cálculo no valor contábil das saídas, 138
- Tabela 7. Exemplo de cálculo 1, 154
- Tabela 8. Exemplo de cálculo 2, 155
- Tabela 9. Resumo dos exemplos, 155

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988), em seu conteúdo, preconiza a valorização das micro e pequenas empresas por meio de tratamento jurídico diferenciado que incentiva a simplificação de obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Esse tratamento teve como mecanismo propulsor a Emenda Constitucional (EC) n. 42, de 2003, que alterou o art. 146 da Constituição Federal, elucidando com mais detalhes a implementação do tratamento jurídico tributário diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte (Simples Nacional). É o que segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Ato contínuo, o regime de tributação denominado Simples Nacional foi efetivamente implementado com a publicação da Lei Complementar (LC) n. 123, de dezembro de 2006. Na referida lei, muitas são as vantagens para as empresas que optam por esse regime, pois são estabelecidas normas gerais relativas ao tratamento tributário

diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Esse novo regime unifica alguns dos tributos federais, o imposto municipal (ISS) e o imposto estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS – em recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação.

Muitos são os benefícios para aqueles que optam pelo Simples Nacional, com carga tributária reduzida, simplicidade no âmbito da legislação tributária, previdenciária e trabalhista, simplificação no pagamento de diversos tributos abrangidos pelo sistema, mediante uma única guia, possibilidade de tributar as receitas à medida do recebimento dos valores das vendas (regime de caixa), entre outros.

O foco deste trabalho está voltado, como se perceberá adiante, para o ICMS e as consequências da implementação do Simples Nacional nos estados.

Ocorre que a inclusão do ICMS (antigo) no Simples Nacional (novo), na forma como realizada, traz a lume uma série de questões que merecem estudo aprofundado, ou seja, da interação do antigo com o novo, como costuma acontecer, surgem várias novas situações, muitas das quais imperceptíveis em um primeiro momento.

Nessa perspectiva, podemos destacar a seguinte situação (pano de fundo desta abordagem): uma das hipóteses de incidência do ICMS é a realização de operações de circulação de mercadorias, comumente configurada pela saída (a qualquer título) de mercadoria de estabelecimento de contribuinte (arts. 2º e 12 da LC n. 87/1996). As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional somente estão sujeitas à tributação do ICMS por este regime se, e somente se, auferirem receita bruta nas operações que realizarem (consubstanciada pela venda de mercadorias – § 3º do art. 18 da LC n. 123/2006).

Em outras palavras: o ICMS incide, nas operações de circulação de mercadorias, no momento da saída (por meio de uma venda, doação, transferência, etc.). Ocorre que, especificamente em relação às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, a incidência do ICMS somente se dá na venda propriamente dita de mercadoria.

É de se questionar: houve restrição da hipótese de incidência do ICMS no âmbito do Simples Nacional?

Outro ponto relevante é o tema afeto aos benefícios fiscais no âmbito do ICMS, notadamente em razão da nova regra de concessão de benefícios fiscais no âmbito do Simples Nacional.

Também merece destaque a temática relacionada à substituição tributária do ICMS aplicada nos termos do Simples Nacional, especialmente diante das novas regras impostas pela LC n. 147/2014.

Por último, o ponto nuclear deste estudo: a análise dos efeitos da implantação do Simples Nacional na arrecadação estadual, mormente a existência dos três aspectos anteriormente descritos (alteração da hipótese de incidência do ICMS, concessão de benefícios fiscais e novas regras de substituição tributária).

Assim, este estudo tem por objetivo geral analisar os impactos da implementação do Simples Nacional nas arrecadações estaduais, pontuando aspectos constitucionais e legais do imposto, com a finalidade de verificar se houve restrição da regra-matriz (elemento material) do imposto quando observado sob a ótica do Simples Nacional.

Além disso, tem por objetivos específicos: a) descrever a hipótese de incidência do ICMS, contrapondo-a à sistemática do Simples Nacional; b) analisar, sob os aspectos jurídicos e práticos, se o ICMS inserido na sistemática do Simples Nacional é o mesmo imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e na LC n. 87/1996; c) entender as regras de concessão de benefícios fiscais do ICMS no âmbito do Simples Nacional; d) trazer evidências acerca do impacto na arrecadação dos estados com a implementação do Simples Nacional; e) discorrer sobre a substituição tributária do ICMS no âmbito do Simples Nacional.

2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

2.1 Das várias nomenclaturas atribuídas à hipótese de incidência tributária

Inicialmente, deixamos registrado que utilizaremos a expressão “hipótese de incidência tributária” para fazer referência ao fato descrito na norma jurídica tributária (descrição legal de um fato).

Esta (hipótese de incidência) é a nomenclatura utilizada, por exemplo, por Geraldo Ataliba, identificando-a como a descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato (ATALIBA, 1997, p. 50).

É importante destacar que muitas denominações são utilizadas na doutrina para caracterizar a chamada hipótese de incidência tributária, a exemplo de situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese tributária, fato gerador, etc. (CARVALHO, 1998a, p. 170).

Não se pode olvidar que doutrinadores renomados criticam a impropriedade com que algumas dessas expressões são utilizadas, como no caso da expressão fato gerador, que em verdade significa o fato já juridicizado sobre o qual já houve a incidência da norma jurídica tributária (MELLO, 1995, p. 36-37).

Assim, é bastante criticada pela doutrina a utilização da expressão fato gerador para designar, ao mesmo tempo, a figura conceitual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto, que, na sua conformidade, se realiza no mundo fenomênico (ATALIBA, 1997, p. 49).

De qualquer sorte, merece registro o fato de que a expressão fato gerador é a mais utilizada pela doutrina brasileira de direito tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual (BECKER, 1972, p. 288).

Por conta disso, trataremos aqui por: (i) hipótese de incidência a previsão legal de um determinado fato da vida que, se ocorrido, fará incidir a norma jurídica; e (ii) fato gerador a realização, no mundo dos fatos, da descrição hipotética prevista na norma. Isto porque o fato, como mero fato, nenhuma relevância tem para o direito, uma vez que não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico (KELSEN, 2000, p. 4). Apenas quando esse fato está previsto em uma norma (hipótese de incidência) é que passa a ter alguma relevância para o direito.

2.2 Linhas gerais sobre a hipótese de incidência do ICMS

O art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 faculta aos estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS.

Desde já, convém delimitar o objeto de estudo aqui proposto. Assim, debruçar-nos-emos apenas sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, a despeito da existência de pelo menos quatro outras hipóteses de incidência previstas no citado art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, a saber: a) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; b) sobre serviços de comunicação; c) sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líqui-

dos e gasosos e de energia elétrica; e d) sobre a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo de minerais (CARRAZZA, 2005, p. 35).

Especificamente em relação às operações relativas à circulação de mercadorias, objeto de nosso estudo, diverge a doutrina sobre sua hipótese de incidência.

Para boa parte da doutrina, a hipótese de incidência do ICMS envolve negócio jurídico mercantil, e não simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação (MELO, 2000, p. 13).

Para outra parcela também renomada da doutrina, a hipótese de incidência do ICMS consiste, como preleciona Torres (2007, p. 244):

[...] na saída física de mercadorias do estabelecimento do industrial, comerciante ou produtor, desde que tal saída se dimensione juridicamente, independentemente de determinada qualificação ou categorização; consiste, ainda, na circulação econômica sem circulação física, o que ocorre com a transferência do título de propriedade.

São visões e conceitos diametralmente opostos acerca da hipótese de incidência do ICMS (que apenas eventualmente coincidem). Parece até que tratamos de impostos distintos, uma vez que as hipóteses de incidência anteriormente descritas revelam restrição ou ampliação de seu conceito.

São duas as correntes acerca do problema da hipótese de incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias: a da interpretação jurídico-econômica e a formalista (TORRES, 2007, p. 243).

Convém entender melhor essas duas correntes, com o objetivo de compreender a hipótese de incidência do ICMS no âmbito do Simples Nacional, objeto principal deste estudo.

O fato é que a utilização e aceitação de uma (interpretação jurídico-econômica) ou de outra (interpretação formalista) hipótese de incidência revela a escolha de valores sociais e políticos, no sentido de atribuir maiores poderes ao Poder Público (pela ampliação do conceito da hipótese de incidência do ICMS) ou maior relevância aos direitos e às garantias individuais (pela restrição do conceito da hipótese de incidência do imposto) (BALEEIRO, 1999, p. 29).

2.2.1 A interpretação formalista da hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias

É interessante observar que não deveria haver essa alternativa excludente de interpretação da hipótese de incidência do ICMS (formalista ou jurídico-econômica), uma vez que somente o jurídico pode interessar na aplicação do direito. Trata-se, por conseguinte, de um falso dilema (BALEEIRO, 1999, p. 309-310).

Pela interpretação que utiliza apenas critérios jurídico-formais para caracterizar a hipótese de incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, a lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias (CARRAZZA, 2005, p. 36).

Mas o que vem a ser esta “operação relativa à circulação de mercadorias”, de acordo com este critério jurídico-formal? Por esse prisma, o próprio texto constitucional, em seu art. 155, II, “b”, restringe o critério material da hipótese de incidência do ICMS, como nos ensina Ataliba (1997, p. 127), uma vez que apenas a:

(i) prática (não por qualquer um); (ii) por quem exerce atividade mercantil; (iii) de operação jurídica (não qualquer uma); (iv) mercantil (regida pelo direito comercial); (v) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia; (vi) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); e (vii) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercancia).

É possível ir ainda mais longe na utilização de conceitos estritamente jurídicos, tendo em vista que, nas lições de Carrazza (2005, p. 37):

[...] para uma operação ser considerada “operação relativa à circulação de mercadorias”, ela deve: a) resultar em uma circulação jurídica, no sentido de que pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria, sendo inadmitida a mera circulação física; e b) caracterizar uma operação mercantil, no sentido de que deve ser regido pelo Direito Comercial, ter por finalidade o lucro e ter por objeto uma mercadoria.

Nessa linha de raciocínio, apenas os conceitos estritamente jurídicos são aplicáveis à caracterização da hipótese de incidência do ICMS, desconsiderando-se os conceitos estranhos à ciência jurídica (como é o caso dos conceitos econômicos). Isso porque, aparentemente, como revela Carvalho (1998b, p. 143):

[...] não se pode conceituar os fatos jurídicos tributários como “fatos jurídicos de conteúdo econômico”, posto que essa é a natureza dos fatos econômicos e não dos fatos relevantes para o Direito. Obviamente, toda a realidade jurídica deve ter consistência jurídica, sob pena de não qualificar-se como tal. A essência de uma realidade é que dirá da qualificação que lhe devemos atribuir. Os fatos econômicos terão natureza econômica, os fatos sociológicos, essência sociológica e os fatos políticos, consistência política.

Ao que parece, se o direito tributário deixa de lado justamente seu aspecto jurídico, transforma-se em *economia* tributária, buscando apenas os efeitos econômicos das leis tributárias (BECHO, 2011, p. 15).

Mas será que há outra razão para restringir o conceito de “operação relativa à circulação de mercadorias” a critérios unicamente jurídicos? Por que não integrar conceitos jurídicos a outros conceitos (como o econômico) na construção/interpretação da norma jurídica?

A utilização de conceitos unicamente jurídicos tem como objetivo principal restringir a hipótese de incidência do ICMS, diminuindo o campo de tributação deste imposto.

Observe-se que a restrição imposta resulta em minoração do campo de incidência do imposto, a ponto de permitir a tributação por meio do ICMS apenas nas situações em que as operações de circulação de mercadorias resultarem de uma compra e venda ou uma troca, ou seja, em outras operações de circulação de mercadorias (doação e transferência, por exemplo) não haveria incidência de ICMS, especialmente porque essas operações não se amoldam ao critério elementar de operação mercantil.

Como se pode facilmente perceber de uma observação empírica (sem a necessidade de um estudo científico específico), não é comum a prática de operações mercantis de troca de mercadorias (um comerciante, em regra, não vende mercadoria e recebe como pagamento outra mercadoria). Sobram, por conseguinte, as operações mercantis de compra e venda de mercadorias como aptas a serem tributadas por meio do ICMS. Com isso, pode-se concluir que somente as operações de circulação de mercadorias decorrentes da compra e venda estão sujeitas à incidência do ICMS.

Como se verá adiante, acaso se considere que a hipótese de incidência do ICMS fica restrita à circulação de mercadorias decorrentes de compra e venda, não haveria qualquer mutação do critério material do imposto no âmbito do Simples Nacional. Não haveria, assim, qualquer dificuldade jurídica ou operacional em relação à inserção do ICMS no Simples Nacional (como dito alhures; no Simples Nacional a incidência do ICMS depende da aferição de receita bruta, ocasionada pela venda de mercadorias).

2.2.2 A interpretação jurídico-econômica da hipótese de incidência do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias

Em um primeiro momento, pode-se pensar que a adoção do denominado critério jurídico-econômico para a identificação da hipótese de incidência do ICMS tem por objetivo único a ampliação do campo de incidência do imposto (e, por conseguinte, ampliar o poder de tributar do estado). É que, por esse critério, o ICMS deve ser exigido nas mais variadas situações, como a transferência e a doação de mercadorias, não se restringindo às operações relativas à circulação de mercadorias decorrentes de compra e venda.

Ocorre que tal interpretação (jurídico-econômica) busca fundamento na própria história do ICM (hoje ICMS). São os próprios elementos de criação do ICMS que permitem concluir que o imposto deve, de fato, ser exigido em toda e qualquer operação relativa à circulação de mercadorias.

Trate-se, então, da criação do ICMS como forma de subsidiar o entendimento acerca do critério jurídico-econômico de identificação da hipótese de incidência do imposto.

O ICMS é uma ampliação do ICM, que por sua vez tem raízes no antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações).

A Constituição Federal de 1934 autorizou os estados a criarem o IVC, que incidia sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais.

Assim é que o campo de incidência do imposto de vendas e consignações estava configurado pelos negócios jurídicos de compra e venda ou da consignação de mercadorias, formalizados por comerciantes, produtores e industriais, conforme preceituavam as normas constitucionais atinentes (BRITO, 1996, p. 39).

É fácil perceber que o IVC tinha campo de incidência bastante restrito, tendo em vista que admissível a sua exigência apenas sobre as vendas e as consignações (negócios jurídicos mercantis). Essa restrição do campo de incidência do IVC decorreu da própria Constituição Federal, a partir do momento que identificou de forma clara e precisa a hipótese de incidência do imposto.

É preciso ressaltar que esse imposto tinha natureza cumulativa ou em cascata, impondo a tributação nos diversos estágios do ciclo desenvolvido pelo bem (BRITO, 1996, p. 38).

A exigência do IVC perdurou até a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que o substituiu pelo ICM (Imposto relativo à Circulação de Mercadorias promovidas por industriais, comerciantes e produtores). Nota-se aqui a total desvinculação de conceitos entre o IVC e o ICM. O ICM, por seu turno, foi pensado e criado para seguir o modelo europeu do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que tem como característica principal a não cumulatividade.

É interessante anotar que, como nos ensina Torres (2007, p. 247):

[...] sobre o IVA europeu (orientador do ICM) tem prevalecido a interpretação econômica, já que o conceito de valor acrescentado significa o valor que se agrega ao bem em cada fase do processo de produção e circulação, ou o resultado final da produção depurado do valor dos bens e serviços empregados no processo.

Assim é que o IVA europeu tem por hipótese de incidência a entrega de bem (utiliza-se o termo “entrega” em sentido lato), evitando-se a escolha de qualquer negócio jurídico específico (TORRES, 2007, p. 247). Ou seja: se o ICM (hoje ICMS) foi pensado e criado com base nas características informadoras do IVA europeu, pode-se identificar uma mudança nos rumos relacionados à sua hipótese de incidência no sentido de ampliar o campo de atuação do imposto, uma vez que, tal qual o IVA europeu, o ICM não deveria restringir-se a qualquer negócio jurídico específico.

Assim é que, apesar de um (o ICM) ter substituído o outro (o IVC), nem por isso são iguais. Têm apenas pontos em comum, a exemplo de ambos serem impostos do campo de incidência da circulação de bens (BRITO, 1996, p. 37-38).

Efetivamente, como bem anota Brito (1996, p. 40-41):

[...] estes dois impostos diferem em diversos aspectos: o IVC tinha como situação geradora de sua cobrança a realização de um negócio jurídico de compra e venda ou um de consignação de mercadorias; o ICM/ICMS tem nas operações de circulação de mercadorias; o primeiro tinha uma base meramente jurídica, o segundo, econômica. O IVC era um imposto plurifásico cumulativo, o ICM/ICMS baseado no critério de imposição do valor acrescentado, além de que a nova estruturação começa por desvincular o imposto dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignação. Em lugar de referir essas duas modalidades, atribui-se ao imposto incidência genérica sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém, às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadorias.

Assim, toda a construção do ICM (hoje ICMS) leva a crer que a identificação de sua hipótese de incidência não pode restringir-se às operações de circulação de mercadorias decorrentes de compra e venda, sob pena de macular a própria história do imposto.

Nada obstante todos esses elementos históricos relacionados à construção da hipótese de incidência do ICMS, propõe-se a combinação de dois dispositivos previstos na LC n. 87/1996 para impulsionar este estudo, estabelecendo pelo menos um dos fatos que, uma vez ocorrido, faz a norma incidir.

Melhor explicando: a partir da conjugação do inciso I do art. 2º com o inciso I do art. 12, ambos da LC n. 87/1996, solidifica-se a percepção de que basta que ocorra a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte (momento exato da incidência da norma tributária) para que haja a incidência do ICMS; isso independentemente de a operação ser ou não decorrente de uma compra e venda.

Assim é que, a título de exemplo, pode-se destacar como operações realizadas por contribuinte que resultam na incidência de ICMS:

- i. a venda de mercadoria;
- ii. a doação de mercadoria;
- iii. a transferência de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo titular.

Todas essas operações realizadas por contribuintes estão sujeitas à incidência do ICMS. Todas elas são operações tributadas pelo imposto, seja pela própria essência histórica do ICMS, seja pela previsão normativa contida na LC n. 87/1996.

A adoção dessa perspectiva da incidência do ICMS (sobre qualquer tipo de operação de saída de mercadoria, consubstanciada na venda, na doação ou na transferência) traz consigo enormes consequências econômicas que merecem análise mais detida.

É em razão dessas consequências econômicas que não se pode desconsiderar o estatuído no inciso I do art. 2º e no inciso I do art. 12, ambos da LC n. 87/1996.

Ainda que se possam analisar tais comandos normativos a partir de um conhecimento apenas dirigido ao direito e excluir desse conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como direito, conforme a chamada “Teoria Pura do Direito” (KELSEN, 2000, p. 1), entende-se que essa não é a melhor alternativa, pelo menos para a questão em apreço.

Apenas para efeito de registro, é importante considerar que a posição da “Teoria Pura do Direito” vem sendo revista e criticada (MELLO, 1995, p. 16).

Em suma: o critério jurídico-econômico para tratar o ICMS é o que mais se adapta às características do imposto, seja em razão dos aspectos históricos de sua criação, seja pela regra de incidência contida na LC n. 87/1996.

2.3 O ICMS NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL

2.3.1 Um minuto antes do Simples Nacional

O tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte não surgiu com o Simples Nacional, apesar de essa novel sistemática ter elevado o patamar do tratamento dispensado a tais empresas.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 179, já determinava à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios que dispensassem às microempresas e às empresas de pequeno porte um tratamento diferenciado, incentivado e simplificado no âmbito administrativo, tributário, previdenciário e creditício.

Especificamente na seara tributária, pode-se destacar a Lei n. 9.317, de 1996, que instituiu o denominado Simples Federal, tratamento tributário diferenciado, favorecido e simplificado de pagamento de tributos federais aplicados à microempresa e à empresa de pequeno porte. Além disso, os estados e o Distrito Federal também instituíram tratamento diferenciado, favorecido e simplificado no âmbito do ICMS para as microempresas e às empresas de pequeno porte.

Neste ponto, é interessante traçar as concepções e os conceitos que permitirão evidenciar, ao fim e ao cabo, a restrição ou não imposta pelo Simples Nacional em relação à hipótese de incidência do ICMS.

Melhor explicando: propõe-se uma análise comparativa entre o Simples Nacional e os regimes tributários para microempresas e para empresas de pequeno porte estabelecidos pelos estados (anteriormente ao Simples Nacional), no sentido de verificar como se dá a incidência do ICMS em um e como se dava nos outros.

O objetivo aqui é demonstrar se a hipótese de incidência do ICMS foi mantida, ampliada ou restringida, tanto em relação ao tratamento tributário dispensado pelos estados quanto ao Simples Nacional.

Adotar-se-á a interpretação jurídico-econômica do ICMS como critério dessa verificação, caso em que serão as operações de venda, transferência e doação como hipótese de incidência do imposto.

2.3.2 O tratamento tributário dispensado pelos estados às microempresas e às empresas de pequeno porte

Todos os estados e o Distrito Federal concederam, antes do Simples Nacional, tratamento tributário diferenciado, favorecido e simplificado, no âmbito do ICMS, para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, em atendimento ao comando normativo imposto pelo art. 179 da Constituição Federal de 1988.

Como forma de facilitar e dar objetividade a esta análise acerca das legislações que concederam esse tipo de tratamento tributário diferenciado, favorecido e simplificado, estudaremos a hipótese de incidência do imposto do Estado de Alagoas, do Distrito Federal e do Estado de São Paulo.

a. O Simples Alagoano

No Estado de Alagoas, a Lei n. 6.271, de 2001, estabeleceu o regime tributário diferenciado e simplificado aplicável às microempresas, às empresas de pequeno porte e a ambulantes no âmbito do ICMS.

Como no atual Simples Nacional, o enquadramento e o pagamento do imposto estavam atrelados à receita bruta anual.

A composição da receita bruta anual estava consubstanciada no art. 4º da citada lei, conforme segue:

Art. 4º A receita bruta anual a que se referem os incisos I e II do artigo anterior será determinada em função do ano civil, conforme definido no § 2º do art. 2º, tomando-se por base as receitas decorrentes das atividades operacionais e não operacionais do contribuinte.

§ 1º Para os fins específicos do disposto no *caput*, incluem-se na receita bruta anual os valores referentes às operações ou prestações realizadas a qualquer título, inclusive as amparadas por isenção ou redução de base de cálculo, ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária.

§ 2º Não serão considerados, para efeito de apuração da receita bruta anual, os valores correspondentes:

- I – às saídas em virtude de desintegração de bens do ativo imobilizado;
- II – às operações de devolução de mercadorias para a origem;
- III – às vendas canceladas;
- IV – às transferências para outros estabelecimentos da mesma empresa. (grifo nosso)

Pelo dispositivo, a receita bruta anual era representada pelos valores relativos às operações ou às prestações realizadas a qualquer título. Inicialmente, portanto, ficava mantida a hipótese de incidência própria do ICMS (operações, a qualquer título, relativas à circulação de mercadorias).

Aparentemente, para o enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, eram tomadas todas as operações de circulação de mercadorias realizadas (não se restringindo à venda de mercadorias).

Ocorre que a própria Lei n. 6.271, de 2001 (§ 2º do art. 4º), excluiu da composição da receita bruta os valores decorrentes das transferências de mercadorias. Além disso, não houve tratamento relativo às operações de doação de mercadorias. Ou seja: apesar da tentativa de vincular a receita bruta a toda e qualquer operação de circulação de mercadoria, de pronto as operações de transferências foram excluídas dessa composição, bem como o próprio conceito de doação não se amolda ao conceito de receita bruta.

É que o critério de enquadramento e pagamento do ICMS relacionado à receita bruta nos leva, automaticamente, à temática da venda (no nosso caso específico, venda de mercadoria). Há evidente entrelaçamento entre os conceitos de receita bruta e venda de mercadoria. Logo, se a receita bruta decorre da venda de mercadorias, não parece possível que a hipótese de incidência do ICMS fosse levada a efeito por meio das operações de circulação de mercadorias (venda, transferências e doações), especificamente no âmbito do tratamento tributário dispensado pelo Estado de Alagoas às microempresas e às empresas de pequeno porte.

b. O Simples Candango

No Distrito Federal, a Lei n. 2.510, de 1999, instituiu o regime tributário simplificado do Distrito Federal – Simples Candango.

Assim como no Simples Nacional, o parâmetro para enquadramento e pagamento do ICMS era a receita bruta anual.

Considera-se receita bruta, conforme o § 1º do art. 2º da referida lei:

Art. 2º Para efeitos desta Lei, considera-se:

[...]

§ 1º Para fins do disposto neste artigo *considera-se receita bruta o produto da venda de bens e de serviços prestados*, não incluídas:

- I – as devoluções de mercadorias e vendas canceladas;
- II – os descontos incondicionais concedidos;
- III – os valores das operações destinadas à exportação;
- IV – as prestações sujeitas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. (grifo nosso)

A legislação do Distrito Federal anteriormente transcrita deixa claro e evidente que o imposto ficava restrito à venda de mercadorias, ou seja, apenas a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e serviços era tributada por meio do ICMS.

Como consequência natural, as demais operações relacionadas à circulação de mercadorias (transferências e doações) não estavam sujeitas à tributação pelo imposto.

c. O Simples Paulista

No Estado de São Paulo, a Lei n. 10.086, de 1998, dispôs sobre o regime tributário simplificado da microempresa e da empresa de pequeno porte.

Como no atual Simples Nacional, o enquadramento e o pagamento do imposto estavam atrelados à receita bruta.

Veja-se o disposto no art. 12 da sobredita lei:

Artigo 12. O regime especial de apuração aludido no artigo 8º consiste no pagamento mensal de imposto, calculado da seguinte forma:

- I – sobre o valor da operação ou prestação relativo a cada aquisição de mercadoria ou serviço, ainda que destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo, aplicar a tributação, base de cálculo e alíquota previstos na legislação para a correspondente mercadoria ou serviço;
- II – do valor obtido na forma do inciso I, deduzir o valor do imposto destacado no documento fiscal relativo à correspondente aquisição da mercadoria ou do serviço tomado no período;
- III – *sobre o valor das operações ou prestações realizadas no período por empresa de pequeno porte, será aplicada a tributação conforme Tabela 1* (grifo nosso).

Tabela 1. Simples Paulista

Receita bruta mensal	Tributação	Dedução
Até R\$ 60.000,00	2,1526%	R\$ 430,53
De R\$ 60.000,01 a R\$ 100.000,00	3,1008%	R\$ 999,44
Acima de R\$ 100.000,01	4,0307%	R\$ 1.929,34

Fonte: elaboração dos autores

A legislação anteriormente transcrita leva ao entendimento, em um primeiro momento, de que o imposto devido pelas empresas de pequeno porte decorre das operações ou das prestações realizadas (não se restringindo à venda de mercadorias ou serviços).

Mais adiante (conforme a Tabela 1), verifica-se que o ICMS decorre da receita bruta mensal (esta, por sua vez, resulta da venda de mercadorias ou serviços).

Em outras palavras: no Estado de São Paulo, o ICMS devido pelas empresas de pequeno porte também resultava da receita bruta auferida (venda de mercadorias ou serviços), restando impossibilitada a tributação do imposto nas operações de circulação de mercadorias decorrentes de transferências e doações.

2.3.3 A origem do Simples Nacional

A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, acrescentou a alínea “d” ao inciso III do *caput* do art. 146, bem como o parágrafo único (com quatro incisos) ao mesmo artigo da Carta Magna.

Determina o art. 146 da Constituição Federal de 1988 com essas novas disposições:

Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

[...]

III [...]

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.*

Parágrafo único. *A lei complementar* de que trata o inciso III, d, *também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos* e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (grifo nosso)

Assim, apesar das disposições genéricas previstas no art. 179 da Constituição Federal acerca da obrigatoriedade da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios adotarem tratamento tributário diferenciado e simplificado para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o fato é que com a EC n. 42, de 2003, abriu-se caminho para a consolidação de um sistema uniforme e válido em todas as esferas governamentais no tratamento dado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Foi com a Lei Complementar n. 123/2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que o Simples Nacional foi efetivamente criado.

Trata-se (o Simples Nacional), portanto, nos dizeres de Santiago (2013, p. 36):

[...] de um instrumento de política econômico-tributária determinado constitucionalmente, visando favorecer a microempresa e a empresa de pequeno porte pela instituição de um regime diferenciado e unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis de Governo – União, Estados e Municípios.

É importante observar que o art. 146 da Carta Maior autorizou, de fato e de direito: (i) a definição de tratamento diferenciado e favorecido, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS; (ii) a instituição de um regime único de arrecadação.

Significa dizer: aparentemente, as características naturais e intrínsecas dos tributos inseridos no Simples Nacional (ICMS inclusive) deveriam ser mantidas, uma vez que a autorização constitucional foi no sentido de disponibilizar às microempresas e às empresas de pequeno porte um tratamento diferente, favorecido e simplificado por meio de um regime único de arrecadação.

Neste ponto, a questão que se coloca é: o que significa disponibilizar um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado, especialmente no âmbito do ICMS? Além disso: a restrição da hipótese de incidência do ICMS no bojo desse tratamento diferenciado, favorecido e simplificado está autorizada? Convém examinar essas duas questões.

2.3.4 Hipótese de incidência do ICMS no contexto do Simples Nacional

Antes da efetiva análise das duas questões anteriores, é pertinente tratar de um tema que rondou a criação do Simples Nacional.

Entre os muitos questionamentos que surgiram acerca dessa sistemática de tributação, um afetava diretamente a essência dos tributos envolvidos: com o Simples Nacional foi criado um novo tributo diferente daqueles previstos na Constituição Federal?

Santiago (2013, p. 38) esclarece:

A resposta mais óbvia é não. Na medida em que admitimos que o Simples Nacional é um “regime de administração compartilhada de tributos”, isso significa que os tributos administrados de forma unificada mantêm suas características, mesmo que não na totalidade.

Essa questão é deveras importante, tendo em vista o surgimento de uma sistemática tributária em que o elemento determinante passou a ser a obtenção de receita bruta decorrente da venda de bens e serviços (§ 1º do art. 3º da LC n. 123/2006).

Rezende (sd, p. 27) destaca:

[...] o ICMS, hoje, é um imposto em busca de uma identidade. Os vários regimes aplicados à administração e cobrança desse imposto tornam quase impossível identificar sua natureza. O mosaico de situações formado pela justaposição de distintos regimes adotados pelos estados, para facilitar a arrecadação e reduzir a evasão, compõe-se de parcelas que exibem traços de um imposto sobre o valor adicionado, outras que se aproximam de um imposto monofásico sobre a produção de bens, uma parte grande formada por um imposto sobre a produção industrial, um tributo sobre vendas de pequenas e microempresas e uma espécie de tarifa aduaneira aplicada à entrada de produtos de outros estados em vendas interestaduais.

O Simples Nacional encaixa-se perfeitamente nesse contexto. Assim como os regimes tributários anteriormente instituídos pelos estados (Simples Alagoano, Simples

Candango e Simples Paulista), o ICMS devido no âmbito do Simples Nacional pode ser entendido como um imposto que incide sobre a venda, uma vez que a tributação decorre da receita bruta oriunda da venda de mercadorias e serviços. Por outro lado, repise-se, o ICMS não é um tributo que se restringe à venda de mercadorias, incidindo também sobre outros tipos de operações (transferências e doações), como alhures demonstrado.

Dessa forma, como fazer para compatibilizar essas incongruências existentes entre o ICMS com incidência normal e o ICMS no âmbito do Simples Nacional?

Parece que a determinação constitucional de disponibilizar um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado às microempresas e às empresas de pequeno porte é a autorização para restringir a incidência do ICMS. Isso porque o tratamento tributário: a) diferenciado é aquele que dá uma aplicação diversa aos conceitos envolvidos na aplicação do tributo (no caso do ICMS, a sistemática de substituição tributária); b) favorecido é aquele que incentiva a atividade por meio da redução da carga tributária; e c) simplificado é aquele que simplifica o cumprimento da obrigação tributária principal ou acessória (no caso do ICMS, proibindo o aproveitamento de créditos e em decorrência reduzindo a tributação ou restringindo a hipótese de incidência do imposto).

Diante desse quadro, a disponibilização de um tratamento tributário diferenciado, favorecido e simplificado traz consigo a alteração (restrição ou diminuição) da hipótese de incidência do ICMS, como aconteceu com o imposto no âmbito do Simples Nacional.

3 A LIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL

3.1 A previsão constitucional da concessão de benefícios fiscais do ICMS

A definição de benefício fiscal provém da ciência das finanças. É um tema pertencente ao campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou supressão de sua exigibilidade. É um instrumento do dirigismo econômico; visa a desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade.

A respeito do tema, a Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso já se pronunciou no seguinte sentido (NT n. 10, SEFAZ/MT, 2009):

A concessão de benefícios fiscais é um instrumento bastante útil ao alcance dos entes federativos. Primeiro, serve para fomentar o desenvolvimento, atraindo novas empresas ou

ampliando as já existentes, de modo a gerar novos empregos e aumentar a renda *per capita* da população. Segundo, presta-se para reduzir as desigualdades sociais, desonerando a população de baixa renda do pagamento de alguns tributos, como é o caso da isenção de produtos da cesta básica. Diante disso pode-se afirmar que, com a devida responsabilidade, é salutar o uso desses instrumentos que têm objetivos econômicos e sociais.

Quanto à concessão de benefícios fiscais, a Carta Magna de 1988 impõe limitações. Por isso o legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º no art. 150 da CF com a seguinte redação:

Art. 150 [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Com relação às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a Lei Complementar n. 101/2000, disciplina a concessão de benefícios fiscais, conforme disposto no art. 14, *in verbis*:

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.

[...]

Apesar disso, a mesma Constituição Federal de 1988 concedeu competência aos estados e ao Distrito Federal para legislar sobre o ICMS, definir seus contribuintes e, mediante deliberação, conceder ou revogar benefícios fiscais, conforme disposto no art. 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII – cabe à lei complementar:

definir seus contribuintes;

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

[...]

3.2 Diferença entre benefícios e incentivos fiscais

Esses dois temas são objeto de várias polêmicas quando o assunto é renúncia fiscal no tocante à conceituação de benefício e incentivo fiscal. Há equívocos na literatura, publicações jornalísticas e até mesmo em algumas legislações.

Nesse sentido, a Sefaz/Mato Grosso, nas constantes demandas de exigência de relatórios de demonstração da quantificação da renúncia fiscal resultante dos benefícios e dos incentivos fiscais concedidos aos contribuintes do ICMS provocada por órgãos de controle externo, emitiu nota técnica para elucidar as diferenças conceituais entre benefício fiscal e incentivo fiscal (NT n. 10, SEFAZ/MT, 2009):

[...]

Benefícios e incentivos fiscais

O artigo traz exigências em relação a incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receitas. Resta estabelecer a diferença que existe entre eles que,

a princípio, é de gênero e espécie, pode-se dizer que todo incentivo é benefício, mas nem todo benefício é incentivo.

Benefícios fiscais são consideradas as medidas de caráter excepcional, relevantes, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Já incentivos fiscais, também situados no âmbito da extrafiscalidade, consistem na redução do *quantum debeat* de natureza tributária, ou mesmo na eliminação da exigibilidade. Sua instituição, quando legítima, representa instrumento de ação econômica e social objetivando à consecução do bem comum.

Dos conceitos acima, portanto, nota-se que benefício fiscal é toda liberalidade tributária que vise a atender interesse público de qualquer ordem, ao passo que incentivo, sendo benefício específico, é um instrumento capaz de satisfazer interesse de ordem econômica e social, como geração de empregos, aumento de salários, redução de preços de produtos, etc. Resumindo, o incentivo fiscal estimula atividades econômicas em troca de contrapartidas de ordem social.

3.3 As espécies de benefícios fiscais do ICMS no Simples Nacional

3.3.1 Isenção

A competência exonerativa compreende o poder de conceder isenções. A isenção é uma modalidade de exclusão do crédito tributário, de acordo com o inciso I do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), adiante descrito:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

[...]

3.3.2 Redução de base de cálculo

As reduções de bases de cálculo são benefícios fiscais concedidos pelas administrações tributárias por meio de atos do Poder Executivo objetivando reduzir a carga tributária de determinados segmentos da economia.

Como calcular:

Sistemática: 100% divididos pelo percentual da alíquota da operação; o resultado multiplicar pela carga tributária (percentual). O resultado encontrado será o percentual tributado dentro de 100%.

Exemplo:

De 17% para 7% = $100\%/17\% = 588,2352 \times 7\% = 41,1765$.

De 12% para 7% = $100\%/12\% = 833,3333 \times 7\% = 58,3333$.

De 17% para 12% = $100\%/17\% = 588,2352 \times 12\% = 70,5882$.

3.3.3 Crédito presumido

O crédito presumido ou crédito outorgado é um benefício fiscal que os estados e o Distrito Federal utilizam para atrair empresas para se instalarem em seus territórios. Esse mecanismo consiste em desonerar o contribuinte da carga tributária incidente nas operações praticadas, não se configurando em crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no seu estabelecimento. É apenas uma “presunção de crédito” de ICMS sobre valores apurados com base nas operações efetuadas pelo contribuinte.

3.4 Os benefícios fiscais na LC n. 123/2006

Relativamente à concessão de benefícios fiscais no Simples Nacional, a LC n. 123, de 2006, veda a União de conceder qualquer tipo de benefício fiscal; aos estados e aos municípios é permitida parcialmente essa concessão, conforme disposto no art. 24:

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Parágrafo único. Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.

[...]

Quanto ao aproveitamento de crédito, o art. 23 da Lei Complementar citada veda qualquer aproveitamento de crédito pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

3.5 Benefícios fiscais do ICMS concedidos nas competências tributárias dos estados

Na afirmação de Vieira (2007, p. 322), os estados têm suas próprias leis e regulamentos, que incidem compulsoriamente em certas relações jurídicas travadas no território de sua região.

E ainda, de acordo com Carrazza (1996, p. 21), percebe-se que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital. Os estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo (ou sobre ele dispor).

Nesse sentido, após a publicação da LC n. 123/2006, os estados, em suas competências tributárias, tiveram a liberdade para legislar no tocante à concessão de incentivos fiscais para os optantes do Simples Nacional em várias formas de incentivos: isenções por faixas de faturamento e produtos, redução de base de cálculo e crédito presumido.

Sobre benefícios fiscais, os §§ 20 e 20-A do art. 18 da LC n. 123/2006 afirma:

Art. 18. [...]

§ 20. Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal conceda isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor.

§ 20-A. A concessão dos benefícios de que trata o § 20 deste artigo poderá ser realizada:

I – mediante deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente;

II – de modo diferenciado para cada ramo de atividade.

3.5.1 Benefícios fiscais em Mato Grosso

O Estado de Mato Grosso adota a antecipação do ICMS nas operações interestaduais de entrada, sendo assim, para implementar a concessão de benefício fiscal aos optantes do Simples Nacional foi concedida redução de carga tributária de 9% para 7,5% nas operações de aquisição interestadual com produtos para comercialização e industrialização, com encerramento da cadeia tributária, em que incide o recolhimento antecipado do imposto.

Com isso, foi inserida na legislação estadual, por meio do Decreto n. 2.212, de 20 de março de 1989 (RICMS), que revogou o Decreto n. 1.944/89, a partir de 1º de agosto de 2014, a concessão de benefício fiscal na modalidade redução de base de cálculo.

Veja-se, então, o art. 59 do Anexo V do mesmo regulamento, *in verbis*:

Art. 59. A base de cálculo do ICMS, para os contribuintes mato-grossenses optantes pelo Simples Nacional, que estiverem obrigados ao recolhimento do ICMS Garantido, nos termos dos artigos 777 a 780 das disposições permanentes, e/ou do ICMS Garantido Integral, conforme artigos 781 a 802, também das disposições permanentes, e no Anexo XI deste regulamento, será ajustada de forma que resulte em carga tributária final equivalente a: (cf. art. 2º da Lei n. 7.925/2003)

I – 6,0% (seis inteiros por cento) do valor da operação com mercadorias destinadas a revenda ou a emprego em processo industrial, após o acréscimo ao valor total exarado na Nota Fiscal que acobertou a respectiva aquisição, da margem de lucro de que trata o artigo 1º do Anexo XI deste regulamento;

II – 4,0% (quatro inteiros por cento) do valor total da Nota Fiscal de aquisição, em relação aos bens e mercadorias destinados à integração ao ativo permanente ou ao uso e consumo do estabelecimento, até 31 de dezembro de 2014.

§ 1º Ressalvado o estatuído no § 3º deste preceito, o disposto neste artigo alcança todas as operações e prestações destinadas a estabelecimento mato-grossense optante pelo Simples Nacional.

§ 2º Na hipótese do inciso I do *caput* deste preceito, na operação ou prestação regular e idônea, o ajuste autorizado neste artigo será de até 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação tributada consignado no documento fiscal que acobertou a respectiva aquisição da mercadoria.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às operações arroladas nos incisos do § 2º do artigo 157 das disposições permanentes deste regulamento.

§ 4º Aplicam-se as disposições previstas neste artigo nas operações internas, realizadas por estabelecimento industrial mato-grossense, sujeito ao regime de substituição tributária, com destino a contribuinte mato-grossense optante pelo Simples Nacional.

§ 5º Na hipótese de que trata o § 4º deste preceito, a redução de base de cálculo prevista neste artigo alcança, exclusivamente, o montante correspondente à margem de lucro relativa à operação subsequente a ocorrer no território mato-grossense, mediante a aplicação do percentual arrolado no *caput* deste preceito sobre o valor que resultar da aplicação do percentual de margem de lucro fixado no Anexo XI deste regulamento para a CNAE em

que estiver enquadrado o destinatário, sobre o valor total da Nota Fiscal, respeitadas as exclusões referidas no § 3º, também deste preceito.

§ 6º O disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo não dispensa o estabelecimento industrial mato-grossense que destinar bens e mercadorias a estabelecimento deste Estado, optante pelo Simples Nacional, do recolhimento da diferença do imposto devido em função da aplicação da lista de preços mínimos, na forma disciplinada no artigo 171 das disposições permanentes.

[...]

Considerando o exposto anteriormente, nota-se a aplicação de carga tributária reduzida para as operações que requerem a antecipação do ICMS, conforme dispõe o art. 18, § 4º, inciso IV, da LC n. 123/2006:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

[...]

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;

V – as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar. (grifo nosso)

3.5.2 Benefícios fiscais em São Paulo

O Estado de São Paulo concedeu o benefício da isenção também para as empresas enquadradas no Simples Nacional por meio do Decreto n. 56.338, de 2010. As vendas de mercadorias e produtos indicados no Anexo I do RICMS/2000 foram beneficiadas pela isenção do ICMS, quando efetuadas por empresas enquadradas no Simples Nacional.

3.5.3 Benefícios fiscais no Paraná

O Estado do Paraná, no seu arcabouço legislativo, por meio de leis e decretos, concede isenção e alíquotas reduzidas aos optantes do Simples Nacional.

O Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 6.080, de 2012, em seu anexo VIII, concede isenção para optantes pelo Simples Nacional com faturamento até R\$ 360.000,00, ou seja, para as microempresas. As demais faixas de faturamento também têm carga tributária reduzida em comparação com os Anexos I e II da LC n. 123/2006, conforme transcrição:

Art. 3ª Ficam isentas do pagamento do ICMS as empresas estabelecidas neste Estado e enquadradas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, cuja receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração não ultrapasse R\$ 360.000,00.

TABELA I – PERCENTUAL DE REDUÇÃO A SER INFORMADO NO PROGRAMA GERADOR DO DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL – PGDAS – PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL (Lei Complementar n. 139/2011).

Tabela 2. Alíquotas do Simples Nacional no Paraná

	COLUNA 1	COLUNA 2	COLUNA 3
Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Percentual de ICMS na LC n. 123/2006	Percentual de ICMS a ser observado pelas empresas optantes do Simples Nacional no Estado do Paraná	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
Até 180.000,00	1,25%	Isenção	Informar isenção
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	Isenção	Informar isenção
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	0,67%	71,24%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	1,07%	58,20%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,58%	1,33%	48,45%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,82%	1,52%	46,10%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	2,84%	1,83%	35,56%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	2,87%	2,07%	27,87%

continua...

continuação

	COLUNA 1	COLUNA 2	COLUNA 3
Receita bruta em 12 meses (em R\$)	Percentual de ICMS na LC n. 123/2006	Percentual de ICMS a ser observado pelas empresas optantes do Simples Nacional no Estado do Paraná	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	3,07%	2,27%	26,06%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	3,10%	2,42%	21,94%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	3,38%	2,56%	24,26%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	3,41%	2,67%	21,70%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	3,45%	2,76%	20,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	3,48%	2,84%	18,39%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	3,51%	2,92%	16,81%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	3,82%	3,06%	19,90%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	3,85%	3,19%	17,14%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	3,88%	3,30%	14,95%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	3,91%	3,40%	13,04%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	3,95%	3,50%	11,39%

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (RICMS –2012 – Anexo VIII)

3.5.4 Benefícios fiscais em Alagoas

No Estado de Alagoas, a concessão de benefício fiscal é na modalidade isenção para optantes do Simples Nacional com faturamento até R\$ 60.000,00, nos termos do Decreto n. 35.245, de 1991 (Regulamento do ICMS):

Art. 748-J. As microempresas optantes pelo Simples Nacional cuja receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores a do período de apuração não ultrapasse R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) ficam isentas do pagamento do ICMS (LC n. 123/2006, art. 18, § 20).

3.5.5 Benefícios fiscais no Rio de Janeiro

O Estado do Rio de Janeiro, em sua legislação, concede benefício fiscal aos optantes do Simples Nacional por meio da Lei n. 5.147, 2007, na forma de redução da alíquota, para contribuintes com receita bruta até R\$ 3.240.000,00, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3. Alíquotas do Simples Nacional no Rio de Janeiro

Receita bruta		Alíquota
em 12 meses (em R\$)		ICMS
0	180.000,00	0,70%
180.000,01	360.000,00	0,78%
360.000,01	540.000,00	0,99%
540.000,01	720.000,00	1,50%
720.000,01	900.000,00	2,50%
900.000,01	1.080.000,00	2,65%
1.080.000,01	1.260.000,00	2,75%
1.260.000,01	1.440.000,00	2,80%
1.440.000,01	1.620.000,00	2,95%
1.620.000,01	1.800.000,00	3,05%
1.800.000,01	1.980.000,00	3,21%
1.980.000,01	2.160.000,00	3,30%
2.160.000,01	2.340.000,00	3,40%
2.340.000,01	2.520.000,00	3,48%
2.520.000,01	2.700.000,00	3,51%
2.700.000,01	2.880.000,00	3,63%
2.880.000,01	3.060.000,00	3,75%
3.060.000,01	3.240.000,00	3,83%
3.240.000,01	3.420.000,00	3,91%
3.420.000,01	3.600.000,00	3,95%

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná (Lei n. 5.147/2007)

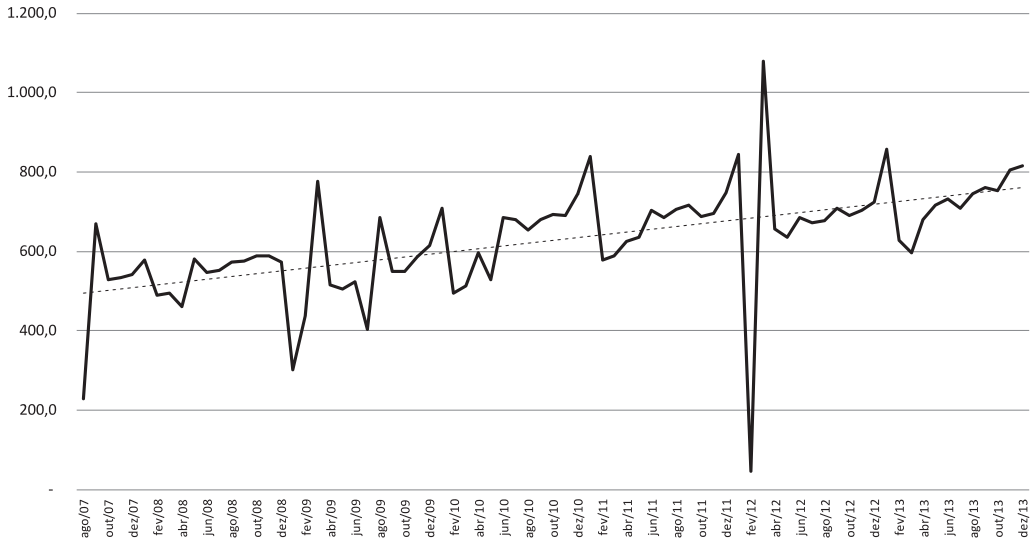
4 IMPACTO DA IMPLANTAÇÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL NA ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS

4.1 Evolução da arrecadação do ICMS do Simples Nacional

Nos primeiros 12 meses após a implementação do Simples Nacional, agosto de 2007 a julho de 2008, a soma das receitas estaduais do ICMS do regime foi de R\$ 4,5 bilhões. No ano de 2013, a receita atingiu R\$ 8,6 bilhões. Na comparação de 2013 com 2008, o aumento real da receita, isto é, descontada a inflação medida pelo IPCA, foi de 33,3%. A Figura 1 mostra o comportamento do total da receita mensal do ICMS do

regime simplificado em nível nacional e a linha de tendência de crescimento para o período de agosto de 2007 a dezembro de 2013.

Figura 1. Evolução da arrecadação de ICMS do Simples Nacional
 Em R\$ milhões de dezembro/2013 (IPCA)



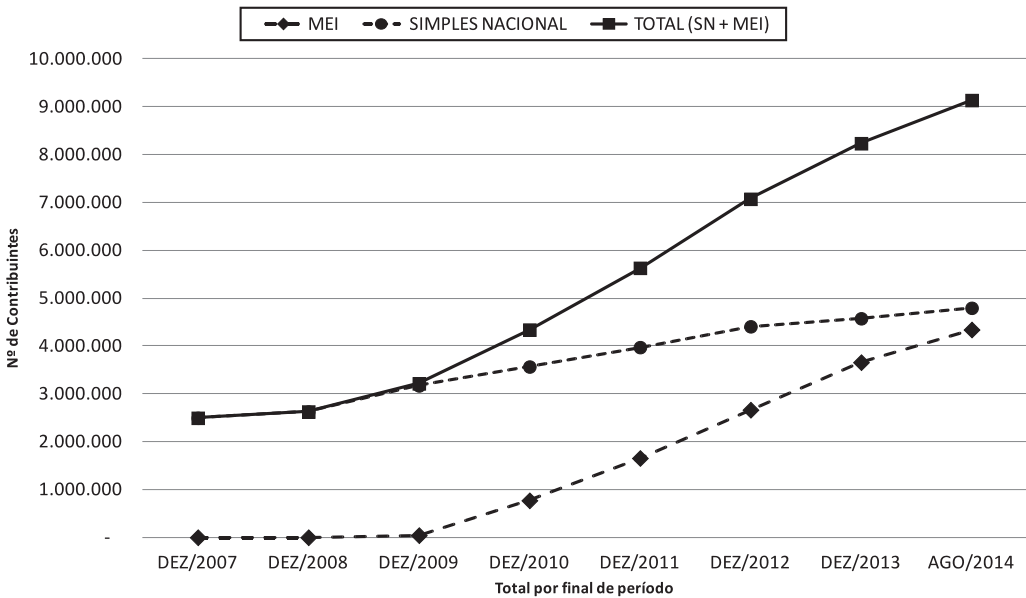
Fonte: elaboração dos autores com dados da RFB

Na Figura 1, destacam-se as quedas da arrecadação ocorridas em janeiro de 2009 e fevereiro de 2012, seguidas, respectivamente, dos aumentos em fevereiro e março de 2009 e março de 2012. Tais oscilações foram influenciadas por prorrogações no prazo de vencimento do imposto. Em 2009, devido à crise econômica, foram prorrogados para fevereiro e março os fatos geradores de dezembro de 2008 e janeiro de 2009, respectivamente, de acordo com as Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) ns. 49/2008 e 54/2009. Em 2012, diante da necessidade de adequação do aplicativo da Receita Federal do Brasil para cálculo do imposto conforme os novos limites de faturamento para enquadramento no Simples Nacional, o pagamento relativo ao fato gerador de janeiro passou para março, conforme a Resolução CGSN n. 96/2012.

Paralelamente ao aumento da receita do ICMS do Simples Nacional, houve expressivo aumento do número de contribuintes optantes pelo regime, conforme demonstra a Figura 2. No fim de 2007, ano de implementação do regime, o número de optantes era de 2,5 milhões. Em 31/12/2013, a quantidade de contribuintes alcançou

8,2 milhões, atingindo no mês de agosto de 2014 mais de 9 milhões de contribuintes. Desse total, aproximadamente 70% realizam atividades sujeitas ao ICMS.

Figura 2. Evolução no número de contribuintes do Simples Nacional

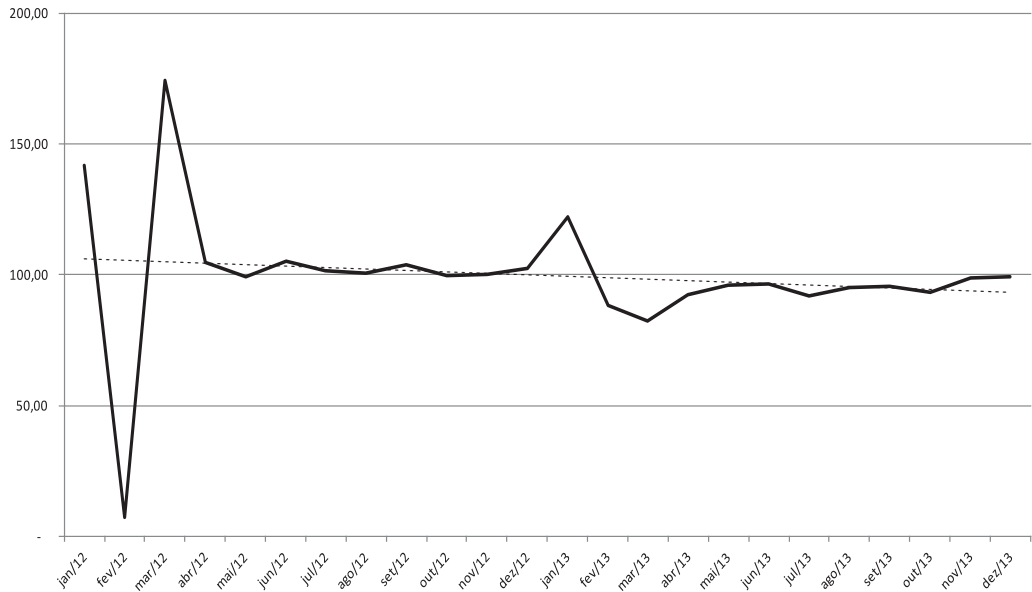


Fonte: elaboração dos autores com dados da RFB

A Figura 2 revela ainda que o aumento acelerado do número de contribuintes do regime desde 2010 advém do aumento do número de contribuintes enquadrados na condição de microempreendedor individual.

Diante do aumento acelerado de contribuintes do Simples Nacional, a receita do ICMS do regime por optante apresenta tendência de queda, conforme observado na Figura 3.

Figura 3. Evolução da arrecadação do ICMS no Simples Nacional por optante, incluindo microempresendedor individual (Em R\$ de dezembro/2013 (IPCA))



Fonte: elaboração dos autores com dados da RFB

No período 2012-2013, desconsiderando os meses de fevereiro e março de 2012, que apresentaram forte oscilação da arrecadação motivada pelas prorrogações do prazo de vencimento do imposto, a tendência de declínio da relação receita/número de optantes é explicada pelo forte aumento do número de microempresendedores individuais, cuja contrapartida na receita deu-se por meio de recolhimento do imposto em valores fixos e baixos.

4.2 Representatividade da receita do ICMS do Simples Nacional na arrecadação tributária dos estados

De acordo com a Tabela 4, de forma geral, a distribuição da receita do ICMS do Simples Nacional entre as Unidades da Federação é semelhante à distribuição da receita total do ICMS. Em 2013, São Paulo respondeu por um terço da arrecadação, tanto do ICMS Simples Nacional quanto da receita total do ICMS. Enquanto a soma das receitas do ICMS do Simples Nacional dos estados das Regiões Sul e Sudeste representou 75,72%, a soma da receita total do ICMS desses estados correspondeu a 69,61%.

Tabela 4. ICMS Simples Nacional *versus* ICMS total

UF	ICMS Simples Nacional		Receita Total do ICMS		ICMS SN/Receita Total
	Em R\$ mil(A)	%	Em R\$ mil(B)	%	Em %(A)/(B)
AC	9.009	0,10	784.348	0,21	1,15
AL	33.872	0,39	2.535.520	0,69	1,34
AM	48.021	0,56	7.485.738	2,03	0,64
AP	5.796	0,07	764.800	0,21	0,76
BA	349.778	4,08	16.831.543	4,57	2,08
CE	136.467	1,59	8.705.388	2,37	1,57
DF	189.596	2,21	6.268.999	1,70	3,02
ES	298.726	3,48	8.787.045	2,39	3,40
GO	411.954	4,80	12.137.750	3,30	3,39
MA	95.543	1,11	4.390.311	1,19	2,18
MG	813.603	9,48	35.952.964	9,77	2,26
MS	40.690	0,47	6.792.785	1,85	0,60
MT	38.509	0,45	7.464.696	2,03	0,52
PA	115.382	1,34	8.025.256	2,18	1,44
PB	87.595	1,02	3.787.497	1,03	2,31
PE	249.849	2,91	11.711.614	3,18	2,13
PI	42.533	0,50	2.676.757	0,73	1,59
PR	507.598	5,92	20.758.240	5,64	2,45
RJ	867.203	10,11	31.645.901	8,60	2,74
RN	108.608	1,27	4.033.477	1,10	2,69
RO	44.327	0,52	2.754.585	0,75	1,61
RR	6.472	0,08	479.880	0,13	1,35
RS	494.255	5,76	24.060.564	6,54	2,05
SC	600.386	7,00	14.010.836	3,81	4,29
SE	30.518	0,36	2.551.096	0,69	1,20
SP	2.915.746	33,98	121.008.756	32,88	2,41
TO	38.433	0,45	1.679.016	0,46	2,29
BRASIL	8.580.466	100,00	368.085.362	100,00	2,33

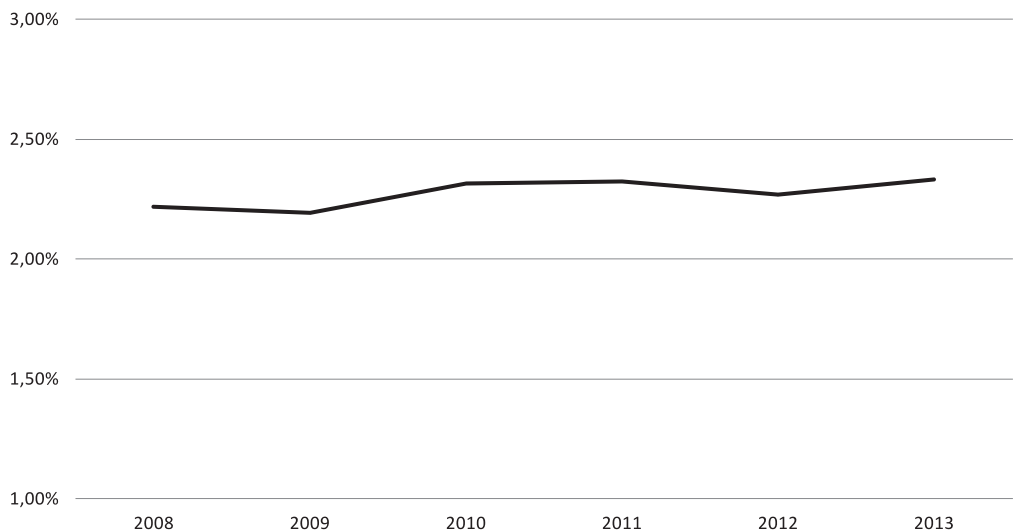
Fonte: Receita Federal do Brasil para ICMS Simples Nacional e Confaz/MF para Receita Total do ICMS

Considerando-se a participação média nacional da receita do ICMS do Simples de 2,33% da receita total do ICMS, os Estados do Acre, de Alagoas, do Amazonas, do Amapá, da Bahia, do Ceará, do Maranhão, de Minas Gerais, de Mato Grosso do Sul, de Mato Grosso, do Pará, da Paraíba, de Pernambuco, do Piauí, de Rondônia, de Roraima, do Rio Grande do Sul, de Sergipe e do Tocantins registraram participação inferior a essa média nacional em 2013, e Mato Grosso apresentou a menor participação (0,52%). A cobrança antecipada do ICMS pode explicar a baixa participação do ICMS do Simples Nacional na receita total do imposto.

Por sua vez, das Unidades da Federação que apresentaram participação superior à média nacional, Santa Catarina despontou com a mais alta (4,29%). Participações superiores à média nacional provavelmente refletem menor concessão de benefícios fiscais no âmbito do regime simplificado.

Embora a receita do ICMS do regime simplificado em nível nacional tenha apresentado crescimento expressivo no período de 2008 a 2013, sua representatividade adiante da receita total do ICMS pouco se alterou. De acordo com a Figura 4, a receita do ICMS do Simples Nacional representou 2,22% da receita total do ICMS em 2008. O percentual sofreu pouco acréscimo, chegando a 2,33% em 2013.

Figura 4. Representatividade do ICMS Simples Nacional diante da receita total do ICMS (Em R\$)



Fonte: elaboração dos autores com dados da RFB

4.3 Renúncia fiscal *versus* arrecadação do ICMS do Simples Nacional

No esforço de apurar a relação custo/benefício para a arrecadação tributária dos estados em face da implementação do Simples Nacional, considerou-se a relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional, tendo como renúncia a diferença entre o ICMS devido no regime normal pelos contribuintes do Simples Nacional e a receita do imposto recolhido no âmbito do regime simplificado.

A princípio, o cálculo do ICMS devido no regime normal deveria ser apurado com base nas informações econômico-fiscais de compra e venda de mercadorias dos contribuintes do Simples Nacional. Diante da indisponibilidade dessas informações, optou-se por estimar o imposto devido no regime normal com base na receita bruta declarada pelos contribuintes do Simples Nacional e nos dados econômico-fiscais dos contribuintes enquadrados no regime normal de apuração do imposto.

O cálculo da estimativa seguiu a metodologia descrita no Anexo deste trabalho.

Os dados econômico-fiscais do regime normal de apuração considerados foram os somatórios dos valores contábeis e das bases de cálculo de entrada e saída, bem como dos créditos (entrada) e débitos (saída) do ICMS declarados pelos contribuintes no regime normal de apuração. De posse desses valores, foram estimados: a parcela da receita bruta que corresponde à base de cálculo do ICMS na saída, a base de cálculo na entrada, as alíquotas médias de entrada e saída, os créditos e os débitos do imposto.

As fontes dos dados foram as Secretarias de Fazenda estaduais para os valores contábeis, bases de cálculo, créditos e débitos do ICMS do regime normal; e a Receita Federal do Brasil para a receita bruta declarada pelos contribuintes no âmbito do Simples Nacional.

Os valores considerados como faturamento foram as receitas das seguintes atividades dos contribuintes:

Tabela 5. Atividades do ICMS no Simples Nacional

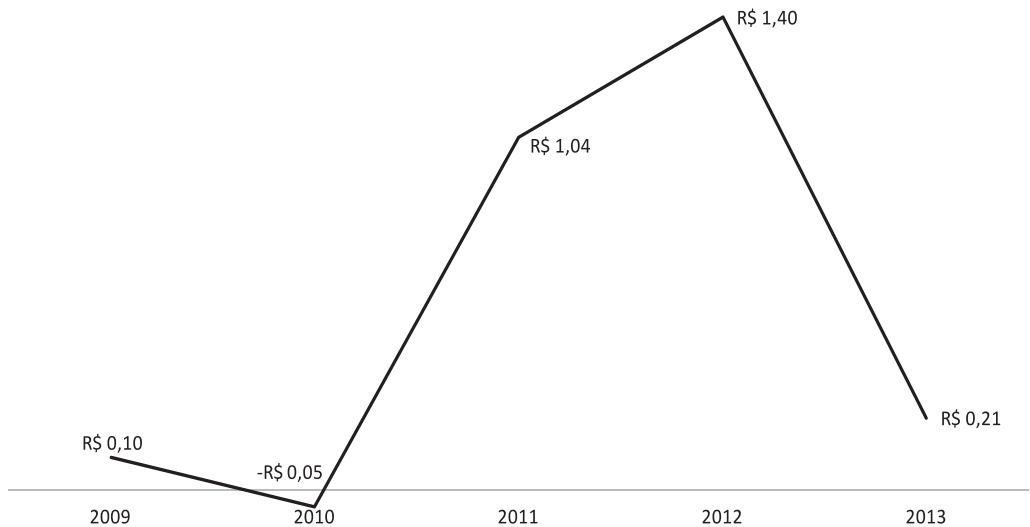
Código	Denominação
1	Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária.
2	Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, com substituição tributária ou imunidade.
4	Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária.
5	Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, com substituição tributária ou imunidade.
6	Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, para o exterior.
18	Prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, com substituição tributária.
19	Prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, sem substituição tributária.
20	Prestação de serviço de comunicação, com substituição tributária.
21	Prestação de serviço de comunicação, sem substituição tributária.

Fonte: Manual de Orientação da DASN 2009

Como estudo de caso, a metodologia de cálculo da relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional foi aplicada aos dados do Distrito Federal e de São Paulo para os anos de 2009 a 2013. A Figura 5 apresenta a relação obtida para o Distrito Federal.

Em 2009, a relação renúncia/receita apurada foi de 0,10, ou seja, para cada R\$ 1,00 do ICMS arrecadado com o regime do Simples Nacional, deixou-se de arrecadar R\$ 0,10 do ICMS no regime normal de apuração. Em 2010, a relação é negativa (-0,05), o que indicaria impacto positivo do regime simplificado. Nos anos seguintes, 2011 e 2012, a relação atinge 1,04 e 1,40, respectivamente. Contudo, em 2013, a relação apresenta queda expressiva para 0,21.

Figura 5. Relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional – DF



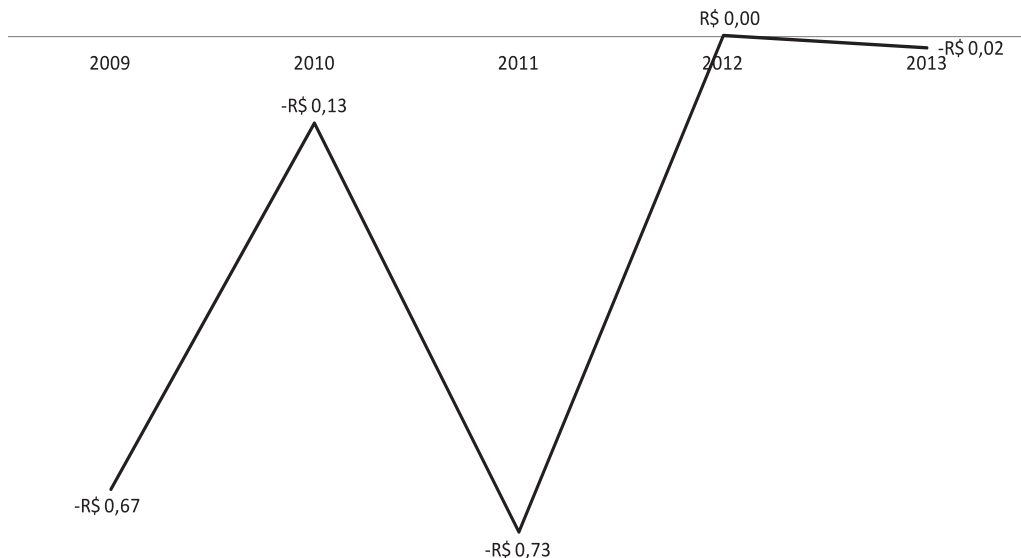
Fonte: elaboração dos autores com dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do DF e da RFB

No caso de São Paulo, a relação mostrou-se oscilante e praticamente negativa em todo o período, conforme demonstrado na Figura 6.

De 2009 a 2013, o crescimento anual dos valores de receita bruta e do ICMS do Simples Nacional foi contínuo. Assim, conforme a metodologia de cálculo da estimativa do ICMS do regime normal, as oscilações e os valores negativos da relação renúncia/receita foram determinados pelo comportamento dos dados econômico-fiscais declarados pelos contribuintes do regime normal e utilizados no cálculo. Conforme explicitado no Anexo, a estimativa da base de cálculo das saídas no regime normal dos contribuintes do Simples Nacional corresponde a percentual do faturamento desses

contribuintes, sendo o percentual obtido pela razão entre o somatório das bases de cálculo das saídas (internas e interestaduais) e o somatório dos valores contábeis dessas saídas, declarados pelos contribuintes que estão no regime normal.

Figura 6. Relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional – SP



Fonte: elaboração dos autores com dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do DF e da RFB

A Tabela 6 apresenta a participação percentual da base de cálculo no total do valor contábil das saídas declaradas pelos contribuintes do regime normal no Distrito Federal e em São Paulo. No caso do Distrito Federal, o percentual da participação nos anos 2011 e 2012, quando a relação renúncia/receita mostrou-se mais elevada, foi mais que o dobro do verificado nos anos anteriores. No caso de São Paulo, o aumento, a queda e o aumento seguinte do percentual da participação ao longo do período em análise coincidem com as oscilações da relação renúncia/receita.

Tabela 6. Participação % da base de cálculo no valor contábil das saídas

UF	2009	2010	2011	2012	2013
DF	23,2%	21,5%	52,1%	51,1%	26,8%
SP	12,0%	35,1%	11,4%	37,2%	39,1%

Fonte: elaboração dos autores com dados econômico-fiscais da Secretaria de Fazenda do DF e da RFB

Vale alertar para a distorção a que os cálculos estão sujeitos. Os dados econômico-fiscais do regime normal utilizados referem-se aos contribuintes de todas as atividades econômicas, não apenas do comércio varejista, atividade predominante no Simples Nacional, especialmente no Distrito Federal. Assim, a aplicação sobre a receita bruta dos contribuintes do Simples Nacional das proporções de base de cálculo em relação aos valores contábeis e das alíquotas médias, apuradas com base nas declarações dos contribuintes do regime normal, pode resultar em inconsistência.

5 SUBSTITUIÇÃO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS NÃO APLICADAS NAS VENDAS REALIZADAS ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

5.1 Breve histórico da substituição tributária no Brasil

O Brasil é um país emergente de industrialização recente cujo mercado consumidor sofreu um drástico aumento nos últimos anos. O modelo de crescimento brasileiro tem sido, nos últimos anos, fortemente baseado no consumo.

Essa grande expansão da economia trouxe consigo problemas inerentes aos fiscos, cujos efetivos não cresceram em escala sequer comparável. O capital humano é limitado e a administração pública não pode dar-se ao luxo de usá-lo de modo não efetivo.

Dessa forma, o mecanismo da substituição tributária prestou grande ajuda às Fazendas federal, estadual e municipal, na medida em que auxiliou na fiscalização dos mercados em que o varejo é muito infiltrado e a indústria concentrada, tornando o trabalho mais racional e eficiente e permitindo que a mão de obra se ocupasse de outras tarefas importantes para a administração tributária.

Assim, princípios como o da praticidade tributária, da eficiência e da celeridade na imposição tributária foram privilegiados, bem como competente mecanismo contra a evasão tributária. Tal mecanismo regula o mercado colocando contribuintes sonegadores e adimplentes em igualdade, evitando a concorrência desleal e o conseqüente desequilíbrio do mercado.

O ordenamento jurídico brasileiro recebeu a substituição tributária por meio da Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional –, que disciplinou em seu art. 58, § 2º, as possibilidades de instituição, pelas leis ordinárias de cada estado, da figura do responsável tributário com o seguinte texto original:

Art. 58.

[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de porcentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

III – à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados.

O referido artigo disciplinava as hipóteses de substituição tributária, tanto a substituição tributária regressiva ou antecedente (incisos I e III) como a substituição tributária subsequente ou progressiva (inciso II).

Pouco menos de um ano após a vigência desse artigo, o Ato Complementar n. 34, de 1967, modificou seu inciso II, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 58.

[...]

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente;

b) de porcentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos.

Nota-se de forma simples pela análise do texto superveniente um descolamento entre realidade legislativa e realidade econômica, haja vista que a alínea “b” atribuía ao substituto tributário uma majoração de 30%, não importando o tipo da operação realizada. Dessa forma, os contribuintes, cujas atividades mercantis podiam ser das mais variadas, sujeitar-se-iam à mesma imposição tributária, ou seja, uma afronta evidente ao princípio da igualdade tributária.

Assim, dada a afronta ao princípio supracitado, o Decreto-Lei n. 40, de 1968, revogou essas regras. Depois de muito tempo, apenas com a chegada da Lei Complementar

n. 44/1983, foi anulado o dispositivo prévio e introduzido o § 3º ao art. 6º do Decreto Lei n. 406, de 1968:

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

O referido dispositivo teve validade até a promulgação da CF/1988, quando a substituição tributária passou a ser tratada pelo art. 155, inciso XII, alínea “b” e conferindo à lei complementar a competência para seu regramento.

A Emenda Constitucional n. 3/1993 inseriu o § 7º ao art. 150 da CF/1988 e colocou a substituição tributária progressiva no texto da Magna Carta:

Art. 150 [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Só depois de aproximadamente nove anos da promulgação da CF/1988, em substituição ao Convênio ICM n. 66/1988, foi editada a LC n. 87/1996, cujos arts. 5º a 9º trataram do instituto da substituição tributária:

[...]

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles que concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LC n. 114, de 16/12/2002.)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II – da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III – ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

[...]

Assim, tem-se na legislação duas modalidades de contribuintes:

1. contribuinte substituto: aquele que precisa efetuar a retenção e/ou recolhimento do imposto;
2. contribuinte substituído: aquele que terá seu imposto retido/pago pelo contribuinte substituto. Desse modo, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes é beneficiado pelo diferimento do imposto e nas operações ou prestações subsequentes sofre a retenção.

Portanto, a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Segundo o §1º do art. 6º da LC n.º 87, de 1996, existem três formas previstas de substituição tributária: “A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes”. Veremos adiante o funcionamento de cada uma.

5.2 Modalidades de substituição tributária

5.2.1 Substituição tributária para trás

A substituição tributária para trás, antecedente ou regressiva, ocorre nos casos em que uma pessoa que está à frente na cadeia de fabricação e circulação de determinado produto é responsável pelo recolhimento de um tributo de outrem que se encontra em posição anterior.

Assim, cadeias em que existem muitos fornecedores para poucas indústrias são aquelas em que há mais probabilidade de utilização desse arranjo, no qual a cobrança do tributo ocorre na parte concentrada da cadeia, onde há menos empresas atuando. Um exemplo disso é a cadeia de alimentos, em que vários produtores rurais vendem para poucas indústrias transformarem carne ou milho, p. ex., em produto congelado ou enlatado que será vendido nos supermercados.

Figura 7. Representação ilustrada da substituição tributária para trás



Fonte: elaboração dos autores

A Figura 7 ilustra que o modelo de substituição para trás se aplica muito bem para cadeias que tenham o perfil de uma pirâmide invertida. Dessa forma, cobrando-se o tributo da parte da cadeia com menor número de contribuintes, que por sinal também são os mais estruturados, aumentam-se a eficácia e a eficiência do planejamento de ações tributárias.

5.2.2 Substituição tributária concomitante

A substituição tributária concomitante determina a necessidade de recolhimento no instante em que ocorre o fato gerador. Um exemplo de aplicação desse tipo de substituição tributária é o caso do serviço de transporte iniciado em alguns estados (por prestadores de serviço autônomos ou não inscritos) para o contribuinte contratante do serviço (eleito substituto).

5.2.3 Substituição tributária para frente

Na substituição tributária para frente, subsequente ou progressiva, a obrigação decorre de um dever mandamental quando se concretiza um ato jurídico com o contribuinte. Uma vez consumado o fato, o substituto deve reter o valor correspondente ao imposto, que de forma presumida será constituído na operação seguinte.

Cadeias com poucos fornecedores, em cuja “ponta” ou fim da cadeia há muitos varejistas, são típicas na aplicação desse tipo de substituição tributária, que é a forma mais comum em cadeias produtivas para a maioria dos produtos.

Um exemplo de cadeia em que esse tipo de substituição tributária é aplicado é a fabricação de sorvetes. Temos dois ou três fabricantes que detêm uma participação de mais de 70% do mercado. Por sua vez, o sorvete é vendido em milhares de estabelecimentos varejistas, chegando aos lugares mais distantes. O fabricante, nesses casos, recolhe antecipadamente o imposto referente a toda a cadeia até a venda final ao consumidor final do sorvete. Esse tipo de cadeia também tem formato de pirâmide. A ponta da cadeia é mais estreita e o seu final, a base, é larga, representando o grande número e a pulverização dos vendedores a consumidor final, conforme representado na Figura 8.

Figura 8. Representação ilustrada da substituição tributária para frente



Fonte: elaboração dos autores

Por se tratar de uma presunção de saída e o pagamento do imposto ser antecipado, a substituição para frente é polêmica. O regime de substituição tributária nunca foi unanimidade, mas já foi por diversas vezes analisado pela instância máxima do Judiciário, com resultado favorável à aplicação do regime. Pode-se destacar o julgamento do Recurso Extraordinário n. 213.396-5-SP, em que o ministro-relator Ilmar Galvão entendeu constitucional o regime de substituição tributária “para frente” que é seguido pelo Estado de São Paulo nas vendas de veículos novos. Serviu de base, especificamente, tese de Marco Aurélio Greco sobre o tema, que justifica a possibilidade de a obrigação tributária principal ocorrer antes do fato gerador do imposto:

Desnecessária muita agudeza de raciocínio para perceber que a entrega de veículos novos, feita pela montadora a suas revendedoras autorizadas, atende aos três requisitos que, segundo a lição transcrita, são exigidos para configuração da compatibilidade e adequação entre a substituição, como modelo de exigência do tributo, e o respectivo pressuposto de fato, em face da Constituição.

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que praticamente elimina a hipótese de excessos tributários. [...]

Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subsequentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributada: ao Fisco, por

simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país; à montadora, por permitir um controle do preço final pelo qual os seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido ao revendedor pelo fabricante; ao concessionário revendedor, por exonerá-lo de toda preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica do recolhimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, ao consumidor, por dar-lhe a certeza de que o preço pago corresponde ao recomendado pelo fabricante.

Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão ocorrer excessos de tributação, de resto, facilmente reembolsáveis, por via de simples lançamento do respectivo crédito (cf. art. 10 da LC n. 87/1996). Recurso Extraordinário n. 213.396-5-São Paulo.

Pode-se observar uma linearidade no pensamento quando analisamos o julgamento do mérito da ADIN n. 1.851-4-AL. Nesta ADIN, o ministro Sepúlveda Pertence assim se pronunciou:

A Constituição autorizou, com a chamada “substituição tributária para frente”, tomar como fato gerador e presumido. É claro que com sua dimensão material igualmente presumida. É claro, também, que esta presunção não pode ser arbitrária, mas isso não se discute. Se ela é arrazoada, a minha leitura do § 7º do art. 150 da Constituição é que aquele fato, antecipadamente levado em consideração, os seus efeitos se tornem definitivos com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto.

Falou-se muito, aqui, na máxima eficácia dos dispositivos constitucionais, mas que é regra hermenêutica de mão dupla.

A EC n. 03/1993, de que resultou o § 7º do art. 150, veio para dar ao fisco um mecanismo eficaz para determinado tipo de circulação econômica e fez a ressalva. Agora, se esta ressalva é interpretada de modo a inviabilizar o instrumento fiscal que se autorizou, a meu ver, o que se está é negando a efetividade no sentido principal.

O regime de substituição tributária não poderá ser adotado em operações interestaduais sem um convênio celebrado pelos estados interessados. Dessa forma, será observada pelo contribuinte substituto a norma vigente na legislação da unidade federada de destino da mercadoria para cálculo e recolhimento do imposto da substituição tributária.

5.2.4 Base de cálculo

Na substituição tributária, a base de cálculo, segundo a LC n. 87/1996, em seu art. 8º, será:

- I – nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
 - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
 - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

A LC n. 87/1996 ainda faz as seguintes ressalvas quando se tratar de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente: a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo esse preço.

Alguns estados adotam também um preço final resultante de uma pesquisa de preços feita pelos órgãos representativos no mercado onde o produto será vendido, reduzindo dessa forma eventuais vícios que o tabelamento ou o arbitramento poderiam trazer.

5.2.5 Valor do ICMS devido por substituição tributária

Segundo o § 5º do art. 8º da LC n. 87/1996, o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. Tal valor deverá ser somado ao valor da fatura. Assim, o imposto devido por substituição tributária será cobrado do adquirente, juntamente com o valor cobrado pelas mercadorias ou serviços.

Exemplo:

Valor das mercadorias: R\$ 20.000,00

Valor do ICMS substituição tributária: R\$ 240,00

Valor total da fatura: R\$ 20.240,00

5.3 Implicações e consequências

A aplicação da substituição tributária para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional tem sido objeto de críticas, veiculadas em diversas matérias publicadas na imprensa em geral e informativos de entidades empresariais e contábeis, argumentando que tal incidência anula o benefício tributário do ICMS, para as empresas optantes, contido na LC n. 123/2006.

Em razão dessa enorme pressão política, sobreveio a Lei Complementar n. 147, publicada no *DOU* de 08/08/2014, que trouxe inúmeras alterações à lei original, especialmente no que se refere às operações sujeitas aos regimes de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento da tributação.

Essa nova lei definiu uma lista taxativa dos produtos que poderão estar sujeitos a esses regimes, pelos quais será devido o recolhimento do ICMS por parte do contribuinte ou responsável, independentemente do fato de o destinatário da mercadoria ser ou não optante pelo Simples Nacional.

Em decorrência, a partir de 01/01/2016, ficará vedada a aplicação da substituição tributária a produtos não elencados na alínea “a” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da LC n. 123/2006, observando-se o contido nos §§ 7º e 8º, quando o adquirente for optante pelo Simples Nacional, *verbis*:

Art.13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

[...]

XIII – ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;

[...]

§ 7º O disposto na alínea “a” do inciso XIII do § 1º será disciplinado por convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, ouvidos o CGSN e os representantes dos segmentos econômicos envolvidos.

§ 8º Em relação às bebidas não alcoólicas, massas alimentícias, produtos lácteos, carnes e suas preparações, preparações à base de cereais, chocolates, produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos, preparações para molhos e molhos preparados, preparações de produtos vegetais, telhas e outros produtos cerâmicos para construção e detergentes, aplica-se o disposto na alínea “a” do inciso XIII do § 1º aos fabricados em escala industrial relevante em cada segmento, observado o disposto no § 7º.

Esse novo dispositivo, ao elencar tais produtos, cerceia a autonomia e a discricionariedade dos estados e do Distrito Federal, na medida em que interfere nos critérios de formação das respectivas políticas tributária e fiscal.

Conforme José Afonso da Silva (2013, p. 69):

Assim, por exemplo, a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de autoadministração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado.

Dessa forma, ao interferir nas finanças dos estados, esse dispositivo fere também o pacto federativo previsto no art. 18 da Constituição Federal de 1988:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Este artigo deixa claro que o pacto federativo está alicerçado na autonomia da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e as modificações introduzidas impactam diretamente esse ponto. Lembra muito bem José Maurício Conti (2004, p. 8):

Não se pode esquecer que o Estado Federal pressupõe autonomia financeira para seus membros. Essa se faz com a garantia de recursos necessários para que tal unidade possa cumprir suas funções.

O problema é que a forma federativa de Estado faz parte da relação de itens protegidos pela Constituição, as cláusulas pétreas:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

[...]

Assim, ao propor interferências diretas que enfraquecem um princípio constitucional, o dispositivo em questão torna-se inconstitucional perante a Carta Magna, podendo ser questionado perante o Supremo Tribunal Federal.

Segundo alguns setores, entidades e empresas, com a substituição tributária existe duplo pagamento do ICMS. Essa afirmação é falsa. O pagamento do imposto devido por substituição tributária ou de forma antecipada nas divisas de estados não caracteriza pagamento em duplicidade ou *bis in idem* porque sobre essas operações não haverá nova incidência do ICMS.

Ocorre que, quando da apuração dos tributos na forma do Simples Nacional, a microempresa ou empresa de pequeno porte deve segregar em campo próprio no PGDAS-D as receitas que já foram objeto de recolhimento do ICMS por substituição tributária e/ou antecipação com encerramento da tributação, assegurando a devida tributação.

5.3.1 Riscos de evasão de receitas tributárias e promoção de concorrência desleal

A limitação da incidência da substituição tributária ou antecipação do recolhimento do ICMS nas operações destinadas às empresas optantes pelo Simples Nacional pode ensejar evasão de receitas tributárias e concorrência desleal entre os agentes de mercado, além de impactar diretamente a arrecadação do ICMS e, por consequência, o repasse da parcela desse imposto cabível aos municípios.

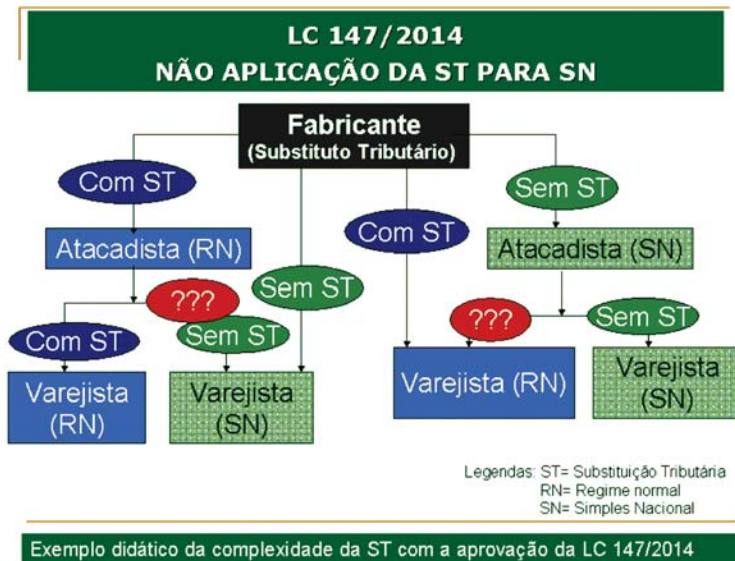
Nesse sentido, a LC n. 147/2014 prevê a possibilidade de ocorrer inversão na cadeia natural de comercialização, mediante utilização de pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional como intermediárias para adquirirem mercadorias às grandes empresas com o fim específico de ilidir o recolhimento do imposto apurado sob esses institutos.

Em razão disso, a nova lei trouxe uma preocupação adicional no que diz respeito à possibilidade de novas empresas serem constituídas sob o regime do Simples Nacional apenas com o intuito de adquirirem mercadorias sem a incidência do imposto devido por substituição tributária.

A Figura 9 retrata os possíveis cenários de inversão da cadeia de comercialização em que o contribuinte do Simples Nacional que adquirir mercadorias do fabricante, substituto tributário, não sofrerá incidência do mecanismo de substituição tributária, podendo revender a mercadoria para o varejista sem o custo do ICMS-ST, ou seja, calcula e recolhe o ICMS pela sistemática do Simples Nacional, que possui uma tributação menos onerosa.

Na comparação dos cenários, conclui-se que haverá uma distorção na competitividade, a depender do regime tributário do intermediário, com nítida vantagem para os comerciantes que negociarem com as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Figura 9. Exemplos de cadeias de venda



Fonte: elaboração dos autores

Exemplo de casos inusitados que poderão ocorrer:

1. se o fabricante, na condição de substituto tributário, vender a mercadoria para a empresa do regime normal terá, obrigatoriamente, de calcular e reter o ICMS da operação própria e o ICMS-ST. Contudo, se este vender para optante pelo Simples Nacional, não deverá aplicar esse instituto, ou seja, apura apenas o ICMS da operação própria;
2. se o adquirente do regime normal revende mercadoria objeto de substituição tributária para varejista do regime normal, no preço final já estará incluída a carga tributária total do ICMS até a etapa final. No entanto, se este revendesse para o varejista do Simples Nacional, em tese, não deveria repassar o ICMS-ST, pois sobre essa operação não deve incidir a substituição tributária. Pergunta-se: terá direito à restituição do ICMS pago na etapa anterior? A legislação não dispõe sobre essa situação;

3. empresa do Simples Nacional adquire diretamente do fabricante e revende para empresa do regime normal; considerando que na primeira etapa não recaiu substituição tributária, em tese, este teria de recolher por substituição, porque revendeu para empresa do regime normal. Ocorre que a legislação também não dispõe sobre essa situação.

As questões que ficaram em aberto dependem de regramento adicional para que não parem dúvidas quanto à aplicação e às limitações inerentes a cada tipo de operação e suas consequências.

A título de exemplo, é possível vislumbrar o que poderá ocorrer nas situações em que a indústria, substituta tributária, vende mercadoria sujeita à substituição tributária, mas que não consta na lista taxativa, em operação interestadual (suponha-se a uma alíquota de ICMS de 12%) para atacadista por R\$ 1.000,00 e este revende, em operação interna, para varejista por R\$ 1.300,00; este, por sua vez, revende ao consumidor final por R\$ 1.700,00, portanto, MVA de 70%.

Considere-se que na situação 1 recaiu a substituição tributária por se tratar de adquirente do regime normal sujeito à alíquota de 18% nas operações internas. Na situação 2 não se aplica a substituição tributária porque o adquirente é do Simples Nacional e está amparado pelo Anexo I da LC n. 123/2006; nesse caso o atacadista se encontra na faixa de receita bruta de R\$ 1.200.000,00 (alíquota de ICMS de 2,84%) e o varejista se encontra na faixa de receita bruta de R\$ 550.000,00 (alíquota de ICMS de 2,56%).

A seguir, veja-se o quadro demonstrativo de cálculo com as referidas situações:

Situação 1 – Fabricante aplica a substituição tributária para o regime normal:

Tabela 7. Exemplo de cálculo 1

Valor da operação	R\$ 1.000,00
Valor do ICMS em operação própria (alíquota de 12%)	R\$ 120,00
Base de cálculo da substituição tributária (MVA de 70%)	R\$ 1.700,00
Valor do ICMS retido por substituição tributária (alíquota de 18%)	R\$ 186,00*
Carga total do ICMS (R\$ 120,00 + R\$ 186,00)	R\$ 306,00

Fonte: elaboração dos autores

Nota: *ICMS retido = ICMS total de R\$ 306,00 – ICMS da operação própria de R\$ 120,00.

Situação 2 – Fabricante não aplica a substituição tributária para o Simples Nacional:

Tabela 8. Exemplo de cálculo 2

Valor da operação	R\$ 1.000,00
Valor do ICMS em operação própria (alíquota de 12%)	R\$ 120,00
Base de cálculo de ICMS atacadista no Simples Nacional	R\$ 1.300,00
Valor do ICMS atacadista (percentual do ICMS de 2,84%)	R\$ 36,92
Base de cálculo de ICMS varejista no Simples Nacional	R\$ 1.700,00
Valor do ICMS (percentual do ICMS de 2,56%)	R\$ 43,52
Carga total do ICMS (R\$ 120,00 + R\$ 80,44)	R\$ 200,44

Fonte: elaboração dos autores

Impacto na carga total do ICMS:

Tabela 9. Resumo dos exemplos

Situação 1 – Fabricante aplica a substituição tributária	R\$ 306,00
Situação 2 – Fabricante não aplica a substituição tributária	R\$ 200,44
Impacto na carga total do ICMS	R\$ 105,56 (34,5%)

Fonte: elaboração dos autores

Em resumo, uma mesma mercadoria disposta na prateleira do varejista poderá ter tido a incidência da substituição tributária e a outra não, a depender do regime tributário ao qual está sujeito quem forneceu a mercadoria ao varejista.

5.3.2 Problemas de ordem operacional no esforço e no controle fiscal

O princípio básico da substituição tributária é concentrar a arrecadação em uma única etapa do processo de comercialização, em geral no próprio fabricante das mercadorias.

Conforme exposto no tópico anterior, as alterações introduzidas pela LC n. 147/2014 ensejam diversidade de tratamento e dificuldades para os contribuintes. Como exemplo, tome-se a hipótese de o substituído manter estoque em que parte das mercadorias foram adquiridas com substituição tributária e parte não. A complexidade para segregar fisicamente e escriturar corretamente as operações é complexa e onerosa para as empresas.

Outra dificuldade diz respeito ao momento em que uma indústria ou atacadista for vender um produto, pois terá de saber o regime de apuração em que está enquadrado seu “cliente” a fim de definir se venderá com ou sem substituição tributária.

Em ambos os casos, o cumprimento das obrigações tributárias para o contribuinte e a probabilidade de cometer equívocos aumentam, podendo comprometer as informações oferecidas ao Fisco.

Desde a publicação da LC n. 123/2006, houve a constituição formal de um número expressivo de microempresas e de empresas de pequeno porte, bem como a opção pelo novo regime tributário por parte de uma considerável quantidade de contribuintes provenientes do regime normal de apuração e recolhimento.

Por um lado, a substituição tributária possibilita concentrar a fiscalização em um número reduzido de contribuintes, que são responsáveis pelo recolhimento do imposto das etapas subsequentes, quer seja nas empresas industriais quer seja nos atacadistas ou nas importadoras, conforme disposto na legislação de cada estado ou do Distrito Federal. Ela enseja maior eficácia para a arrecadação tributária com menor custo para os estados.

Por outro lado, a pulverização da cadeia de comercialização sobre os produtos não abrangidos pela substituição tributária e a quantidade expressiva e crescente de empresas optantes pelo Simples Nacional dificultam o trabalho de controle fiscal e de combate à sonegação do ICMS. Tal pulverização poderá, também, exaurir os esforços atualmente alocados na fiscalização das empresas substitutas tributárias, que concentram maior representatividade da arrecadação do ICMS. Poderá implicar ainda a necessidade de instituir novos mecanismos para registrar operações e efetuar controles fiscais, criando, portanto, novas obrigações acessórias para as empresas do Simples Nacional envolvidas.

Uma medida muito importante no sentido de melhorar a efetividade do trabalho fiscal seria a massificação do uso de documentos fiscais a fim de possibilitar o monitoramento eletrônico do enorme contingente de optantes pelo Simples Nacional.

Enquanto não houver uma formalização efetiva das empresas pertencentes ao regime simplificado, com a emissão de nota fiscal e comportamento tributário condizente com os inúmeros benefícios concedidos, será muito difícil reduzir ou simplificar ainda mais as obrigações acessórias para esse segmento do mercado.

6 CONCLUSÕES

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, favorecido e simplificado aplicado às microempresas e às empresas de pequeno porte que entrou em vigor a partir de 1º de julho de 2007. Foi criado pela LC n. 123/2006, com fundamento na EC n. 42, de 2003, que alterou o art. 146 da Constituição Federal de 1988.

A LC n. 123/2006 trouxe muitas vantagens para as empresas que optam pelo Simples, uma vez que estabelece normas gerais relativas a tratamento tributário diferenciado, favorecido e simplificado a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

A principal vantagem é que a microempresa ou a empresa de pequeno porte podem pagar e apurar até oito tributos federais, estaduais e municipais de forma única. O Simples Nacional abrange o ICMS, o ISS, o IRPJ, o IPI, a CSLL, a Cofins, o PIS/Pasep e a CPP (Contribuição Patronal para o INSS). As alíquotas também são diferenciadas, variando de 4% a 17,42%, conforme a faixa de faturamento e a atividade exercida.

Desde a implementação do Simples Nacional, em 2007, a receita do ICMS no âmbito desse regime vem registrando crescimento. O aumento real da receita, descontada a inflação medida pelo IPCA, foi de 33,3%, na comparação entre 2013 e 2008.

O aumento da receita do ICMS do Simples Nacional foi acompanhado de expressivo aumento, também, do número de contribuintes optantes pelo regime, que passou de 2,6 milhões em agosto de 2007 para 8,2 milhões no final de 2013.

A evolução da receita média do ICMS do Simples Nacional por optante apresentou linha de tendência de queda em 2012-2013, refletindo o incremento do número de contribuintes inscritos no Simples Nacional como microempreendedor individual (Simei).

Apesar do aumento da receita do ICMS do Simples Nacional, a representatividade dessa receita em relação à receita total do ICMS variou pouco de 2008 a 2013. Relativamente a 2013, observou-se que a distribuição da receita do ICMS do Simples Nacional entre as Unidades da Federação é semelhante à distribuição da receita total do ICMS.

A mensuração do impacto da implementação do Simples Nacional na arrecadação tributária dos estados por meio da relação renúncia/receita do ICMS do Simples Nacional não ofereceu resultado conclusivo. A extrapolação dos dados econômico-fiscais

dos contribuintes do regime normal de apuração para os contribuintes no Simples Nacional apresentou resultados incertos, talvez em decorrência de a metodologia ter sido aplicada apenas a duas unidades federadas (Distrito Federal e São Paulo).

A LC n. 147/2014, que alterou a LC n. 123/2006, trouxe inúmeras novidades ao Simples Nacional, em especial quanto ao ICMS.

Em resumo, as novidades ficam por conta: a) da denominada universalização de acesso ao regime, situação em que a opção pelo Simples Nacional será de acordo com a receita bruta, independentemente da atividade exercida (anteriormente havia grande restrição às empresas que atuavam na prestação de serviços); b) da criação do anexo VI à LC n. 123/2006, com uma nova tabela de tributação; e c) das novas regras aplicadas às operações sujeitas aos regimes de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação.

Especificamente quanto ao item “c” acima, a LC n. 147/2014 estabeleceu uma lista taxativa de produtos que poderão estar sujeitos a esses regimes (substituição tributária, tributação concentrada e antecipação do recolhimento do imposto), pelos quais será devido o recolhimento do ICMS pelo contribuinte ou responsável, independentemente de o destinatário da mercadoria ser ou não optante pelo Simples Nacional.

Portanto, a partir de 01/01/2016 será vedada a aplicação desses regimes a produtos não elencados nessa lista quando o adquirente for optante pelo Simples Nacional.

A limitação da incidência desses regimes de tributação do ICMS poderá promover evasão de receitas tributárias e concorrência desleal entre os agentes de mercado, além de impactar diretamente a arrecadação dos estados e, por consequência, o repasse da parcela desse imposto destinada aos municípios.

Nesse sentido, a LC n. 147/2014 enseja a possibilidade de ocorrer inversão na cadeia natural de comercialização, mediante utilização de pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional como meras intermediárias, para adquirirem mercadorias às grandes empresas, com o fim específico de ilidir o recolhimento do imposto apurado sob a sistemática de substituição tributária, tributação concentrada e antecipação do recolhimento do imposto.

Além disso, há a possibilidade de que novas empresas venham a ser constituídas sob o regime do Simples Nacional apenas com o objetivo de adquirirem mercadorias

sem a incidência dessa sistemática de tributação (substituição tributária, tributação concentrada e antecipação do recolhimento do imposto).

A pulverização da cadeia de comercialização sobre os produtos não abrangidos pela substituição tributária e a quantidade expressiva e crescente de empresas optantes pelo Simples Nacional dificultam sobremaneira o trabalho de controle fiscal e de combate à sonegação do ICMS.

Por derradeiro, o dispositivo legal em foco cerceia a autonomia e a discricionariedade dos estados e do Distrito Federal na medida em que interfere nos critérios de formação das respectivas políticas tributária e fiscal, com reflexos nas finanças e afetação ao Pacto Federativo previsto no art. 18 da Constituição Federal de 1988.

Assim, fica claro que todas as mudanças relacionadas ao Simples Nacional devem ser amplamente discutidas e planejadas pelos entes federativos e pela sociedade civil. Faz-se necessário fomentar o desenvolvimento das empresas, mas, ao mesmo tempo, há de se ter uma enorme responsabilidade com relação à garantia dos recursos destinados ao bem-estar social, como saúde, segurança, educação, entre outros, dos quais não é possível prescindir. Encontrar o ponto de equilíbrio é desafio a ser perseguido pelos gestores governamentais.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1997 (Coleção Estudos de Direito Tributário).
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. ver. e compl. à luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional n. 101/1996 por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. 168 p.
- BRITO, Edvaldo. Natureza jurídica mercantil do ICMS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC n. 87/1996**. São Paulo: Dialética, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998a.
_____. **Teoria da norma tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998b.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico (Plano da Existência)**. 7. ed. at. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- REZENDE, Fernando. **ICMS: gênese, mutações, atualidades e caminhos para a recuperação**. V. 2. São Paulo: FGV Projetos, sd.
- SANTIAGO, Silas. **Simplex Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. V. IV: Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- VIEIRA, Felipe. **Comentários à Constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Decreto n. 56.338, de 27 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/>> .
- GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Lei do Estado do Rio de Janeiro n. 5.147, de 6 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/leirj5147_2007.htm> . Acesso em: 10/09/2014.
- PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. LC n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> . Acesso em: 11/09/2014.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. LC n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123> . Acesso em: 10/09/2014.
- _____. Resolução CGSN n. 49, de 19 de dezembro de 2008. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/simplexNacional.htm#Resoluções> . Acesso em: 23/09/2014.
- _____. Resolução CGSN n. 54, de 29 de janeiro de 2009. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/simplexNacional.htm#Resoluções> . Acesso em: 23/09/2014.
- _____. Resolução CGSN n. 96, de 1ª de fevereiro de 2012. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/simplexNacional.htm#Resoluções> . Acesso em: 23/09/2014.

_____. Manual da Declaração Anual do Simples Nacional DASN 2009. Disponível em:
< http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Manual_DASN2009.pdf >
Acesso em: 26/11/2014.

SECRETARIA DA FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL. Lei n. 2.510, de 1999. Disponível em:
< <http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=2510&txtAno=1999&txtTipo=5&txtParte=> > . Acesso em: 25/11/2014.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE ALAGOAS. Regulamento do ICMS. Disponível em:
< <http://tol.sefaz.al.gov.br/tol/modules/documentos> > . Acesso em: 08/09/2014.

_____. Lei n. 6.271, de 2001. Disponível em: < <http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=GEhmNOJCD88%3D&access=1> > . Acesso em: 25/11/2014.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Lei n. 10.086, de 1998. Disponível em:
< http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut > . Acesso em: 25/11/2014.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO PARANÁ. Regulamento do ICMS. Disponível em:
< <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf> > .
Acesso em: 26/11/2014.

SECRETARIA ESTADUAL DE FAZENDA DE MATO GROSSO. Nota n. 10/2009. Disponível em:
< <http://www.sefaz.mt.gov.br/spl/portalgainalegislaao> > . Acesso em: 11/09/2014.

_____. Regulamento do ICMS. Disponível em: < <http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/regulamentoicms.nsf> > . Acesso em: 09/09/2014.

REFERÊNCIAS CONSULTADAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.

ÁVILA, René Bergmann. **ICMS**: LC n. 87/1996 comentada e anotada. 2. ed. rev. e at. Porto Alegre: Síntese Editora, 1997.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Sá Motta Américo dos. **O ICMS ao alcance de todos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CONTI, José Maurício. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Barueri: Manole Editora, 2004.

- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário na Nova Constituição**. São Paulo: Atlas, 1989.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. **Curso de direito tributário**. 12. ed. rev., at. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- MAMEDE, Gladston et al. **Comentários ao Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**: LC n. 123, de 14 de dezembro de 2006. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS**: comentários à LC n. 87/1996. São Paulo: Dialética, 1997.
- MELLO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS**: teoria e prática. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2008.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a EC n. 33**. São Paulo: Dialética, 2002.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2000 (Coleção Temas Jurídicos).
- _____. O ICMS sobre a prestação de serviços. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

ANEXO – CÁLCULO DA ESTIMATIVA DA RENÚNCIA DO ICMS SIMPLES NACIONAL

A renúncia é obtida pela diferença entre o ICMS devido no regime normal e o imposto recolhido pelos contribuintes do imposto no âmbito do Simples Nacional.

Os parâmetros utilizados no cálculo são os dados econômico-fiscais agregados e declarados pelos contribuintes do ICMS no regime normal e o valor total das receitas (faturamento global) dos contribuintes no Simples Nacional.

Os valores considerados como faturamento global foram as receitas das seguintes atividades dos contribuintes:

Código	Denominação
1	Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária.
2	Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, com substituição tributária ou imunidade.
4	Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, sem substituição tributária.
5	Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, exceto para o exterior, com substituição tributária ou imunidade.
6	Venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, para o exterior.
18	Prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, com substituição tributária.
19	Prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, sem substituição tributária.
20	Prestação de serviço de comunicação, com substituição tributária.
21	Prestação de serviço de comunicação, sem substituição tributária.

Fonte: Manual de Orientação da DASN 2009

As Secretarias de Estado de Fazenda são a fonte dos dados econômico-fiscais agregados do ICMS do regime normal, enquanto a Receita Federal do Brasil é a fonte do faturamento global dos contribuintes no Simples Nacional. As variáveis calculadas referem-se à unidade federada e ao ano dos dados disponibilizados.

A seguir, os passos para cálculo da estimativa do ICMS do regime normal (ICMS Normal) para os contribuintes do Simples Nacional.

1ª) $BCs = \underline{BC_{si}} + \underline{BC_{soe}} \times \text{Faturamento Global}$, onde:

$$VC_{si} + VC_{soe}$$

BCs: estimativa do total da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de saída;

BCsi: somatório da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de saída interna;

BCsoe: somatório da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de saída para outros estados;

VCsi: somatório do valor contábil do ICMS do regime normal nas operações de saída interna;

VCsoe: somatório do valor contábil do ICMS do regime normal nas operações de saída para outros estados; e

Faturamento global: o valor total das receitas dos contribuintes do Simples Nacional.

2^a) $BCe = BCs/MVA$, onde $MVA = (VCsi + VCsoe)/(VCEi + VCEoe + VCEex)$, sendo:

BCe: estimativa do total da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de entrada;

VCEi: somatório do valor contábil do ICMS do regime normal nas operações de entrada interna;

VCEoe: somatório do valor contábil do ICMS do regime normal nas operações de entrada de outros estados; e

VCEex: somatório do valor contábil do ICMS do regime normal nas operações de entrada do exterior.

3^a) $ts = (Dsi + Dsoe)/(BCsi + BCsoe)$, onde:

ts: estimativa para a alíquota média do ICMS nas operações de saída;

Dsi: somatório dos débitos do ICMS do regime normal nas operações de saída interna;

Dsoe: somatório dos débitos do ICMS do regime normal nas operações de saída para outros estados.

4^a) $te = (CEi + CEoe + CEex)/(BCEi + BCEoe + BCEex)$, onde:

te: estimativa para a alíquota média do ICMS nas operações de entrada;

CEi: somatório dos créditos do ICMS do regime normal nas operações de entrada interna;

Ceoe: somatório dos créditos do ICMS do regime normal nas operações de entrada de outros estados;

Ceex: somatório dos créditos do ICMS do regime normal nas operações de entrada do exterior;

BCei: somatório da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de entrada interna;

BCeoe: somatório da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de entrada de outros estados; e

BCeex: somatório da base de cálculo do ICMS do regime normal nas operações de entrada do exterior.

5º) $Ds = ts * BCs$, onde:

Ds: estimativa para o débito do ICMS do regime normal nas operações de saída.

6º) $Ce = te * BCe$, onde:

Ce: estimativa para o crédito do ICMS do regime normal nas operações de entrada.

7º) $ICMS\ Normal = Ds - Ce$.

8º) $Renúncia = ICMS\ Normal - ICMS\ Simples\ Nacional$.

9º) $Relação\ renúncia/ICMS\ Simples\ Nacional$.

SIMPLIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS DO ICMS

Ana Gláucia Piegas Eich

Sefa/PR

Hedylamar Cristina de Castro Beckmann

Sefa/PA

Jussara Toscan

Sefa/PR

Lintney Nazareno da Veiga

SEF/SC

Marcelo Luiz Alves Fernandez

Sefaz/SP

Coordenador/orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br

RESUMO

O trabalho teve como objetivo estudar as obrigações acessórias relacionadas ao ICMS como instrumentos de controle da arrecadação e da fiscalização do tributo. A metodologia empregada teve como base a pesquisa bibliográfica, a elaboração, a aplicação e a análise de pesquisa de opinião junto aos contabilistas, bem como o levantamento do número de declarações relativas às obrigações acessórias exigidas pelos fiscos estaduais. No estudo verificou-se: (i) que as obrigações tributárias acessórias exigidas dos contribuintes são indispensáveis ao controle da arrecadação tributária e ao desempenho das ações inerentes à fiscalização tributária, e que (ii) há duplicidade na entrega de informações, e que isso é decorrente da precariedade dos mecanismos de apresentação, manejo e análise eletrônica de documentos. A maioria dos contabilistas considerou o cumprimento das obrigações tributárias acessórias uma tarefa complexa e cara. Restou evidenciada a necessidade de supressão ou simplificação de algumas obrigações acessórias, bem como do redesenho de procedimentos fiscais e do aprimoramento do sistema de orientação ao contribuinte.

Palavras-chave: Obrigação acessória. Simplificação. Contribuinte. Administração tributária.

ABSTRACT

This paper addresses the instrumental tax obligations related to the ICMS, as instrument of control and supervision of tax collection. The methodology is based on the literature research, preparation, and analysis of field research directed to accountants, as well as research on the number of tax returns regarding instrumental tax obligations required by state tax authorities. The research reached to the following conclusions: (i) the required instrumental tax obligations are essential to the control of tax collection and the performance of actions inherent to tax inspection and auditing; (ii) there is duplication in the information delivered by taxpayers, and that it derives from the poorness of the mechanisms of presentation, management and analysis of electronic documents. Most accountants considered the fulfillment of tax obligations as complex and expensive. The need for for removal or simplification of certain instrumental tax obligations was evidenced, as well as redesign of tax procedures, and the enhancement of the assistance and orientation services to the taxpayer.

Keywords: Instrumental tax obligations. Simplification. Taxpayer. State tax authorities.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 177
 - 1.1 Situação problema, 177
 - 1.2 Justificativa, 177
 - 1.3 Objetivos, 179
 - 1.3.1 Objetivo geral, 179
 - 1.3.2 Objetivos específicos, 179
 - 1.4 Metodologia, 179

- 2 ASPECTOS TEÓRICOS E LEGAIS RELACIONADOS ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 181
 - 2.1 Conceitos de obrigação tributária acessória, 181
 - 2.1.1 Legal, 181
 - 2.1.2 Doutrinário, 182
 - 2.2 Sujeição passiva da obrigação tributária acessória, 183
 - 2.3 Natureza jurídica da obrigação tributária acessória, 184
 - 2.4 Princípios norteadores, 185
 - 2.4.1 Princípio da legalidade, 185
 - 2.4.2 Princípio da razoabilidade, 186
 - 2.4.3 Princípio da proporcionalidade, 187
 - 2.4.4 Princípio da eficiência, 188

- 3 HISTÓRICO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS DO ICMS NO DIREITO BRASILEIRO, 189
 - 3.1 Generalidades, 189
 - 3.2 Evolução das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS, 190
 - 3.3 Ajuste Sinief S/N de 1970, 192
 - 3.4 As obrigações tributárias acessórias e a tecnologia da informação, 195

4 ANÁLISE DA APLICABILIDADE (UTILIDADE) DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
ACESSÓRIAS, 202

4.1 Obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS do ponto de vista do
contribuinte, 202

4.2 Obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS do ponto de vista das
administrações tributárias estaduais, 214

5 REFLEXÕES SOBRE O FUTURO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS, 217

6 CONCLUSÕES, 221

REFERÊNCIAS, 222

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS, 223

REFERÊNCIAS ADICIONAIS CONSULTADAS, 224

ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CONTABILISTAS, 225

ANEXO 2 – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS ESTADOS, 228

ANEXO 3 – PLANILHA DAS RESPOSTAS APRESENTADAS PELOS ESTADOS AO
QUESTIONÁRIO – ANEXO 2, 229

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1. Projetos que compõem o Sped, 197
- Figura 2. Categorias e subcategorias da pesquisa, 206
- Figura 3. Incidências na categoria Simplificação, 208
- Figura 4. Incidências na categoria Procedimentos, 210
- Figura 5. Incidências na categoria Unificação, 211
- Figura 6. Incidências na categoria Informação, 212
- Figura 7. Incidências na categoria Capacitação, 213

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Grau de complexidade do atendimento às obrigações acessórias do ICMS, 202
- Gráfico 2. Desembolso financeiro das empresas optantes pelo Simples Nacional em relação ao faturamento anual, 203
- Gráfico 3. Desembolso financeiro das empresas não optantes pelo Simples Nacional em relação ao faturamento anual, 203
- Gráfico 4. Desembolso financeiro que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS representa em relação ao faturamento anual das empresas optantes pelo Simples Nacional, 204
- Gráfico 5. Desembolso financeiro que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS representa em relação ao faturamento anual das empresas não optantes pelo Simples Nacional, 205
- Gráfico 6. Classificação do tempo empregado no atendimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS, 205
- Gráfico 7. Utilidade das informações repassadas à administração tributária para a gestão empresarial dos clientes, 206

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Pesquisa *doing business*: comparativo entre Brasil e América Latina e Caribe, 178

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Aidf	Autorização para Impressão de Documentos Fiscais
ANP	Agência Nacional do Petróleo
CF	Constituição Federal Brasileira
Cfop	Classificação Fiscal de Operações e Prestações
Ciap	Controle de Imobilizado e Ativo Permanente
CNAE	Código Nacional de Atividades Econômicas
Cofins	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CST	Classificação das Situações Tributárias
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTMC	Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas
CTN	Código Tributário Nacional
Dapi	Declaração de Apuração e Informação do ICMS
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DCTF	Declaração de Contribuição e Tributos Federais
DFC	Declaração Fisco-Contábil
Dief	Declaração de Informações Econômico-Fiscais
DJU	Diário de Justiça da União
DNC	Departamento Nacional de Combustíveis
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Emissor de Cupom Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital

Encat	Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais
Enat	Encontro Nacional de Administradores Tributários
FCI	Ficha de Conteúdo de Importação
FFEB	Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GI	Guia de Importação
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ICP-Brasil	Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira
IE	Imposto sobre Exportações
II	Imposto sobre Importações
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LMC	Livro de Movimentação de Combustíveis
MDF-e	Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos
MEI	Microempreendedor Individual
MVA	Margem de Valor Agregado
NFC-e	Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OTA	Obrigações Tributárias Acessórias
PED	Processamento Eletrônico de Dados
PIS	Programa de Integração Social
PME	Pequenas e Médias Empresas

PVA	Programa Validador e Assinador
RFB	Receita Federal do Brasil
SAT-CF-e	Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais Eletrônicos
Scanc	Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis
Sinief	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
Sintegra	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
Sped	Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital
ST	Substituição Tributária
TEF	Transferência Eletrônica de Fundos
TI	Tecnologia da Informação
TRF	Tribunal Regional Federal
UF	Unidade da Federação
XML	eXtensible Markup Language

1 INTRODUÇÃO

1.1 Situação problema

Este estudo visa verificar se a quantidade e o grau de complexidade das obrigações acessórias atribuídas aos contribuintes do ICMS estão adequados à sua aplicabilidade e às necessidades do fisco.

Para a solução do problema apresentado, apresentam-se as hipóteses: (i) manutenção das atuais obrigações acessórias tributárias; (ii) adequação da forma de apresentação das atuais obrigações tributárias acessórias; ou (iii) possibilidade de supressão de algumas das atuais obrigações tributárias acessórias.

1.2 Justificativa

É comum a reclamação por parte dos contribuintes sobre o excessivo esforço empregado para atendimento das exigências por parte do ente público, no caso em tela, sob a forma de obrigações tributárias acessórias. Muitos são os argumentos trazidos para sustentar a alegação de que essas exigências aumentam demasiadamente os custos operacionais das empresas, o que justificaria a demanda por simplificações. Dentre eles, podemos citar os números apresentados recentemente em revista de circulação nacional (REVISTA VEJA, edição 2367, p. 52):

- 275.095 regras tributárias foram criadas no Brasil entre 1988 e 2011, segundo uma compilação transformada em livro pelo advogado mineiro Vinícius Leôncio.
- 80 vezes no ano as empresas brasileiras chegam a fornecer a mesma informação para as administrações tributárias federal, estadual e municipal, de acordo com o levantamento do advogado. Em média, uma empresa preenche 2.200 campos de documentos fiscais ao ano.
- 45 bilhões de reais são gastos anualmente com contadores, advogados e toda a estrutura para lidar com a burocracia fiscal, segundo estudo da Federação da Indústria do Estado de São Paulo (Fiesc).
- 2.038 reais é o custo médio para a abertura de uma empresa no Brasil, contra 1.213 reais na Colômbia, 315 reais no Canadá e 559 reais na Rússia.

Ressalte-se também a pesquisa divulgada pelo Projeto *Doing Business*, mantido pelo Grupo Banco Mundial. O relatório mostra indicadores-chaves para tópicos específicos da economia e compara-os com médias regionais e médias de países de renda elevada. Entre esses, um tem relevo para este trabalho, aquele que diz respeito ao pagamento de impostos, no qual o Brasil é comparado com países da América Latina e Caribe e países da OCDE. Esse indicador detalha os encargos tributários que uma empresa de porte médio recolhe durante o ano fiscal, indicando também as exigências administrativas para o pagamento desses encargos.

Em que pese o Brasil apresentar número de pagamentos de impostos e contribuições reduzido (9 para o Brasil, 30 para a América Latina e Caribe, 12 para os países da OCDE), os demais indicadores mostram claramente como a exigência tributária no Brasil é maior em comparação com outros países.

Tabela 1. Pesquisa *doing business*: comparativo entre Brasil e América Latina e Caribe

Indicador	Brasil	América Latina e Caribe	OCDE
Pagamentos (número)	9	30	12
Tempo (horas por ano)	2.600	369	175
Imposto sobre lucros (% lucros)	24,9	20,5	16,1
Contribuições e impostos sobre o trabalho (% lucros)	39,6	14,7	23,1
Outros impostos (% lucros)	3,8	12,1	2,0
Alíquota de imposto total (% do lucro)	68,3	47,3	41,3

Fonte: <http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/brazil/#paying-taxes>

Tais constatações também fazem eco no âmbito das administrações tributárias, fato que é comprovado pelos inúmeros eventos realizados para discutir o tema “obrigações acessórias”. Como exemplo, tem-se o Encontro Nacional de Administradores Tributários (Enat), que reúne os titulares das administrações tributárias federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios de capitais e o Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat). Esses encontros têm como objetivo buscar soluções conjuntas das três esferas de governo que promovam maior integração administrativa, padronização e melhor qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as diversas

esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos.

Além disso, o tema encontra-se também no campo do senso comum, o que demonstra carecer de uma análise mais criteriosa sobre a real necessidade de adequação dessas obrigações tributárias acessórias a fim de determinar se estas devem ter sua forma de atendimento alterada, serem supridas ou mantidas. É o que se pretende realizar por meio deste estudo.

1.3 Objetivos

Nesta seção, serão apresentados os objetivos que irão pautar o desenvolvimento deste estudo.

1.3.1 Objetivo geral

Estudar as obrigações acessórias relacionadas ao ICMS como instrumentos de controle da arrecadação e fiscalização do tributo.

1.3.2 Objetivos específicos

1. Conceituar os principais aspectos que envolvem o tema obrigações tributárias acessórias.
2. Demonstrar a evolução das obrigações acessórias do ICMS no tempo, desde sua gênese, com a instituição do primeiro Ajuste Sinief, nos anos 1970, até o momento presente, destacando o comportamento dos deveres instrumentais a partir do uso da tecnologia da informação.
3. Verificar a aplicabilidade da obrigação tributária acessória pelas administrações tributárias.
4. Analisar se o dispêndio empregado pelos contribuintes para adimplir as obrigações tributárias acessórias se revertem em receita efetiva para o estado.

1.4 Metodologia

A metodologia empregada tem como base pesquisa bibliográfica, seguida de confecção e aplicação de questionário *on-line* e posterior análise dos resultados obtidos, com o objetivo de desenvolver propostas de resolução para os problemas encontrados.

A pesquisa bibliográfica envolveu revisão da literatura sobre os conceitos legal e doutrinário de obrigação acessória, a sujeição passiva e a natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios norteadores do tema.

A bibliografia consultada possibilitou criar base conceitual para alcançar o ponto crucial do estudo, ou seja, a verificação da complexidade, da aplicabilidade e da adequação da quantidade de obrigações acessórias do ICMS exigidas do contribuinte.

A definição da ferramenta questionário foi motivada por seu baixo custo de execução, bem como pela facilidade de resposta pelos entrevistados e pelo benefício advindo da participação destes com a identificação de suas necessidades.

Por meio da utilização do questionário, pretendeu-se obter dados que demonstrassem, por um lado, o nível de satisfação, e, por outro, o nível de dificuldade desses usuários no cumprimento das obrigações tributárias do ICMS. Foram coletadas 160 respostas.

Para a realização da pesquisa e a mensuração do comportamento dos usuários, construiu-se uma escala de Likert de quatro pontos, adaptada às peculiaridades deste estudo. Mattar (2005, p. 236) explica esta escala como sendo uma série de afirmações em relação ao objeto pesquisado em que o respondente não apenas concorda ou discorda da afirmação, mas indica o grau de concordância ou discordância.

O questionário foi elaborado utilizando-se o aplicativo *Google Drive*, especificamente a ferramenta “formulários”. Na sequência, foi encaminhado, sob a forma de convite para participação aos contabilistas de diversas Unidades da Federação, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) respectivos, tendo-lhes sido informado que seu objetivo era subsidiar este trabalho.

Justifica-se a pesquisa de satisfação junto aos usuários como metodologia aplicada a fim de atender aos pressupostos de transparência e participação popular nas decisões governamentais, finalidade que pode estar sendo cumprida ou não conforme o nível de maturidade social alcançado até então.

2 ASPECTOS TEÓRICOS E LEGAIS RELACIONADOS ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Conceitos de obrigação tributária acessória

Para a caracterização do tema *Simplificação das obrigações tributárias acessórias* é necessário cumprir diversas etapas da análise, dentre elas o estudo dos conceitos básicos envolvidos. Deve-se considerar também que o conceito de obrigação tributária acessória está intimamente ligado ao conceito de obrigação tributária principal. É difícil compreender a essência da obrigação acessória de forma isolada, sem mencionar sua finalidade, ou seja, sem, primeiramente, discorrer sobre o conceito de obrigação principal.

Portanto, a fim de pavimentar o caminho que levará ao cumprimento dos objetivos deste estudo, será realizada, na sequência, exposição de conceitos legais e doutrinários acerca do tema.

2.1.1 Legal

A Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea “b”, delega ao legislador complementar a incumbência de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, mormente sobre a obrigação tributária.

Ocupando o lugar da citada lei complementar, o Código Tributário Nacional (CTN) não traz um conceito explícito de obrigação tributária, limitando-se, no artigo 113, a classificar as obrigações tributárias entre principais e acessórias:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Com base nos critérios utilizados nessa classificação legal é possível inferir que obrigação tributária principal se refere ao ato de “dar”, de “entregar” um determinado

valor monetário ao Erário, e que esse recolhimento extinguirá um crédito decorrente da verificação do fato gerador de tributo ou de penalidade pecuniária.

Por sua vez, no tocante à obrigação tributária acessória, também com base nos critérios utilizados nessa classificação legal, pode-se inferir que esta não prescinde da previsão legal para ser estabelecida e que terá como objeto uma prestação de “fazer” ou “não fazer” algo. Apura-se que esse tipo de obrigação terá sempre a finalidade de subsidiar a arrecadação e a fiscalização dos tributos.

É importante mencionar também o que dispõe o terceiro parágrafo do artigo 113 do CTN, ou seja, a possibilidade de imposição de penalidade ao contribuinte no caso de descumprimento da obrigação acessória mediante a conversão da obrigação tributária acessória em principal.

2.1.2 Doutrinário

Em que pese omissão legislativa quanto ao conceito de obrigação tributária acessória, a doutrina dispõe de vasto rol de conceitos sobre o tema. Muitos doutrinadores destacam o caráter instrumental desse tipo de obrigação tributária a fim de diferenciar-lhe a natureza quanto ao ato do desembolso pecuniário que envolve o pagamento do tributo. Ricardo Alexandre (2010, p. 276) aduz, nesse sentido:

Ao falar em prestações positivas ou negativas, o legislador tributário quis se referir às obrigações que os civilistas classificam como de fazer ou deixar de fazer. Não se incluem as obrigações de dar dinheiro, porque estas [...] são consideradas «principais». São, na realidade, obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais.

Contudo, é imperioso mencionar que esse caráter instrumental das obrigações tributárias acessórias não se restringe a conceder-lhe natureza meramente burocrática. À instrumentalidade dessas obrigações pode-se atribuir um caráter de utilidade, pois, sem que seja cumprido o protocolo de procedimentos necessários à sua consecução, não se poderia mensurar o valor do tributo a ser pago.

Apura-se do disposto no CTN que obrigação tributária acessória é uma obrigação de “fazer” ou “não fazer” em sentido amplo, envolvendo, dessa forma, todo e qualquer dever a ser prestado à administração tributária no interesse da administração

pública de controlar, fiscalizar e preservar a arrecadação de tributos. Trata-se, então, do cumprimento de deveres administrativos e não propriamente de desembolsos de pecúnia.

Roque Antônio Carrazza (2002) defende que o termo “obrigação tributária acessória” foi utilizado de forma imprópria no CTN, qualificando estas obrigações como deveres instrumentais tributários. Nesse sentido, ensina o autor: “Deveres instrumentais tributários são, portanto, relações jurídicas, de conteúdo não patrimonial, que têm como objeto um fazer (*facere*), um não fazer (*non facere*) ou um suportar (*patere*), sempre no interesse da administração tributária” (CARRAZZA, 2002, p. 153).

Pode-se inferir, dessa forma, que a obrigação tributária acessória, em sua origem, é essencial à determinação do montante do tributo a recolher ou para demonstrar a dimensão de determinado benefício fiscal legalmente concedido.

2.2 Sujeição passiva da obrigação tributária acessória

O sujeito passivo da obrigação acessória é, conforme o disposto no artigo 122 do CTN, a pessoa obrigada a adimplir a prestação que constitua seu objeto. Essa conceitualização é bastante abrangente e encontra complementação no mesmo código. Pode-se identificar no texto legal, de forma dispersa, a indicação de diversas pessoas que possuem a condição de sujeição passiva da obrigação tributária acessória.

Ressalte-se que, mesmo se suprimida a obrigação tributária principal, a obrigação tributária acessória poderá permanecer exigível. Isso fica claro ao se analisar o conteúdo do parágrafo primeiro do artigo 175 do CTN, que determina que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. Aliás, até mesmo a imunidade tributária não exime o cumprimento das obrigações acessórias inerentes ao fato ocorrido.

Pode-se inferir, ainda, que o cumprimento da obrigação tributária acessória é, por vezes, necessário para demonstrar a inexigibilidade da obrigação principal. Seu caráter instrumental, nesse caso, ratifica de forma inequívoca as razões de sua existência.

O cumprimento das obrigações acessórias alcança, além das pessoas que lhe são pessoalmente obrigadas, aqueles que a lei determinar, como é o caso da solidariedade e da responsabilidade tributária atribuída aos sucessores. O artigo 134 do CTN aduz:

[...] nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

O rol acima aponta as pessoas que, mesmo desvinculadas do fato gerador da obrigação principal, ficam cingidas às obrigações acessórias correspondentes.

Em termos práticos, tem-se que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa que está obrigada a “fazer” ou a “não fazer” algo, ou ainda aquele que deve aceitar procedimentos realizados no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.

Hugo de Brito Machado (2003, p. 126) ensina que o sujeito passivo da obrigação acessória “é a pessoa à qual a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar. [...] Qualquer dever diverso do pagamento atribuído pela legislação tributária a qualquer pessoa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, é obrigação acessória, na linguagem do Código Tributário Nacional”.

Portanto, o sujeito passivo da obrigação acessória pode ser diferente do sujeito passivo da obrigação principal. Enquanto este é o responsável pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, aquele cumpre as obrigações, positivas ou negativas, impostas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

2.3 Natureza jurídica da obrigação tributária acessória

É princípio basilar do direito civil a afirmação de que o “acessório acompanha o principal”. No entanto, esse princípio não é aplicado no âmbito da obrigação tributária, e isso se justifica em razão da autonomia das espécies de obrigação tributárias instituídas pelo CTN. Exemplificando: o fato de alguém pagar o imposto de renda não o exime do dever de entregar a declaração de ajuste anual, ou seja, o cumprimento, e a conseqüente extinção da obrigação principal poderá não eximir o contribuinte do

cumprimento da obrigação tributária acessória relativa à prestação das informações correspondentes. Aliás, a obrigatoriedade de prestar as informações na declaração anual de ajuste existe inclusive para aqueles que não têm imposto de renda a recolher, ou seja, para os que não são contribuintes desse imposto.

Nesse mesmo sentido afirma Ricardo Alexandre (2010, p. 265):

A relação de acessoriedade, em direito tributário, consiste no fato de que as obrigações existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criados, com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como facilitar a comprovação deste cumprimento.

[...]

Mesmo no que concerne às entidades imunes as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos, visto que são obrigadas a escriturar livros fiscais para a administração tributária tenha como fiscalizá-la e verificar se as condições de fruição da imunidade permanecem presentes.

Conclui-se, por fim, que a autonomia da exigência da obrigação tributária acessória em relação a eventual obrigação tributária principal a ela correlata prescinde de qualquer discussão, pois a primeira sobrevive mesmo quando houver dispensa do cumprimento da segunda.

2.4 Princípios norteadores

Os princípios jurídicos exprimem para o direito papel mais relevante do que qualquer norma jurídica positivada. Mostram-se a própria razão fundamental de ser das normas positivadas, convertendo-se em verdadeiros axiomas, ou seja, os princípios firmam-se como normas originárias, ou leis científicas do direito, traçando os limites, o alcance, o sentido e a aplicação do ordenamento jurídico, ou definindo a estrutura do próprio direito como ciência (VEIGA, 2009).

2.4.1 Princípio da legalidade

A Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio da legalidade determinando, no inciso II do artigo 5º que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Porém, o CTN determina, no parágrafo segundo do artigo 113, que a obrigação acessória decorre da “legislação tributária”, ensejando,

com essa dicção, muitas dúvidas sobre a necessidade de as obrigações acessórias, em respeito ao princípio constitucional da legalidade, serem instituídas por lei em sentido estrito. Essas dúvidas, certamente, decorrem do fato de o próprio CTN dispor, no artigo 96, que a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Sobre essa questão, Leandro Paulsen (2012, p. 895) anota o entendimento que “as obrigações acessórias constituem deveres formais, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação e que não há, assim, a necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de cada obrigação acessória”.

Entretanto, há posições em sentido contrário, sustentando que a instituição de obrigação tributária acessória não pode dar-se por instrumento diverso da lei em sentido estrito. Exemplificando, cita-se a ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

13196281 – TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO E TRIBUTOS FEDERAIS. DCTF. MEDIANTE A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 129/1986. ILEGALIDADE. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. 1. Esta matéria já foi tratada diversas vezes por esta egrégia Corte que se manifestou no sentido de que ofende o princípio da legalidade a instituição de obrigação tributária acessória mediante Instrução Normativa, por delegação do Secretário da Receita Federal, através de Portaria baixada pelo Ministério da Fazenda. 2. Apelação e remessa oficiais não providas. 3. Peças liberadas pelo Relator, em 05/06/2007, para publicação do acórdão. (TRF 1ª R.; AMS 1999.38.00.036545-5; MG; Sétima Turma; Rel. Juiz Fed. Conv. Rafael Paulo Soares Pinto; Julg. 05/06/2007; DJU 22/06/2007, p. 76).

Em que pese a divergência acima demonstrada, verifica-se que as administrações tributárias estaduais vêm instituindo as obrigações acessórias por atos normativos infralegais, ou seja, vêm esposando o entendimento de que estas podem ser instituídas pela “legislação tributária” no sentido amplo estabelecido pelo CTN.

2.4.2 Princípio da razoabilidade

As palavras de Antonio Resende (2009, p. 55-56) ilustram o conceito de razoabilidade e sua função na modulação das leis:

A razoabilidade é um conceito jurídico indeterminado, elástico e variável no tempo e no espaço. Consiste em agir com bom senso, prudência, moderação, tomar atitudes adequadas e coerentes, levando-se em conta a relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade a ser alcançada, bem como as circunstâncias que envolvem a prática do ato.

Com relação à submissão das normas jurídicas ao princípio da razoabilidade, Paulo Bonavides (2007, p. 422) assevera:

As leis para serem constitucionais, não basta que hajam sido formalmente exaradas. Devem estar também materialmente em consonância com os superiores valores básicos da ordem fundamental liberal e democrática, bem como com a ordem valorativa da Constituição, e ainda hão de guardar, por igual, correspondência com os princípios elementares não inscritos da lei maior, bem como com as decisões tutelares da Lei Fundamental, nomeadamente as que entendem com o axioma da estabilidade jurídica e o princípio do Estado social.

Com base nos conceitos citados, pode-se inferir que as exigências legais não podem ultrapassar o limite do que se tem por factível, ou seja, o que a lei exige deve ser viável e razoável àquele que irá cumpri-la.

No que tange à imposição de obrigações acessórias, é legítimo afirmar que deve existir uma vinculação de sua exigência a uma real necessidade para que possam ser mantidos o equilíbrio e a racionalidade do ordenamento jurídico em homenagem ao princípio da razoabilidade.

2.4.3 Princípio da proporcionalidade

Conforme Barros (2000, p. 35), “o germe do princípio da proporcionalidade, pois, foi a ideia de dar garantia à liberdade individual em face dos interesses da administração”.

Cristóvam (2006, p. 211) relaciona a pertinência das medidas administrativas realizadas pelo poder público ao princípio da proporcionalidade:

A proporcionalidade é uma máxima, um parâmetro valorativo que permite aferir a idoneidade de uma dada medida legislativa, administrativa ou judicial. Pelos critérios da proporcionalidade pode-se avaliar a adequação e a necessidade de certa medida, bem como se outras menos gravosas aos interesses sociais não poderiam ser praticadas em substituição àquela empreendida pelo Poder Público.

Portanto, sua função é regular o cometimento de excessos por parte do poder público em sua missão de impor obrigações acessórias ou de imputar sanções pelo descumprimento destas.

Em se tratando de obrigações tributárias acessórias e sua normatização, o princípio da proporcionalidade deve garantir que sua imposição seja realizada apenas na medida do necessário para a efetivação da arrecadação tributária. Também deve ser observada a proporcionalidade das sanções impostas por ocasião do seu descumprimento.

Em submissão ao princípio da proporcionalidade, a exigência de qualquer dever instrumental não pode dificultar ou inviabilizar a atividade do contribuinte, de modo que lhe tolha a livre iniciativa, a livre concorrência e o direito à propriedade.

2.4.4 Princípio da eficiência

O princípio da eficiência foi inserido no artigo 37 da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional n. 19/1998. Entretanto, a eficiência na administração pública já era tratada há muito tempo pela doutrina.

Segundo Alexandre de Moraes (2002, p. 108), o administrador público precisa ser eficiente, ou seja, deve ser aquele que produz o efeito desejado, que dá bons resultados, exercendo suas atividades sob o manto da igualdade de todos perante a lei, velando pela objetividade e pela imparcialidade.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 83) ensina que uma administração eficiente pressupõe qualidade, presteza e resultados positivos, constituindo, em termos de administração pública, um dever de mostrar rendimento funcional, perfeição e rapidez dos interesses coletivos. Sobre o princípio da eficiência, a autora assevera:

[...] apresenta dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação de agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público (DI PIETRO, 2002, p. 83).

No entanto, nota-se que por vezes essa eficiência é colocada em segundo plano, sobrepujada pelo cumprimento de meras formalidades, em flagrante inversão de meios e fins.

Especificamente na seara da administração tributária é possível verificar a existência de uma complexidade exacerbada e de alguns procedimentos para os quais a finalidade se perdeu no tempo e que continuam sendo realizados na forma de exigências acessórias. Sua inutilidade mostra-se pela duplicidade de documentos coletados, pelo conteúdo inócuo ou mal utilizado, o que acaba por ferir frontalmente o princípio da eficiência administrativa.

3 HISTÓRICO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS DO ICMS NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 Generalidades

É fato que obrigações acessórias são estabelecidas com o fim único de controle fiscal e jamais com o intuito de desfavorecer o exercício das atividades dos contribuintes, uma vez que as administrações tributárias sempre devem buscar atender aos princípios que norteiam a administração pública, mormente o princípio da moralidade administrativa.

Dentre as muitas obrigações acessórias existentes na legislação tributária brasileira, encontram-se o dever de: (i) inscrever-se no cadastro de contribuintes; (ii) emitir documentos fiscais próprios; (iii) escriturar os livros de registros fiscais; (iv) prestar informações; (v) enviar declarações; (vi) manter em boa guarda e conservação o documentário fiscal; (vii) usar equipamentos e sistemas informatizados previamente homologados, e (viii) admitir a presença de autoridades fiscais.

A adequada harmonização entre o cumprimento das obrigações acessórias e o pagamento do ICMS possibilita às Secretarias de Fazenda controlar as operações realizadas pelos contribuintes visando à cobrança do ICMS devido. Com esse norte, ainda na vigência da Constituição Federal anterior, foi criado um dos conselhos da mais alta relevância para a Federação Brasileira, isto é, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o qual tem por finalidade 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 no que se refere ao ICMS.

Entre outras importantes atribuições, o Confaz é competente para promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief). Esse sistema foi criado a partir da necessidade de padronizar, unificar, racionalizar, integrar, simplificar e harmonizar as exigências legais tributárias pertinentes às obrigações

acessórias do Brasil com fins de viabilizar uma administração tributária mais eficiente, eficaz, capaz de reduzir despesas decorrentes dos deveres instrumentais tributários e que permitisse a permuta de informações e a assistência mútua para a fiscalização do ICMS entre os entes federativos.

Foi dentro desse cenário que o ministro da Fazenda e os secretários de Fazenda ou de finanças dos estados e do Distrito Federal, reunidos na cidade do Rio de Janeiro nos dias 14 e 15 de dezembro de 1970, celebraram um dos atos normativos mais relevantes no universo das obrigações acessórias, o Ajuste Sinief S/N.

3.2 Evolução das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS

A Emenda Constitucional n. 18 do ano de 1965 alterou a Constituição Federal de 1946, que passou a dispor em seu art. 12: “Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores”. Dessa forma, nessa ocasião foi instituído o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM).

Em 25 de outubro de 1966 foi publicada a Lei n. 5.172, a qual, fundamentada na Emenda Constitucional n. 18, de 1966, regulamentou o Sistema Tributário Nacional (STN), estabelecendo as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Essa lei, também conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), passou, com o advento da Constituição de 1967, a ter eficácia de lei complementar. Esse mesmo *status* lhe foi dado pela atual Ordem Constitucional, que em seu artigo 155, inciso II, ampliou a base tributária do antigo ICM para o atual ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

A seção II do CTN que tratava do ICM foi revogada pelo Decreto-Lei n. 406/1968. No entanto, vários artigos do CTN que tratam de forma expressa sobre alguns dos deveres do contribuinte para com a administração tributária permanecem em vigor. Esses deveres são as primeiras obrigações acessórias do ICM, embora não restritivas a ele, e seus efeitos recaem sobre os sujeitos passivos dessa espécie de imposto.

É o que se vislumbra da leitura do parágrafo único do artigo 194 do CTN, que determina que todos os contribuintes ou não se sujeitam à fiscalização tributária. Estatui-se, portanto, o dever do contribuinte de admitir a presença dos agentes de fiscalização nos estabelecimentos comerciais e industriais, entre outros.

Assevera Leandro Paulsen (2012, p. 895): “Todos têm o dever de se submeter à fiscalização tributária, independentemente de estarem ou não sujeitos ao pagamento de determinado tributo. Cuida-se da obrigação acessória de tolerar o trabalho dos agentes fiscais”.

Deve-se destacar que o artigo 195 do CTN dispõe sobre a obrigatoriedade acessória de exibir à fiscalização livros, arquivos, documentos, papéis dos contribuintes, bem como estatui em seu parágrafo único o dever de conservação de livros e de documentos fiscais pelo prazo de cinco anos.

No que se refere à escrituração de livros fiscais, foi publicado o Decreto-Lei n. 486/1969 dispondo sobre a obrigatoriedade e a forma, mecanizada ou não, de escrituração de livros mercantis.

Em 1970 foi aprovado pelo Confaz o Ajuste Sinief S/N que ainda hoje continua regulamentando as principais obrigações acessórias relativas ao ICMS, conforme será demonstrado no item seguinte.

A Lei Complementar n. 123, de 2006, que estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte – Simples Nacional –, adota regime único de arrecadação tributária e determina as obrigações acessórias no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Entre as obrigações acessórias definidas no artigo 25 dessa lei, destacam-se: (i) a apresentação anual de declaração única e simplificada de informações econômicas e fiscais; (ii) a emissão de documentos fiscais; (iii) a definição dos livros que devem ser escriturados; e (iv) o dever de manter em boa ordem e guarda os documentos pelo prazo de cinco anos, observados os prazos decadencial e prescricional.

O Programa do Micro Empreendedor Individual (MEI), instituído pela Lei n. 128, de 2008, concede diversos benefícios ao pequeno em empreendedor, inclusive a dispensa da emissão de nota fiscal nas vendas e nos serviços destinados ao consumidor final pessoa física, contudo permanece a obrigação quando o destinatário for pessoa jurídica.

Observa-se que o dinamismo atual das formas do comércio globalizado vem provocando considerável aumento no volume e na complexidade das transações comerciais. Esse fato tem exigido das administrações tributárias estaduais controle constante das operações e da arrecadação tributária, seja compartilhando informações seja dando celeridade na captura dos dados, enfim, melhorando o *Business Intelligence* fiscal.

Nova perspectiva se dá em razão da “era digital”, na qual se observa a instituição de um complexo documentário fiscal eletrônico – Nota Fiscal Eletrônica, Conhecimento de Transporte Eletrônico, Escrituração Fiscal Digital, entre outros.

Toda essa evolução culminou com a edição do Decreto n. 6.022, de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital (Sped), unificando as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único e computadorizado de informações.

Assim, ocorre que no mundo moderno o volume e a complexidade das transações têm crescido num ritmo intenso e acelerado e que na mesma proporção aumentam os custos operacionais dos contribuintes. Segundo Marcos Neder (2010, p. 67-83): “Não se pode esquecer que os contribuintes despendem também grandes somas de recursos para captar, tratar, armazenar e disponibilizar informações sobre dados contábeis e fiscais”.

É de se destacar que são crescentes os custos operacionais inerentes à também crescente necessidade de o estado se instrumentalizar para detectar e coibir a fraude e a evasão tributárias.

3.3 Ajuste Sinief S/N de 1970

Em 15 de dezembro 1970, foi instituído pela União e pelos estados, na cidade do Rio de Janeiro, o Sinief. Naquela ocasião as administrações tributárias estaduais comprometeram-se em incorporar às suas respectivas legislações tributárias as normas consubstanciadas no ajuste. Ressalta-se que o referido ajuste estabelece as normas gerais sobre as informações econômico-fiscais, cabendo aos estados disciplinarem, em suas respectivas legislações, essas normas.

O Ajuste Sinief S/N foi instituído em decorrência de várias necessidades que as administrações tributárias estaduais tinham à época em que foi celebrado, dentre essas destacam-se:

- racionalizar e integrar os controles e a fiscalização, alicerçados em informações que tinham como fonte a escrita e o documentário fiscal dos contribuintes do IPI e do ICMS;
- implantar um sistema básico e homogêneo de informações, objetivando o conhecimento mais rápido e preciso das estatísticas indispensáveis à formulação de políticas econômico-fiscais dos diversos níveis de governo;

- promover a coleta, a elaboração e a distribuição de dados básicos, essenciais à implantação de uma política tributária realista a partir de um Sinief adequado;
- unificar os livros e os documentos fiscais a serem utilizados pelos contribuintes do IPI e do ICMS; e
- buscar a simplificação e a harmonização de exigências legais para reduzir despesas decorrentes de obrigações tributárias acessórias, com reflexos favoráveis no custo da comercialização das mercadorias.

Observa-se que as administrações tributárias já tinham, nos anos 1970, o entendimento de que com a colaboração mútua e a permuta de informações teriam de passar necessariamente por uma unificação de procedimentos relativos às obrigações acessórias. Destacam-se no Ajuste Sinief S/N, entre os muitos deveres instrumentais, os seguintes procedimentos:

- a emissão padronizada de documentos fiscais em todo o território nacional; sendo o mais importante a padronização dos modelos e da forma de utilização destes, especificando campos e quadros, identificando modelos e tipos, dispondo, inclusive, sobre a disposição gráfica dos formulários;
- a definição dos dados necessários ao cadastro de contribuinte;
- a padronização dos modelos e da forma de escrituração de livros fiscais que os contribuintes devem manter em cada um dos seus estabelecimentos, em conformidade, é claro, com as operações que realizem. Os livros fiscais definidos pelo ajuste foram: (i) Registro de Entradas e Registro de Saídas; (ii) o Registro de Controle da Produção e do Estoque; (iii) Registro do Selo Especial de Controle; (iv) Registro de Impressão de Documentos Fiscais; (v) Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências; (vi) Registro de Inventário; (vii) Registro de Apuração do IPI; e (viii) Registro de Apuração do ICMS;
- a definição de que o Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) a ser utilizado pelas administrações tributárias será o mesmo adotado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), padronizando assim a identificação das atividades econômicas em todo o território nacional;
- a instituição do Código de Classificação das Situações Tributárias (CST) e do Código de Classificação das Operações realizadas pelos contribuintes do IPI e do ICMS (CFOP), com as seguintes especificações:

1. o CST identifica a origem da mercadoria ou produto e identifica a tributação que o contribuinte está aplicando ao produto. Essa classificação é obrigatória quando se emite um documento fiscal e mais recentemente com o advento da EFD também passou a ser exigido no registro de itens de mercadorias;
2. o CFOP é um agrupamento numérico que indica a natureza de circulação da mercadoria, o tipo de operação, se entrada ou saída, se interna ou interestadual, se transferência ou devolução, se importação ou exportação. Esta classificação permite totalizar os tipos de operações que o contribuinte realizou em um determinado período.

O Ajuste Sinief 05/1994, por sua vez, regulamentou a emissão de documento fiscal por meio de equipamento de automação comercial conhecido como emissor de cupom fiscal (ECF). Prevendo os procedimentos aplicáveis aos contribuintes usuários do ECF, entre estes se encontram: a utilização de equipamento que atenda à legislação fiscal; a colocação de lacres; a emissão de relatórios diários e mensais (Leitura X e Redução Z); o preenchimento de mapas-resumo e de intervenções técnicas; a impressão do comprovante de pagamento com uso de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) no ECF nas operações com cartão de crédito; a extração em meio digital de informações contidas no equipamento (Memória Fiscal e Memória da Fita Detalhe). Em 1995, o Convênio n. 57/1995 disciplinou o sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED). Nesse sistema o contribuinte pode emitir documentos fiscais e escriturar livros fiscais utilizando programa computadorizado autorizado pelas secretarias de fazenda. Os estados exigem dos contribuintes que utilizam o PED o envio de um arquivo digital denominado de Sintegra contendo as informações econômico-fiscais. Esse arquivo digital atende às especificações técnicas descritas no Manual de Orientação do Convênio n. 57/1995, com registros fiscais referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração, o que possibilita à administração tributária montar um banco de dados com as informações prestadas pelos próprios contribuintes, facultando o cruzamento de dados para verificação do cumprimento de obrigação tributária.

Em 1996, o ajuste Sinief n. 01/1996 alterou o Ajuste Sinief S/N, passando a facultar a exigência de guia de informação e apuração do imposto dos contribuintes de ICMS, a qual poderá conter outros elementos previstos na legislação.

Anteriormente a essa data já havia essa previsão, por meio do ajuste Sinief n. 03/1986, facultando aos estados exigirem dos contribuintes do ICMS a Guia de informação e Apuração das Operações Interestaduais (GIA), contendo os dados de entrada e

saída de mercadorias tributadas, não tributadas ou isentas. O objetivo dessas GIAs era mensurar a balança comercial interestadual de cada Unidade da Federação, o que facultou aos estados um controle do volume de movimentação econômica dos contribuintes.

Foi nesse contexto que o Ajuste Sinief S/N foi criado, objetivando a obtenção e a permuta de informações de natureza econômica e fiscal entre os entes federados, além da busca da simplificação no cumprimento das obrigações acessórias por parte do contribuinte.

Observa-se que as administrações tributárias na evolução histórica das obrigações acessórias partiram da unificação e da padronização até alcançar os tempos atuais com integração e compartilhamento das informações, com o fim de conduzir a uma administração tributária mais justa e mais eficiente.

3.4 As obrigações tributárias acessórias e a tecnologia da informação

A modernização que o uso de tecnologias de informação propiciou à iniciativa privada também trouxe benefícios para o setor público. Não nos referimos apenas à massificação do uso de computadores; com o advento da internet, o relacionamento entre contribuinte e governo foi completamente remodelado. Essa revolução, por assim dizer, tem impactado em muito o cotidiano das empresas, o que envolve, dentre outros, aspectos contábeis e tributários.

Cita-se adiante dois exemplos de avanços trazidos pela internet, à guisa de exemplo:

- a modernização da forma de pagamento de tributos junto à rede bancária e a automatização de repasse da arrecadação ao governo já representou um avanço no controle da arrecadação e uma simplificação a todos. O controle de arrecadação passou a ser mais automatizado, poupando recursos do governo e evitando desvios; representou também simplificação pela facilidade de acesso aos meios de pagamentos, incluindo caixas eletrônicos de autoatendimento e *sites* bancários “linkados” a *sites* ou bancos de dados governamentais (exemplo: pagamento de IPVA nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Bahia, e IPTU no município de São Paulo, entre outros);
- há pelo menos dez anos a Declaração do Imposto de Renda pode ser feita pela internet. Desde 2014, chegou-se à meta de proibir a declaração por meio de formulários em papel.

Como não poderia deixar de ser, o cumprimento e o uso das informações geradas a partir das obrigações tributárias acessórias também foram impactados: (i) os órgãos federados puderam promover a cooperação e a troca de informações entre si; (ii) por meio da declaração eletrônica o governo teve condições de modernizar a forma do cumprimento das obrigações acessórias – o que antes era feito com uso do papel, foi gradualmente substituído por documentos ou livros eletrônicos com validade jurídica para todos os fins.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, acrescentou o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, prevendo a atuação integrada entre as administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios no que diz respeito, dentre outros assuntos, ao compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Essa atuação integrada tem sido possível com o uso massivo de tecnologia de informação em pelo menos três níveis: aparelhamento dos órgãos tributários (infraestrutura, processadores potentes, capacidade de armazenamentos de dados, banco de dados, computadores, *link* da web), internet de alta velocidade e arquivos digitais em substituição a documentos fiscais em papel. Isso propiciou o surgimento de um macroprojeto federal que afetou, principalmente, as obrigações tributárias acessórias. O Decreto n. 6.022/2001 instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), que faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010). Conforme se pode consultar no *site* oficial do projeto Sped (www.receita.fazenda.gov.br/SPED):

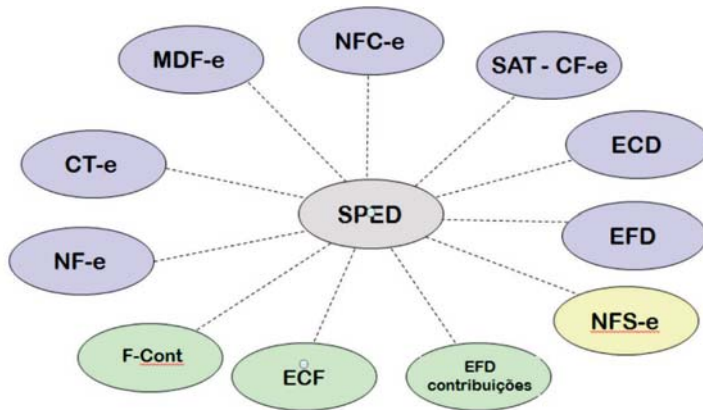
[...] constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e as empresas contribuintes.

De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e – Ambiente Nacional (PROJETO SPED, 2014).

De forma simplificada, a Figura 1 demonstra o Sped como um conjunto de projetos de documentos eletrônicos e livros digitais.

Figura 1. Projetos que compõem o Sped



Fonte: elaboração dos autores

Todos os projetos são baseados em premissas comuns, a saber:

- modernização das obrigações antes feitas em papel;
- transmissão de arquivos eletrônicos por meio da internet;
- utilização de tecnologias padronizadas e abertas;
- utilização de assinatura digital no padrão ICP-Brasil.

A última premissa decorre da instituição da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) pela Medida Provisória n. 2200-2/2001, que viabilizou o uso do documento eletrônico com validade jurídica. Com isso, cria-se um padrão a ser seguido no país, possibilitando a massificação segura do uso de certificados digitais e, conseqüentemente, da assinatura digital.

No Brasil é aceito, para todos os fins legais, documentos eletrônicos emitidos com certificação digital no padrão ICP-Brasil. Destaca-se que não é proibida a existência de outros padrões, porém estes não contarão com a presunção de veracidade que têm os certificados no padrão ICP-Brasil. Desde que sejam aceitos pelas partes (remetente e destinatário), produzirão os efeitos que estas desejarem.

Segundo Fernandez (2009, p. 19):

[...] documento eletrônico é um conjunto de bits que deve (i) representar um fato de forma duradoura e (ii) independe do meio material em que está suportado, ou seja,

privilegia-se o conteúdo do documento contra o meio ou forma em que é materializado. Para ter validade jurídica, e para que possa ser utilizado como meio de prova, destacamos três características que devem estar presentes no documento eletrônico: integridades, criptografia e assinatura digital.

Por fim, cita-se o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 18):

[...] a utilização do documento eletrônico como prova depende da observância a certos requisitos, que permitam a certificação de sua autenticidade.

Perfeitamente possível, então, o emprego de documento eletrônico como instrumento probatório desde que tomadas as devidas precauções para assegurar sua autenticidade e a integridade da informação digital. Os problemas inerentes à autenticidade, porém, não se restringem aos documentos eletrônicos, pois a possibilidade de falsificação é inerente a qualquer espécie documental. O que pretendemos enfatizar, com essa assertiva, é a necessidade de serem feitos controles rígidos e confiáveis, mediante, por exemplo, assinatura eletrônica e certificação digital, permitindo a identificação segura e eficiente do emissor do documento.

Considerando que cada um desses projetos se refere a uma nova obrigação acessória, passa-se a analisar cada um deles individualmente, identificando seu relacionamento com as (eventuais) obrigações acessórias anteriores. Por se tratar de trabalho voltado ao âmbito estadual, destacam-se a seguir apenas os projetos que afetam, basicamente, documentos e livros referentes ao ICMS.

1. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)

A NF-e, instituída pelo Ajuste Sinief n. 07/2005, tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico para a substituição da sistemática de emissão em papel que acoberta as operações com mercadorias entre empresas (modelos 1 e 1-A). Contém informações sobre os tributos ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins, II e IE. Desde 2011, pode substituir também a Nota Fiscal de Produtor Rural, modelo 4.

O início do projeto ocorreu em 2006, tendo atingido sua massificação em dezembro de 2010. Atualmente estão obrigados ao uso da NF-e toda a indústria e o comércio atacadista, bem como as operações de comércio exterior, com órgãos públicos e interestaduais. Alguns estados vedaram totalmente a utilização da Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A em papel.

Obrigações acessórias substituídas:

- Emissão da Nota Fiscal em papel, modelo 1 ou 1-A;
- Emissão da Nota Fiscal de Produtor Rural, modelo 4;
- Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF).

2. Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e)

O Conhecimento de Transporte Eletrônico, instituído pelo Ajuste Sinief n. 09/2007, tem como objetivo implantar um modelo nacional de documento fiscal eletrônico para a substituição da sistemática de emissão dos documentos fiscais em papel que acobertam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Contêm informações sobre os tributos ICMS, PIS e Cofins.

O início deste projeto ocorreu em 2009, tendo atingido sua massificação em dezembro de 2013. Atualmente estão obrigados ao uso do CT-e todos os modais de transporte de cargas em território brasileiro: rodoviário, aéreo, ferroviário, aquaviário, dutoviário, restando apenas, a partir de outubro de 2014, o transporte multimodal.

Obrigações acessórias substituídas:

- Emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- Emissão do Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Emissão do Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Emissão do Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
- Emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas;
- Emissão do Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas (CTMC), modelo 26;
- Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF).

3. Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos (MDF-e)

O Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos MDF-e, instituído pelo Ajuste Sinief n. 21/2010, tem como objetivos agilizar o registro em lote de documentos fiscais em trânsito e identificar a unidade de carga utilizada e demais características do transporte, não contendo informações específicas sobre nenhum tributo. Esse documento

eletrônico deverá ser emitido por empresas prestadoras de serviço de transporte para prestações com mais de um conhecimento de transporte, ou pelas demais empresas nas operações cujo transporte seja realizado em veículos próprios, arrendados ou mediante contratação de transportador autônomo de cargas com mais de uma nota fiscal.

- O projeto teve início em 2010, estando atualmente em fase de massificação.
- Obrigações acessórias substituídas:
- emissão do Manifesto de Cargas, modelo 25 (utilizado pelas transportadoras);
- no caso de empresas que realizam transporte próprio, significa uma nova obrigação acessória.

4. Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e)

A NFC-e é uma adaptação da NF-e, voltada para operações com consumidores finais. Atualmente, as operações no varejo são documentadas por meio do Cupom Fiscal ou da Nota Fiscal ao Consumidor, modelo 2, e o objetivo deste projeto é substituir a emissão de documentos em papel pelo correspondente modelo eletrônico, sem o suporte de qualquer tipo de *hardware*. Ela contém informações sobre os tributos ICMS, ISS, PIS e Cofins. O piloto do projeto começou em 2013.

Obrigações acessórias substituídas:

- emissão do Cupom Fiscal em papel (e a respectiva manutenção do Emissor de Cupom Fiscal – ECF);
- emissão da Nota Fiscal modelo 2;
- transmissão de arquivos para fins de programas de cidadania (ex.: São Paulo, Distrito Federal e Rio Grande do Sul);
- Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF).

5. Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais eletrônicos (SAT-CFe)

O SAT-CFe, instituído pelo Ajuste Sinief n. 11/2010, tem por objetivo documentar, de forma eletrônica, as operações comerciais do varejo dos contribuintes do Estado de São Paulo. O equipamento SAT é um módulo composto de *hardware* e *software* embarcado, que visa à substituição dos atuais Emissores de Cupons Fiscais (ECF) no âmbito do varejo do Estado de São Paulo. Esse equipamento irá gerar e autenticar os SAT-CFe e, por intermédio da internet, transmiti-los periodicamente à Secretaria da Fazenda. Eles contêm informações sobre os tributos ICMS, ISS, PIS e Cofins.

Este projeto está em fase de homologação dos equipamentos. Atualmente, os Estados de São Paulo e do Ceará vêm trabalhando neste projeto, e São Paulo já possui cronograma de obrigatoriedade publicado, com início previsto para 1º de julho de 2015.

Obrigações acessórias substituídas:

- Emissão do Cupom Fiscal em papel (e a respectiva manutenção do Emissor de Cupom Fiscal – ECF);
- Emissão da Nota Fiscal modelo 2;
- transmissão de arquivos para fins de programas de cidadania;
- Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF).

6. Escrituração Fiscal Digital do ICMS e IPI-EFD

O projeto da Escrituração Fiscal Digital do ICMS e IPI-EFD, instituído pelo Convênio ICMS n. 143/2006 e pelo Ajuste Sinief n. 02/2009, tem como objetivo substituir a escrituração fiscal em papel pelos correspondentes arquivos eletrônicos, além de prover outras informações de interesse dos fiscos, bem como da apuração de impostos, especialmente do ICMS e do IPI. O projeto já está implantado. Conforme estipulado pelo Protocolo ICMS n. 03/2011, todos os contribuintes sujeitos ao Regime Periódico de Apuração estão obrigados a implementar a EFD desde 1º de janeiro de 2014.

Obrigações acessórias substituídas:

- a escrituração dos seguintes livros: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do IPI; Registro de Apuração do ICMS; Registro de Controle da Produção e do Estoque; e também do Controle de Imobilizado e Ativo Permanente (CIAP).
- a entrega do arquivo Sintegra, instituído pelo Convênio ICMS n. 57/1995;
- em alguns estados a entrega de informações econômicas fiscais. Por exemplo: Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), declarações pertinentes ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), dentre outros.

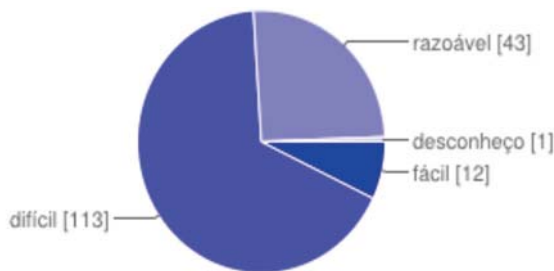
4 ANÁLISE DA APLICABILIDADE (UTILIDADE) DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

4.1 Obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS do ponto de vista do contribuinte

É sabido, em bases empíricas, que os profissionais de contabilidade são os principais responsáveis pelo atendimento das obrigações acessórias impostas aos contribuintes brasileiros. Foi a partir dessa premissa que se buscou o ponto de vista do contribuinte sobre as obrigações acessórias exigidas pelas administrações tributárias estaduais mediante questionário encaminhado pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiro (FFEB) aos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs) de todas as Unidades da Federação. Foi solicitada aos CRCs a divulgação da pesquisa efetivada por questionário *on-line* elaborado no aplicativo *Google Drive* e disponibilizado na rede mundial de computadores.

Na aplicação da pesquisa foram obtidas 169 respostas ao formulário disponibilizado. Para a questão referente ao grau de complexidade do atendimento às obrigações acessórias do ICMS, como se pode verificar no Gráfico 2, o resultado foi preocupante, pois 67% dos profissionais que participaram da pesquisa entenderam como difícil o atendimento das obrigações acessórias e 25% veem como razoável esse atendimento.

Gráfico 1. Grau de complexidade do atendimento às obrigações acessórias do ICMS



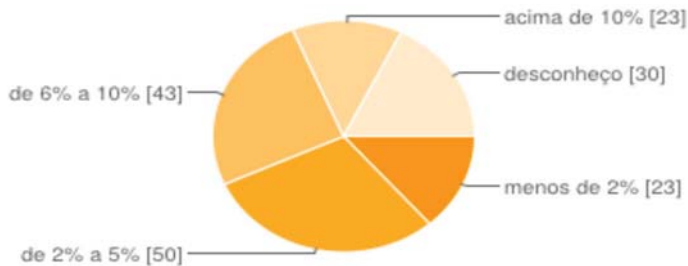
Em percentual: difícil (113 respostas) = 67%; razoável (43 respostas) = 25%; fácil (12 respostas) = 7%; desconheço (1 resposta) = 1%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

Quanto à questão referente ao desembolso financeiro das empresas optantes pelo Simples Nacional, em relação ao grau de cumprimento da totalidade das obrigações tributárias acessórias para com o faturamento anual desta, podemos verificar, por meio

do Gráfico 2, que 30% percebem que o desembolso financeiro varia entre 2% e 5%, e 25% entendem que o desembolso fica entre 6% e 10% do faturamento.

Gráfico 2. Desembolso financeiro das empresas optantes pelo Simples Nacional em relação ao faturamento anual

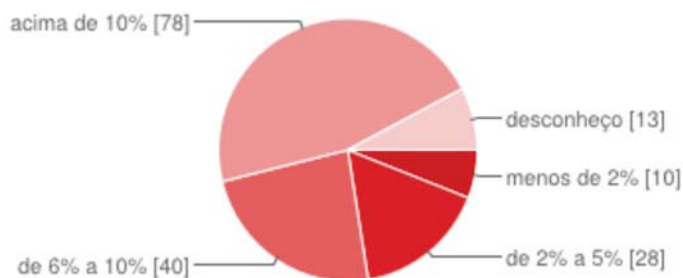


Em percentual: de 2% a 5% (50 respostas) = 30%; de 6% a 10% (43 respostas) = 25%; desconheço (30 respostas) = 18%; menos de 2% (23 respostas) = 14%; acima de 10% (23 respostas) = 14%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

As respostas ilustradas pelo Gráfico 4 referem-se ao desembolso financeiro das empresas não optantes pelo Simples Nacional em relação ao grau de cumprimento da totalidade das obrigações tributárias acessórias para com seu faturamento anual. As respostas dos pesquisados indicam: 46% compreendem que o desembolso financeiro do faturamento da empresa fica acima dos 10%; 24%, que o desembolso está entre 6% e 10%.

Gráfico 3. Desembolso financeiro das empresas não optantes pelo Simples Nacional em relação ao faturamento anual

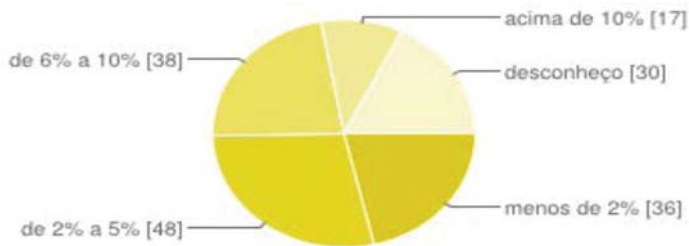


Em percentual: acima de 10% (78 respostas) = 46%; de 6% a 10% (40 respostas) = 24%; de 2% a 5% (28 respostas) = 17%; desconheço (13 respostas) = 8%; menos de 2% (10 respostas) = 6%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

As respostas ilustradas pelo Gráfico 5 referem-se ao desembolso financeiro que o cumprimento da totalidade das obrigações tributárias acessórias do ICMS representa em relação ao faturamento anual das empresas optantes pelo Simples Nacional. As principais respostas foram: 21% dos pesquisados indicam que as empresas desembolsam menos de 2% do faturamento; 28% entendem que as empresas desembolsam de 2% a 5% de seu faturamento; 22% dos pesquisados afirmam que as empresas desembolsam de 6% a 10% de seu faturamento anual.

Gráfico 4. Desembolso financeiro que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS representa em relação ao faturamento anual das empresas optantes pelo Simples Nacional



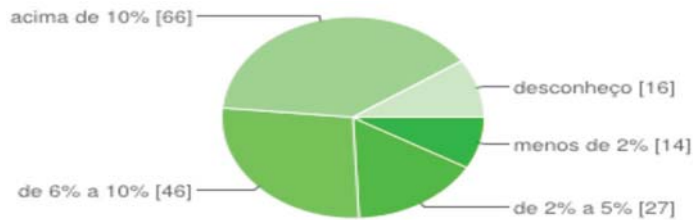
Em percentual: de 2% a 5% (48 respostas) = 28%; de 6% a 10% (38 respostas) = 22%; menos de 2% (36 respostas) = 21%; desconheço (30 respostas) = 18%; acima de 10% (17 respostas) = 10%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

As respostas ilustradas pelo Gráfico 6 referem-se ao desembolso financeiro que o cumprimento da totalidade das obrigações tributárias acessórias do ICMS representa em relação ao faturamento anual das empresas não optantes pelo Simples Nacional. As principais respostas foram: 39% dos pesquisados entendem que as empresas desembolsam acima de 10% de seu faturamento; 27% dos pesquisados responderam que as empresas desembolsam entre 6% e 10% de seu faturamento; e 16% responderam que as empresas desembolsam entre 2% e 5% de seu faturamento anual.

Com relação ao tempo empregado no atendimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS, a pesquisa indica, conforme podemos verificar no Gráfico 7, que 62% dos pesquisados entendem que empregam muito tempo no atendimento e 25% classificam como razoável o tempo empregado.

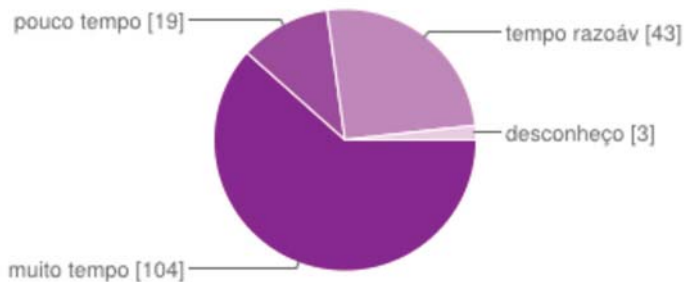
Gráfico 5. Desembolso financeiro que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS representa em relação ao faturamento anual das empresas não optantes pelo Simples Nacional



Em percentual: acima de 10% (66 respostas) = 39%; de 6% a 10% (46 respostas) = 27%; de 2% a 5% (27 respostas) = 16%; desconheço (16 respostas) = 9%; menos de 2% (14 respostas) = 8%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

Gráfico 6. Classificação do tempo empregado no atendimento das obrigações tributárias acessórias do ICMS

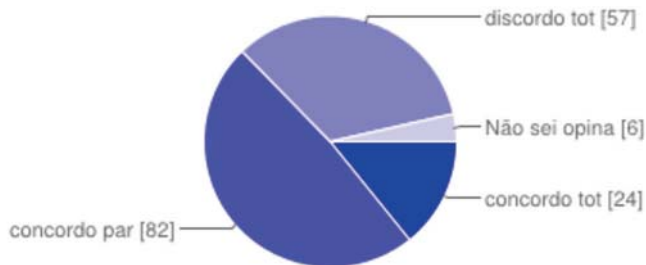


Em percentual: muito tempo (104 respostas) = 62%; tempo razoável (43 respostas) = 25%; pouco tempo (19 respostas) = 11%; desconheço (3 respostas) = 2%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

O Gráfico 8 apresenta os resultados da pesquisa quanto à afirmação “os dados fornecidos à administração tributária para o cumprimento das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS também são úteis para a gestão empresarial do seu cliente”. As principais respostas foram: 49% concordam parcialmente; 34% discordam totalmente; 14% concordam totalmente com a afirmação.

Gráfico 7. Utilidade das informações repassadas à administração tributária para a gestão empresarial dos clientes

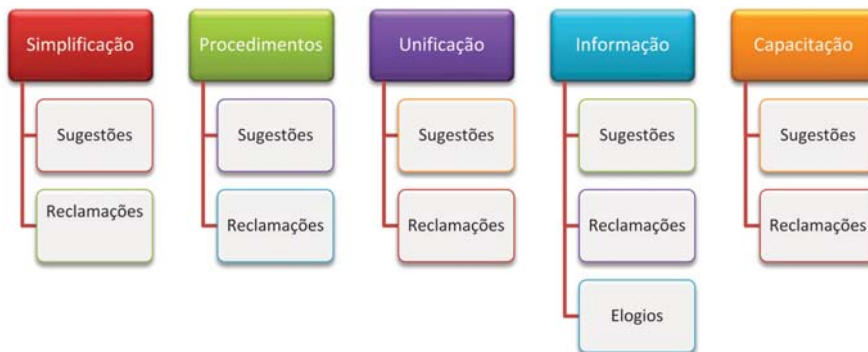


Em percentual: concordo parcialmente (82 respostas) = 49%; discordo totalmente (57 respostas) = 34%; concordo totalmente (24 respostas) = 14%; não sei opinar (6 respostas) = 4%.

Fonte: elaboração dos autores com base nos dados da pesquisa

Quanto ao espaço reservado para os comentários e as sugestões para simplificar as obrigações acessórias do ICMS exigidas pela administração tributária, optou-se por desenvolver uma análise de conteúdo por categorias, pois apresentar resultados subjetivos de forma objetiva requer o uso do método de análise qualitativa. Assim, foram elencadas as seguintes categorias nas respostas dos pesquisados: Simplificação, Procedimentos, Unificação, Informação e Capacitação. As subcategorias encontradas foram: Sugestões, Reclamações e Elogios. Na Figura 2 foi criado um organograma para exemplificar as categorias.

Figura 2. Categorias e subcategorias da pesquisa



Fonte: elaboração dos autores

Inicia-se a análise com a categoria Simplificação, em que as falas procuram simplificar o ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), conforme alguns registros:

- “Deveria ser criado o Sped simplificado para atender às micros e pequenas empresas”;
- Acho extremamente interessante a propositura de um Sped contábil e fiscal à PME, mais simplificado e facilitado em relação aos “normais”. “Acho que isso inibiria o empresário no tocante à concorrência desleal e, consequentemente, teríamos mais ferramentas para trabalharmos”.

Outros participantes observaram a necessidade de a legislação do ICMS ser mais simples e didática para auxiliar na compreensão dos usuários:

- “Acredito também que a simplificação da legislação do ICMS em muito ajudaria o contribuinte e o estado. Complexidade, burocracia e difíceis interpretações dos regulamentos estaduais caracterizam este imposto”;
- “Legislação complexa, pouco tempo para cumprimento das obrigações”;
- “Se possível diminuir os códigos fiscais, que são muitos, deveria ser mais resumido. O regulamento do ICMS do Estado do Pará tem mais de quinhentas folhas, é difícil”;
- “A legislação sobre o ICMS é complicadíssima, visto que quando atendemos empresa que opera com diversos estados com mercadorias tributadas com ICMS-ST temos que ficar atentos à legislação do estado destinatário da mercadoria. Isso consome muito tempo”.

Alguns participantes indicaram a necessidade de as informações repassadas aos usuários serem de melhor compreensão, mais simples:

- “Simplificação no fornecimento das informações”;
- “Devia haver uma simplificação nas obrigações acessórias para as pequenas empresas”.

Há aquele que entende que os aplicativos devem ser simplificados, para uma melhor compreensão por parte dos usuários dos serviços: “A Secretaria da Fazenda dos estados deveriam contratar empresários com capacidade de desenvolver programas menos complicados, e que possamos utilizá-lo com facilidade, e já que aqui no Estado do Pará foi disponibilizada a consulta de débitos pelo certificado digital, por que não podemos fazer o parcelamento pelo certificado digital? Isso iria facilitar muito”.

A seguir apresentamos as maiores incidências encontradas na categoria Simplificação, as quais se resumem em necessidade de simplificação do ambiente Sped e dos aplicativos desenvolvidos pela Receita Estadual, necessidade de simplificação da legislação do ICMS, redução dos códigos fiscais, maior simplificação no fornecimento das informações e a própria simplificação das obrigações acessórias.

Figura 3. Incidências na categoria Simplificação



Fonte: elaboração dos autores

Na categoria Procedimentos, as informações resumiram-se em sugerir que os prazos para cumprimento das obrigações acessórias sejam maiores: “O prazo para cumprimento das obrigações acessórias relativas ao ICMS devem ser maior, de pelo menos trinta dias”; que as obrigações dos documentos devem ser aprimoradas: “Acredito que devem ser aprimoradas as obrigações dos documentos eletrônicos (Nota Eletrônica, CT-e) sem criar mais exigências, e com esses documentos bem elaborados em suas obrigações, não há a necessidade de criar obrigações acessórias”. Outro exemplo: “Existem muitas faixas de MVA, o que confunde e abre brechas para erros voluntários e involuntários, principalmente na indústria. Existem MVAs inaplicáveis, deveriam ser uma faixa única para todos os produtos com ST-ICMS”. Outros participantes falaram sobre o excesso de informações solicitadas repetidamente: “Gastamos muitas horas,

só para atender o fisco, e não podemos repassar para os nossos clientes”; e da mesma maneira: “Acredito que com o advento do Sped Fiscal torna-se redundante a entrega da GIA Mensal, bem como a GIA Anual, isto se chama retrabalho, pois implica a não atualização da Receita Estadual para as novas obrigações acessórias, onde, ao invés de diminuir, torna-se trabalho dobrado para o contribuinte”; ainda em outra fala: “No meu entendimento, inclusive já relatei essa informação da minha região, a Secretaria de Fazenda Estadual exige obrigações diferentes com as mesmas informações, exige obrigações mensais de empresas que estão inativas, poderia seguir os moldes da RFB, que exige apenas a inativa anualmente, desobrigando as outras, que seria exigido se a empresa tivesse movimento. O outro problema é o prazo e as multas muito altos”; e outra: “Creio que o Sped Fiscal deveria ser revisto, o contador leva muito tempo corrigindo erros no PVA, que poderiam ser evitados se não fosse tamanha a burocracia exigida pelo programa no quesito cadastro de produtos, é muito complexo. Outro fator é a briga entre estados pela arrecadação. Cada estado tem um regulamento com uma legislação própria, difícil de entender, e na maioria das vezes quem sofre com isso são os profissionais”; mais um entrevistado: “Como trabalho com o Estado do Paraná, vou ater-me ao exercício das minhas experiências profissionais neste estado. Ocorre que não consigo compreender a finalidade exata do projeto Sped, pois, pelo que percebo até o momento, o único foco é o aumento da arrecadação tributária dos estados. Vejamos, no Sped-ICMS existem todas as informações que são declaradas na GIA ICMS, DFC e GI. Então questiono: por que as empresas obrigadas ao EFD ICMS ainda assim necessitam transmitir essas declarações?”. Há participantes que informaram ser inseguros com os procedimentos do fisco: “As regras são sempre pró-fisco e os julgamentos não seguem um padrão, ocasionando ainda mais insegurança para os contribuintes”; seguindo o mesmo raciocínio: “O ICMS é extremamente complexo e ainda devemos levar em conta a insegurança na utilização dos créditos, pois o fisco acaba glosando até os de direito do contribuinte, gerando incertezas, dúvidas e insegurança”. Na Figura 4, apresentamos as maiores incidências encontradas na categoria Procedimentos: aumento dos prazos para cumprimento das obrigações acessórias; necessidade de aprimorar as obrigações documentais; revisão do Sped Fiscal; e retirada de todas as informações que precisam ser lançadas repetidamente.

Figura 4. Incidências na categoria Procedimentos



Fonte: elaboração dos autores

A próxima categoria é a da Unificação, em que as informações dos participantes indicam a necessidade de se unificar o Sped Fiscal com o Sped de Contribuições: “Temos dois braços do Sped, com praticamente as mesmas informações. Ainda não entendo por que não foram unificados, estou falando do Sped Fiscal e do das Contribuições. A GIA ainda é obrigatória e é por meio dela que a Sefaz apura os débitos e os créditos do agente passivo. Ademais, não há nenhuma Sped para contribuintes do Simples Nacional”; outras participações explanaram a respeito da unificação de todas as obrigações acessórias relativas ao ICMS: “O ideal seria congregar/unificar ao máximo todas as obrigações acessórias relativas ao ICMS, de modo a facilitar o envio, reduzir tempo de preparação/revisão e minimizar os custos (pessoal, sistemas, etc.) para execução desta tarefa”. Foi verificado também que alguns pesquisados sugeriram a unificação das alíquotas, como, por exemplo: “Alíquota única entre estados conforme o tipo de mercadoria e mais nada. Em suma seria: produtos diversos X%, cervejas, vinhos e tal, X1%, enfim..., classificação de produtos e alíquota única”; da mesma maneira: “Principalmente as leis sobre ICMS deveriam ser as mesmas em todos os estados, pois esta guerra fiscal entre os estados só prejudica as empresas corretas e beneficia a prática da sonegação. Definir, através dos CNAE das empresas, as alíquotas”.

A Figura 5 representa as maiores incidências referentes à categoria Unificação, que foi a necessidade de unificação do Sped Fiscal com o de Contribuições, a necessidade de unificação de todas as obrigações acessórias ao ICMS e a unificação das alíquotas.

Figura 5. Incidências na categoria Unificação



Fonte: elaboração dos autores

Para a categoria Informação, as falas foram sobre a necessidade de disponibilizar mais canais de comunicação, alegando não haver uma central de informações, o que gera dificuldades para dar cumprimento às determinações do fisco: “É necessário que disponibilizem mais canais de comunicação, pois não temos um departamento certo onde buscar informações e tirar dúvidas na hora de preenchimento dessas obrigações. O prazo ideal para remessa dos arquivos digitais deveria acompanhar o prazo do Sped PIS x Cofins, ou seja, até o dia 15 do segundo mês do fato gerador”. Foi dada ênfase na importância de se divulgar informações: “Divulgação é importante para o bom desempenho do cumprimento tributário junto às empresas”.

Outros pesquisados declararam não receber informações suficientes para o cumprimento das determinações: “No meu ponto de vista não é bem explicado o recolhimento dos impostos através do DAS”. Foi identificada, também, a importância de reduzir os campos ou locais de lançamentos das informações: “Reduzir as informações mensais principalmente para empresas optantes pelo Simples Nacional, tendo em vista que são fornecidas as mesmas informações no sítio do Simples Nacional”. Afirmaram ainda que as informações para as empresas são desnecessárias: “O atendimento ao Sped Fiscal nível

“a” acho um absurdo, um tempo enorme gasto apenas para atender o fisco. Na empresa essa informação não tem nenhuma utilidade se o fisco já tem a NFe para cobrar das construtoras a entrega dessa obrigação acessória”. Outros participantes relataram a necessidade do aumento de prazo para o lançamento das informações, como verificamos no relato: “A sugestão é que se crie uma única declaração com prazo superior a trinta dias, subsequente ao período de apuração, onde se possam fornecer todas as informações necessárias”.

Enfatizaram também a importância da gratuidade na disponibilização dos aplicativos: “Os estados deveriam fornecer aplicativos gratuitos e simplificados para cumprimento destas obrigações”; igualmente: “A empresa de pequeno porte não tem condições de investir em tecnologia, e muito menos pagar impostos altos iguais a uma empresa de grande porte. É injusto pequenas empresas pagarem tributos como as empresas grandes, não temos condições de investir em tecnologia para acarretar despesas a mais, como pagar contador e outras despesas que se tornariam fixas para uma empresa de pequeno porte”; bem como: “O Estado do Paraná ainda está na década de 1990 no quesito tecnologia e organização, e quem paga é o contribuinte”. Ressaltamos que a única categoria que contemplou a subcategoria elogios, foi a Informação: “Excelente trabalho, parabéns!!!!”.

A Figura 6 resume quais as maiores necessidades encontradas pelas pessoas pesquisadas no quesito Informação, sendo elas: maior disponibilização de canais de informação; necessidade de maiores explicações referentes ao recolhimento dos impostos por meio da DAS; necessidade de um único espaço para as empresas lançarem as informações; e gratuidade na disponibilização dos aplicativos.

Figura 6. Incidências na categoria Informação



Fonte: elaboração dos autores

Finalmente, apresenta-se a última categoria identificada, a Capacitação, em que os participantes da pesquisa elencaram, primeiramente, a necessidade de capacitar os profissionais que representam os contribuintes junto ao fisco: “Deveria haver mais promoção de eventos (cursos, palestras, seminários) acerca de assuntos ligados às obrigações e uma central que pudesse auxiliar os prestadores de serviços contábeis quanto às dúvidas e às dificuldades dos *layouts* em tempo real”. E depois a necessidade de capacitar os próprios servidores da Receita Estadual: “Inclusive ensinar os fiscais da Receita Estadual a utilizarem esses documentos, pois recentemente uma fiscal da Receita solicitou documentos que já estavam entregues no Sped, pois, segundo ela, seria mais fácil solicitar à empresa do que buscar no Sped. Um absurdo”.

Destaca-se, também a observação de que há a necessidade um estudo para aprimorar as informações: “Um estudo seria necessário para melhor centralização das informações, que acabam sendo informadas repetidamente em obrigações distintas”.

A Figura 7 apresenta os resultados identificados para a categoria Capacitação, sendo eles: necessidade de treinamento e capacitação para os usuários dos serviços prestados pela administração tributária; necessidade de treinamento e capacitação para os próprios servidores; e a realização de estudos para aprimorar os serviços em geral.

Figura 7. Incidências na categoria Capacitação



Fonte: elaboração dos autores

Relata-se, para efeito de melhor entendimento da análise da pesquisa, que mesmo que sejam divididos os resultados da pesquisa em categorias, por motivos didáticos, não se pode apreciar qualquer delas isoladamente sob pena de comprometer seus resultados, uma vez que formam um todo coeso e indistinto. Nessa trama, destacam-se tópicos, como, por exemplo, o relançamento de informações que já estão à disposição da própria administração tributária, ou ainda a simplificação dos aplicativos que processam as informações relativas ao ICMS e também a simplificação da legislação que o regula.

4.2 Obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS do ponto de vista das administrações tributárias estaduais

As principais obrigações acessórias relacionadas ao ICMS são aquelas instituídas pelo primeiro Ajuste Sinief firmado ainda na década de 1970, ou seja: (i) a emissão de documento fiscal nacionalmente padronizado em conformidade com as diversas situações decorrentes de operações com bens e mercadorias ou de prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, ou de serviços de comunicação; e, (ii) o registro desses documentos fiscais nos diversos livros fiscais que compõem a denominada escrituração fiscal.

Aliás, essas obrigações acessórias já estão umbilicalmente incorporadas ao cotidiano da atividade econômica brasileira, sendo utilizadas como prova formal em outras áreas do ordenamento jurídico, tais como: (i) na garantia ao direito do consumidor; (ii) no direito ao crédito do vendedor; (iii) na prestação de contas no âmbito do direito administrativo. Elas são também utilizadas pelo próprio contribuinte como instrumentos de gestão do negócio (lançamentos contábeis, controle de comissão de vendedores; controle de estoques, e outros).

Destaca-se que o binômio documento fiscal + escrituração fiscal, concebido na “era do papel” ainda nos anos 1970, permanece hoje na “era digital”. Essa combinação apenas foi adjetivada, passando a denominar-se: Documentos Fiscais Eletrônicos + Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Observa-se, com base na experiência, que a maioria das ações de controle da arrecadação e de fiscalização do ICMS empreendidas pelas administrações tributárias estaduais está cingida a essas obrigações acessórias que doravante neste texto serão adjetivadas como “originais”.

Desde os anos 1970, além dessas obrigações acessórias originais, os contribuintes do ICM já eram obrigados a transferir as informações contidas nos Livros Registros de Saída, de Entradas e de Apuração do ICMS para relatórios datilografados em formulários de papel para entregar periodicamente à administração tributária estadual. Por exemplo: GIAS-Mensais, e DIEF-Anual, ou seja, cada Unidade da Federação criou seus próprios meios e formas para obter do contribuinte os dados relativos às obrigações acessórias originais por ele adimplidas durante determinado período. Para designar esse tipo de obrigação acessória será utilizada neste texto a palavra “derivada”.

Era por meio dessas obrigações acessórias secundárias que as Unidades da Federação obtinham, ainda na “era do papel”, as informações necessárias para o cálculo da arrecadação potencial do ICMS em determinado período, bem como do movimento econômico anual para fins do repasse da cota-parte de ICMS aos municípios, empregando-os também em subsídio às ações de fiscalização e de auditoria fiscal empreendidas após o fato gerador tributário.

Constata-se essa mesma motivação na atual “era digital”. Segundo pesquisa aplicada às administrações tributárias estaduais,¹ quando foi solicitada a justificativa para a obrigação acessória secundária exigida pela Unidade da Federação, apura-se na maioria das respostas que a exigência das diversas declarações se refere a informações fiscais já prestadas pelo contribuinte em obrigações acessórias originais – Documento Fiscal Eletrônico ou Escrituração Fiscal Digital – e que a exigência se dá principalmente para fins de controle da apuração do ICMS ou do cálculo do movimento econômico da Unidade da Federação.

Verificou-se nessa pesquisa que alguns estados também utilizam as obrigações acessórias derivadas para obter informações específicas sobre determinados tipos de operação ou prestação ou de atividade econômica. Por exemplo: declarações exigidas no caso de operações de exportação ou importação de mercadorias ou nas declarações exigidas das empresas que operem no comércio de combustíveis. Esse tipo de obrigação acessória derivada presta-se unicamente para facilitar o trabalho de fiscalização, de arrecadação e de auditoria setorial.

É possível afirmar que se está próximo da finalização do processo de transição da era de Gutemberg, a “era do papel”, para a era de Gates, a “era digital”. Isso tanto pelo fato de os contribuintes atualmente já entregarem suas informações fiscais exclu-

1 Foi encaminhado a todos os estados da Federação Brasileira, por meio do FFEb, o formulário de perguntas que foram parcialmente respondidas por nove estados, conforme Anexo 3.

sivamente por meio de instrumentos digitais, como também pelo que foi verificado na pesquisa aplicada, ou seja, o fato de que algumas Unidades da Federação responderam que exigem do contribuinte apenas a Escrituração Fiscal Digital, dispensando o contribuinte de entregar qualquer informação em papel.

Essa constatação autoriza-nos inferir que é possível, com base no manejo das informações prestadas pelos contribuintes por meio das obrigações tributárias originais, suprir todas as demandas por dados das administrações tributárias estaduais.

Em que pese essa possibilidade, constata-se na pesquisa que algumas Unidades da Federação ainda exigem do contribuinte a entrega das mesmas informações em períodos sobrepostos ou em duplicidade. Por exemplo: (i) entrega de declarações mensais, e também anuais, contendo as mesmas informações prestadas mensalmente pelo contribuinte; (ii) entrega de declarações contendo os dados dos documentos fiscais eletrônicos emitidos em ambiente virtual disponibilizado pelo próprio Fisco ou de arquivos contendo as mesmas informações consignadas na Escrituração Fiscal Digital.

É evidente que o arremate final desse processo de transição depende ainda da construção de ferramentas e de soluções obtidas com o apoio de tecnologias da informação e que viabilizem o manejo eficiente e eficaz dos dados fornecidos pelos contribuintes nas obrigações acessórias originais (Documentos Fiscais Eletrônicos + Escrituração Fiscal Digital – EFD). Corroborar com essa evidência o fato de que na pesquisa não foi obtida nenhuma resposta à indagação sobre qual o uso desses dados contidos nas declarações pela administração tributária.

Finalmente, deve-se destacar, por oportuno, a instituição do Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat),² que tem por finalidade desenvolver e disseminar as modernas técnicas de gestão tributária, mediante o intercâmbio de experiências, soluções e sistemas, nas áreas de arrecadação, fiscalização, tributação, informações econômico-fiscais e outras de interesse da administração tributária, além da uniformização dos procedimentos entre os estados e o Distrito Federal, visando à implementação conjunta de soluções consensuais para os problemas comuns às Unidades da Federação.

Verifica-se, nas informações divulgadas no sítio na internet, que desde 2001 foram promovidos 52 eventos do Encat, oportunidades em que as administrações tribu-

2 Regimento do Encat, art. 1º, aprovado no Encat – Pará, realizado nos dias 28 de fevereiro e 1º de março de 2002, texto obtido em 10/08/2014 no endereço <http://www.encat.org>.

tárias estaduais, com pleno conhecimento sobre o potencial do banco de dados obtido com base nas informações prestadas pelos contribuintes por meio dos documentos fiscais eletrônicos e da escrituração fiscal digital, vêm aprimorando as ferramentas tecnológicas e buscando soluções técnico-jurídicas tendentes à simplificação do cumprimento das obrigações acessórias originais por parte dos contribuintes, bem como para melhorar a utilização desse banco de dados pelas Unidades da Federação, de modo que se possibilite a eliminação das obrigações acessórias derivadas sem afetar a qualidade e a higidez das informações indispensáveis à administração tributária e sem prejuízo à imprescindível segurança jurídica.

5 REFLEXÕES SOBRE O FUTURO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Como uma breve reflexão, construída a partir do referencial teórico, do histórico analisado e das pesquisas realizadas com os estados e os contabilistas, podem ser sintetizados os seguintes pontos:

- são as obrigações tributárias acessórias originais que suprem as administrações tributárias estaduais de informações e dados necessários para a efetividade do controle da arrecadação tributária e das auditorias fiscais, sendo, portanto, fundamentais e indispensáveis para o desempenho da ação estatal de tributação;
- em algumas obrigações acessórias as informações e os dados nelas contidos já são do conhecimento das administrações tributárias estaduais, pois foram entregues pelo contribuinte em outras oportunidades;
- pelo fato de a implantação de projetos de documentação eletrônica ser recente, o uso dos dados ainda não é plenamente sistematizado. É possível que em algumas Unidades da Federação esse uso seja, inclusive, inexistente ou ainda bastante inicial e precário;
- mais de 2/3 dos pesquisados consideram o cumprimento das obrigações referentes ao ICMS difícil. Ainda, 62% consideram que o tempo investido pelas empresas para o cumprimento de suas obrigações acessórias referentes ao ICMS é muito alto, relevando a visão dos contribuintes quanto à complexidade das obrigações atuais;

- o cumprimento das obrigações acessórias do ICMS é considerado caro: para 32% dos contabilistas o custo de cumprimento pelas empresas do Simples Nacional ultrapassa 6% do faturamento anual da empresa, e para 66% dos contabilistas o custo de cumprimento pelas empresas não optantes do Simples Nacional ultrapassa 6% do faturamento anual da empresa (análise do Gráfico 5);
- há um consenso geral, que se infere da pesquisa, de que a simplificação é necessária, não apenas com relação às obrigações em si, como também em relação à legislação, aos códigos fiscais e aos aplicativos disponibilizados;
- é necessário revisar os procedimentos fiscais, tanto com relação aos prazos como em relação ao aprimoramento, e revisar também as obrigações existentes atualmente. Surgiram sugestões de unificação das obrigações em uma só, evitando-se redundâncias;
- finalmente, a pesquisa revela carência dos contribuintes quanto a orientações e capacitação por parte do fisco. A disponibilização de canais de atendimento, a capacitação de contribuintes e servidores e estudos quanto à revisão de processos internos foram pontos mencionados pelos contabilistas.

Fica evidente, portanto, que se está no meio de uma fase de transição no que se refere, por exemplo, à forma de interação entre fisco e contribuinte e o próprio modo de fiscalização.

Está-se saindo de um cenário no qual a obtenção da informação era a exceção (basicamente obtida com base em intimações aos contribuintes) para um cenário em que as informações contidas nas obrigações acessórias originais prestadas pelo contribuinte passaram a ser de domínio, praticamente em tempo real, por parte das administrações tributárias. Esse processo tem trazido consequências ainda não sentidas pelos envolvidos (contribuintes e estado), de modo que muita adaptação deverá haver nos próximos anos.

Como conclusão desse tópico, citam-se três adaptações necessárias e que deverão ocorrer num futuro próximo:

- I. Da parte do contribuinte, ele deve atentar para:
 - a exposição fiscal a que está submetido com a implantação dos projetos Sped;
 - a coerência das informações entregues nas obrigações acessórias originais, pois estas poderão ser cruzadas com informações entregues por terceiros (fornecedores, clientes da empresa);

- a necessidade de reorganização interna, uma vez que a implantação dos projetos do Sped ultrapassa os limites da implantação de meros projetos de TI;
 - contribuintes que raramente eram fiscalizados passarão a fazer parte de ações fiscais de acompanhamento e monitoramento mais rígidas e periódicas;
 - os prazos de entrega agora são controlados de forma automática, havendo, normalmente, aplicação de penalidades pecuniárias por atrasos ou omissões.
- II. Da parte do fisco, ele deverá passar por uma profunda adaptação com relação ao seu modo de trabalho, tais como:
- disponibilizar as informações e as ferramentas para seus auditores fiscais. Deve-se levar em consideração, dentre outros fatores, a criação de novos meios de trabalho, infraestrutura que os suportem, critérios de acesso e de sigilo das informações, capacitação e treinamento a todos os funcionários;
 - o perfil do auditor fiscal deverá ser adaptado a essa nova realidade, pois atualmente é indispensável o manejo de ferramentas de informática e de banco de dados, o conhecimento de técnicas contábeis e fiscais e de um robusto referencial teórico-jurídico;
 - informação útil deve ser criada com base nos documentos e nos livros eletrônicos entregues. Possuir dados em banco de dados não garante que estes sejam, necessariamente, informação útil; e deve-se considerar que a passagem de um para outro é um processo que demanda tempo, investimento e planejamento;
 - nesse sentido, os critérios de seleção de contribuintes devem evoluir para considerar fatos novos e recentes de todos os envolvidos na operação comercial ou na prestação de serviço do ICMS;
 - na mesma linha, trabalho de inteligência fiscal para se identificar fraudes estruturadas deverão ser redesenhados para considerar toda uma nova gama de informações disponíveis e de meios de provas digitais;
 - passa a ser possível a categorização de cada contribuinte, de modo que o acompanhamento dos grupos mais sensíveis ou problemáticos possa ocorrer de maneira eficiente e em curtos prazos de tempo.
- III. Finalmente, muitas obrigações acessórias, principalmente aquelas que reproduzem dados já anteriormente informados ao fisco, deverão ser revistas. Na medida em que os projetos implantados são massificados, será necessá-

rio um trabalho de simplificação para que a redução de custos administrativos seja, enfim, atingida. Para tal, elencam-se os seguintes trabalhos:

- identificação de informações redundantes dentre os diversos documentos, livros ou declarações fiscais eletrônicas entregues pelo contribuinte. Nesse caso, deve-se fazer um trabalho não apenas na esfera do ICMS, mas também uma análise completa que percorra todos os projetos do Sped (inclusive aqueles entregues apenas à Receita Federal do Brasil), para que garanta: (i) a eliminação de informações redundantes e (ii) que os entes interessados tenham a informação em seus bancos de dados;
- estudos, no âmbito das administrações tributárias estaduais, quanto ao uso das informações disponibilizadas por meio das obrigações acessórias originais exigidas dos contribuintes, extinguindo-se, sempre que possível, as obrigações acessórias derivadas cujas informações já são do domínio público ou quando forem informações inúteis ou raramente utilizadas;
- eliminação completa de obrigações acessórias substituídas pelos projetos do Sped. Várias simplificações já foram feitas, conforme explicado anteriormente, porém há passos a serem trilhados. Por exemplo:
 - √ as obrigações anteriores que correspondam direta e imediatamente à nova obrigação devem ser descontinuadas. Essa análise deve ser feita em todos os projetos;
 - √ obrigações anteriores, indiretas, devem ser adaptadas para sua futura eliminação se as informações prestadas puderem ser obtidas dos projetos do Sped implantados. Assim, é necessário um amplo levantamento de TODAS as obrigações acessórias a fim de se analisar quais informações solicitadas podem ser extraídas de outras fontes e quais não podem. Nesse segundo caso, estudo complementar sobre a possibilidade de se inserir eventual informação inexistente nos documentos ou livros eletrônicos deve ser procedido, visando à eliminação completa da obrigação anterior;
 - √ esse mesmo processo deve ocorrer com os sistemas usuários das informações advindas das obrigações anteriores. Interrupções de funcionamento devem ser evitadas, de modo que os sistemas envolvidos devam ser considerados para as devidas adaptações.

- revisão de legislação.
 - √ o Ajuste Sinief S/N, de 1970, talvez precise de diversas alterações, haja vista a evolução tecnológica que houve em 44 anos de vigência.

Como se vê, há ainda um longo caminho a ser trilhado. É preciso relembrar aqui os objetivos do Sped explícitos no *site* oficial do projeto,³ em especial o segundo item a seguir transcrito, o qual, pode-se afirmar, ainda não foi atingido.

O Sped tem como objetivo, entre outros:

[...]

- Promover a integração dos fiscos mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- *Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.* (Grifo nosso)
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica (PROJETO SPED, 2014).

6 CONCLUSÕES

Conforme abordado no trabalho, as obrigações acessórias são necessárias e continuarão a ser exigidas por um tempo razoável, porém, há muito ainda a se fazer para simplificar a coleta e a entrega das informações nelas contidas, bem como melhorar o uso e a guarda das informações pelas administrações tributárias estaduais.

Verifica-se a existência de uma complexidade exacerbada e de alguns procedimentos para os quais a finalidade se perdeu no tempo e que continuam sendo realizados na forma de exigências acessórias. Sua inutilidade mostra-se pela duplicidade de documentos coletados, pelo conteúdo inócuo ou sua utilização inadequada, o que acaba por ferir frontalmente o princípio da eficiência administrativa.

3 Brasil, *site* oficial do Sped: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>>. Acesso em: 08/2014.

Mesmo com a implantação do Sped, até o momento poucas foram as simplificações implementadas e a otimização de uso de informações, de modo que pode não ter significado qualquer redução de custos para as empresas, ao contrário, pode ter provocado aumento destes em decorrência de sua complexidade.

Há ainda muito trabalho para todos os envolvidos: adequação por parte das empresas, adequação de sistemas e uso adequado da informação por parte do fisco.

Sugerem-se estudos adicionais para aprofundar a análise sobre alguns aspectos referidos no item 5 deste trabalho, que trata das reflexões sobre o futuro das obrigações tributárias acessórias, objetivando a elaboração de um plano nacional de simplificação e de uso racional e eficiente dessas obrigações, medidas que certamente serão valiosas para a diminuição do chamado “Custo Brasil” e para a modernização plena das administrações tributárias brasileiras.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário Esquematisado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O emprego de documentos eletrônicos na constituição do fato jurídico tributário. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito tributário eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 11-23.
- BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**.
_____. **Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007**.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 35, de 2001. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. **Colisões entre princípios constitucionais**. Curitiba: Juruá, 2006.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.
- FERNANDEZ, Marcelo Luiz Alves. **A nota fiscal eletrônica como meio de prova no processo administrativo tributário**. Monografia de conclusão de curso de especialização em direito tributário da Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. São Paulo, 2009.
- MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. Fortaleza: Malheiros, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. São Paulo: Editora do Advogado, 2012.

RESENDE, Antonio José Calhau. O princípio da razoabilidade dos atos do Poder Público. **Revista do Legislativo**, Belo Horizonte, n. 26, p. 55-58, abr./dez. 1999.

REVISTA VEJA. São Paulo: Editora Abril, 2014. Edição 2367, ano 42, n. 14, p. 52.

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

BRASIL. **Projeto Sped**. Disponível em:

< www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm > . Acesso em: 18/07/2014.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > . Acesso em: 18/07/2014.

_____. **Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970**. Disponível em: < http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/cvsn_70.htm > . Acesso em: 23/07/2014.

_____. **Decreto-Lei n. 486, de 2 de março de 1969**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0486.htm > . Acesso em: 23/07/2014.

_____. **Convênio ICMS n. 85, de 4 de outubro de 2001**. Disponível em:

< http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2001/CV085_01.htm > .

Acesso em: 23/07/2014.

_____. **Convênio ICMS n. 133/1997, de 2 de janeiro de 1998**. Disponível em:

< <https://www1.fazenda.gov.br/confaz/> > . Acesso em: 23/07/2014.

_____. **Medida Provisória n. 2.200-2, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2200-2.htm > . Acesso em: 20/05/2014.

LANNA, Jorge César Moreira. **As obrigações tributárias acessórias à luz dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade**. Trabalhos técnicos – Divisão Jurídica.

Disponível em: < http://www.cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/dj3dez2010_0.pdf > .

Acesso em: 02/04/2014.

SÃO PAULO. **Site do Projeto Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em:

< <https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe> > . Acesso em 20/05/2014.

_____. **Site do Projeto Conhecimento de Transporte Eletrônico**. Disponível em:

< <https://www.fazenda.sp.gov.br/cte> > . Acesso em: 20/05/2014.

_____. **Site do Projeto Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos**. Disponível em:
< <http://www.fazenda.sp.gov.br/mdfe> > . Acesso em: 20/05/2014.

_____. **Site do Projeto SAT**. Disponível em: < <http://www.fazenda.sp.gov.br/sat> > .
Acesso em: 20/05/2014.

_____. **Site do Projeto de Escrituração Fiscal Digital**. Disponível em:
< <https://www.fazenda.sp.gov.br/sped> > . Acesso em: 20/05/2014.

VEIGA, Lintney Nazareno da. A importância dos princípios jurídicos para o direito tributário. Artigo produzido em 2009. Disponível em: < http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=1298 > .
Acesso em: 18/09/2014.

REFERÊNCIAS ADICIONAIS CONSULTADAS

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação Carlos Valder do Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: direito tributário material, processual e direito penal tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O custo social das obrigações tributárias acessórias. **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 2, jul.-dez. 2012.

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

ANEXO 1 – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS CONTABILISTAS

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DO ICMS – Pesquisa

Senhor(a) Contabilista,

O formulário abaixo tem por fim subsidiar pesquisa elaborada no âmbito do Programa de Estudos Esaf – Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros e se destina a colher as impressões e as sugestões dos profissionais de contabilidade acerca da necessidade de simplificação das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS, com o objetivo de promover melhorias nas práticas dos estados.

A pesquisa não identifica o pesquisado. O formulário ficará disponível até o dia 20/07/2014.

Após completar o formulário eletrônico, basta clicar no botão “enviar”.

Agradecemos o compartilhamento de sua valiosa experiência profissional.

1 – Quanto ao grau de complexidade, você classifica o atendimento das obrigações acessórias relativas ao ICMS como: *Obrigatória

- fácil
- difícil
- razoável
- desconheço

2 – Quanto ao desembolso financeiro, qual a ordem de grandeza que o cumprimento da totalidade das obrigações tributárias acessórias representa em relação ao faturamento das empresas Optantes pelo Simples Nacional: *Obrigatória

- menos de 2%
- de 2% a 5%
- de 6% a 10%
- acima de 10%
- desconheço

3 – Quanto ao desembolso financeiro, qual a ordem de grandeza que o cumprimento da totalidade das obrigações tributárias acessórias representa em relação ao faturamento das empresas NÃO Optantes pelo Simples Nacional: *Obrigatória

- menos de 2%
- de 2% a 5%
- de 6% a 10%
- acima de 10%
- desconheço

4 – Quanto ao desembolso financeiro, qual a ordem de grandeza que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS representa em relação ao faturamento das empresas Optantes pelo Simples Nacional: *Obrigatória

- menos de 2%
- de 2% a 5%
- de 6% a 10%
- acima de 10%
- desconheço

5 – Quanto ao desembolso financeiro, qual a ordem de grandeza que o cumprimento das obrigações tributárias acessórias relativas ao ICMS representa em relação ao faturamento das empresas NÃO Optantes pelo Simples Nacional: *Obrigatória

- menos de 2%
- de 2% a 5%
- de 6% a 10%
- acima de 10%
- desconheço

6 – Quanto ao tempo empregado, você classifica o atendimento das obrigações acessórias relativas ao ICMS como: *Obrigatória

- muito tempo
- pouco tempo
- tempo razoável
- desconheço

7 – Os dados fornecidos à administração tributária para cumprimento das obrigações acessórias relativas ao ICMS também são úteis para gestão empresarial do seu cliente: *Obrigatória

- concordo totalmente
- concordo parcialmente
- discordo totalmente
- não sei opinar

8 – O espaço abaixo está reservado para comentários e sugestões para simplificar as obrigações acessórias do ICMS exigidas pela administração tributária.



ANEXO 2 – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS ESTADOS

QUESTÕES PARA PESQUISA NOS ESTADOS

1 – Quantas declarações relativas ao ICMS são exigidas dos contribuintes pela administração tributária estadual? Enumere/descreva/informe

2 – Qual a periodicidade dessas declarações?

3 – Qual a justificativa técnica (necessidade/utilidade) para a exigência dos dados contidos nas declarações?

4 – Qual a fundamentação legal para a exigência dessas declarações?

5 – Qual o uso desses dados contidos nas declarações pela administração tributária?

(.....) Carga em Datawarehouse

(.....) Uso de Data Minig

(.....) Seleção de contribuintes para fiscalização ou planos de trabalhos

(.....) Trabalhos de inteligência fiscal

(.....) Monitoramento e cruzamento de dados

(.....) Outras (especificar): _____

6 – Há outro tipo de obrigação acessória vinculada ao ICMS exigida dos contribuintes do estado?

7 – Quais as ações da administração tributária para simplificar as obrigações tributárias junto aos contribuintes?

ANEXO 3 – PLANILHA DAS RESPOSTAS APRESENTADAS PELOS ESTADOS AO QUESTIONÁRIO – ANEXO 2

ESTADO	Nº	DECLARAÇÕES EXIGIDAS	PERÍODO	JUSTIFICATIVA	OUTRAS OTA
Alagoas	4	1- DAC – Declaração de Atividade do Contribuinte	Mensal	Apuração do ICMS	Não informado
		2- DAC – Declaração de Atividade do Contribuinte	Anual	Apuração do movimento econômico	
		4- Sintegra	Mensal		
		4- GIA-ST	Mensal	Apuração do ICMS-ST	
Amazonas	3	1-DAM – Declaração Mensal	Mensal	Apuração do ICMS	Não há
		2- Dia – Declaração de Ingresso no Amazonas	Mensal		
		3- DAI – Declaração Amazonense de Importação	Por importação		
Maranhão	4	1- DIEF – Declarações de Informações Econômico-Fiscais	Mensal	Apuração do ICMS	
		2- EFD	Mensal		
		3- GIA-ST	Mensal		
		4- Registro de Inventário	Anual		
Paraíba	5	1- GIM – Guia de Informação Mensal	Mensal	Somente contribuintes optantes do Simples	Não há
		2- GIM – Dados Anuais	Anual	Somente contribuintes optantes do Simples	
		3- GIVA – Guia de Informação sobre Valor Adicionado	Anual	Somente contribuintes com pagamento diverso do normal ou do Simples	
		4- GIA-ST			
		5- EFD – Escrituração Fiscal Digital	Mensal	Contribuintes no regime normal de apuração	
Paraná	3	1- GIA-ICMS 2- GIA-ST 3- EFD	Mensal	Apuração do ICMS	
Pernambuco	1	EFD – Escrituração Fiscal Digital	Mensal		
Piauí					
Rio Grande do Sul	3	GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS	Mensal	Contribuintes no regime normal de apuração	Não há
		GIA-ST	Mensal		
		GIA-SIN	Mensal	Contribuintes optantes do Simples que realizarem operações fora do SN	

continua...

continuação

ESTADO	Nº	DECLARAÇÕES EXIGIDAS	PERÍODO	JUSTIFICATIVA	OUTRAS OTA
Santa Catarina	3	1- DIME – Declaração de Informações do ICMS e do Movimento Econômico	Mensal	Dados fiscais das empresas com apuração normal do ICMS	1- DDE – DECLARAÇÃO DE DÉBITOS DE ICMS ESPECIAIS
		2- GIA-ST	Mensal	Contribuintes substitutos tributários	2- DECIPI
		3- EFD – Escrituração Fiscal Digital			
São Paulo	4 (Simples Nacional)	1-DASC – Declaração Anual	Anual		1- Empresas de telecomunicações e energia estão obrigadas a observar o disposto no Convênio n. 115/2003
		2-PGDAS-D – Apuração de Tributos	Mensal		2- Memorando de exportação
		3-Defis – Anual	Anual		3-RESE – Regime Especial Simplificado de Exportação
		4- DASNMEI	Anual		4- GRF – Gerador de Registro Fiscal de Combustíveis – entregues pelos varejistas de combustíveis
	2 (Apuração normal)	1- GIA-ST	Mensal		5- RIEX – Sistema de Registro de Informação de Exportação
					6- SCANC – Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis
		2- EFD – Escrituração Fiscal Digital	Mensal		7- CODIF – Controle de Diferimento do Imposto nas Operações com Combustível
Sergipe	4 (Simples Nacional)	1- DASC – Declaração Anual	Anual		
		2-PGDAS-D – Apuração de Tributos	Mensal		
		3- Defis – Anual	Anual		
		4- DASNMEI	Anual		
	2 (Apuração normal)	1- GIA-ST	Mensal		
				2-EFD – Escrituração Fiscal Digital	

Fonte: elaboração dos autores

(*) Foram omitidos na planilha os estados que não devolveram o questionário no prazo determinado na pesquisa.

SUBSTITUIÇÃO E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIAS: PROBLEMAS E PERSPECTIVAS

Aprígio Guilherme Miranda de Freitas

Sefa/PR

Daniel Brás de Araújo

Sefaz/AP

Divaldina Carvalho Silva

Sefaz/GO

Eduardo dos Santos Melo

Sefaz/RJ

Erika Jamile Demoner

Sefaz/ES

Gustavo de Magalhães Gaudie Ley

Sefaz/SP

Valéria Cristina Batista Fonseca

Sefaz/GO

Velocino Pacheco Filho

SEF/SC

Coordenador/orientador:

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Direito – Southern Methodist University/EUA

profvaladao@yahoo.com.br

RESUMO

Este trabalho trata da substituição tributária no ICMS em relação a operações futuras, como adotado pelos estados membros, identificando suas vantagens, seus pontos fracos e apresentando sugestões para seu aperfeiçoamento. O método adotado para atingir esses objetivos consistiu em levantamento bibliográfico, acompanhado de uma avaliação do impacto da substituição tributária na arrecadação dos estados selecionados. O trabalho foi acompanhado de levantamento da jurisprudência, mostrando o entendimento dos tribunais no tocante à aplicação do instituto. A substituição tributária é essencialmente uma técnica de arrecadação instituída para a conveniência e a comodidade do Fisco, atendendo, portanto, aos princípios da eficiência, da racionalidade e da razoabilidade. Reduzindo o universo de contribuintes a serem monitorados, procura-se garantir a arrecadação e reduzir as oportunidades de evasão tributária, sonegação, fraude e simulação. Buscou-se evidenciar a respectiva norma de incidência, trabalhando o conceito de substituição tributária e, principalmente, as regras gerais e os pontos polêmicos concernentes a esse regime no âmbito do ICMS. Na substituição tributária relativa a fatos geradores subsequentes encontramos as maiores controvérsias e incertezas. Especificamente procedeu-se à análise de seus efeitos sobre a livre concorrência e a economia de mercado. Nessa perspectiva, foram trabalhados conceitos como a não cumulatividade e a neutralidade da tributação sobre o consumo. Foi dada ênfase à discussão dos critérios para definição das mercadorias sujeitas ao regime, bem como à estimativa da respectiva base de cálculo – em outros termos, do preço que, presume-se, será praticado pelo contribuinte substituído em sua operação com o consumidor final.

Palavras-chave: ICMS. Substituição tributária. Não cumulatividade.

ABSTRACT

This research addresses the issue of tax substitution of the ICMS (Estate Goods and Services Tax) concerning to following transactions, as it was adopted by the States, showing its advantages and weak points. The work also suggests measures to enhance the system. Besides the analysis of the literature on the issue an evaluation of the impact over tax collection of selected States is subject to analysis. The work also considers the judicial case law on tax substitution of the ICMS. Tax substitution is basically a technique of anticipation of tax collection which results in smaller number of taxpayers to control assuring tax collection and reducing the possibilities of tax evasion, that is made basically by collecting tax in anticipation, considering that it will happen along all the operations of the commercial chain for a value added tax. The aim of the research is to investigate the tax incidence rule and the concepts of tax substitution, mainly regarding the controversial aspects regarding the ICMS. The research considers specially the effects of tax substitution in the free competition among companies in the market and economic system. From this point of view, concepts like value added taxation and tax neutrality over consumption were taken into consideration. The work emphasizes the criteria to choose the goods to be submitted to the tax substitution regime, as well as the estimating of tax basis (deemed to be the market price found in the last transaction to consumer).

Keywords: ICMS. Tax substitution. Value added taxation.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 239
- 2 CARACTERIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS, 241
 - 2.1 O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), 241
 - 2.2 A substituição tributária, 245
 - 2.3 Modalidades e características do ICMS/ST, 245
 - 2.3.1 Norma de incidência da substituição tributária, 249
 - 2.3.2 A responsabilidade do substituído, 251
 - 2.4 Participação da substituição tributária na arrecadação dos estados, 252
- 3 ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, 255
- 4 JUSTIFICATIVA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”, 260
 - 4.1 Análise crítica da justificativa defendida pelos estados, 260
 - 4.2 A lógica do ordenamento jurídico tributário, 263
 - 4.2.1 Tributação neutra do consumo, 263
 - 4.2.2 Livre concorrência: disciplina constitucional, 266
 - 4.2.3 A não cumulatividade, 268
 - 4.2.4 Substituição tributária como exceção à não cumulatividade, 269
 - 4.2.5 Contradição teleológica, 270
 - 4.3 Justificativa retórica da substituição tributária, 271
- 5 DISCUSSÃO DOS CRITÉRIOS PARA DEFINIR AS MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, 274
 - 5.1 A falta de critérios: acordos políticos e indução dos demais estados, 274
 - 5.2 Critérios possíveis, 276

- 6 ESTIMATIVA DA BASE DE CÁLCULO DO FATO GERADOR PRESUMIDO, 277
 - 6.1 Considerações gerais, 277
 - 6.2 Preços de consumo tabelados, 277
 - 6.3 Pesquisa de preços, 277
 - 6.4 Margem de valor agregado, 278
 - 6.5 Margem de valor agregado ajustada, 279
 - 6.6 Sistemática da pesquisa de margem de valor agregado (MVA):
a experiência do Estado de São Paulo, 281
 - 6.7 Crítica, 284
- 7 RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO, 285
 - 7.1 Distinção entre restituição e ressarcimento, 285
 - 7.1.1 A restituição tributária, 285
 - 7.2 A restituição de que trata o § 7º, *in fine*, do art. 150 da Constituição Federal
(a não realização do fato gerador presumido), 286
 - 7.3 A restituição nas hipóteses previstas no art. 165 do CTN, 287
 - 7.4 O fato gerador presumido e suas implicações, 289
- 8 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA, 293
 - 8.1 Constitucionalidade do regime, 294
 - 8.2 Limitações ao poder de instituir o regime, 295
 - 8.3 Base de cálculo, 297
 - 8.4 Sujeito passivo, 297
 - 8.5 Restituição do imposto retido, 299
 - 8.6 Migração para o regime comum de tributação, 301
 - 8.7 O uso de argumentos consequencialistas para embasar as decisões dos tribunais, 301
- 9 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NA
LEI COMPLEMENTAR, 303

- 10 ASPECTOS RELATIVOS À FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”, 308
 - 10.1 Procedimento fiscalizatório em empresas situadas em outros estados da Federação, 308
 - 10.2 Efeitos da substituição tributária sobre empresas enquadradas no Simples Nacional, 309
 - 10.3 Evasão e simulação tributárias, 311
 - 10.4 Evasão da substituição tributária mediante o uso de distribuidores cativos, 313
- 11 CONCLUSÕES E SUGESTÕES, 314
 - 11.1 Justificativa do instituto, 315
 - 11.2 Questões polêmicas, 315
 - 11.3 Questões instrumentais, 316
 - 11.4 Implicações sobre o Simples Nacional, 316
 - 11.5 Sugestões para o aperfeiçoamento do instituto, 317
- REFERÊNCIAS, 317

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Participação da ST na arrecadação: 2003 a 2013, 252

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Participação relativa da ST na arrecadação do ICMS (AL, AM, AP, DF, MA, PB, PE, PR, SE, SP e TO), 253

Gráfico 2. Evolução das receitas de ST e de ICMS (AL, AM, AP, DF, MA, PB, PE, PR, SE, SP e TO), 254

Gráfico 3. Proporção da ST na arrecadação do ICMS (AL, AM, AP, DF, MA, PB, PE, PR, SE, SP e TO), 255

LISTA DE ABREVIATURAS

Ambev	Companhia de Bebidas das Américas
BC	base de cálculo
CAE	Comissão de Assuntos Econômicos
Confaz	Conselho de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre o Valor Adicionado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
MVA	Margem de Valor Agregado
MVA'	Margem de Valor Agregado Ajustada
NCM/SH	Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado
NFe	Nota Fiscal Eletrônica
Sebrae	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
Sefaz	Secretaria da Fazenda
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal

1 INTRODUÇÃO

Neste trabalho será analisada a substituição tributária do ICMS na sua modalidade “para frente” ou relativa a fatos geradores subseqüentes. Nessa modalidade, a substituição tributária combina-se com a antecipação do recolhimento do imposto, constituindo o tema desta investigação (“Substituição e antecipação tributárias: problemas e perspectivas”).

Trata-se de regime que vem atender à necessidade dos Fiscos dos estados de encontrar “fórmulas que assegurem uma arrecadação eficiente e facilitem a fiscalização do cumprimento das obrigações a cargo dos contribuintes” (GRECO, 2001, p. 11), na medida em que constitui técnica de arrecadação tributária, com supedâneo no princípio da eficiência administrativa, albergado pelo art. 37 da Constituição da República.

Inicialmente serão estudadas as características do ICMS como imposto plurifásico não cumulativo, alcançando todas as fases de circulação da mercadoria, desde a produção até o consumo, de modo que o ônus tributário repercuta finalmente sobre o consumidor final. A seguir, será estudada a substituição tributária em geral, identificando suas características fundamentais, e, por fim, a substituição tributária especificamente no ICMS em suas três modalidades, a saber: em relação a fatos geradores antecedentes, concomitantes e subseqüentes.

A modalidade “para frente” (substituição relativa às operações subseqüentes) tem suscitado polêmicas desde o início de sua adoção pelos estados membros há mais de quatro décadas. Também serão analisadas as modificações na norma de incidência do tributo introduzidas por esse instituto.

O efeito da substituição tributária sobre a arrecadação pode ser evidenciado pela análise de dados numéricos tanto na participação da substituição tributária sobre o total da arrecadação do ICMS como na evolução da arrecadação ao longo do tempo.

A substituição tributária, na modalidade “para frente”, envolve tanto a eleição do sujeito passivo – terceiro ao qual é atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do tributo, distinguindo-se do contribuinte por não ter relação pessoal e direta com o fato gerador – como a exigência antecipada de recolhimento do tributo. Sob esse aspecto, a substituição tributária aparece como exceção à regra da não cumulatividade, na medida em que interfere na transmissão do imposto até o consumidor final, que deve efetivamente arcar com o ônus da imposição tributária.

Ainda em relação à substituição tributária “para frente”, será discutida a justificativa dessa forma de exação.

Embora o ICMS tenha sido adotado no Brasil tendo por modelo o IVA dos países da comunidade europeia, difere, contudo, do tributo europeu, que foi concebido para realizar o ideal de tributação neutra no consumo – finalidade à qual não tem sido dada a mesma relevância no Brasil. A neutralidade da tributação, embora não seja um princípio constitucional explícito, pode ser inferida como condição para a livre concorrência que informa a ordem econômica, conforme dispõe o art. 170, IV, da Constituição.

Questão de importância fundamental nesse estudo consiste nos critérios adotados pelos estados para a definição das mercadorias e dos serviços que devam ficar sujeitos ao regime de substituição tributária. À evidência, a falta de critérios e a escolha aleatória das mercadorias, como parece ser o caso em alguns estados, poderia criar situações contrárias à isonomia, tal como definida no art. 150, II, da Constituição Federal. Uma solução possível seria a uniformização desses critérios mediante lei complementar.

Situação semelhante ocorre em relação à base de cálculo do valor retido pelo substituto tributário, que corresponderia à estimativa do valor da operação praticada pelo substituído com o consumidor final. Ao substituto compete efetuar o recolhimento do imposto relativo à operação própria e reter o imposto atribuído ao substituído. Como o tributo relativo ao fato gerador presumido (*i. e.*, que se presume irá acontecer) é exigido antecipadamente, deve ser calculado sobre base de cálculo estimada, segundo critérios definidos pela legislação. Embora outros métodos sejam utilizados, o que oferece melhores resultados é o da imputação de margem de valor acrescido à operação praticada pelo substituto. Também nesse caso seria recomendável que os critérios fossem definidos para todos os estados mediante lei complementar.

Questão decorrente da estimativa da base de cálculo é a da restituição de valores pagos indevidamente. Devemos, contudo, distinguir a restituição decorrente do disposto no art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996 (a não realização do fato gerador presumido) das hipóteses previstas no art. 165 do Código Tributário Nacional. No caso de não realização do fato gerador presumido, discute-se a possibilidade de restituição quando o fato gerador realizar-se, mas por valor inferior ao presumido. A jurisprudência tem negado a restituição, salvo se a legislação a prever expressamente. Caso o faça, prevalece o disposto na legislação estadual.

O ressarcimento, embora o termo seja de etimologia semelhante ao da restituição, assume, no direito tributário, conotação própria. Se na restituição estamos diante

de um recolhimento indevido, no ressarcimento o recolhimento é devido, caracterizando-se como indevido somente em relação ao sujeito ativo. A hipótese ocorre nas operações interestaduais em que o imposto foi retido originalmente em favor de um estado e, em razão de a operação subsequente destinar a mercadoria a contribuinte de outro estado, ser necessário efetuar nova retenção.

A análise de jurisprudência selecionada, principalmente dos tribunais superiores, enfatiza os seguintes aspectos: (i) constitucionalidade da substituição tributária “para frente”; (ii) definitividade da base de cálculo estimada do imposto retido; (iii) limitações ao emprego do regime de substituição tributária; (iv) qual o sujeito passivo no caso de revogação de liminar suspendendo o recolhimento antecipado; (v) restituição do imposto antecipado que se revela a maior quando da realização do fato gerador presumido; (vi) pauta fiscal; (vii) migração para o regime comum, etc.

Por fim, o trabalho apresenta sugestões para o aprimoramento da aplicação do instituto da substituição tributária, bem como para a correção ou a minimização dos problemas apontados.

2 CARACTERIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

2.1 O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

A incidência tributária depende, por um lado, da previsão em lei do respectivo fato gerador (*in abstracto*) e, por outro, da sua efetiva ocorrência no mundo real (*in concreto*), como fato do mundo, de situação que corresponda ao fato hipotético a que a lei se refere. Portanto, não irá incidir o tributo se (i) existe norma posta no ordenamento prevendo a incidência, mas o fato correspondente ao descrito na norma de incidência não ocorre no mundo real, ou se (ii) ocorre o fato, mas não existe norma que o tome como fato gerador da obrigação tributária. É a norma sem o fato ou o fato sem a norma. Ou seja, o suporte fático (plano da realidade fenomênica) é condição *sine qua non* para a incidência do tributo (ARAÚJO, 2001, p. 81).

O ICMS, imposto de competência dos estados membros e do Distrito Federal, conforme dispõe o art. 155, II, da Constituição da República, tem como fato gerador: (i) operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviço de transporte,

excetuado o realizado nos limites do território municipal; e (iii) prestação de serviço de comunicação. Trata-se, portanto, de um tributo que onera o consumo de mercadorias e a prestação dos serviços mencionados na norma de incidência. Incide ainda sobre a entrada de mercadoria ou bem importado, bem como sobre o serviço prestado no exterior (§ 2º, IX, *a*, do artigo citado).

Para a caracterização do fato gerador, o termo “mercadoria” deve ser tomado no sentido utilizado no direito comercial, de acordo com a regra do art. 110 do Código Tributário Nacional,¹ ou seja, “coisa móvel adquirida para fins de revenda”. Conforme Mateus Calicchio Barbosa, a qualificação de um bem como mercadoria não decorre das suas características intrínsecas, senão do destino que se lhe dá. Nesse sentido, conclui o autor que só é mercadoria o bem objeto de mercancia (BARBOSA, 2012, p. 235).

Acrescenta Marco Aurélio Greco que o conceito de mercadoria abrange todos os bens, corpóreos ou incorpóreos, negociados no mercado, com habitualidade e com intuito de lucro por quem seja considerado comerciante. Estariam excluídos do conceito de mercadoria – para fins de tributação pelo ICMS – os bens sujeitos a outros impostos por expressa previsão constitucional (GRECO, 2000, p. 93).

Com efeito, o ICMS não incide sobre a mercadoria em si mesma, senão sobre a operação de circulação de mercadoria, entendida apenas como aquela que impulse a mercadoria na atividade econômica, desde a fonte de produção até o consumidor final (MACHADO, 1997a, p. 25). Assim, um contrato de compra e venda, por si só, não gera o dever de pagar ICMS. Somente irá caracterizar o fato gerador do imposto quando implicar uma circulação de mercadoria. Esse autor cita como exemplo a venda de mercadoria para entrega futura em que o fato gerador ocorre apenas quando da operação de entrega da mercadoria. O constituinte, ao caracterizar as materialidades possíveis de serem tributadas pelo ICMS, refere-se a todo um gênero de operações que abrange todos os atos, contratos e negócios que são usualmente praticados na atividade empresarial para promover a circulação de mercadorias. Assim, um contrato de compra e venda, considerado isoladamente, não gera obrigação tributária. A obrigação surge, contudo, da circulação da mercadoria como ato de execução do contrato.

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

Hely Lopes Meirelles, por sua vez, associa o conceito de mercadoria com a circulação econômica – bem material posto em circulação econômica para o consumo mediante remuneração. Se a coisa não é posta em circulação econômica, não há de se falar em mercadoria (MEIRELLES, 1973, p. 45-52).

Conforme disposto nos incisos I e II do § 2º do já referido art. 155 da Constituição, o ICMS é um tributo plurifásico (incide em todas as fases de comercialização da mercadoria) e não cumulativo (o imposto devido em uma fase pode ser compensado com o imposto cobrado nas fases anteriores), ressalvadas as hipóteses de vedação ao crédito previstas no inciso II.² O crédito do imposto tem a vocação exclusiva de compensar, no todo ou em parte, o imposto devido. Na hipótese de não incidir a regra tributária em determinada fase, não há de se falar em crédito.

Ocorrendo o fato gerador do imposto, estabelece-se, entre o sujeito ativo (estado) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), uma relação jurídica de caráter obrigacional em que o primeiro pode exigir do segundo o pagamento do tributo. Deve-se aqui distinguir tributo devido de tributo a recolher: o tributo devido resulta do produto da base de cálculo pela respectiva alíquota; o tributo a recolher, por sua vez, é o resultado da apuração (imposto apurado) em que o imposto devido é compensado com o imposto cobrado em operações anteriores de circulação da mercadoria.

A compensação do imposto está prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição: “O imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro estado ou pelo Distrito Federal”.

Roque Antonio Carrazza interpreta que, ao aludir à compensação, o constituinte consagrou a ideia de que a quantia desembolsada pelo contribuinte, a título de ICMS, é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante do imposto devido e o subtraendo é o montante do imposto anteriormente cobrado (CARRAZZA, 2000, p. 209). Então, o contribuinte tem o direito constitucionalmente assegurado de abater do montante do imposto devido os valores cobrados nas operações ou prestações anteriores, recolhendo ao Erário apenas a diferença, se houver.

Para a caracterização do fato gerador, portanto, não é necessário que a venda seja feita com lucro – não é, a rigor, um imposto sobre o “valor acrescido” –, mas ape-

2 A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

nas uma operação de circulação de mercadoria ou uma prestação de serviço. Normalmente a venda é feita com lucro, uma vez que a mercancia é realizada como atividade profissional e não eventual. Mas isso é insuficiente para caracterizar o ICMS como imposto sobre o valor acrescido. O ICMS é calculado sobre o valor total da operação e não apenas sobre a parcela de valor acrescido.

Além disso, leciona Ricardo Lobo Torres que o crédito deve ser real ou verdadeiro, correspondendo efetivamente ao imposto cobrado na operação anterior.³ O assim chamado crédito presumido ou simbólico, por não resultar da aplicação do mecanismo da não cumulatividade, configura verdadeiro incentivo fiscal (TORRES, 1986, p. 301). Assim, não haveria crédito fiscal relativo à mercadoria isenta (não há imposto cobrado na operação anterior) porque o crédito correspondente à entrada de mercadoria isenta seria uma ficção jurídica, possível somente quando expressamente autorizada por lei, como incentivo fiscal, sob a forma de crédito presumido.

Segundo esse mesmo autor, a isenção no ICM,⁴ para produzir todos os efeitos esperados, deve se estender a todo o ciclo de comercialização. A isenção restrita a apenas algumas etapas causa distorções, obrigando alguém a arcar com todo o ônus do tributo correspondente às etapas isentas. Assim, o efeito de recuperação, inerente ao próprio mecanismo de não cumulatividade, permite ao estado recuperar todo o imposto dispensado.

Esse efeito de recuperação do imposto dispensado é trabalhado por Zelmo Denari, que chama a atenção para as distorções criadas pelas isenções concedidas em etapas intermediárias do ciclo de comercialização. Tais distorções, quando localizadas em passagens intercalares do ciclo econômico-distributivo, podem gerar efeitos cumulativos indesejados, “pois ao invés de uma arrecadação a menor (*sub-recepção tributária*) provocam uma arrecadação a maior (*super-recepção tributária*), subvertendo a neutralidade do sistema de incidência não cumulativa” (grifos no original) (DENARI, 1998, p. 102).

Por sua vez, pelo princípio da não cumulatividade, o crédito fiscal é condicionado a que a ulterior saída da mercadoria seja tributada. Cuida-se, no caso, de crédito que não pode ser oposto à Fazenda, senão como compensação financeira do tributo: “O crédito é usufruído *sob a condição resolutória de ulterior desagravação fiscal*. Se vier a ser concedida isenção na saída, o contribuinte é obrigado a estornar o crédito” (grifos no original) (TORRES, 1986, p. 305). Se a saída for imune ou isenta, qualquer

3 Imposto cobrado não se confunde com imposto pago. No primeiro caso, revela-se uma pretensão do Fisco sobre o tributo, independentemente de ser efetivamente recolhido ao Erário.

4 A mesma conclusão é válida para o ICMS, uma vez que as materialidades desse imposto absorvem as do ICM.

norma que torne o crédito incondicionado ou autônomo introduz um incentivo fiscal que consiste na manutenção (não estorno) do crédito correspondente à entrada da mercadoria ou dos insumos (no caso de estabelecimento industrial).

2.2 A substituição tributária

Entende-se por substituição tributária a modalidade de sujeição passiva em que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é cometida originalmente a terceiro, diverso do contribuinte,⁵ e não como consequência de fato subsequente, tal como sucessão, aquisição, etc.

Com efeito, dispõe o art. 128 do CTN que “a lei poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo”.

Então, para ser-lhe imputada a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, deve haver um vínculo entre o terceiro e o fato gerador da obrigação tributária. No caso de circulação de mercadorias, a existência do vínculo, na substituição tributária “para frente”, fica evidenciada pelo fato de a primeira operação realizada pelo industrial, produtor ou importador tornar possíveis as demais operações que integram o ciclo de comercialização. Sem a primeira operação não há de se falar da operação a consumidor final que encerra o ciclo e constitui o fato gerador presumido. A existência desse vínculo é que fará com que o substituto recolha o imposto relativo às operações seguintes (CARDOSO, 2004, p. 89).

2.3 Modalidades e características do ICMS/ST

Conforme disposto no § 1º do art. 6º da Lei Complementar n. 87/1996, a responsabilidade, na modalidade de substituição tributária, poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Quando a substituição ocorre em relação a operações antecedentes, o instituto confunde-se com o do diferimento: quando o respectivo recolhimento é diferido para eta-

5 O contribuinte, a teor do disposto no parágrafo único do art. 121 do CTN, é quem tem relação pessoal e direta com a situação definida em lei como fato gerador do tributo.

pa subsequente do ciclo de comercialização da mercadoria, haverá substituição tributária sempre que a responsabilidade recair sobre terceiro. Leciona Sacha Calmon Navarro Coelho que o diferimento se confunde com o efeito econômico decorrente de uma isenção tópica⁶ aplicada aos impostos plurifásicos não cumulativos. Pode ser mera dilação do prazo de pagamento ou se tratar de substituição tributária (COELHO, 1999, p. 196).

Segundo esse mesmo autor, o diferimento não constitui instituto próprio, ocorrendo quando o lançamento e o pagamento do imposto são transferidos para fase futura da comercialização das mercadorias, ficando o recolhimento a cargo do contribuinte destinatário. Desse modo, a natureza jurídica do diferimento pode ser (i) o efeito econômico de alguma forma de exoneração tributária; (ii) sinônimo de moratória; (iii) substituição tributária; ou (iv) uma isenção. Do ponto de vista financeiro, o adquirente, por não ter crédito para compensar o débito, arcaria com o ônus do imposto que incidiu na fase anterior. Assim, o diferimento seria apenas uma consequência da isenção (COELHO, 1999, p. 200).

À evidência, no caso da responsabilidade pelo imposto recair sobre a mesma pessoa que promoveu a operação beneficiada com diferimento (como é o caso do diferimento do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro), não há de se falar em substituição tributária. O diferimento, nesse caso, caracteriza mera suspensão do imposto e não substituição tributária.

Na substituição tributária, por sua vez, em relação a operações ou prestações concomitantes, a responsabilidade é atribuída a quem promover operação ou prestação que ocorra simultaneamente. É o caso da prestação de serviço de transporte em que a responsabilidade é do tomador do serviço que promove a operação com a mercadoria transportada.

Para Laís Vieira Cardoso, ocorre substituição tributária em relação a operações ou prestações concomitantes quando a atribuição da responsabilidade ao terceiro pelo recolhimento “não antecipa ou adia este recolhimento”. Tal ocorreria no caso de a lei atribuir ao tomador do serviço de transporte a responsabilidade pelo imposto correspondente à prestação de serviço realizada por profissional autônomo (CARDOSO, 2004, p. 77).

Contudo, no caso da substituição tributária em relação a operações ou prestações subsequentes, a exigência do imposto por substituição tributária tem por fundamento a

6 O autor utiliza a expressão “isenção tópica” (do grego *tópikós*, lugar) para se referir à isenção intercalada em uma só fase do ciclo de comercialização da mercadoria, de modo que seja interrompida a transmissão dos créditos às fases subsequentes.

presunção de que o respectivo fato gerador venha a ocorrer em momento futuro, presumindo-se também qual seria o valor da base de cálculo correspondente. Trata-se, portanto, de substituição tributária combinada com antecipação do recolhimento do imposto.

Para viabilizar a substituição tributária “para frente” foi necessário prever sua possibilidade na própria Constituição. Assim, conforme estabelece o § 7º do art. 150 da Lei Maior, “a lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A regra do dispositivo citado, *in fine*, não trata de repetição do indébito nessa hipótese específica. A expectativa de ocorrer o fato gerador presumido é a justificativa e a própria razão de ser da substituição tributária “para frente”. Se não ocorrer o fato gerador presumido, desaparece também a pretensão do estado ao recolhimento do imposto.

A relação jurídico-tributária instaura-se com a ocorrência (concreta) do fato gerador entre o sujeito passivo (obrigado ao pagamento do tributo) e o sujeito ativo (que tem o direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo), tendo por objeto o próprio tributo (definido pela base de cálculo e pela alíquota). Ora, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos (CTN, art. 97, I). Então, somente por lei o sujeito ativo tributário (estado) pode (i) eleger o fato gerador do tributo; (ii) determinar o sujeito passivo; e (iii) definir base de cálculo e alíquota.

A edição da Lei Complementar n. 87/1996 veio, enfim, cumprir as atribuições previstas na Constituição da República, arts. 146, III, a, e 155, § 2º, XII, b, ou seja: dispor sobre (i) normas gerais de direito tributário e (ii) substituição tributária. Entretanto, restaria ainda a normatização por lei de cada estado e do Distrito Federal, uma vez que somente a lei pode instituir, majorar ou alterar tributos de sua competência exclusiva. A instituição do tributo compreende a previsão em lei de todos os elementos da obrigação, inclusive seu sujeito passivo (CARDOSO, 2004, p. 84).

Como a substituição tributária trata fundamentalmente da determinação do sujeito passivo (responsabilidade por substituição), somente a lei pode instituir a substituição tributária. Como corolário, temos que somente a lei pode elencar as mercadorias sujeitas ao recolhimento antecipado do tributo por substituição tributária.⁷

7 “A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado” (LC n. 87/1996, art. 6º, § 2º).

Tais matérias estão sob reserva legal, ou seja, não podem ser delegadas ao Executivo. A substituição tributária somente pode ser instituída por lei de cada estado ou do Distrito Federal, conforme o caso, jamais por decreto ou por convênio.

Qual seria então o papel dos convênios e dos protocolos que dispõem sobre substituição tributária? Apenas o de dar vigência extraterritorial à lei tributária de cada estado ou do Distrito Federal, nos termos do art. 102 do CTN.⁸ Os convênios e os protocolos sobre substituição tributária celebrados pelos estados permitem que um estado exija o imposto de substituto estabelecido em outro estado. Assim, não poderá ser cobrada substituição tributária que estiver prevista somente em convênio, sem previsão do regime em relação a determinada mercadoria na lei do estado, bem como a definição do sujeito passivo e da respectiva base de cálculo. Convênios e protocolos celebrados pelos secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos estados, por pertencerem ao Poder Executivo, não constituem instrumento hábil para instituir obrigação tributária, ou seja, quem e em que caso é responsável pelo recolhimento do imposto (no lugar do contribuinte) e qual a base de cálculo.

Uma vez definidas as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e definido, em cada caso, qual o sujeito passivo por substituição, pode-se enfrentar a questão da determinação da base de cálculo. Se o fato gerador é presumido (presume-se que deva ocorrer em momento futuro), sua base de cálculo também o é. Por qual valor será comercializada a mercadoria, naquele momento, no futuro, em que se presume irá ocorrer o fato gerador? Por melhor que seja a estimativa da base de cálculo, será sempre uma estimativa, podendo diferir para mais ou para menos do valor real do fato gerador ainda não ocorrido. Para enfrentar essa situação, os estados celebraram o Convênio n. 13/1997, cuja cláusula segunda determina que a base de cálculo do imposto retido é definitiva, não cabendo complementação ou restituição, entendimento que teve o respaldo do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 1.851 da relatoria do ministro Ilmar Galvão.

Ora, o uso de presunções absolutas e de ficções no direito tributário há de ser, necessariamente, restritivo, por constituir exceção ao princípio da tipicidade, da capacidade econômica e da verdade material, sob pena de estabelecer a discricionariedade administrativa. A Constituição fixou, *numerus clausus*, as materialidades de todos os tributos, cabendo ao poder tributante provar a ocorrência dos respectivos fatos tribu-

8 “A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados” (LC n. 87/1996, art. 9º *caput*).

táveis (ARAÚJO, 2001, p. 83). Mas no caso da ficção jurídica criada pela lei tributária, no regime de substituição tributária, estamos diante de um fato que, na verdade, ainda não ocorreu. Há apenas uma expectativa de que ocorra. Com efeito, presunção e ficção jurídica não constituem fatos do mundo fenomênico. Não se pode fazer existir fato onde não há fato algum. A ficção jurídica situa-se fora do campo da prova, tomando como verdade o que seria apenas um fato possível. A compatibilidade entre a ficção jurídica e o princípio da capacidade econômica deve ser examinada no caso concreto.

No caso da substituição tributária, o legislador somente pode escolher alguém que estiver “vinculado ao fato gerador da respectiva operação”, conforme o art. 128 do CTN. Sacha Calmon Navarro Coelho leciona que o legislador quis assegurar ao substituto a possibilidade de se recuperar do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei em benefício do Fisco. Desse modo, assegura-se ao Fisco condições de eficácia e funcionalidade, ao mesmo tempo que se garante ao cidadão-contribuinte o direito de ressarcimento, de modo que se evite desfalque em seu patrimônio (COELHO, 2012, p. 608).

A substituição tributária, no entanto, existe no interesse da arrecadação, atendendo à maior conveniência e comodidade do Fisco. Nesse caso, justifica-se o uso da ficção jurídica, que tem assento na própria Constituição da República. Não cabe ao intérprete e ao aplicador da lei questionar a validade de dispositivo constitucional. O legislador, atendendo ao interesse público (assegurar os meios para o financiamento do Estado, a realização do bem comum e a garantia dos direitos fundamentais), optou por albergar, no caso da substituição tributária, a ficção do fato gerador presumido.

2.3.1 Norma de incidência da substituição tributária

A norma de incidência tributária tem a estrutura de uma proposição deôntica condicionada. Deôntica porque estabelece uma relação de dever ser entre o titular do direito subjetivo e quem está obrigado à sua satisfação (obrigação tributária). Condição porque o nascimento da obrigação depende do cumprimento da condição.

As proposições condicionadas pertencem ao gênero das proposições compostas, ou seja, são formadas por proposições simples do tipo sujeito-cópula-predicado. As proposições condicionadas são do tipo [Se A, então B], em que A e B são proposições simples. A proposição A ou protase (antecedente ou descritor) contém a condição que, no caso da norma tributária, corresponde à descrição do fato gerador ou hipótese de incidência. Por sua vez, a proposição B ou apodose (consequente ou prescriptor)

contém a obrigação tributária.⁹ A norma de incidência do ICMS tem normalmente a seguinte configuração:

Se X realiza operação de circulação de mercadorias, então X deve recolher ICMS.

A condição prevista no antecedente é que o contribuinte pratique operação de circulação de mercadorias. Como consequência, nasce a obrigação de recolher o imposto. A primeira proposição é simplesmente declaratória de um fato, mas a segunda estabelece uma obrigação, ou seja, um dever-ser indicado pela cópula deôntica “deve” ou “é obrigado a”.¹⁰ X é o sujeito do antecedente (quem pratica o fato eleito como fato gerador da obrigação tributária) e, por isso, também é o sujeito do consequente (está obrigado ao pagamento do tributo). X é dito contribuinte porque “tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador” da obrigação tributária (CTN, art. 121, parágrafo único, I). X é o sujeito passivo direto.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o núcleo da hipótese de incidência (critério material) é composto por verbo e complemento, descrevendo abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Contudo, se há um verbo, deve haver um sujeito da ação. Afinal, o antecedente assume a forma de uma proposição simples do tipo sujeito-cópula-predicado. Todavia, o sujeito da proposição antecedente tem normalmente sua importância diminuída por ser o mesmo sujeito da proposição consequente (CARVALHO, 2008, p. 546).

Mas a norma de incidência da substituição tributária difere justamente quanto ao sujeito passivo, apresentando a seguinte configuração:

Se X realiza operação de circulação de mercadorias, então Y deve recolher ICMS.

Nesse caso, o sujeito em ambas as proposições já não é o mesmo. X é que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, mas a obrigação de recolher o tributo não é de X, mas de Y, que é o sujeito passivo indireto ou substituto tributário. Encontramos o mesmo entendimento em Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem “é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”. Então, a pessoa que realiza

9 A doutrina identifica cinco aspectos ou critérios na norma de incidência tributária: três no antecedente e dois no consequente. No antecedente temos os critérios material, especial e temporal. No consequente, temos o critério quantitativo, compreendendo alíquota e base de cálculo, e o critério subjetivo, compreendendo sujeito ativo e passivo.

10 Os modais deônticos são “é proibido”, “é obrigatório” e “é permitido”.

a hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece como sujeito passivo da obrigação. Mas ele não paga dívida alheia, paga dívida própria. Apenas não realizou o fato gerador (COELHO, 2012, p. 605). Para esse autor, tanto o substituto como o contribuinte se caracterizam como sujeitos passivos diretos da obrigação tributária (COELHO, 2012, p. 610).

A substituição tributária pode ser entendida como técnica de arrecadação, instituída no interesse e para conveniência da Fazenda Pública. Assim, o legislador pode eger como substituto quem melhor lhe convier, estando restrito apenas a que o substituto esteja “vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação”, conforme art. 128 do CTN. O § 7º do art. 150 da Constituição refere-se à atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto a “sujeito passivo de obrigação tributária”. Por fim, o art. 6º da LC n. 87/1996 fala em “contribuinte do imposto ou depositário a qualquer título”.

A exigência de vinculação visa a colocar o substituto em posição de se ressarcir do tributo junto ao substituído. Assim, no caso de substituição por fatos geradores antecedentes ou concomitantes, a vinculação fica evidenciada pelo fato de os substitutos serem a fonte pagadora em condições de reter o tributo. No caso da substituição por fatos geradores futuros, o substituto escolhido situa-se no início do ciclo de comercialização, podendo ressarcir-se do imposto antecipado.

2.3.2 A responsabilidade do substituído

O art. 128 do CTN prevê que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo pode ser atribuída a terceiro (i) com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou (ii) atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento da obrigação. Nisso a substituição tributária distingue-se da simples retenção do tributo alheio (como no caso da obrigação imposta à fonte pagadora).

A substituição tributária no ICMS exclui a responsabilidade do substituído, mas o art. 7º da LC n. 87/1996 admite que, para efeito de exigência do imposto devido por substituição tributária, também pode ser considerado como fato gerador a entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

Leandro Paulsen comenta que a exclusão da responsabilidade do contribuinte a que se refere o art. 128 do CTN, como qualquer outra dispensa de pagamento de tributo, requer expressa previsão em lei, “não se podendo presumir a exclusão da responsabilidade do contribuinte, até porque a capacidade econômica revelada pelo fato gerador é dele” (PAULSEN, 2009, p. 952).

Então a legislação tributária pode deslocar a exigibilidade do imposto devido por substituição tributária do contribuinte substituto estabelecido em outra unidade da Federação para o primeiro adquirente no estado de destino. Naturalmente, essa responsabilidade somente pode ser atribuída a contribuinte do imposto. No caso de o adquirente ser consumidor final, o imposto pertence ao estado de origem, onde deve ser satisfeita a respectiva obrigação.

Os estados têm exigido o imposto do adquirente por ocasião da entrada no estabelecimento de mercadoria recebida de outro estado em duas situações:

- a. o contribuinte substituto não procedeu à retenção do imposto devido por substituição tributária, ou o fez a menor;
- b. o remetente não está obrigado a fazer a retenção do imposto relativo à mercadoria sujeita à substituição tributária conforme a legislação do estado de destino.

Essas medidas justificam-se pela racionalização e pela praticidade da arrecadação para evitar que a mesma mercadoria tenha tratamentos tributários diferentes: com ou sem retenção do imposto por substituição tributária, conforme tenha sido adquirida de estado que exija ou não a retenção do imposto por substituição tributária.

2.4 Participação da substituição tributária na arrecadação dos estados

O uso excessivo da técnica da substituição tributária gerou copiosa produção legislativa e intensos debates na doutrina. No entanto, para que se entenda o fenômeno, torna-se necessário conhecer sua dimensão fática.

Tabela 1. Participação da ST na arrecadação: 2003 a 2013

Ano	ICMS ST	ICMS Total	Proporção
2003	7.856.977	58.807.602	13,36%
2004	8.036.111	67.580.387	11,89%
2005	9.130.169	75.841.052	12,04%
2006	10.390.209	85.391.098	12,17%
2007	11.772.008	93.253.534	12,62%
2008	16.575.324	109.419.069	15,15%
2009	20.212.895	114.888.657	17,59%

continua...

continuação			
Ano	ICMS ST	ICMS Total	Proporção
2010	24.421.887	135.767.164	17,99%
2011	27.961.825	156.718.851	17,84%
2012	31.456.386	163.810.139	19,20%
2013	37.303.842	182.941.587	20,39%

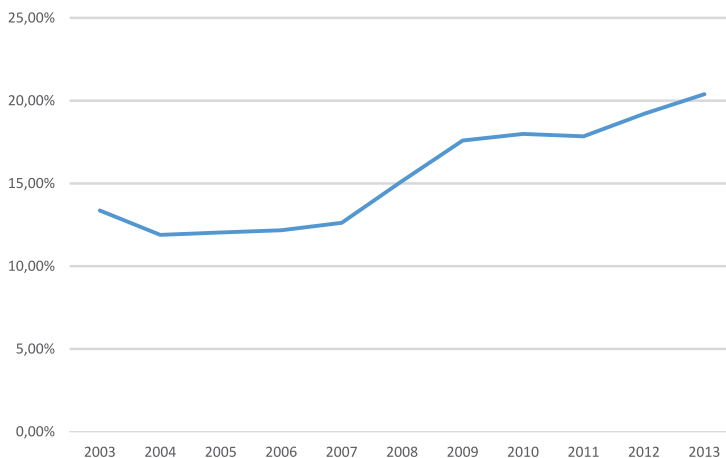
Fonte: Secretarias de Fazenda dos estados

A Tabela 1 mostra a participação da substituição tributária na arrecadação, no período de 2003 a 2013, dos seguintes estados: Alagoas, Amazonas, Amapá, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Paraná, Sergipe, São Paulo, Tocantins e Distrito Federal.

A amostra não é suficientemente representativa (cerca de 40% dos estados) para permitir tirar conclusões válidas para toda a Federação. Ainda assim é patente a tendência crescente da participação da substituição tributária na arrecadação total, o que sugere um aumento da dependência da receita tributária desses estados do regime de substituição tributária.

O aumento da participação da substituição tributária na arrecadação acentua-se a partir de 2008, como pode ser mais bem visualizado no Gráfico 1. Esse incremento pode ser explicado pela inclusão de novos produtos no regime.

Gráfico 1. Participação relativa da ST na arrecadação do ICMS
 (AL, AM, AP, DF, MA, PB, PE, PR, SE, SP e TO)



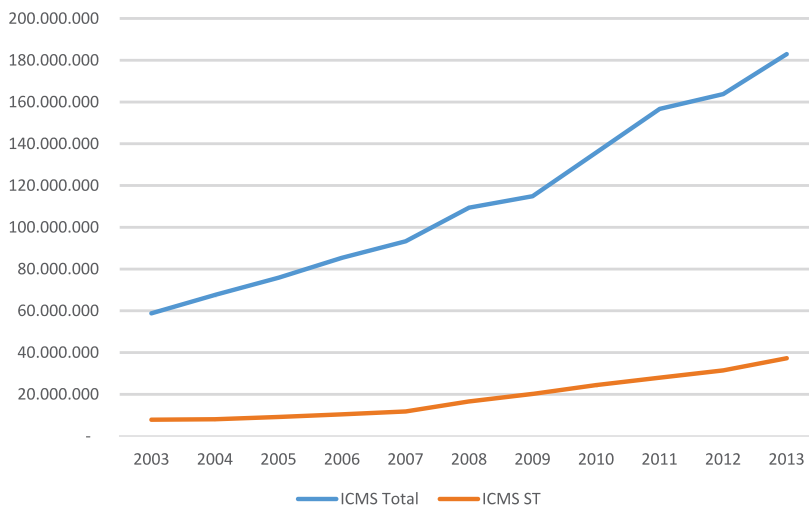
Fonte: Secretarias de Fazenda dos estados

Com efeito, tomando como exemplo o Estado de São Paulo, temos a inclusão dos seguintes produtos:

- a. Decreto n. 52.364/2007: medicamentos, bebidas alcoólicas, exceto cerveja e chope, perfumaria e higiene pessoal e produtos de limpeza;
- b. Decreto n. 52.804/2008: papel, lâmpadas elétricas, pilhas e baterias, produtos fonográficos, autopeças e ração tipo “pet” para animais domésticos;
- c. Decreto n. 52.921/2008: materiais de construção e congêneres e produtos alimentícios;
- d. Decreto n. 54.105/2009: colchoaria, ferramentas, bicicletas e instrumentos musicais;
- e. Decreto n. 54.251/2009: brinquedos, máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos, produtos de papelaria, artefatos de uso doméstico e materiais elétricos;
- f. Decreto n. 54.338/2009: eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

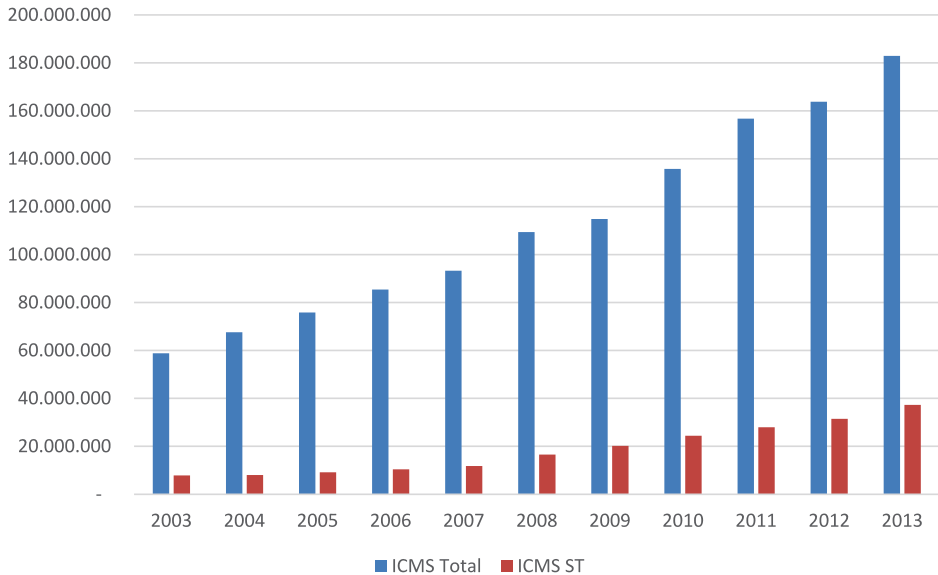
O Gráfico 2 compara a evolução da arrecadação do ICMS-ST com a arrecadação total do ICMS. De 2003 a 2007, a arrecadação total permanece quase constante, apresentando discreta elevação a partir de 2008. A substituição tributária apresenta crescimento expressivo em todo o período, acentuado a partir de 2008.

Gráfico 2. Evolução das receitas de ST e de ICMS (AL, AM, AP, DF, MA, PB, PE, PR, SE, SP e TO)



Fonte: Secretarias de Fazenda dos estados

Gráfico 3. Proporção da ST na arrecadação do ICMS (AL, AM, AP, DF, MA, PB, PE, PR, SE, SP e TO)



Fonte: Secretarias de Fazenda dos estados

O Gráfico 3 compara os crescimentos respectivos da substituição tributária e da arrecadação total no mesmo período. Os dados numéricos sugerem que o dinamismo da arrecadação tributária nesse período se deveu basicamente à introdução do regime de substituição tributária.

3 ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A exigibilidade do crédito tributário decorre da obrigação tributária, que, por sua vez, “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (CTN, art. 113, § 1º). Então, o dever jurídico de recolher o tributo decorre normalmente da concretização no mundo fático da situação prevista hipoteticamente no antecedente da norma de incidência tributária.

Entretanto, a legislação tributária, em determinadas situações, pode, no interesse da arrecadação, exigir o recolhimento antecipado do tributo. Nesse caso, o ICMS é recolhido, presumindo-se que ocorrerá uma operação subsequente. A distinção entre

antecipação tributária e substituição tributária “para frente” é que no primeiro caso o contribuinte antecipa o recolhimento de imposto próprio (relativo ao fato gerador que ele próprio pratica); na substituição tributária, recolhe imposto relativo a fato gerador praticado por terceiro.

Quando se fala em substituição tributária, é comum associá-la à cobrança antecipada em relação a um fato gerador futuro. Todavia, é necessário observar que ela também pode ocorrer relativamente a operações e prestações antecedentes ou concomitantes.

Marco Aurélio Greco defende a tese de que o cerne da norma descrita no § 7º do artigo 150 da CF/1988 não seria a substituição tributária em si, mas sim a antecipação da exigência do tributo, visto ser esta norma aplicável não somente ao ICMS, mas a impostos e a contribuições (GRECO, 2001, p. 29).

Nesse sentido, aduz que, tecnicamente, “substituição tributária” é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto no âmbito da obrigação tributária. Alguém que o legislador qualifica para o fim de atribuir a responsabilidade tributária no lugar do contribuinte; que não está direta e imediatamente vinculado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Complementa ainda que a figura jurídica denominada de “substituição tributária” que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade por dívida alheia.

E justifica que, sendo esse o significado da expressão, não resta dúvida de que a qualificação subjetiva de um terceiro, para fins de atribuir a responsabilidade pelo pagamento de um tributo, é opção legislativa válida, desde que haja certo tipo de vinculação entre o fato gerador, ou o contribuinte, e o terceiro escolhido pela lei, amparando tal assertiva nos artigos 128 e ss. do CTN, que regulam a responsabilidade da qual a substituição (como atribuição a terceiro com exclusão do contribuinte) pode ser considerada uma espécie.

Nesse diapasão, observa que, embora a expressão “substituição tributária” tenha na doutrina um significado preciso, tanto o legislador como os operadores práticos começaram a denominar de “substituição tributária” uma outra figura cuja exigência do tributo é feita antes da ocorrência do respectivo fato gerador. Dessa forma, conforme definido pelo artigo 121 do CTN, o sujeito passivo, a quem a lei atribui o dever de promover a retenção e o recolhimento do tributo não é o contribuinte. Passou-se a dizer que esse sujeito passivo, que se encontra em fase anterior do ciclo econômico, estava sendo alcançado como “substituto tributário” do contribuinte – o que teria levado

à generalização da utilização da expressão para figura cujo núcleo relevante não está na atribuição de responsabilidade a terceiro (haja vista este ponto estar amplamente disciplinado pelo CTN), mas na exigência do tributo por antecipação.

E conclui que a figura sobre a qual há séria divergência na doutrina, e que por alguns é considerada inconstitucional e incompatível com a tributação, é a figura da “antecipação” (cobrança do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador), e não da “substituição” (tipo de sujeição passiva indireta).

Ainda segundo essa tese, afirma o mesmo autor que o § 7º do artigo 150 da CF/1988 trata da figura da “antecipação”, pois contempla hipótese de atribuição de responsabilidade tributária em função de um evento futuro, no qual o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico em contemplação de um fato gerador a ocorrer em etapa posterior, em geral tendo a mesma mercadoria por objeto.

Destaca também que a antecipação pode ser prevista tanto para alcançar o próprio contribuinte como pode vincular um terceiro que não o contribuinte. No caso desta última hipótese, como há atribuição de responsabilidade a um terceiro, envolve também uma figura ligada à sujeição passiva tributária e, portanto, não é despropositado falar em “substituição”. Por isso, podem ser identificadas duas espécies de antecipação: a antecipação sem substituição (se o caso é de mera exigência feita ao próprio contribuinte) e a antecipação com substituição (se a exigência, além de antecipadamente feita, atingir um outro sujeito de direito). Por conseguinte, se a antecipação for com substituição, deve atender a três cláusulas constitucionais:

- a. **cláusula de vinculação**, a um fato gerador que deva ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento;
- b. **cláusula de atribuição**, a sujeito passivo, de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição; e
- c. **cláusula de restituição** do excesso.

A propósito, vejamos então os aspectos relativos às hipóteses de antecipação tributária retromencionadas:

1. Antecipação com substituição tributária – a denominada “substituição tributária para frente”:

Na substituição tributária para frente existem dois sujeitos: o substituto e o substituído, o que nos leva à percepção de que um, o substituto, assume o lugar de outro, o substituído, para um determinado efeito. Segundo José Eduardo Soares de Melo

(1997, p. 179), “trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”.

Com base nos posicionamentos esposados pelos tribunais superiores, podemos observar na substituição tributária para frente uma presunção e uma ficção, dizendo respeito aquela à ocorrência de um fato gerador futuro, ou seja, imputa-se ao substituído a responsabilidade por obrigação tributária de terceiro a qual presumivelmente irá ocorrer. Entende-se como presunção, haja vista que, uma vez não ocorrido o fato gerador, é assegurada ao contribuinte a restituição da quantia paga. Por sua vez, a ficção diz respeito à base econômica sobre a qual irá recair a obrigação tributária, que a rigor consiste no aspecto material do fato gerador. Nesse diapasão, significa dizer que, além de presumir que uma mercadoria será futuramente vendida (presunção), adota-se a ficção acerca do valor sobre o qual irá ocorrer a venda futura.

As disposições que disciplinam essa hipótese de substituição no âmbito infraconstitucional são os artigos 8º a 10 da LC n. 87, de 1996, consoante imposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da CF/1988. Nessa hipótese, vale dizer que a norma constitucional estabelece uma reserva de lei complementar, de modo que nenhum outro instrumento normativo poderá dispor sobre essa matéria.

2. Antecipação sem substituição tributária:

Segundo jurisprudência do STJ e do STF, esta modalidade de antecipação também encontra amparo no § 7º do artigo 150 da CF/1988 e nela ocorre situação semelhante à que ocorre na hipótese de antecipação com substituição. No entanto, não se verifica a pluralidade de sujeitos, ou seja, não existem as figuras do substituto e do substituído, mas sim a figura do “antecipado”. Esta técnica é utilizada nas operações interestaduais com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada no estabelecimento comercial do adquirente com o fim precípua de evitar a sonegação e facilitar a ação de fiscalização do estado em relação às operações internas subsequentes. Nessa hipótese, o regime de antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição não exige reserva de lei complementar.

Essa espécie de substituição subdivide-se em antecipação total ou parcial. Então vejamos:

2.1. Antecipação total – o artigo 9º da LC n. 87, de 1996, determina que a aplicabilidade do regime da substituição tributária em operações interestaduais dependerá

de acordo específico celebrado pelos estados interessados. Todavia, nada impede que o regime seja instituído pelo estado interessado apenas no âmbito interno; vale dizer, a mercadoria só sai com substituição tributária quando a venda for destinada a contribuinte situado no mesmo estado do remetente. Diferentemente ocorre quando existe convênio ou protocolo firmado entre dois ou mais estados, prevendo-se o regime da substituição tributária.

A implicação mais significativa e esperada pelos legisladores estaduais em relação a essa circunstância é o fato de que, uma vez instituída a substituição tributária no âmbito interno, todas as mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação com as quais o estado destinatário não tem protocolo ou convênio instituindo a substituição tributária que adentrem seu território passam a ser tributadas na fronteira do estado destinatário, devendo o contribuinte local desembolsar a quantia relativa ao débito por substituição tributária, que incidiria caso houvesse protocolo ou convênio.

O objetivo arrecadatário de antecipar o imposto na fronteira relativamente às compras interestaduais é tão escancaradamente assumido pelos estados que em alguns casos se institui a substituição tributária interna em relação a mercadorias que sequer são industrializadas por qualquer contribuinte sediado no estado.

Tomemos como exemplo o Estado de Roraima, que, ao editar a Lei Estadual n. 1.793/2007, regulamentada pelo Decreto n. 13.380/2007, incluiu no regime da substituição tributária bicicletas, suas partes e componentes, evidenciando o objetivo precípuo de tributar na fronteira as bicicletas adquiridas de outras Unidades da Federação sem que se tivesse notícia da existência de alguma indústria de bicicletas naquele estado.

2.2. Antecipação parcial – esta modalidade de antecipação consiste na exigência da diferença entre as alíquotas interna e interestadual quando da entrada das mercadorias no território do estado do contribuinte destinatário. Vale dizer que, nesse caso, o destinatário da mercadoria é contribuinte do imposto e as adquire para revenda, diferentemente do que prevê o artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, da CF/1988, que trata de consumidores finais das mercadorias.

A antecipação do tributo é exigida no caso de mercadorias recebidas de outros estados não signatários do protocolo respectivo, sem retenção do imposto correspondente à substituição tributária. Nesse caso, haverá antecipação do recolhimento em relação ao imposto próprio e substituição tributária em relação às etapas subsequentes.

Para Marco Aurélio Greco, a antecipação pode alcançar o próprio contribuinte ou pode vincular um terceiro que não o contribuinte. Em outras palavras, a substituição tributária envolve tanto a atribuição de responsabilidade a terceiro como a antecipação do recolhimento. Com efeito, conforme o mesmo autor, o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, que dá sustentação à substituição tributária “para frente”, contempla a antecipação do tributo, o que constitui o cerne da discussão da doutrina em torno da constitucionalidade do instituto (GRECO, 2001, p. 14).

Maurício Barros sustenta que o § 7º do art. 150 da Constituição dá respaldo apenas à substituição tributária, mas não à antecipação do recolhimento em relação ao seu próprio tributo (BARROS, 2008, p. 69).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entretanto, tem admitido antecipação do recolhimento de imposto próprio. Assim, a Segunda Turma (R em MS 15.897 CE; RDDT 170, p. 219), após fazer a distinção entre antecipação do recolhimento e substituição tributária (“inexiste a figura do substituído, pois o tributo é exigido do mesmo contribuinte que, futuramente, realizará a operação de circulação interna da mercadoria tributada”), admite a antecipação do diferencial de alíquota nas operações interestaduais, exigindo-se, no entanto, lei em sentido estrito.

De modo semelhante, a Primeira Turma (R em MS 22.968-SE; RDDT 182, p. 207) admite, como abrangida no § 7º do art. 150 da Constituição, a antecipação sem substituição tributária, a qual pode ser normatizada por lei ordinária. Conclui-se que há convergência nessa matéria entre as duas turmas que formam a Primeira Seção do Tribunal.

Em síntese, a antecipação do tributo pode ser com ou sem substituição tributária. Conforme jurisprudência colacionada das duas turmas de direito público do STJ, ambos os casos são abrangidos pelo disposto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

4 JUSTIFICATIVA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

4.1 Análise crítica da justificativa defendida pelos estados

A instituição do regime de substituição tributária “para frente” costuma ser justificada pelos estados com fundamento nos seguintes argumentos: (i) o incremento da arrecadação tributária; (ii) a garantia da concorrência leal; (iii) o desestímulo à evasão tributária; e (iv) a eficiência administrativa.

No tocante à arrecadação, a substituição tributária concentra o trabalho de fiscalização em poucas empresas (indústrias, importadores e atacadistas) no lugar de ocupar-se com grande número de empresas varejistas. Com isso, obtém-se melhor resultado com o emprego dos recursos à disposição do Fisco.

Argumenta-se que a substituição tributária, por recolher antecipadamente, na origem, o imposto devido pelo varejista, estaria resguardando a lealdade concorrencial, ou seja, quando o imposto é retido por antecipação, não importa se será revendido, no decurso da cadeia de circulação da mercadoria, por uma empresa “séria” ou por um sonegador contumaz, uma vez que a retenção será igual para ambos. Caso não houvesse a retenção antecipada do imposto, o caminho estaria aberto para o subfaturamento e a evasão tributária mediante ocultação da ocorrência do fato gerador. Acrescentam como prova o fato de o Fisco receber constantemente, demandas de grandes empresas pedindo a inclusão de seus produtos no regime.

Ademais, alegam que a incorporação prévia do lucro à base de cálculo teria o efeito de garantir que o produto chegue ao varejo pelo mesmo preço, independentemente de quem seja o revendedor. É citado o exemplo da Ambev, responsável por 80% do mercado de cerveja no país, que vende pelo mesmo preço, tanto para pequenos comerciantes como para grandes supermercados.

Naturalmente, esse argumento não contempla a hipótese de que o oferecimento do produto a preço menor não é necessariamente decorrente de fraude e sonegação, mas de maior competência do concorrente. O interesse das grandes empresas no sistema de substituição tributária pode apenas estar encobrindo sua própria ineficiência, fazendo com que o poder público garanta sua margem de lucratividade. Por que ser eficiente se o poder público os protege contra a concorrência? A esse propósito, não se pode falar em livre concorrência quando uma só empresa controla 80% do mercado. Essa empresa tem um poder monopolista (poder de ditar preços) que não está ao alcance de nenhum de seus concorrentes.

O terceiro argumento, ou seja, o desestímulo à evasão tributária, pode ser considerado procedente. Embora alguns contribuintes tenham encontrado novas e criativas formas de evasão tributária, a substituição tributária, até pela redução do número de contribuintes a controlar, tem contribuído para dificultar a sonegação. A substituição tributária justifica-se, basicamente, pela praticidade e pela eficiência na obtenção de recursos para financiar o setor público.

Com efeito, no moderno Estado Democrático de Direito, a arrecadação de tributos constitui a principal fonte de financiamento do Estado, ou seja, o recolhimento

de tributos é que permite ao Estado oferecer bens e serviços públicos à população, destacando-se segurança, saúde, educação, infraestrutura, etc. Se queremos serviços públicos de qualidade, eles devem ser viabilizados pela arrecadação.

Contudo, adverte Jackson Borges de Araújo que “a finalidade em si não pode justificar os meios”. Em um Estado Democrático de Direito, o Estado está obrigado à rigorosa observância das normas e dos princípios constitucionais que disciplinam o poder de tributar e vinculam o legislador ao elaborar a norma tributária (ARAÚJO, 2001, p. 109).

De qualquer modo, significativa medida para garantir a praticidade e a eficiência na arrecadação foi tomada pelos representantes dos estados, reunidos em Florianópolis, com a celebração do Convênio ICMS n. 13/1997, o qual considera como definitiva a base de cálculo arbitrada para fins de retenção e recolhimento do imposto pelo substituto tributário, regra esta que mereceu o beneplácito do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 562.045.

A consideração da base de cálculo presumida como definitiva mereceu fortes críticas de alguns doutrinadores. Luís Carlos Silva Faria, empresário e contribuinte do ICMS pelo regime de substituição tributária, argumenta que se o fato gerador não ocorre antes do momento em que se dá o pagamento pelo substituto, a quantia paga deve ser entendida como simples adiantamento. Não se trata ainda do imposto devido pela operação “porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo” (FARIA, 2000, p. 163). Admitir que a base de cálculo da retenção fosse definitiva, conclui, é restabelecer a pauta fiscal repelida pela jurisprudência do Supremo Tribunal. Nas operações finais com preço inferior ao que serviu para a antecipação, a exclusão do direito do contribuinte substituído a ressarcir-se da diferença deveria ser repelida com a mesma energia com que foi repelida a pauta fiscal (FARIA, 2000, p. 185).

Faria traz à discussão forte construção doutrinária de grande prestígio entre os tributaristas, qual seja, a da relação necessária entre fato gerador e base de cálculo, que, nas palavras de Geraldo Ataliba (2008, p. 108), constitui a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 546), a seu turno, ensina que “a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo”, ou seja, afirma, infirma ou confirma seu critério material: confirma, quando o padrão de medida utilizado coincidir com o núcleo do fato dimensionado; infirma, quando forem incompatíveis; e afirma, quando indicar o padrão a ser utilizado.

A prevalência da base de cálculo arbitrada, mesmo depois de ocorrido o fato gerador presumido (e, por conseguinte, conhecido o valor da operação), fragiliza essa relação necessária entre o fato gerador e a respectiva base de cálculo. O perigo a que o administrador tributário deve estar atento é de o arbitramento se tornar arbitrariedade.

Uma alternativa para evitar questionamentos nesse sentido seria a previsão em lei complementar nacional de estabelecimento de limites quantitativos a serem observados pelos estados, além de previsão de restituição de diferença, se for o caso.

4.2 A lógica do ordenamento jurídico tributário

4.2.1 Tributação neutra do consumo

O sistema de tributação plurifásica não cumulativa foi introduzido no Brasil a partir do IVA europeu, concebido justamente como um tributo neutro sobre o consumo. O mecanismo da não cumulatividade garante que, em qualquer hipótese, o tributo exigido do contribuinte seja proporcional ao valor por ele acrescido. O resultado é que o tributo se torna indiferente para os agentes econômicos em suas tomadas de decisões. Com efeito, a tributação plurifásica não cumulativa equivale a uma tributação monofásica que incide na última operação, destinando a mercadoria ao consumidor final.

A incidência do tributo em todas as fases de comercialização deve desonerar o aparelho produtivo, fazendo recair todo o ônus tributário sobre o consumidor.

Misabel de Abreu Machado Derzi, em sua alentada atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, enfatiza que não há conflito entre o ordenamento jurídico e a realidade econômica quando autoriza a transferência do ônus dos tributos indiretos aos consumidores pelo mecanismo dos preços. No caso do ICMS e do IPI, essa autorização encontra respaldo jurídico na própria Constituição, que impõe a observância do princípio da não cumulatividade, pelo qual o contribuinte deve compensar o imposto relativo às compras que efetuar com o imposto que incidiu sobre as operações realizadas. Com isso, fica assegurada, como também o fazem os países europeus e latino-americanos, a transferência ao adquirente do ônus do imposto que adiantará ao estado. Em uma operação entre empresas, cada uma delas poderá se livrar, por meio da dedução do imposto anterior, do imposto dela cobrado pela outra e transferir o respectivo ônus ao adquirente e assim sucessivamente até o consumidor final. Os mais importantes fundamentos para a adoção do princípio da não cumulatividade repousam sobre a neutralidade da concorrência, na repercussão mais justa dos

preços, sem deformações e desvios perturbadores do desenvolvimento econômico. Finaliza a autora afirmando que “tal tributo não onera, assim, a força econômica do empresário que compra, vende ou industrializa; porém a força econômica do consumidor” (BALEEIRO, 2005, p. 336-337).

A neutralidade, esclarece Hugo de Brito Machado, deve ser entendida como a indiferença do ônus tributário quanto ao número de operações realizadas com a mercadoria. O ônus do imposto deve ser o mesmo tanto para a mercadoria que entre a produção e o consumo passa apenas por duas operações como para aquela que passa por n operações. A neutralidade, então, implicaria proporcionalidade entre o ônus e o valor da mercadoria, o que não existiria se o ônus tributário variasse em função do número de operações (MACHADO, 1997a, p. 165). Em qualquer hipótese, o ônus total suportado pelos participantes do ciclo de comercialização deve ser o resultado do produto do valor de venda a consumidor pela alíquota cabível.

Acrescentam Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho que em economias de mercado o imposto da modalidade do ICMS é considerado ideal, exatamente por, entre outras qualidades, ser neutro, *i. e.*, indiferente, tanto na competitividade e na concorrência quanto na formação de preços. “Assim, o princípio da *não cumulatividade deve conferir*, ao ICMS, *neutralidade*, não podendo tais tributos ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, que norteiam os mercados” (grifos no original) (DERZI; COELHO, 2005, p. 132).

A seu turno, ensina Ricardo Lobo Torres (1986, p. 295) que o princípio da neutralidade econômica do ICMS é de importância fundamental: significa que, do ponto de vista da organização empresarial, não induz à integração vertical (como acontecia com o antigo IVC), pois o ônus tributário seria o mesmo, independentemente do número de operações por que passa a mercadoria ou o produto. Portanto, não favorece a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Pelo mesmo motivo, não haveria distorção na formação dos preços, pois, independentemente do número de operações, o valor do imposto final será sempre igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.

Embora a neutralidade não seja um princípio constitucional explícito, decorre implicitamente da Constituição quando esta alberga outros princípios, como o da livre concorrência, entre os princípios informadores da ordem econômica.

Então, considera-se neutro o sistema tributário que “não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, confira

segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial” (ZILVETI, 2005, p. 24). A neutralidade, portanto, é importantíssima sob o ponto de vista da liberdade de organização empresarial e, também, no processo de circulação de riqueza para justamente evitar a distorção de preços e a restrição ao fluxo de capitais. Dessa perspectiva, os tributos não devem alterar as preferências ou as atividades dos agentes econômicos, exceto quando a interferência estatal permita uma melhor consecução dos objetivos gerais da sociedade (o “bem comum”).

Não se trata, no caso, de reeditar a visão clássica do Estado liberal não intervencionista – separação estrita entre Estado e economia – segundo a qual os tributos deveriam ser organizados de forma que afetassem o mínimo possível o sistema econômico. É que naquela época se acreditava na tendência ao equilíbrio de pleno emprego e que a oferta gera sua própria demanda (lei de Say).

Contudo, a adoção da livre concorrência¹¹ como um dos princípios informadores da ordem econômica e, por conseguinte, da economia de mercado requer uma tributação neutra sobre o consumo de modo que não favoreça ou desfavoreça as empresas em concorrência. “A neutralidade concorrencial, portanto, exige repercussão fiscal equânime entre os agentes econômicos” (ZILVETI, 2005, p. 27).

O tributo que melhor realiza o princípio da neutralidade, uma vez que não fere as leis da livre concorrência e da competitividade, é aquele que adota a técnica da não cumulatividade (ZILVETI, 2005, p. 33). Não sem razão, o constituinte de 1988 condicionou o exercício da competência tributária residual da União a que os novos impostos fossem não cumulativos (CF, art. 154, I).

“O ICMS deve ser neutro, não devendo distorcer as regras de concorrência”, leciona com propriedade Misabel Derzi. A incidência do ICMS sobre as importações não tem caráter protecionista das mercadorias nacionais, que sofrem internamente a incidência do ICMS, em relação às importadas, mas visa a assegurar a livre concorrência em face dos produtos importados (BALEEIRO, 2005, p. 381). Como se sabe, a norma adotada no mercado internacional é a da desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e os serviços importados chegam ao país de destino livres de todo imposto. Daí a necessidade de se fazer incidir o ICMS sobre as importações.

¹¹ CF, art. 170, IV.

4.2.2 Livre concorrência: disciplina constitucional

A ordem econômica, dispõe o art. 170 da Constituição, tem por fundamentos a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa e por finalidade assegurar a existência digna de todos os brasileiros, conforme os ditames da justiça social. Entre os princípios informadores da ordem econômica, enumerados no dispositivo referido, podemos destacar a livre concorrência (inciso IV), a defesa do consumidor (inciso V) e do meio ambiente (inciso VI), a redução das desigualdades sociais (inciso VII) e a busca do pleno emprego (inciso VIII).

Independentemente de posicionamento ideológico,¹² deve-se ter em mente que foi o próprio constituinte que optou pela escolha da livre concorrência como princípio informador da ordem econômica, ou seja, por uma economia de mercado em que os preços são determinados pelo livre jogo das forças de mercado – oferta e demanda –, os quais indicam o que, quanto, como e para quem produzir. Uma economia de mercado requer uma tributação neutra sobre o consumo que não influencie nas decisões dos agentes econômicos.

Tributação neutra, no entanto, não significa simples não intervenção do Estado na economia, como queria o antigo paradigma liberal. Por isso devemos estabelecer os limites dessa tributação neutra. Em primeiro lugar, estamos falando em neutralidade na tributação sobre o consumo e não em relação ao sistema econômico em geral. A tributação sobre a renda ou sobre a propriedade, por exemplo, obedecem a outros critérios – justiça distributiva, etc. Nesses casos, prevalece a função indutora da tributação – o tributo induz comportamentos visando à modificação da realidade social ou econômica (extrafiscalidade).

Mesmo no caso da tributação do consumo, a neutralidade a que se refere a Constituição não é absoluta. Assim, o § 4º do art. 173 da Constituição estabelece que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”. No mesmo sentido, a Emenda Constitucional n. 42/2003 introduziu o art. 146-A, que autoriza a adoção de “critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”.

A ideia de não interferência aleatória do Estado no mercado, salvo a expressamente buscada “com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”, seja

12 A ideia de tributação neutra está associada ao liberalismo clássico, o qual não admitia qualquer intervenção do Estado na economia. Por esse motivo, autores de orientação socialista mostram-se hostis a qualquer proposta de tributação neutra. É preciso superar a controvérsia ideológica para aceitar uma tributação neutra, porém admitindo a intervenção do Estado em situações determinadas.

pela natureza da tributação seja pela consagração constitucional do regime de livre concorrência, veio a integrar o direito tributário brasileiro como um de seus elementos essenciais (FERRAZ, 2006, p. 76).

“O que o conteúdo do princípio da livre concorrência proíbe é que o Estado crie condições desiguais aos agentes econômicos para sua atuação no mercado” (BARBOSA, 2012, p. 215). Espera-se que o Estado aja com imparcialidade em face dos concorrentes – princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

Prosseguindo a análise do art. 170, vemos que o princípio da livre concorrência é limitado por outros princípios constitucionais de mesma hierarquia, tais como a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades sociais e a busca do pleno emprego. Isso porque a economia de mercado não garante o pleno emprego dos fatores de produção e, mais exatamente, do fator trabalho. Então, o constituinte admite a intervenção do Estado no mercado para garantir o pleno emprego como forma de distribuição da riqueza, o que contribui para a redução das desigualdades sociais e para o objetivo fundamental, também referido no art. 170, de garantir a dignidade da pessoa humana.

Ao Estado, nos termos do art. 174 da Constituição, fica reservada a função de agente normativo e regulador da economia, cabendo-lhe a fiscalização, o incentivo e o planejamento (para o setor privado, apenas indicativo).

Então se fala em neutralidade tributária no sentido de não interferência do tributo nas relações de mercado, tornando determinada operação mais vantajosa para um ou mais desvantajosa para outro. Neutralidade tributária significa que as decisões dos agentes econômicos (o que e quanto ofertar no mercado) dependem de fatores econômicos (demanda e oferta) e não da incidência de tributos.

Assim, por interferir na igualdade de condições e oportunidades dos competidores, a desigualdade na tributação impede que os agentes econômicos fiscalmente não beneficiados ou prejudicados pelo gravame tributário permaneçam no mercado, tendo em vista que o consumidor irá preferir o produto do concorrente mais barato em razão de tratamento tributário mais benéfico (BARBOSA, 2012, p. 225).

A adoção geral e indiscriminada da substituição tributária pode afetar a preservação da livre concorrência e a economia de mercado, pois esta pressupõe uma tributação neutra que não afete as decisões dos agentes econômicos: a incidência dos tributos deve ser indiferente para os agentes econômicos. Essa atitude omissiva e não

interventiva do Estado é que garante a livre concorrência. Em qualquer outro caso, a tributação teria um efeito indutor sobre os agentes econômicos e, por conseguinte, a concorrência não seria mais livre, mas controlada.

Suponhamos duas empresas concorrendo no mercado: vence a que for mais eficiente, colocando seu produto a preços mais baixos que o do concorrente ou oferecendo um produto de melhor qualidade. O tributo, no caso, irá integrar a estrutura de custos. O empresário mais eficiente, que consegue reduzir seus custos e oferecer seus produtos a preços mais competitivos, espera-se, irá conseguir uma fatia de mercado maior que seu concorrente.

Contudo, o regime de substituição tributária “para frente” irá cobrar o tributo sobre um preço estimado que ignora a eficiência do empresário. Para o Fisco, não interessa se o empresário mais eficiente oferece seu produto a um preço menor, a base de cálculo do fato gerador presumido é a mesma.

Tem-se, assim, nítida desvantagem concorrencial sofrida pelo empresário eficiente, que tem condições de oferecer preços mais baixos ao mercado do que aqueles fixados por presunção do Fisco, pois irá repassar ao consumidor o mesmo valor do tributo que aqueles que praticam operações com valores iguais ou mesmo superiores ao arbitrado. Por conseguinte, podemos concluir que a substituição tributária “para frente” constitui obstáculo à livre concorrência (BARBOSA, 2012, p. 226), pois o princípio da neutralidade concorrencial estabelece o dever do Estado de não editar normas tributárias que se revelem prejudiciais à concorrência.

4.2.3 A não cumulatividade

A França abrigou as primeiras experiências com um imposto não cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação. Após as primeiras tentativas em 1936, foi criada a *Taxe sur la valeur ajoutée* em 1954 (DERZI; COELHO, 1997, p. 17). A nova forma de tributação do consumo difundiu-se a partir da década de 1960 – o Brasil adotou a não cumulatividade com matriz constitucional em 1965 (por via da EC n. 18/1965, para o ICMS e o IPI, sendo que este último já adotava a não cumulatividade com base em preceito legal como Imposto sobre o Consumo); a Comunidade Econômica Europeia adotou o imposto sobre o valor adicionado em 1967 em sua primeira diretiva, sendo implementada gradativamente por seus membros. Os países latino-americanos também adotaram essa forma de tributação a partir dos anos 1960.

Assim, assiste-se à consagração do princípio da não cumulatividade, que tem como principal efeito a não oneração das atividades empresariais, comerciais ou industriais, repercutindo sobre o consumidor, mediante compensação com o imposto cobrado em etapas anteriores de circulação (DERZI; COELHO, 1997, p. 20).

Do ponto de vista econômico, o princípio da não cumulatividade assegura que o tributo incide apenas sobre o valor acrescido em cada operação de circulação de mercadorias, de modo que a incidência total equivale à multiplicação da alíquota sobre a base de cálculo da última operação, com o consumidor final. Contudo, da perspectiva do direito tributário, o imposto incide sobre o valor de cada operação. A não cumulatividade opera não no momento da incidência do imposto, mas no da apuração do imposto a pagar, mediante mecanismo de compensação financeira, abatendo-se do valor devido em cada operação, ou seja, do resultado da aplicação da alíquota sobre o valor da respectiva base de cálculo o crédito correspondente à entrada da mercadoria. Não se trata, entretanto, de “compensação” no sentido técnico-jurídico (forma de extinção de obrigações), pois os créditos em questão não são líquidos e certos, mas apenas de técnica de apuração do imposto devido naquela operação (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2008a, p. 116).

Assim, a não cumulatividade efetiva-se no momento da apuração do valor do imposto a ser pago: de um lado, as entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados a ensejarem crédito; de outro, as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas a ensejarem débito. O valor do imposto a ser pago, em determinado período, resulta da operação de subtração do total dos débitos e dos créditos no mesmo período. Se os créditos excederem os débitos, o saldo credor será transferido para o período de apuração seguinte.

4.2.4 Substituição tributária como exceção à não cumulatividade

O constituinte, no art. 155, § 2º, I, da Carta, determina que o ICMS deve ser não cumulativo, o que significa que o imposto cobrado em uma fase do ciclo de comercialização será abatido do imposto devido na fase seguinte. No caso da substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe de uma só vez todo o imposto devido nas operações subsequentes até a venda ao consumidor final. Assim, a substituição tributária constitui uma exceção à regra da não cumulatividade, na medida em que todo o tributo é exigido em uma única fase do ciclo de comercialização. A substituição tributária em relação a fatos geradores posteriores ou “para frente” corresponde a um imposto monofásico, cobrado antecipadamente.

O tributo que seria devido na última operação do ciclo de comercialização (do varejista para o consumidor final) é exigido de quem inaugura o ciclo – o industrial, o produtor ou o importador. Nesse caso, o imposto exigido do substituto é calculado sobre base de cálculo arbitrada e que não corresponde à base de cálculo real da operação realizada pelo substituído. Com isso, pode ficar comprometida a neutralidade da tributação sobre o consumo e, por conseguinte, de uma tributação compatível com o princípio da livre concorrência, uma vez que a incidência do tributo passa a ser fator relevante nas decisões empresariais.

Desse modo, quando a substituição é instituída em relação a fatos geradores subsequentes, ou seja, fatos futuros ou ainda não acontecidos, não há outra alternativa senão presumir sua ocorrência futura e também presumir o valor pelo qual será comercializado, o que significa uma estimativa ou um arbitramento da base de cálculo do fato gerador presumido.

4.2.5 Contradição teleológica

Karl Engisch (1996, p. 317), ao estudar a unidade do ordenamento jurídico, focaliza a questão da exclusão das contradições no seio da ordem jurídica, considerando erros ou incorreções. Trata-se do que esse autor denomina de correção do direito legislado incorreto. Entre outras por ele classificadas encontra-se a contradição teleológica, que ocorreria sempre que o legislador, com determinadas normas, visasse a determinado fim, mas com outras rejeitasse as medidas necessárias para alcançar os fins visados pelas primeiras.

Podemos identificar uma contradição teleológica entre o instituto da substituição tributária “para frente” e a livre concorrência prevista no inciso IV do art. 170 da Constituição da República como princípio informador da ordem econômica. O Poder Constituinte Derivado, com a substituição tributária “para frente”, tenta se substituir ao mercado, ao determinar a margem de valor adicionado e fixar a base de cálculo da substituição tributária, ou seja, o preço que será cobrado do consumidor final pelo substituído por ocasião da realização do fato gerador presumido. Assim, a cobrança do imposto sobre base de cálculo estimada pelas autoridades fazendárias e não pelo mercado (confronto entre oferta e demanda) frustra os fins visados pelo Poder Constituinte Originário de estabelecer uma economia de mercado com base no princípio da livre concorrência. A situação é tanto mais inquietante porque essa base de cálculo presumida não é provisória, mas definitiva. Mesmo ocorrendo o fato gerador presumido e

tornando-se conhecido o preço da operação de venda ao consumidor final, nos termos do Convênio ICMS n. 13/1997, não deve haver restituição nem complementação da diferença verificada.

As contradições teleológicas, segundo o próprio Engisch (1996, p. 318), podem caracterizar antinomias, caso em que estas podem ser resolvidas mediante aplicação das regras de hierarquia, antiguidade e especialidade. Caso contrário, a solução teria de ser legislativa. Enquanto o legislador não o fizer, tais contradições terão de ser simplesmente suportadas.

4.3 Justificativa retórica da substituição tributária

Summum jus, summa injuria – a conhecida frase de Cícero parece abrigar um paradoxo: como pode a aplicação do direito resultar em injustiça? A injustiça, no caso, decorre da estrita aplicação do direito como inferência lógica, sem considerar a dimensão humana. É justamente o reconhecimento da precariedade do raciocínio lógico na interpretação do direito que fundamenta o emprego da equidade.¹³ Não que se esteja propondo justificar a substituição tributária com o emprego da equidade, pretende-se apenas enfatizar a insuficiência da interpretação baseada somente em inferência lógica.

A aplicação do direito, da perspectiva lógica, pode ser entendida como a construção de um silogismo no qual a premissa maior é a norma geral e abstrata contida na lei, e a premissa menor, o reconhecimento da ocorrência do fato jurídico, mediante a linguagem das provas. A conclusão declara a incidência (ou a não incidência, conforme o caso) da norma jurídica (subsunção do fato à norma). A aplicação do direito, nesse caso, resulta, por inferência lógica, das premissas normativas e factuais.

Vivemos uma época de questionamentos. Questiona-se o positivismo, sem isso representar um retorno ao jusnaturalismo; a insuficiência da lógica como método único de aplicação do direito; a metodologia das ciências naturais e sua aplicação à compreensão do direito. Fala-se mesmo em “viragem ética”, com a recuperação da noção de direito justo. O objetivismo científico e o conseqüente isolamento do objeto de seu contexto são

13 Não podemos confundir a equidade na função de integração do direito, como dispõe o art. 108, IV, do CTN, com a equidade prevista no art. 172, IV, do mesmo pergaminho. Diz o referido dispositivo: “A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo [...] a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”.

criticados, bem como o distanciamento entre o sujeito (cognoscente) e o objeto (cognoscível), pois a simples aplicação da metodologia das ciências da natureza às ciências humanas, entre elas o direito, implica a “redução da condição humana ao mundo das coisas”. Enfim, há uma “crítica à subjetividade tecnocrática e a substituição por uma noção de um sujeito crítico e autocrítico que se reconhece na noção de intersubjetividade, que, por sua vez, se reconhece na dimensão linguística” (CALIENDO, 2009, p. 41).

Todo texto deve ser lido em relação ao seu contexto, evitando-se interpretações ingênuas, parciais e distorcidas. Isso porque o contexto limita a amplitude da palavra, que não pode ser mais entendida em todo o seu significado, como assinala Alf Ross (2003, p. 174):

Toda interpretação tem seu ponto de partida na expressão como um todo, em combinação com o contexto e a situação nos quais aquela ocorre. É pois errôneo crer que o ponto de partida são as palavras individuais consideradas em seu significado linguístico natural. Este significado linguístico é amplamente aplicável, porém tão logo uma palavra ocorre num contexto, seu campo de referência fica restrito.

Contudo, não só o texto de lei deve ser lido contextualizadamente, como também o fato jurídico deve ser visto em seu contexto, em suas relações com outros fatos, com a complexidade da vida humana. Assim, assiste-se à construção de novas formas de interpretação, calcadas na teoria do discurso e na função pragmática da linguagem. O fato jurídico não pode mais ser visto fora do seu contexto cultural (CALIENDO, 2009, p. 60).

Essas posturas levam a um pensar problematizante, como propõe João Maurício Adeodato. Um pensar que supera o mero juízo de verdadeiro ou falso para apreender a conexão entre pensamento e realidade. O plano linguístico não é o sintático ou o semântico, mas o pragmático, que envolve a intencionalidade.

A dogmática jurídica conforma retoricamente a realidade, como toda linguagem, mas essa forma, apesar de se direcionar de modo imprevisível e aleatório, não está à disposição de cada indivíduo; ela obedece a um controle comum que resulta de concordâncias momentâneas – literalmente: a cada momento, a cada caso – sobre significados específicos diante de casos concretos. Assim alguns significantes prefixados (fontes do direito) são confrontados com significações divergentes, atribuídas pelos diversos autores, em torno das quais as argumentações e decisões seguem procedimentos. A dogmática jurídica metodológica desenvolve, estuda, aplica estratégias que objetivam ter sucesso nesses procedimentos (ADEODATO, 2011, p. 99-100).

Uma consequência dessa nova postura é que a interpretação e a aplicação do direito não se resume à inferência lógica com base nas normas e nos fatos, mas da contextualização de normas e fatos, envolvendo a razoabilidade e a praticidade das soluções propostas em relação ao contexto social, econômico e político em que devem ser aplicadas. “Os fatores pragmáticos na administração da justiça são considerações baseadas numa valoração da razoabilidade prática do resultado apreciado em relação a certas valorações fundamentais pressupostas” (ROSS, 2003, p. 175).

O direito é uma construção dos homens para os homens, conforme uma concepção de justiça que deve contemplar sua praticidade. Essa é uma dimensão que é imamente ao próprio ser humano, pois “o que constitui o valor do homem, de seu *Dasein* e de sua vida, é conter a potencialidade, a possibilidade da justiça, o futuro da justiça, o futuro de seu ter-de-ser-justo” (DERRIDA, 2010, p. 125).

Feitas essas considerações, como pode ser justificada a substituição tributária “para frente”? À evidência, não é pela garantia à livre-concorrência ou à prevenção à evasão de tributos. Justifica-se a adoção do regime, em primeiro lugar, pela eficiência e pela praticidade na arrecadação.

Dispõe o art. 37 da Constituição da República 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, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. A arrecadação de tributos está compreendida na administração pública direta. O tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3^o) e a atividade administrativa de constituição do crédito tributário é vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único).

Então, a administração tributária tem o dever de ser eficiente na cobrança dos tributos. Leciona José Afonso da Silva que o conceito de “eficiência” não é jurídico, mas econômico, qualificando atividades e não normas. Está relacionado com os custos incorridos para obter determinado resultado que, no nosso caso, é a arrecadação tributária. O princípio da eficiência administrativa teria, portanto, como conteúdo a relação entre meios e resultados. Conclui esse autor que a eficiência administrativa “se obtém pelo melhor emprego dos recursos (humanos, materiais e institucionais) para melhor satisfazer as necessidades coletivas, num regime de igualdade dos usuários” (SILVA, 2010, p. 342). O dever de eficiência na arrecadação dos tributos tem como corolário sua eficácia: o melhor uso dos recursos disponíveis para obter máxima arrecadação possível, respeitados os direitos e as garantias fundamentais do cidadão contribuinte.

No caso da arrecadação tributária, as necessidades coletivas são satisfeitas apenas indiretamente, na medida em que os recursos obtidos serão utilizados para custear políticas e programas governamentais, estes sim, voltados para a satisfação das necessidades coletivas. A arrecadação tributária não é um fim em si mesma, mas uma atividade-meio. O emprego dos recursos obtidos em favor da população é que justifica a arrecadação tributária.

A substituição tributária encontra sua justificativa na eficiência, na racionalização e na praticidade da arrecadação: eficiência, na medida em que obtém o melhor uso possível para os recursos materiais e humanos à disposição do Fisco; racionalização, porque uniformiza o tratamento tributário dado àquelas mercadorias; praticidade, propiciando redução (não eliminação) das possibilidades de evasão tributária. Como técnica de arrecadação, a substituição tributária existe para maior comodidade e conveniência do Fisco.

Não é outro o entendimento de Leandro Paulsen (2009, p. 947), para quem a figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito.

5 DISCUSSÃO DOS CRITÉRIOS PARA DEFINIR AS MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1 A falta de critérios: acordos políticos e indução dos demais estados

Questão que suscita grande perplexidade e incerteza refere-se aos critérios para definir as mercadorias que serão submetidas ao regime de substituição tributária e às limitações à abrangência do regime. Não é demais enfatizar a importância da discussão e do aprofundamento das pesquisas quanto à fixação de critérios para definir as mercadorias que devem ficar sujeitas ao regime de substituição tributária.

Por sua vez, o setor privado teme a tendência de os Fiscos utilizarem sua situação de supremacia para majorarem indiretamente os tributos por meio de pautas de valores superestimadas. Nessa esteira, devemos situar a fixação de critérios inserida no contexto das limitações ao poder estatal de tributar.

A adoção de desoneração progressiva pelos estados (lembrar do Convênio n. 13 e da ADI n. 1.851/AL), caso sejam adotados critérios que restrinjam sua utilização por

setor e por linha de produtos (seletividade), poderia, segundo o Sebrae, beneficiar as empresas submetidas ao Simples Nacional.

O exame da lista de mercadorias sujeitas à substituição tributária fornece ao observador uma impressão de aleatoriedade e falta de critérios. Ao Fisco interessa selecionar mercadorias cujo mercado se encontre bastante pulverizado ou com elevado risco de evasão tributária. Por seu turno, os contribuintes (com suficiente capacidade de pressão política) almejam proteção para seus produtos contra a concorrência. Nesse caso, a seleção das mercadorias é bastante casuística e com excessivo detalhamento.

Leandro Paulsen (2012, p. 176) adverte que, na instituição de substituição e de responsabilidade tributárias, o legislador deve ter o cuidado de não violar os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, observando-se ainda a razoabilidade e a proporcionalidade, de modo que as obrigações exigidas do sujeito passivo, seja contribuinte seja responsável, ou de terceiros não sejam desarrazoadas em relação aos efeitos pretendidos.

O aumento indiscriminado de produtos submetidos ao regime produz, conforme diversos estudiosos do direito tributário, diversos problemas, entre os quais:

- a. a necessidade do aumento do capital de giro;
- b. o desestímulo à competitividade;
- c. o comprometimento do fluxo empresarial;
- d. a burocracia e o custo adicional com serviços contábeis por parte dos substitutos devido ao excesso de controles;
- e. a interferência na livre concorrência;
- f. o aumento da inflação;
- g. o desemprego de forma indireta pelo “custo Brasil”, interferência no crescimento das pequenas empresas.

A falta de critérios para limitar as operações sujeitas à substituição tributária já era levantada nas discussões travadas pelo STF durante a votação da ADI n. 1.851/AL, que veio ratificar a constitucionalidade da substituição tributária por antecipação. Na ocasião, o então presidente da E. Corte, Marco Aurélio, afirmava em seu voto o risco de locupletamento ilícito do Estado mediante majoração da base de cálculo, por superestimativa da pauta fiscal de preços, burlando o princípio da legalidade tributária por via transversa. Prevalecendo o entendimento do STF de que a base de cálculo do

fato gerador presumido se reveste de caráter definitivo, não comportando ajustes para mais ou para menos, deve-se cuidar para que sua estimativa seja o mais próximo possível da realidade. Para tanto, a fixação desses critérios em lei complementar nacional viria a uniformizar os procedimentos adotados por todos os estados da Federação. Tais mudanças, conforme alegam os Fiscos dos estados, devem ser implantadas lenta e gradualmente, considerando-se que a substituição tributária representa parte significativa da arrecadação.

5.2 Critérios possíveis

A substituição tributária “para frente” tem objetivos claramente arrecadatários, na medida em que concentra as atividades de fiscalização em uns poucos contribuintes no lugar de fiscalizar um grande número de estabelecimentos varejistas. Nessa perspectiva, a inclusão de novas mercadorias no regime deveria selecionar mercadorias com elevada dispersão no varejo ou que representem elevado risco de evasão fiscal.

Para tanto, deveriam ser selecionados grandes grupos de mercadorias para facilitar sua identificação pelo sujeito passivo. O detalhamento excessivo sem justificativa gera incerteza entre os contribuintes quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Observa-se também a ação de grupos empresariais que pleiteiam a inclusão de mercadorias por eles produzidas em busca de proteção contra a concorrência de terceiros, principalmente empresas menores ou novas no mercado. Nesse caso, a seleção das mercadorias incluídas no regime costuma ser casuística e muito detalhada, pois o objetivo é descrever a mercadoria que se quer proteger.

O Sebrae propõe que os outros 25 estados da Federação, a exemplo dos Estados da Bahia e de Santa Catarina, adotem com base na sua autonomia legislativa a desoneração progressiva, *sponci propria*, para amenizar os efeitos nocivos da substituição tributária.¹⁴

14 Disponível em: < <http://www.portaldodesenvolvimento.org.br/criterios-podem-amenizar-efeitos-nocivos-da-substituicao-tributaria/> > . Acesso em: 22/05/2014.

6 ESTIMATIVA DA BASE DE CÁLCULO DO FATO GERADOR PRESUMIDO

6.1 Considerações gerais

A base de cálculo traduz a expressão financeira do fato gerador considerado em sua materialidade. Se o fato gerador do ICMS é definido como “operação relativa à circulação de mercadorias”, sua base de cálculo somente pode ser o valor dessa operação (ordinariamente é o preço acordado entre as partes em um negócio de compra e venda). *Mutatis mutandis*, o mesmo raciocínio se aplica às prestações de serviço de transporte e de comunicação.

Contudo, na substituição tributária “para frente”, o negócio mercantil, que constitui o respectivo fato gerador, ainda não ocorreu. Está-se tributando antecipadamente um fato não acontecido, razão pela qual não existe base calculada (CARDOSO, 2004, p. 113).

Assim, o recolhimento antecipado do imposto deve ser feito sobre base de cálculo presumida. Abrem-se três possibilidades: (i) preços de consumo tabelados; (ii) pesquisa de preços no varejo; e (iii) estimativa dos preços médios no varejo.

6.2 Preços de consumo tabelados

Segundo Marco Aurélio Greco, na medida em que o ICMS incide até o consumo final e há um preço fixado pela autoridade competente, este preço deveria ser tomado como base de cálculo da substituição tributária no lugar de se adotar alguma margem de valor agregado, a qual sempre encerra alguma discricionariedade (GRECO, 2001, p. 109).

Contudo, considerando-se que o perfil da intervenção estatal na economia se tem alterado e com a progressiva eliminação dos controles estatais, o número de produtos cujos preços a varejo são tabelados é cada vez menor, o que inviabiliza sua adoção como base de cálculo do imposto exigido antecipadamente por substituição tributária.

6.3 Pesquisa de preços

No caso da determinação da base de cálculo mediante pesquisa de preços, deparamo-nos com um lapso temporal entre o recolhimento antecipado e a ocorrência do fato gerador presumido. A pesquisa de preços reflete o que acontece no mercado.

Contudo, a determinação dos preços sofre a influência de diversos fatores, tais como variações de renda, clima, políticas governamentais, comportamento de outros mercados (bens complementares ou substitutos), de modo que nada garante que as condições de mercado sejam as mesmas nesses dois momentos distintos: o do recolhimento antecipado e o da ocorrência do fato gerador presumido.

Assim, a cobrança antecipada apoia-se no passado para projetar para o futuro, supondo uma regra de constância (GRECO, 2001, p. 113) no sistema de preços que, na realidade, não existe. Em outras palavras, a correspondência entre base de cálculo e critério material da hipótese de incidência, no caso da substituição tributária “para frente”, isto é, com antecipação do recolhimento, é pura ficção.

A pesquisa de preços que serve de fundamento para a antecipação do recolhimento não corresponde necessariamente ao mercado no momento da realização do fato gerador presumido. Nesse caso, não faria mais sentido definir a base de cálculo como “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência” (ATALIBA, 2008, p. 108).

6.4 Margem de valor agregado

A Lei Complementar n. 87/1996, no seu art. 8º, II, dispõe que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou às prestações subsequentes, obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

- i. o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- ii. o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; e
- iii. a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou às prestações subsequentes.

Então, o que é arbitrado não é simplesmente o valor da mercadoria, mas a margem de valor agregado (MVA). Não se trata, portanto, de uma simples “pauta de valores”, embora o efeito seja semelhante.

A aplicação da MVA para definição da base de cálculo presumida, na medida em que é aplicada considerando-se um preço de partida praticado pelo fabricante ou importador, permite que se calcule um preço final no varejo que poderá se movimentar, para cima ou para baixo, de acordo com o comportamento inicial da cadeia de forne-

cimento. Tal oscilação, caso venha a ocorrer, permite uma acomodação do preço final que, supõe-se, representa uma forma mais justa de se presumir o valor do fato gerador futuro que servirá de base de cálculo para a incidência da substituição tributária (ST).

De qualquer forma, ainda que a sistemática da MVA não comporte um modelo que possa abranger todas as variáveis possíveis de interferir no comportamento do preço final (a exemplo das mudanças que poderiam ocorrer nos elos da cadeia durante a vigência do índice de MVA identificado), é um modelo de previsão que se mostra mais estável que a simples determinação de um número absoluto que determine o preço final.

Aceitando-se a premissa citada, para que a MVA reflita de forma mais precisa a realidade do mercado, outros fatores devem ser observados com o objetivo de afastar as variáveis que possam distorcer a MVA real que se procura identificar mediante observação realizada por pesquisa. Dentre esses fatores poderíamos citar os preços praticados sob promoções, as épocas típicas ou atípicas que sujeitem os preços a grandes variações, como datas comemorativas, época de safras ou entressafras, a formação de estoques, dentre outros, como a entrada ou a descontinuidade de produtos no mercado.

Superados, ou ao menos minorados, os possíveis efeitos que resultem em distorções, as pesquisas de MVAs podem se aproximar com considerável precisão da realidade do mercado e ainda garantir uma melhor absorção das possíveis alterações (no curto e no médio prazos) nas estruturas de mercado e preço que possam comprometer as margens identificadas.

Diante disso, é fundamental que os setores a serem afetados participem ativamente do processo de identificação dos produtos, de cada um dos itens sujeitos à substituição tributária, que deverão compor o rol de produtos a ser pesquisados, além de apontar adequadamente quais variáveis poderiam influenciar no levantamento a ser realizado, uma vez que essa é uma informação que o Fisco pode não conhecer ou mesmo inferir incorretamente, diferentemente do setor diretamente interessado.

Por tudo isso, é importante que a definição dos atributos das pesquisas não fique restrita às considerações apenas dos Fiscos, mas seja compartilhada com os respectivos setores interessados.

6.5 Margem de valor agregado ajustada

No caso de operações interestaduais com mercadorias, utiliza-se a MVA ajustada, que leva em conta o efeito da alíquota interestadual, inferior à alíquota interna do estado de destino.

O art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/1996, dispõe que “o imposto integra a sua própria base de cálculo”, método de cálculo confirmado pela Constituição Federal, art. 155, § 2º, XII, i, na redação dada pela EC n. 33/2001. Mas o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual não foi incluído na base de cálculo da operação própria do substituto. Portanto, é preciso ajustar a MVA para restabelecer a distribuição do tributo entre estado de origem e estado de destino. A fórmula de cálculo da MVA ajustada é a seguinte:

$$MVA' = \frac{1-i}{1-j} (1 + MVA)$$

Onde:

MVA = margem de valor agregado

MVA' = margem de valor agregado ajustada

i = alíquota interestadual

j = alíquota interna

O cálculo do ICMS “por dentro”, ou seja, integrando o preço cobrado na compra da mercadoria, torna mais vantajoso comprar de fornecedor estabelecido em outro estado (alíquota interestadual menor) que de fornecedor estabelecido no mesmo estado. Nesse caso, é necessário proceder a uma equalização dos preços de mercado mediante o ajuste da MVA ao preço cobrado do consumidor final, de modo que o total do ICMS recolhido nas operações internas e nas interestaduais seja o mesmo. A MVA é ajustada (MVA') em função da alíquota interestadual, sendo tanto maior quanto menor for a alíquota interestadual.

Vejamos o seguinte exemplo: seja uma operação interestadual no valor de R\$ 250,00, em que a MVA foi fixada em 60% e as alíquotas interestadual e interna no estado de destino são, respectivamente, 12% e 17%. Segue que:

- a. no caso de operação interna, teríamos que a operação própria do substituto (tributada pela alíquota interna de 17%) teria um imposto de R\$ 42,50. Como o imposto é por dentro, o valor efetivamente recebido pelo substituto seria de R\$ 207,50. A base de cálculo presumida seria de R\$ 400,00, e o imposto retido por substituição tributária seria de R\$ 25,50, resultando em uma tributação total de R\$ 68,00;
- b. no caso de operação interestadual, utilizando a MVA de 60%, como a alíquota interestadual é menor, o substituto pode praticar um preço menor,

levando a um imposto retido por substituição tributária menor, no exemplo, de R\$ 35,83. Como consequência, a tributação total cai para R\$ 64,16;

- c. então, na operação interestadual, teremos de ajustar a MVA (MVA') para compensar esse efeito. Utilizando a fórmula, chegamos a uma MVA' de 69%. Nesse caso, o imposto retido seria de R\$ 39,43, o que resultaria em uma tributação total de R\$ 68,00, igual à sofrida na operação interna.

Desse modo, a operação interestadual deixa de ser mais vantajosa que a operação interna.

6.6 Sistemática da pesquisa de margem de valor agregado (MVA): a experiência do Estado de São Paulo

A sistemática de utilização da margem de valor agregado (MVA) como método para presunção da base de cálculo futura, diferentemente das observações feitas para a pesquisa de preço final médio no varejo, minimiza significativamente a possibilidade de se estabelecer a dimensão do fato gerador do varejista que se afaste, em curto espaço de tempo, da realidade do mercado.

Evidentemente, a utilização da MVA no lugar do preço final médio não afasta completamente as possíveis distorções da margem real em relação àquela observada por amostragem, visto que nos demais elos da cadeia produtiva podem existir outros fatores, temporários ou não, que na época do levantamento da MVA não se mostraram presentes (ou que não puderam ser identificados) e por isso não compuseram a margem identificada. Nessas hipóteses, em certo grau, tais acomodações no preço final não estariam sensíveis à aplicação da sistemática da MVA, uma vez que esta é aplicada sobre o preço inicial, desconsiderando qualquer outro comportamento que possa vir a sofrer alteração nas demais estruturas dos custos ou do mercado enquanto a margem identificada.

No Estado de São Paulo, como exemplo, podemos citar a metodologia e os critérios para realização das pesquisas relativas às MVAs dos produtos incluídos na sistemática da substituição tributária, definidos na Portaria CAT-124/2011, de 14/09/2011. Em resumo, essa portaria define parâmetros tais como:

- a. a pesquisa no varejo deve ser realizada por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea, desvinculado da referida entidade representativa, com comprovada experiência na realização de pesquisas de mercado para órgãos

- públicos desta ou de outra Unidade da Federação e que tenham sido aceitas e implementadas;
- b. nessa pesquisa deve-se apurar, no mínimo, o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do adquirente;
 - c. não se deve considerar os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada, assim entendidos quaisquer procedimentos que levem à comercialização da mercadoria por preço inferior ao custo de fabricação desta; e
 - d. a pesquisa deverá ser entregue à Secretaria da Fazenda acompanhada de (i) relatório detalhado sobre a metodologia utilizada e de (ii) provas que demonstrem a prática dos preços pesquisados no mercado.

O Comunicado CAT-19/2012 esclarece e adiciona outros parâmetros e condições que devem ser observados sobre o levantamento de preços destinado a subsidiar a fixação da base de cálculo do ICMS devido em razão da substituição tributária. Em resumo, o comunicado estabelece que as pesquisas serão realizadas a cada 21 meses (determinação que provoca a alternância nos períodos do ano cada vez que a pesquisa é realizada) e determina a necessidade de se definir sua base de cálculo, que poderá, dentre outras hipóteses, corresponder à média ponderada dos preços a consumidor final ou ser obtida mediante a aplicação da margem de valor agregado (MVA), que indica a diferença entre o preço praticado pela indústria e o praticado pelo comerciante na venda final ao consumidor.

Por todo o exposto e com o objetivo de empreender os melhores esforços no sentido de se obter uma maior precisão nas MVAs, seria recomendável que todos os Fiscos que realizem pesquisas de margens acrescentassem a toda preparação de pesquisa, além dos exemplos citados no Estado de São Paulo, o constante contato de suas equipes com as entidades que representam cada um dos setores que deverão observar as MVAs. O objetivo desse contato, além de tornar o processo transparente, é também permitir que se identifique qualquer informação relevante do mercado que possa afetar (distorcer) o resultado da MVA a ser pesquisada. Usualmente, durante esse processo, em que pesem as informações coletadas pela própria Sefaz (normalmente com base em notas fiscais eletrônicas – NFes emitidas e informações históricas de cada um dos segmentos), há oportunidade para que sejam indicados os canais de distribuição considerados de maior relevância, produtos que porventura não tenham sido detectados pelas NFes emitidas, variações de preços em função do tipo de acondicionamento, períodos de sazonalidades, etc. Todas essas informações adicionais ocorrem independentemente

da representatividade identificada na lista dos produtos sugeridos pelas secretarias, ou seja, são informações que se agregam àquelas propostas e consideradas relevantes por cada Sefaz.

Tais informações são de extrema importância para a precisão da pesquisa. O processo inicia-se com a preparação de uma lista (cesta) dos produtos mais significativos (proporção dos valores comercializados) para cada item sujeito à substituição tributária (combinação de NCM e descrição). Essa lista servirá de base para a definição do preço de partida (fabricante ou importador) e, conseqüentemente, dos produtos que serão considerados na pesquisa de campo no mercado varejista.

Revisada a lista (cesta) de produtos, depois de considerada a devida relevância identificada por cada secretaria e as observações pertinentes trazidas pelas entidades representativas dos setores, seriam então extraídas da base de dados da NFe as informações que irão determinar os preços de partidas para cada um dos itens que devem ter suas MVAs pesquisadas.

Exemplo de cronograma para realização de pesquisas das MVAs aplicadas no cálculo da substituição tributária



Desse modo, as pesquisas que culminam na determinação das margens de valor agregado poderiam ser decompostas basicamente em três etapas: 1ª etapa: determinação da cesta de produtos a serem pesquisados;

2ª etapa: pesquisa dos preços praticados pelos substitutos (fabricantes ou importadores);

3ª etapa: validação dos resultados das pesquisas de campo e dos cálculos.

Vejamos então quais os procedimentos adotados para a pesquisa e a determinação da MVA. O número de produtos indicados para a pesquisa da MVA de cada item dependerá da dispersão das vendas (em alguns itens, poucos produtos podem representar grande parte das vendas, em outros, pode haver uma infinidade de produtos).

Em geral é indicada uma determinada quantidade específica de produtos, podendo essa ser menor, nos casos em que as vendas são concentradas, e maior, nos casos de maior dispersão.

Recomenda-se que no mínimo sejam indicados produtos de pelo menos três diferentes marcas, procurando-se manter a proporcionalidade das vendas totais (exemplo: se de um total de volume de vendas de R\$ 100 milhões, R\$ 90 milhões se referirem a diversos produtos de três fabricantes, mas um deles tiver vendido R\$ 50 milhões e os outros dois R\$ 20 milhões cada, devem ser indicados produtos dos três, mas o(s) produto(s) do fabricante que vendeu o volume de R\$ 50 milhões deve somar proporcionalmente 2,5 vezes mais que o(s) produto(s) de cada um dos outros dois fabricantes).

Cabe à Sefaz analisar os resultados encontrados, verificando se todos os produtos indicados foram efetivamente pesquisados (os que não foram devem conter justificativas, que podem variar desde o fato de não terem sido encontrados no varejo até o fato de as notas com os preços de partida apresentarem muita discrepância – *outliers* – e terem sido excluídas parcialmente).

6.7 Crítica

A estimativa da base de cálculo do fato gerador presumido constitui um dos mais controvertidos aspectos da substituição tributária “para frente”, na medida em que o valor da operação é substituído por sua estimativa e é negada ao contribuinte a restituição da diferença no caso do valor efetivo de comercialização resultar menor que o estimado.

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 546), para citar apenas um dos mais eminentes e prestigiados tributaristas brasileiros, afirma enfaticamente que deve haver uma correlação lógica e direta entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Para cada fato escolhido pelo legislador como jurígeno de obrigação tributária há uma base de cálculo necessária, de modo que a adoção de base de cálculo diversa permite a descaracterização do tributo. Dessa forma, a base de cálculo, na sua função comparativa, confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária.

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, considerava a base de cálculo como o único critério objetivo e científico para a determinação da natureza jurídica do tributo. Cada espécie tributária somente pode ter uma única base de cálculo: “Haverá tantos

distintos gêneros jurídicos de tributos quantas diferentes bases de cálculo existirem” (BECKER, 2002, p. 373).

Todavia, considerando que a cobrança antecipada do ICMS-ST sobre base de cálculo estimada foi aceita como constitucional pelo STF, os estados devem se esforçar para reduzir ao mínimo a diferença (erro) entre a base de cálculo estimada, utilizada para a retenção do imposto pelo substituto, e a base de cálculo efetiva, correspondente à concretização do fato gerador presumido. Esse esforço, no que serve de exemplo a sistemática adotada pelo Estado de São Paulo, justifica-se para a viabilização do instituto.

Resta sempre a possibilidade de o STF rever sua jurisprudência e passar a reconhecer o direito do contribuinte à restituição da diferença entre o imposto retido antecipadamente e a base de cálculo efetiva quando da realização do fato gerador presumido.

7 RESTITUIÇÃO E RESSARCIMENTO

7.1 Distinção entre restituição e ressarcimento

7.1.1 A restituição tributária

Dispõe o art. 165 do Código Tributário Nacional que o sujeito passivo – contribuinte ou responsável – tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento no caso de (i) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido; (ii) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de documento relativo ao pagamento; ou (iii) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Ao sujeito passivo assiste o direito à restituição (devolução) do que foi pago indevidamente, não importa se o erro foi de fato ou de direito. Tratando-se a obrigação tributária de obrigação *ex lege*, o Estado não pode reter, a título de tributo, mais do que lhe é devido. Do mesmo modo, cabe restituição do tributo, considerado devido na época do pagamento, mas que se tornou indevido como resultado de decisão judicial (e. g. declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo).

Com efeito, leciona Marcos de Santi (2000, p. 96) que, da mesma forma que o crédito tributário decorre mediatamente do fato jurídico tributário e imediatamente do lançamento, também a relação jurídica de débito do Fisco decorre mediatamente do pagamento indevido e imediatamente de ato que reconheça esse fato, ou seja, o evento jurídico (pagamento indevido) engendra uma relação jurídica que, mediante ato de aplicação do direito, produz o débito do Fisco como processo de positivação do direito. A relação jurídica de débito do Fisco constitui o conseqüente da norma O ressarcimento tributário

Embora a expressão “ressarcimento” tenha o mesmo conteúdo semântico que a expressão “restituição”, a legislação tributária que trata de substituição tributária “para frente” lhe empresta uma diferença de significado.

A cláusula terceira do Convênio ICMS n. 81/1993, que trata de substituição tributária, dispõe que “nas operações interestaduais entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto”. O § 1º da mesma cláusula esclarece que, de posse dessa nota fiscal, o fornecedor “poderá deduzir o valor do imposto retido do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento”.

Então, a legislação tributária reserva a expressão “ressarcimento” para esse caso específico de restituição em que o valor do tributo na substituição tributária foi originalmente recolhido a um estado, mas, em razão de venda a destinatário em outro estado, esse recolhimento tornou-se indevido. Assim, a retenção da substituição tributária em favor do estado onde localizado o consumidor final deve ser acompanhada do “ressarcimento” do imposto originalmente retido.

7.2 A restituição de que trata o § 7º, *in fine*, do art. 150 da Constituição Federal (a não realização do fato gerador presumido)

O § 7º do art. 150 da Constituição da República contém a previsão da substituição tributária “para frente”: a lei poderá atribuir a sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

O mesmo dispositivo assegura a “imediate e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido”. Diferentemente dos demais casos

de restituição de indébito, em que a devolução é feita a quem efetuou o pagamento, o art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996 considera como sujeito ativo da restituição o contribuinte substituído.

Na substituição tributária “para frente”, exige-se o recolhimento antecipado do imposto pelo substituto na expectativa de ocorrer a operação em que a mercadoria seja entregue ao consumidor final, termo final do ciclo de comercialização. Este é o fato gerador cuja obrigação correspondente está sendo “substituída”. Todavia, não há garantias de que tal operação (fato gerador presumido) vá ocorrer efetivamente. Em não ocorrendo, o fundamento jurídico da exigência desaparece, nascendo a obrigação, para o Fisco, de devolver o que foi pago. Todavia, no caso de ocorrer o fato gerador presumido, ainda que por valor inferior ao que serviu de base de cálculo para a retenção, não cabe restituição, conforme entendimento do STF na ADI n. 1.851 AL. Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 622) sustenta que, nesse caso, a não restituição da diferença caracteriza confisco tributário. Os contribuintes são titulares de um direito subjetivo (*facultas agendi*), de raiz constitucional que para ser exercido prescinde de qualquer fundamento legal que não o fincado na Constituição. Também na visão de Leandro Paulsen (2009, p. 948), para não ser tributada capacidade contributiva inexistente, deve também ser assegurada a restituição quando tenham sido pagos valores ao da base de cálculo efetiva “o que, contudo, ainda não foi reconhecido pelo STF”.

7.3 A restituição nas hipóteses previstas no art. 165 do CTN

A não ocorrência do fato gerador presumido seria a única hipótese de restituição? Ficariam prejudicadas as hipóteses previstas no art. 165 do CTN?

Pode acontecer que o contribuinte substituto, ao calcular o imposto próprio, incorra em erro (aplicação de alíquota incorreta, erro no cálculo do montante do débito, etc.). Pode também acontecer que a lei que previa a tributação seja declarada, no todo ou em parte, inconstitucional. Nesses casos, o substituto poderia pleitear a restituição do que pagou indevidamente?

Trata-se, sem dúvida, de coisas independentes. Uma coisa é a restituição ao substituído do imposto retido no caso de o fato gerador presumido não ocorrer; outra é o recolhimento a maior do imposto próprio pelo substituto. Uma causa de restituição não exclui as demais. Elas operam sobre hipóteses diferentes.

A substituição tributária “para frente” trata de imposto indireto, sujeito ao fenômeno da repercussão financeira sobre o adquirente ou “contribuinte de fato”. Nesse caso, a restituição deve obedecer ao disposto no art. 166 do CTN, que assegura ao sujeito passivo o direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo nos casos de:

- i. cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- ii. erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- iii. reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

No caso de tributos indiretos (*i. e.*, que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a restituição condiciona-se (i) à prova de haver assumido o respectivo encargo ou (ii) estar autorizado por quem o suportou.

O legislador quis preservar os direitos do assim chamado “contribuinte de fato”, condicionando a restituição à prova de que o requerente não repassou o ônus do tributo ao adquirente da mercadoria ou, tendo repassado, estar por ele autorizado a pedir restituição (CTN, art. 166).

O raciocínio é singelo: se quem vende consegue recuperar o imposto do adquirente (embutindo seu valor no preço da mercadoria), a restituição do tributo ao contribuinte de direito teria por consequência seu enriquecimento à custa do adquirente. Esse entendimento mereceu o aval do STF, que editou a Súmula n. 546, de seguinte teor: “Cabe restituição de tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também entende que é necessária “a comprovação de que o contribuinte de direito (comerciante) não repassou ao contribuinte de fato (consumidor) o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por este autorizado a pleitear a repetição do indébito” (AgRg no REsp 809.034 SP) e, ainda, que “pressupõe a comprovação de que não houve repasse do encargo financeiro decorrente da incidência do imposto ao consumidor final da mercadoria” (AgRg no AgIn 467.456 SP).

A compreensão do art. 166 exige algum conhecimento do fato econômico subjacente à norma jurídica. Do ponto de vista econômico, o tributo pode repercutir ou não sobre o adquirente da mercadoria ou repercutir apenas parcialmente, dependendo de diversos fatores, tais como o poder de monopólio de quem vende (poder de determinar preços) ou da forma como o mercado daquela mercadoria reage à variação do preço (“elasticidade-preço da mercadoria”). Sobre esse ponto, já ensinava Alfredo Augusto Becker (2002, p. 541):

Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a constatação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se por aproximação ainda distante e nebulosa, mediante utilização de princípios financeiros extremamente complexos e cujos resultados ainda são de natureza macroeconômica.

Podemos concluir que a regra do art. 166 estabelece a presunção de que o imposto irá repercutir sobre o contribuinte de fato. Nesse caso, a condição é que o contribuinte de direito esteja autorizado pelo contribuinte de fato a pedir restituição. Assim, de um acordo entre os dois, o contribuinte de fato poderá beneficiar-se da restituição. Desse modo, restabelece-se uma situação de justiça entre adquirente e vendedor (*suum cuique tribuere*). Trata-se, porém, de presunção relativa (*juris tantum*) que admite prova em contrário. O requerente poderá demonstrar que arcou com o ônus do imposto e não o repassou no preço cobrado.

Embora o substituto é quem tenha recolhido o imposto indevido, não será parte legítima para pleitear a restituição, caso já tenha recuperado o tributo do substituído, via mecanismo de preços, por exemplo. Somente o pagamento do tributo devido realiza a hipótese de incidência da regra jurídica que outorga ao substituto direito de reembolso ou retenção contra o substituído (BECKER, 2002, p. 576).

7.4 O fato gerador presumido e suas implicações

O termo “fato gerador presumido” contido no § 7º do art. 150 da CF não é uma figura desconhecida no campo jurídico tributário, pois está intrinsecamente ligado ao regime da substituição tributária progressiva, a qual é baseada em um fato gerador que se presume irá acontecer no futuro. Portanto, o fato gerador presumido é o elemento que dá vida à substituição tributária para frente e é fundamental para a exigência do imposto.

A substituição tributária para frente foi instituída na primeira redação da Lei n. 5.172/1966 (CTN), em seu art. 58, § 2º, II, que previa o acréscimo do percentual máximo de 30% ao preço da mercadoria vendida pelo varejista, estipulada por lei federal (ao atribuir ao industrial ou comerciante atacadista a condição de responsável pelo pagamento do tributo devido pelo varejista, acrescido desse percentual).

Não tem sido pacífica a aceitação do conceito de fato gerador presumido, mesmo após sua constitucionalização pela EC n. 3/1993. Renomados juristas e mesmo alguns tribunais são contra essa presunção de fato gerador, entendendo tratar-se de instituto inconstitucional, por ferir os princípios da não cumulatividade, da tipicidade e, conseqüentemente, da segurança jurídica. Muitos afirmam que o fato gerador presumido é uma ficção porque ele se baseia em fatos não existentes, que talvez não venham a acontecer no mundo fático; alegam que se o fato gerador não aconteceu, não há a obrigação tributária de pagar o tributo, que, assim, não poderia ser cobrado.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins (1994, p. 105-106) posicionou-se a respeito nos seguintes termos:

O obscurantismo científico fica por conta de considerar “fato gerador presumido” o que é uma “ficção legal”. A imposição existe hoje por força de uma ficção de que há um fato gerador, apesar deste não existir, visto que não há tributo sem fato gerador. Não há criação sem que tenha sido gerada. Não há obrigação sem que os fatos e as condições que a devam gerar ocorram. O “fato gerador futuro” não é um “fato gerador presumido”, mas “fictício”, para dar sustentação ao tributo, tendo o constituinte acrescentado que ao criar uma “ficção jurídica”, isto é, a instituição de um “fato gerador não ocorrido” com os efeitos próprios de um fato gerador ocorrido, vale dizer, de um “fato gerador de tributo” que não existe, violou o princípio da legalidade, que só admite imposição de fato gerador ocorrido e não de fato gerador hipotético, futuro e não ocorrido.

Ferindo uma cláusula pétrea da Constituição Federal, que é o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, à nitidez, o § 7º do artigo 150 é manifestamente inconstitucional.

Se o fato gerador é presumido, sua base de cálculo também o é, acarretando inúmeras polêmicas acerca da forma de valoração dos produtos sujeitos a esse regime jurídico. A base de cálculo para fins de substituição tributária “para frente” está prevista no art. 8º, II, e seu § 4º da LC n. 87/1996, que muitos supõem ser sempre maior do que o valor real da operação, gerando, conseqüentemente, um pagamento de imposto superior ao valor devido.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes.

§ 4º A margem a que se refere a alínea *c* do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Todavia, o entendimento literal do § 7º do artigo 150 da CF, adotado pelos tribunais, não permite a restituição de valores recolhidos a maior no caso de a operação se realizar por valor inferior. Assim, a maioria dos estados, com exceção de Santa Catarina, Paraná, Pernambuco e São Paulo, celebrou o Convênio ICMS n. 13/1997, aderindo à harmonização de procedimentos entre a aplicação da interpretação literal do § 7º do art. 150 com o disposto no art. 10 da LC n. 87/1996, trazendo, assim, a controversa cláusula segunda, que veda a restituição ou a cobrança complementar nos casos em que as operações ou as prestações se realizarem por valor inferior ou superior ao da base de cálculo presumida estabelecida pelo art. 8º da LC n. 87/1996.

O Estado de Alagoas, signatário do Convênio ICMS n. 129/1997,¹⁵ condicionou a redução da base de cálculo no período definido entre 1º de janeiro a 30 de junho de 1998 para o percentual de 12% nas operações internas e de importação de veículos automotores à opção pelo regime de substituição tributária e à renúncia expressa de quaisquer pedidos de restituição do ICMS substituição tributária quando a operação subsequente se realizasse com valor inferior ao presumido (redação dada pelos §§ 6º e 7º do art. 498 do Decreto n. 35.245/1991, com a redação do art. 1º do Decreto n. 37.406/1998). Destarte o setor privado de Alagoas, representado pela Confederação Nacional de Comércio, propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-4, cujo objeto de julgamento foi a cláusula segunda do Convênio ICMS n. 13/1997, bem como os §§ 6º e 7º do art. 498 do

15 O convênio ICMS n. 129/1997 dispõe sobre redução da base de cálculo e regime de substituição tributária nas operações com veículos automotores.

Decreto Regulamentador, arguindo tratar-se de dispositivos inconstitucionais, por ferirem o disposto no § 7º do artigo 150 da CF, além de implicar evidente cerceamento ao direito de restituição quando o fato gerador real for menor que o presumido. Ademais, fere também o direito de petição e o direito de acesso ao Judiciário.

O relator, ministro Ilmar Galvão, enfatizou em seu voto que a presunção do fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo não se revestem de caráter provisório, devendo ser consideradas definitivas. Assim, não há de se cogitar de restituição ou complementação de ICMS sob o regime de substituição tributária progressiva. Na contramão, com voto vencido, o ministro Carlos Veloso votou pela inconstitucionalidade da cláusula segunda, com a conclusão de sua defesa da seguinte maneira:

Vejam, Srs. Ministros, a que ponto se pode chegar se não for declarada a inconstitucionalidade da Cláusula 2ª do Convênio ICMS n. 13/1997, que nega o direito à restituição do excesso de ICMS recolhido: o Fisco poderá fixar, na pauta de valores, para fim de ser recolhido o ICMS, valor superior ao de mercado, valor superior ao preço pelo qual será o bem vendido. Não obtido, depois, o preço de pauta de valores, terá o poder público se locupletado ilicitamente, terá havido enriquecimento ilícito, o que a teoria geral do direito repele, o que o senso comum dos homens não admite.

Apesar desta e das alegações dos outros ministros, com votos também vencidos, os ministros declararam a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio n. 13/1997 e ratificaram o instituto da substituição tributária como um instrumento necessário para evitar a evasão fiscal e simplificar a máquina estatal.

O Estado de São Paulo, que não assinou o Convênio ICMS n. 13/1997, por interpretar o § 7º do artigo 150 da Carta Constitucional de maneira diversa, introduziu na sua Lei n. 6.374/1989, por meio da edição da Lei n. 9.176/1995, a restituição nas situações em que o fato gerador presumido se comprovar maior que o efetivamente praticado.

Em consequência dessa decisão, o Estado de São Paulo, representado pelo seu governador, deu início à Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.777, da Lei n. 6.374/1989, inciso II do artigo 66-B (com a redação da Lei n. 9.176/1995) do seu próprio estado em 02/12/2002, por considerar que infringia o § 7º do artigo 150 da Carta Magna, com assunto já pacificado no Supremo Tribunal Federal, o qual vedava toda e qualquer pretensão à restituição ou à cobrança de imposto complementar no regime de substituição tributária progressiva. Diante desses motivos, o Estado de São Paulo entendeu que qualquer concessão contrária a esse juízo configurar-se-ia em benefício fiscal, o que só poderia ser concedido mediante convênio, com a inclusão de todos os

estados da Federação, descumprindo, assim, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

O Estado de Pernambuco, da mesma maneira, introduziu o inciso II no artigo 19 da Lei Estadual n. 11.408/1996, o qual assegurava ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor parcial, proporcionalmente à parcela que tenha sido retida a maior, quando o valor resultar inferior àquele previsto na antecipação desse tributo. Semelhantemente ao Estado de São Paulo, O governador de Pernambuco propôs a Ação Indireta de Inconstitucionalidade n. 2.675 da referida lei, por contrariar o § 7º do art. 150 da CF, nos ditames da decisão final da Adin n. 1.851-4/AL, de forma que a lei só asseguraria a restituição do ICMS pago sob o regime de substituição tributária, mediante a figura da imediata e preferencial restituição, apenas e tão somente na hipótese de não realização do fato gerador presumido.

Até então, há dez votos definidos, votando cinco ministros pela procedência das ações de inconstitucionalidade e cinco ministros votando pela improcedência das Adins, restando apenas o voto do ministro Carlos Ayres Brito. Devido às ações estarem discutindo a mesma matéria, o STF resolveu sobrestar as duas ações diretas a fim de que sejam julgadas em conjunto com o RE n. 593.849/MG, do qual o ministro Ricardo Lewandowski é relator. Os ministros que estão votando pela improcedência dessas Adins estão em consonância com os autores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2008b, p. 198), que afirmam que a definitividade do pagamento do ICMS pelo substituto e a consequente ausência de direito do contribuinte substituído à restituição de diferenças, nas hipóteses de venda a preços menores que o valor fixado para fins de pagamento antecipado, ressuscitariam a pauta fiscal como base de cálculo da substituição tributária nas operações posteriores, o que já foi rejeitado pelos tribunais.

8 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

Nesta seção, estudaremos a evolução da jurisprudência no que diz respeito à interpretação da substituição tributária no âmbito do ICMS. Observa-se que, por sua polêmica e importância, este tema é sempre recorrente nos tribunais, seja pela natureza *sui generis*, seja pela fixação ou pelo contorno dos critérios, seja pela multiplicidade de convênios e protocolos firmados pelos estados em operações interestaduais ou mesmo por seu destaque como técnica com elevado grau arrecadatório.

A seguir apresenta-se uma seleção de acórdãos dos Tribunais Superiores – STF e STJ –, Tribunais Estaduais e do Distrito Federal e Territórios – TJ e TJDF – , assim como dos Tribunais Administrativos, proferidos nos feitos recursais ou nos de competência originária.

8.1 Constitucionalidade do regime

O regime de substituição tributária “para frente” foi alvo de questionamento na Suprema Corte quanto ao aspecto de sua própria constitucionalidade, preliminarmente, por intermédio do Recurso Extraordinário (RE) n. 213.396-SP, e depois confirmado pela ADI n. 1851-04/AL, ambas de relatoria do ministro Ilmar Galvão.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade teve como requerente a Confederação Nacional do Comércio e como requeridos o ministro de Estado da Fazenda e os secretários de Fazenda de vários estados da Federação. O objeto do julgamento foi a cláusula segunda do Convênio ICMS n. 13/1997 e os §§ 6º e 7º do art. 498 do Decreto n. 35.245/1991. De forma reflexa, a promulgação da Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, que adicionou o § 7º à CF 1988, trouxe *status* constitucional ao instituto.

Assim, com o julgamento da ADI n. 1.851-4/AL, houve a pacificação dos entendimentos divergentes, com força *erga omnes* e efeito vinculante, com a declaração de constitucionalidade da Emenda n. 03/1993, assim como também da constitucionalidade dos dispositivos da LC n. 87/1996. *In verbis*:

[...] A EC n. 03/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. ADI n. 1.851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento em 08/05/2002. Precedente: RE n. 213.396-SP.

Em outro trecho da ADI n. 1.851/AL, o ministro relator defende a substituição tributária, alegando que resultou de uma opção legislativa em que a previsão do fato gerador e seus meandros econômicos são aferíveis com razoável grau de acerto para

ajustar o respectivo valor às leis do mercado, não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco. Em suma, o fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo revestem-se de definitividade. A saber: “O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final [...]”.

Ademais, com relação à restituição de imposto pago a maior, o julgamento consagrou o entendimento de que somente há restituição quando o fato gerador presumido não se materializar, de modo que se outro fosse o julgamento a substituição tributária do ICMS seria semelhante ao Imposto de Renda, em que o substituído deveria fazer um ajuste ao fim do período de apuração, conforme o recolhimento prévio fosse maior ou menor que o da operação, o que tornaria inócuo o instituto.

Por fim, convém destacar que esse entendimento da ADI n. 1.851/AL se mantém inalterado até a presente data, sendo reproduzido em diversas decisões recentes. No entanto, se o tribunal mudar seu entendimento, no sentido de o estado ser obrigado a devolver a diferença entre a base de cálculo arbitrada, para fins de cobrança da substituição tributária, e o valor efetivo da operação, os estados deverão aparelhar-se para efetuar a devolução e as verificações fiscais necessárias. Pelo mesmo raciocínio, os estados estariam obrigados à cobrança da diferença se o valor efetivo da operação se revelar superior ao presumido, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 142 do CTN.

8.2 Limitações ao poder de instituir o regime

A implementação de convênios e protocolos em cada estado varia de acordo com sua própria legislação, uma vez que estes podem ser implementados via aprovação de lei em Assembleia Legislativa ou via delegação por decreto governamental. O STF, no julgamento do RE n. 743.607/AP, afirma que tal alegação requer um extenso exame do direito local, o que não seria possível em sede de recurso extraordinário.

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUPOSTA ILEGITIMIDADE NA IMPOSIÇÃO DO REGIME. AUSÊNCIA. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a lei que estabelece o regime da antecipação tributária, ou da chamada substituição tributária para frente, não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade e da tipicidade (RE n. 213.396/SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Pleno, DJ de 1º/12/2000). 2. A afirmação do acórdão recorrido no sentido de que tal sistemática foi

instituída no âmbito estadual por lei em sentido formal só pode ser refutada por extenso exame do direito local, inviável em recurso extraordinário (Súmula n. 280/STF). 3. Agravo regimental a que se nega provimento. Publicação em: 24/02/2014.

A instituição do regime de substituição tributária não estaria sujeita aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, conforme Ag. Rg. no Ag. Rg. no RE com agravo n. 682.631/MG, porque não se trata de instituição ou majoração de tributo, mas de mera técnica de arrecadação.

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECRETO N. 45.138/09-MG. INSTITUIÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESE QUE NÃO REPRESENTA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. 1. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que os postulados da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal estão circunscritos às hipóteses de instituição e majoração de tributos. 2. O regime de apuração da substituição tributária não está alcançado pelo âmbito de proteção da tutela da não surpresa, na medida em que o agravamento inicial que decorre do dever de suportar o imposto pelos demais entes da cadeia será ressarcido na operação de saída da mercadoria. 3. Na hipótese sob análise, não há aumento quantitativo do encargo e sim um dever de cooperação com a Administração Tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Data de publicação: 30/04/2014.

Segundo entendimento do Supremo, os convênios e os protocolos que dispõem sobre o regime de substituição tributária não se submetem aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, uma vez que não são leis em sentido estrito.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 603.191 (RDDT 194: 237 – PT no RDDT 195: 193), distinguiu, na substituição tributária, duas normas: (i) a que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o Fisco e (ii) a que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o Fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas.

Adverte ainda o E. Pretório que a substituição tributária não pode resultar em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos.

Também a colaboração do terceiro deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

8.3 Base de cálculo

Diz a Súmula n. 431 STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”. Já é pacífico o entendimento no STJ quanto à inadmissibilidade de fixação de base de cálculo de ICMS via pautas de preços, ou seja, por meio de tabelas de valores previamente fixados. Na esteira do art. 148 do CTN, a fixação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato gerador, o valor do bem, direito ou serviço registrado pelo contribuinte não mereça fé, devem as Secretarias de Fazenda, realizar o arbitramento da base de cálculo para identificar a quantia devida. Apesar de o regime de substituição tributária para frente demandar prévia fixação de base de cálculo de modo absoluto (fato gerador fictício e definitivo), assemelhando-se às pautas fiscais, há distinções que podem ser apontadas: a primeira delas é que, na pauta fiscal, os valores de determinados produtos são previamente estabelecidos de modo absoluto e fixo; a segunda é que, na substituição, o principal critério de determinação do preço final consiste na adoção do preço praticado pelo fabricante (que é conhecido e não fictício), o qual é acrescido do frete, do IPI, do ICMS devido pelo fabricante, de outros encargos e de uma margem de valor agregado – MVA (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 14-15).

Quanto à composição da base de cálculo, entende o STJ que nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do ICMS, *ex vi* do disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar n. 87/1996: “Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente ao frete caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (STJ, Primeira Seção, ED em REsp. 953.172 RS; RDDT 181: 230).

8.4 Sujeito passivo

De quem deve ser exigido o recolhimento do imposto devido por substituição tributária no caso de revogação de liminar concedida em mandado de segurança que afastou a obrigação do substituto de recolher o ICMS-ST?

A revogação de decisão liminar em mandado de segurança, conforme Súmula n. 405/STF, produz ordinariamente efeitos *ex tunc*. No entanto, seus efeitos devem ser preservados, principalmente quando a decisão interlocutória tiver cunho satisfatório. É o caso do provimento jurisdicional requerido liminarmente pelo substituído para permitir que efetuasse o recolhimento do ICMS sem se sujeitar ao regime de substituição tributária. Na hipótese, o substituído ficou impedido de realizar a retenção do ICMS-ST.

Nesse caso, com a revogação da liminar, não pode ser exigido o imposto não recolhido do substituto em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que o tributo não poderá ser recuperado do substituído. O substituto somente poderá ser compelido ao pagamento se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo (STJ, Primeira Turma, REsp. 1.028.716 RS; RDDT 178: 163, 2010).

A decisão da Turma, tomada como paradigma, fundamentou a decisão da Primeira Seção do STJ: “O substituto que deixe de apurar e recolher o ICMS por força de decisão mandamental favorável ao substituído não responderá pelo tributo quando não caracterizada culpa ou dolo” (REsp. 1.090.414 RS; RDDT 191: 221, 2011).

Outra questão interessante envolvendo responsabilidade tributária foi focalizada pelo TJ de Minas Gerais, que, em interessante julgado, entende não ficar afastada a exigibilidade do crédito tributário, na substituição tributária com combustíveis, pela quebra da cadeia de informações pelas distribuidoras, com o consequente envio de ICMS-ST a estado diverso.

ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDA DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES POR CO-OBRIGADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. IMPOSTO NÃO REPASSADO AO ESTADO DE MINAS GERAIS. O recolhimento do ICMS na comercialização de combustíveis é feito antecipadamente em regime de substituição tributária progressiva pela refinaria, que, na condição de substituta, deve ser informada pelas distribuidoras que integrem a cadeia de comercialização do produto, como contribuintes substituídas, sobre todos os dados necessários para que seja feito o repasse dos valores retidos do imposto ao Estado destinatário final do produto, que pode ser o Estado onde está localizada a refinaria ou outra Unidade da Federação. Havendo quebra da cadeia de informações transmitida pelos contribuintes substituídos, que não informaram ao substituto tributário a realização de operação interestadual de comercialização do combustível, restando comprovado que os valores retidos não foram repassados ao Estado destinatário, impõe-se o reconhecimento da exigibilidade do crédito tributário, afastando a pretensão de sua anulação e mantendo-se a extinção do processo pela perda

superveniente de interesse diante do pagamento da obrigação no curso da ação. TJ/MG, Apel. 1.0024.06.304197-4/003, julg. 06/02/2014.

8.5 Restituição do imposto retido

No caso de o fato gerador presumido se realizar por valor inferior ao da base de cálculo do imposto retido por substituição tributária, conforme decidiu a Suprema Corte por ocasião do julgamento da ADI 1.851 AL, não seria restituída a diferença, conforme determina a cláusula segunda do Convênio n. 13/1997.

A restituição somente seria possível no caso de não ocorrer o fato gerador presumido ou, ocorrendo por valor inferior, estar prevista a devolução pela legislação do estado. Apenas nesses casos haveria a restituição imediata e preferencial a que se refere o § 7º do art. 150 da Constituição, introduzido pela EC n. 3/1993. A presunção de ocorrência futura do fato gerador não impediria a exigência antecipada do tributo, como previsto no dispositivo mencionado da Constituição Federal. A base de cálculo, conforme definido pelo legislador complementar, deve ser obtida por estimativa, o mais próximo possível da realidade.

Porém, conforme entendimento da Primeira Seção do STJ, aos estados que tiverem previsão em suas legislações de restituição do imposto retido por substituição tributária, na hipótese em que a base de cálculo presumida não se realizar, não se aplica o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Adin n. 1.851/AL (ED em Agravo n. 387.556 SP; RDDT 118: 221 – 2005 e Segunda Turma, Resp. 620.945 MG; RDDT 121: 230).

A questão não está ainda pacificada: estão em julgamento no STF a ADI n. 2.675/PE e a ADI n. 2.675/2.777/SP contestando a restituição da diferença cobrada a maior, no caso da substituição tributária, em relação ao valor real da operação realizada pelo substituído, nos termos das respectivas legislações.

O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, relativa à restituição da diferença do imposto pago a maior no regime de substituição tributária, no Recurso Extraordinário n. 593.849 MG, rel. min. Ricardo Lewandowski (*DJe* 191, divulgação 08/10/2009, publicação 09/10/2009).

Nada impede que a Suprema Corte reveja sua jurisprudência sobre a matéria com grave repercussão sobre a arrecadação dos estados. Com efeito, conforme Informativo STF n. 428:

Substituição Tributária e Restituição – 10

Em relação à primeira premissa, o Min. Cezar Peluso entendeu que o argumento só seria válido em caso de incidência monofásica (CF, art. 155, § 2º, XII, h) ou de venda a consumidor final, hipóteses nas quais o ICMS não permite repercussão jurídica, ou seja, transferência jurídica do encargo tributário por meio do sistema de débitos e créditos. Salientou, no ponto, que, no regime de STf, no Estado de São Paulo, há duas relações econômicas relevantes: a praticada pelo substituto e a praticada pelo substituído, e que esta é decisiva para justificar a existência mesma do sistema. Afirmou que o substituído deve recolher a diferença se seu preço de venda for superior ao presumido, e que o montante retido será abatido do valor devido de acordo com o mesmo sistema de apuração do regime sem STf, razão por que estaria afastado o argumento de que o valor retido integraria os custos do substituído. Por outro lado, se o imposto retido for maior do que o efetivamente devido, o substituído poderá restituir-se da diferença. Dessa forma, se se entendesse que o ICMS STf retido pelo substituto do substituído é custo deste, não haveria fundamento econômico para sua devolução quando o fato gerador “legitimante” não ocorresse em sua totalidade, fazendo com que o disposto no art. 150, § 7º, da CF perdesse o sentido. O Min. Cezar Peluso também rejeitou a assertiva de que a redução do preço de venda importaria em redução do lucro do substituído e de que a devolução acarretaria benefício fiscal e enriquecimento sem causa jurídica, ao fundamento de que a diminuição do lucro não mutila nem desfigura o direito subjetivo à devolução de tributo recolhido indevidamente, já que não é o impacto no proveito econômico do substituído que lhe dá direito à devolução do excesso, mas a causa desse impacto, quando ilegítima. ADI n. 2.675/PE, rel. Min. Carlos Velloso e ADI n. 2.777/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 25/05/2006. (ADI n. 2.675) ADI n. 2.675/PE, rel. Min. Carlos Velloso e ADI n. 2.777/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 25/05/2006 (ADI n. 2.777). [sic]

O informativo acima, na mesma senda dos INFs. STF ns. 331, 332 e 397, assevera a respeito das Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIs) contra as leis estaduais que preveem a restituição de diferenças entre o valor calculado estimado (fato gerador hipotético) e o valor efetivamente praticado na operação.

Por fim, tem entendido o Superior Tribunal de Justiça que a restituição imediata e preferencial não afasta o direito de fiscalizar. Com efeito, a imediata e preferencial restituição do crédito tributário a que se refere a Constituição Federal, art. 150, § 7º, decorrente de substituição tributária, não afasta o poder/dever da administração de fiscalização de tributos, inerente ao procedimento tributário, nos termos do art. 195 do Código Tributário Nacional (STJ, Primeira Turma, R em MS 25.954 MG; RDDT 161: 221).

8.6 Migração para o regime comum de tributação

No caso de migração do regime de substituição tributária para o regime comum, considerar como crédito do contribuinte, no novo regime, o que foi pago pelo substituto legal tributário, no regime anterior, afronta uma situação definitivamente constituída, que suprimiu etapas posteriores do ciclo de comercialização. Não se pode ignorar as obrigações tributárias já consumadas na vigência da legislação anterior; o pagamento do tributo, à luz desta, pelo substituto legal tributário, exaure a obrigação fiscal, nada mais podendo ser exigido a esse título (STJ, RMS 31.468 GO; RDDT 211: 197, abril de 2013).

8.7 O uso de argumentos consequencialistas para embasar as decisões dos tribunais

Cuida-se, no caso, de justificar uma decisão pelas consequências possíveis ou prováveis dela decorrentes. Conforme pondera Neil MacCormick (2006, p. 165), a decisão baseada em raciocínios puramente dedutivos pode não bastar para que a decisão seja justificada. As consequências das várias alternativas possíveis para a solução de um caso deveriam ser examinadas e avaliadas em casos que envolvessem a pertinência, a interpretação ou a classificação.

O uso de argumentos consequencialistas não é estranho aos nossos tribunais. Assim, no julgamento da ADI n. 1.851/AL (julg. 08/05/2002; *DJ* 22/11/2002, PP-00055, Ementa vol. 02092-01 PP-00139), relator o min. Ilmar Galvão, o tribunal referendou as disposições do Convênio ICMS n. 13/1997, segundo o qual o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo, “não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final”. A decisão foi justificada nos seguintes termos:

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

A decisão do tribunal levou em conta apenas a praticidade, a comodidade e a conveniência para as administrações tributárias dos estados, na medida em que nega o direito do contribuinte de reaver o que foi pago a mais. Evita-se, desse modo, o emprego dos recursos materiais e humanos do Fisco na verificação da diferença alegada pelo contribuinte.

Dito de outra forma, o tribunal admitiu o direito do Fisco de cobrar além do que foi previsto na norma instituidora do tributo, apropriando-se, sem justo título, de numerário do contribuinte. Prevaleceram as disposições de um convênio que, em nome da praticidade, não permite a correção do imposto devido uma vez ocorrido o fato gerador presumido e conhecido o valor efetivo da operação. Estão implícitos na decisão o confisco, o enriquecimento sem causa do Estado e o afastamento do princípio da legalidade. Tudo isso em nome de um interesse público que é apenas interesse financeiro do Estado ou interesse público secundário.

Conforme magistério de Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2007, p. 106), o interesse público, em matéria tributária, é o fundamento que dá ao Estado o poder para intervir no patrimônio dos cidadãos mediante cobrança de tributos. Porém, invocá-lo em todos os momentos da relação tributária, até para mascarar o desprezo à Constituição, implica o esvaziamento do sentido das normas que traçam os limites do poder de tributar.

De fato, nem todos os interesses do Estado prevalecem sobre os interesses dos particulares. Os interesses públicos primários são os interesses da coletividade como um todo, e os secundários, os que o Estado, pelo fato de ser sujeito de direitos, pode ter como qualquer outra pessoa, isto é, independentemente de sua qualidade de servidor dos interesses da coletividade. Os interesses primários são os únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa. Assim, a administração não pode proceder com a mesma desenvoltura e liberdade com que agem os particulares, ocupados na defesa das próprias conveniências, sob pena de trair sua missão própria e sua própria razão de existir. Perseguir apenas o interesse arrecadatório do Estado pode resultar em negligência do interesse primário, ficando somente o secundário, de obtenção de receitas para o ente público, acarretando em desvio de finalidade (BOQUIMPANI, 2000, p. 84).

No entanto, ao recomendar o exame das consequências da decisão, MacCormick (2006, p. 171) defende que a avaliação das consequências depende de meticoloso exame, à luz dos princípios constitucionais fundamentais. Assim, o argumento consequencialista será válido apenas se puder ser aceito em face dos valores inerentes à área no qual o debate se coloca (PISCITELLI, 2011, p. 1145).

Ora, discute-se o afastamento da relação entre o fato gerador, em sua materialidade, e a base de cálculo (sua perspectiva dimensível). Portanto, não é desarrazoada a possibilidade de o STF vir a rever a posição adotada no julgamento da ADI n. 1.851/AL para reconhecer o direito do contribuinte a ser ressarcido do que foi pago a mais, uma vez que se torne conhecido o valor da operação com o consumidor final.

9 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO E NA LEI COMPLEMENTAR

O instituto da substituição tributária foi positivado no ordenamento jurídico brasileiro, inicialmente no Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu texto original, artigo 58, § 2º (*in verbis*), nas antigas disposições acerca do ICM. No entanto, tais disposições foram revogadas pelo artigo 13 do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968.

Art. 58. [...]

[...]

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I – ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;

[...]

O artigo acima citado, mais especificamente no inciso I, evidencia que já era prevista a substituição tributária regressiva, vulgarmente chamada “para trás”. E, no inciso II, a substituição tributária progressiva, ou, “para frente”.

Todavia, a fundamentação legal do regime de substituição tributária subsistiu no artigo 128 (*in verbis*), o qual disciplina a matéria sobre sujeição passiva por responsabilidade, considerando que a substituição tributária é uma forma de responsabilidade tributária, conforme classificação adotada por Rubens Gomes de Sousa, que distinguia entre responsabilidade por transferência e por substituição. No primeiro caso, a obrigação tributária nascia inicialmente em relação ao contribuinte (sujeito passivo direto), transferindo-se a terceiro em razão de evento subsequente; no segundo, nascia em relação ao terceiro desde o início (SOUSA, 1960, p. 71).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A partir de então, o legislador definiu a figura da responsabilidade tributária por substituição, de maneira que seria possível atribuir a terceira pessoa, que não o próprio contribuinte, contudo vinculada ao fato gerador, a responsabilidade pelo crédito tributário.

Ainda assim, o Decreto-Lei n. 406/1968 contemplava o regime de substituição tributária “para frente” no § 9º do art. 2º:

§ 9º Quando for atribuída a condição de responsável, ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista, obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

Em 1983, com a entrada em vigor da Lei Complementar n. 44, os dispositivos contidos no Decreto-Lei n. 406/1968 foram alterados e ampliados, bem como ficou ratificada a delegação ao Confaz, entidade constituída pelos secretários de Fazenda ou Finanças dos estados, da competência para dispor sobre a margem de valor acrescida (§ 10 do art. 2º do DL n. 406/1968).

Ainda a Lei Complementar n. 44/1983 autorizou o legislador estadual a instituir o regime em relação a operações anteriores ou posteriores (§ 3º do art. 6º) e, no caso de contribuintes estabelecidos em estados diversos, a necessidade de celebração de convênio entre os estados interessados (§ 3º). Contudo, a mesma lei complementar previu a complementação ou restituição do imposto em relação às quantias pagas, calculadas por estimativa, com insuficiência ou em excesso (§ 7º do art. 3º do DL n. 406/1968).

Consequentemente, a figura do contribuinte substituto, que havia sido excluída pelo decreto-lei, foi novamente contemplada, por meio dos parágrafos acrescidos pelo artigo 3º da Lei Complementar n. 44/1983. Então, vejamos:

Art. 3º Ficam acrescentados ao artigo 6º do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

Artigo 6º [...]

[...]

§ 3º A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

I – ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores, promovidas com as mercadorias ou seus insumos;

II – ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista;

III – ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;

IV – aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias;

§ 4º Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados.

A atual Constituição Federal, promulgada em 1988, estabeleceu em seu artigo 155, § 2º, XII, “b”, que caberia a lei complementar dispor sobre substituição tributária. O § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) assegurou que, caso a referida lei complementar não fosse editada no prazo nele estabelecido, os estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, fixariam as normas para regulamentação da matéria de forma provisória. Assim, a falta de lei complementar dispendo sobre a matéria não inviabilizaria a cobrança da substituição tributária, uma vez que estaria suprida por convênio regulando provisoriamente a matéria, conforme dispunha o art. 34 do ADCT (CARDOSO, 2004, p. 79).

Assim, os estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio n. 66, de 14 de dezembro de 1988, autorizando o pagamento antecipado do imposto e atribuindo, mediante lei, a condição de substituto tributário a terceira pessoa, nos termos do artigo 25, *in verbis*:

Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;

[...]

A legislação, contudo, ainda não estava clara e restava obscura a questão da atribuição a terceira pessoa da responsabilidade pela obrigação tributária nascida de fato gerador realizado por outrem, o que culminou com grandes discussões judiciais e doutrinárias acerca da legalidade e da constitucionalidade do instituto, arguindo-se, sobretudo, a presunção do fato jurídico futuro, sob o escudo dos princípios da tipicidade tributária e da capacidade contributiva tributária e, no que tange ao ICMS, sob a égide do princípio da não cumulatividade.

Em virtude dessa situação, foi necessária a inclusão, de forma expressa no seio da Carta Magna, de dispositivo que assegurasse a progressividade do regime da substituição tributária, o que ocorreu em 1993, por meio da Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março, com o acréscimo do § 7º ao artigo 150, *in verbis*:

Art. 150. [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O dispositivo constitucional em comento se inicia com a exigência de lei para o fim de instituir a substituição tributária progressiva e atribuir a responsabilidade nele prevista. A disposição é, de certo modo, redundante, se considerarmos que a instituição do tributo é matéria reservada à lei e que a definição do sujeito passivo é elemento integrante da obrigação tributária (conteúdo da apódose da norma de incidência tributária). De qualquer modo, a edição da Lei Complementar n. 87/1996 não afasta a necessidade de lei dos estados e do Distrito Federal, prevendo todos os elementos que constituem a obrigação tributária (sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota), uma vez que a eles cabe a instituição, a majoração ou a alteração dos tributos cuja competência lhes foi cometida pela Constituição da República (CARDOSO, 2004, p. 84).

A questão que se coloca, segundo leciona Marco Aurélio Greco, é saber quais as matérias que deverão ser obrigatoriamente previstas em lei em sentido formal para fins de sua disciplina. Segundo seu entendimento, o critério básico é de que dependem de lei todas as disposições que se refiram aos elementos que compõem a exigência do tributo, ou seja, os elementos tradicionalmente considerados como essenciais ao tributo estão sujeitos ao princípio da reserva absoluta de lei. E esclarece que a necessidade de lei, para tal efeito, decorre da norma contida no artigo 150, inciso I, da CF/1988, pois

na figura da antecipação há uma forma de “exigência” de tributo, ainda que antecipadamente (GRECO, 2001, p. 21).

No entendimento de Hugo de Brito Machado (1997b, p. 29), a Emenda Constitucional n. 3/1993, que introduziu o § 7º no art. 150 da Constituição Federal, nem ao menos deveria ter sido objeto de deliberação, em vista da cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, IV, da Constituição.¹⁶ O argumento é que constitui direito fundamental do contribuinte não ser submetido à cobrança de tributo sobre fato ainda não acontecido.

Em 1996, atendendo ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, “b”, da CF/1988, coube à Lei Complementar n. 87, em seus artigos 6º a 10, regulamentar o preceito constitucional previsto no § 7º, do artigo 150 retromencionado e trazer as regras básicas a serem observadas pelos estados e pelo Distrito Federal na instituição do ICMS, tais como: base de cálculo, direito à restituição do valor do imposto pago antecipadamente, quando o fato gerador presumido não se realizar, margem de agregação, alíquotas, etc.

Para Hugo de Brito Machado (1997b, p. 30), ainda que admitida a constitucionalidade da Emenda n. 3/1993, a Lei Complementar n. 87/1996 seguramente seria inconstitucional, uma vez que o art. 155, § 2º, XII, “b”, da Constituição atribuiu à lei complementar “dispor sobre substituição tributária”. Por conseguinte, o art. 6º da Lei Complementar n. 87/1996 não poderia cometer essa atribuição ao legislador estadual. A Constituição, com efeito, dispõe sobre a competência tributária dos entes públicos que integram a Federação; a lei complementar, por sua vez, dispõe sobre normas gerais, conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar; ao legislador estadual, enfim, compete instituir o tributo, conforme disposto na Constituição e na lei complementar.

Cabe ainda salientar que, em se tratando de operações interestaduais, para que se possa aplicar o regime da substituição tributária, é exigida a celebração de acordo entre os estados envolvidos, por meio de convênio ou protocolo ICMS que discipline a matéria, haja vista ser o tributo fracionado entre os estados de origem e de destino dos produtos. Os convênios e os protocolos asseguram efeito extraterritorial às leis estaduais, de modo que se possa exigir o recolhimento antecipado do imposto do contribuinte estabelecido em outro estado, a teor do disposto no art. 102 do CTN.¹⁷

16 O referido dispositivo constitucional dispõe que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais”.

17 “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigoram no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

A previsão legal que possibilita a regulamentação do regime interestadual por meio de convênios se verifica no artigo 150, § 6º, combinado com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF/1988 e com o artigo 1º da Lei Complementar n. 24/1975, que dispõem que os benefícios fiscais do ICMS somente poderão ser concedidos ou revogados mediante convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal.

O Convênio ICMS n. 81, de 10 de setembro de 1993, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, instituído por convênio ou protocolo firmado entre os estados e o Distrito Federal. As normas gerais, no que se refere aos contribuintes substitutos tributários estabelecidos em outra Unidade da Federação, passam pela inscrição do contribuinte substituto nas Unidades da Federação de destino das mercadorias, pela necessidade de o substituto observar a legislação tributária da unidade destinatária das mercadorias e pela fiscalização dos substitutos, a qual poderá ser realizada, conjunta ou isoladamente, pelas unidades envolvidas na operação.

Por sua vez, o Ajuste Sinief n. 4, de 9 de dezembro de 1993, estabelece normas comuns aplicáveis para o cumprimento das obrigações acessórias relacionadas com as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

10 ASPECTOS RELATIVOS À FISCALIZAÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

10.1 Procedimento fiscalizatório em empresas situadas em outros estados da Federação

Leandro Paulsen (2012, p. 164) lembra-nos que a existência de uma sociedade organizada pressupõe o Estado, nascendo daí o problema do seu financiamento. Os Estados modernos são financiados predominantemente pelos tributos, necessários para o custeio da máquina estatal, bem como dos programas de governo, em benefício dos cidadãos. Bem conhecida é a frase atribuída a Oliver W. Holmes de que “o tributo é o preço que pagamos para ter uma vida civilizada”.

O dever de pagar tributos surge, então, como a contrapartida do caráter democrático e social do Estado, que assegura os direitos fundamentais aos cidadãos (PAULSEN, 2012, p. 166). As democracias modernas tornam superada a conotação original do tributo como algo que se impõe aos vencidos ou aos submetidos ao poder de outrem para se tornar um dever da cidadania de contribuir para o financiamento do Estado, na medida da capacidade de cada um.

Da perspectiva da cidadania, podemos conceber, independentemente do dever de pagar tributos, o dever de contribuir com a tributação, como espécie do dever mais amplo de colaborar com o poder público.

Ainda segundo Paulsen (2012, p. 171), só se admite a intervenção no patrimônio das pessoas por meio da tributação porque esta é necessária para o financiamento das atividades do Estado. Nessa ótica, a atribuição de responsabilidade de recolher o tributo a terceira pessoa (substituto tributário) diversa do que tem relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador (contribuinte) insere-se no dever do cidadão de colaborar com a arrecadação de tributos.

No entanto, a arrecadação tributária deve ser dotada de praticabilidade, ou seja, as leis que estabelecem obrigações tributárias devem fazê-lo de modo que possam ser efetivamente satisfeitas. A tributação deve atingir seu objetivo de financiamento do Estado. A praticidade desse objetivo justifica a instituição da substituição tributária como forma de carrear recursos ao Erário com o melhor uso dos recursos materiais e humanos disponíveis. Mas o princípio da praticabilidade da arrecadação também exige que o Estado possa verificar se a obrigação tributária está sendo cumprida e, sendo o caso, constituir o crédito tributário, mediante atividade administrativa de lançamento.

A questão que se impõe à análise é a da eficácia das medidas de fiscalização do recolhimento devido por substituição tributária. Se, por um lado, a concentração da tributação em poucas empresas reduz o universo dos contribuintes a fiscalizar, por outro, não há certeza de que estão sendo adequadamente fiscalizadas, principalmente quando o contribuinte substituto está localizado em outro estado, o que importaria no deslocamento de equipes de fiscalização. As variáveis envolvidas seriam o custo de manutenção de tais equipes e seu tempo de permanência. Infelizmente, não dispomos de dados quantitativos para avaliar a eficácia da fiscalização dos tributos recolhidos por substituição tributária.

Outro aspecto envolve o cruzamento de informações, em um trabalho de monitoramento a distância das empresas envolvidas, o qual acaba prejudicado pela complexidade dos critérios (ou sua falta) de seleção das mercadorias que devem ficar sujeitas à substituição tributária. Mais uma vez, essa avaliação carece de dados confiáveis.

10.2 Efeitos da substituição tributária sobre empresas enquadradas no Simples Nacional

A Emenda Constitucional n. 42/2003 acrescentou a alínea “d” ao inciso III do art. 146 da Constituição Federal, incluindo, entre as normas gerais de direito tributário,

portanto na esfera de competência da lei complementar, a definição do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. O parágrafo único do mesmo artigo autoriza a lei complementar a instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Com fundamento nos dispositivos referidos, foi editada a Lei Complementar n. 123/2006, que instituiu o assim chamado Simples Nacional. Com efeito, o art. 13 do referido pergaminho adotou documento único de arrecadação de impostos e contribuições devidos por microempresas e empresas de pequeno porte. Contudo, o § 1º, inciso XIII, alínea “a”, deste artigo assegura a incidência do ICMS, conforme a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, devido pelo substituto, nas operações ou nas prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Ora, a faculdade dos estados de incluírem novas mercadorias no regime de substituição tributária veio ameaçar a eficiência do Simples Nacional, na medida em que subtrairia essas mercadorias do tratamento diferenciado e favorecido dado às microempresas e às empresas de pequeno porte, submetendo-as à incidência normal do ICMS.

A Lei Complementar n. 147/2014, entretanto, veio dar nova redação à referida alínea “a”, limitando a exclusão do Simples Nacional às seguintes mercadorias, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, ou seja, na substituição tributária “para frente”:

Combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d’água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores

elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta.

A lista é bastante ampla, abrangendo praticamente todos os produtos hoje sujeitos à substituição tributária. Embora os estados não fiquem impedidos de incluir outras mercadorias no regime de substituição tributária, elas não seriam excluídas do tratamento tributário do Simples Nacional.

No tocante à substituição tributária “para trás” (antecipação de recolhimento com encerramento da tributação), a nova redação da alínea “a” deixou claro que a exclusão do regime do Simples atinge apenas as mercadorias (e serviços) recebidas pelo contribuinte enquadrado nesse regime, com diferimento do imposto.

De qualquer modo, o art. 15, II, da Lei Complementar n. 147/2014 dispõe que a nova redação da alínea “a” somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente à data da publicação, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2016.

10.3 Evasão e simulação tributárias

Em tema de fiscalização, seja do tributo devido por obrigação própria, seja por responsabilidade, deve-se distinguir entre a evasão ilícita do tributo e a evasão lícita ou elisão. Esta última refere-se à escolha, pelo sujeito passivo tributário, de formas lícitas do negócio jurídico que resulte em menor ônus tributário (planejamento tributário). Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória (1977, p. 49), a elisão pode ser de duas espécies: a primeira seria induzida pela lei, correspondendo a uma escolha consciente do legislador, ditada por razões de extrafiscalidade; a segunda, ou elisão *stricto sensu*, resulta das lacunas da lei, utilizadas para afastar, retardar ou reduzir a ocorrência do próprio fato gerador. O agente visa a certos resultados econômicos, mas dentro do feixe de alternativas válidas que a lei oferece, prevendo, não raro, para fenômenos econômicos análogos, regimes tributários diferentes, “desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem” (DÓRIA, 1977, p. 37). Argumenta o mesmo autor que, se a norma tributária tem por alvo uma certa exteriorização de riqueza e não a forma

jurídica a revesti-la, as consequências tributárias devem ser constantes, ainda que se manifestem com diferentes roupagens jurídico-formais (DÓRIA, 1977, p. 90).

Nova polêmica instaurou-se com a introdução, pela Lei Complementar N. 104/2001, do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (norma geral antielisiva), que permite à autoridade administrativa desconsiderar os atos e os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Qual a abrangência desse dispositivo? A simples dissimulação ou simulação relativa, como prevista no art. 167 do Código Civil, sempre foi objeto de ação fiscal quando constatada, não se justificando, portanto, a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN. O Fisco sustenta que a caracterização da dissimulação, no que se refere aos tributos, abrangeria outras situações, como o abuso das formas de direito, a fraude à lei tributária e a falta de propósito negocial. Semelhante ampliação de sentido tem encontrado vigorosa crítica de significativa parcela da doutrina pátria. Gilberto de Ulhôa Canto (1994, p. 191), por exemplo, sustenta que no direito positivo brasileiro a figura da fraude à lei tributária não pode existir, pois a requalificação do ato ou negócio jurídico só seria possível caso ficasse evidenciada a impropriedade da classificação que o contribuinte lhe deu, segundo a lei que regula o negócio jurídico. No que se refere à falta de propósito negocial (*lack of business purpose*), entende esse autor que está incorreto o pressuposto de que o contribuinte só pode economizar imposto se isso for o resultado da obtenção de outra vantagem negocial. A escolha de determinada conduta de que decorra economia fiscal e não configure violação da lei pode ser, por si só, bastante para justificar a orientação da empresa e certamente constituirá por si mesmo e isoladamente um *business purpose*.

No contexto da aplicação da norma geral antielisiva, comenta Marco Aurélio Greco (2011, p. 173) que o Fisco tem um duplo ônus da prova: provar (i) que o negócio praticado não tem a qualificação pretendida pelo contribuinte e (ii) que a qualificação correta é a proposta pelo Fisco. Não se trata, no caso, de prevalência da substância sobre a forma ou vice-versa, mas de ponderar tanto uma como outra no exame e no enquadramento das operações realizadas. “A substância servirá para perguntar o que é aquilo, e o conteúdo da operação pode confirmar que a realidade é aquela que resulta da forma apresentada” (GRECO, 2011, p. 175).

Marciano Seabra de Godoi (2001, p. 101), a seu turno, entende que o parágrafo único do art. 116 do CTN introduziu no direito tributário brasileiro uma técnica jurídica de combate ao planejamento tributário que prescinde da interpretação econômica e

da analogia. O contribuinte que, para descaracterizar o fato gerador, se utiliza de atos ou negócios jurídicos de forma artificiosa, distorcida e em clara contradição jurídica (não econômica) com o espírito da lei incorre em dissimulação da ocorrência do fato gerador, e os atos e os negócios jurídicos adotados serão os disfarces que devem ser desconsiderados para fins de aplicação da norma tributária.

Em artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*, João Dácio Rolim e Paulo Rosemblat (2012, p. 83) defendem que o elemento central do parágrafo único do art. 116 é precisamente o conceito de abuso de direito, mais tarde introduzido no art. 87 do Código Civil. Assim, a cláusula geral antielisiva, baseada no abuso de direito, deve ter como requisitos a ausência de propósito negocial (*i. e.*, que a única finalidade econômica seja a obtenção de vantagem fiscal) e a manifesta artificialidade da operação.

Enfim, o planejamento fiscal abusivo favorece, sobretudo, os grandes contribuintes em detrimento dos pequenos contribuintes, que não dispõem dos meios e dos recursos necessários para fazê-lo. Nessas circunstâncias, instaura-se uma situação de desigualdade perante o Fisco, dificilmente compatível com o Estado de Direito. O dever de todo cidadão de contribuir para o financiamento do Estado comporta graduações em razão da capacidade contributiva de cada um, mas de modo algum em razão do poder econômico.

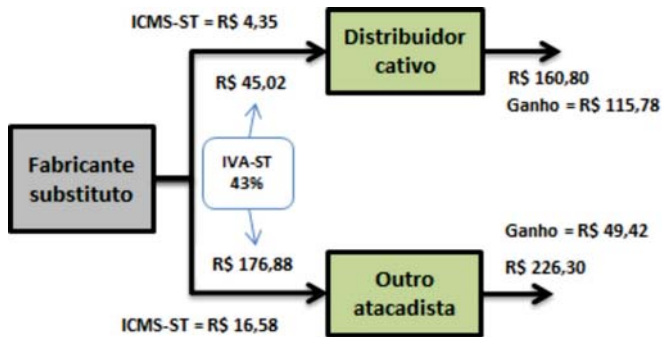
10.4 Evasão da substituição tributária mediante o uso de distribuidores cativos

Um artifício que algumas empresas adotam para obter ganhos financeiros ilegais, recolhendo menos ICMS do que suas concorrentes, é a utilização de distribuidores cativos em suas cadeias comerciais, que, na verdade, pertencem ao mesmo grupo econômico, em uma espécie de “verticalização disfarçada”. Quem se utiliza desse mecanismo costuma ser um fabricante cujos produtos estão sujeitos ao instituto da substituição tributária para frente, e é justamente no recolhimento do ICMS-ST que ocorre a fuga de arrecadação.

Em uma operação usual entre fabricante substituto e comerciante atacadista, o ICMS-ST é retido pelo fabricante e, resumidamente, é calculado sobre a margem de valor agregado pelos comerciantes. Atualmente, o cálculo dessa margem é feito utilizando-se um índice (IVA) obtido por meio de pesquisa de mercado.

O problema ocorre quando um fabricante substituto cria um “distribuidor”, *i. e.*, um atacadista que, embora possua o CNPJ base diferente do CNPJ do fabricante,

faz parte do mesmo grupo econômico (normalmente o quadro societário das empresas possuem sócios em comum) e realiza compras quase exclusivamente desse fabricante. Isso possibilita uma transação entre eles com valor muito abaixo do mercado, sendo o IVA aplicado sobre esse valor, conseqüentemente gerando um ICMS-ST inferior ao gerado pelos concorrentes. Com o ICMS-ST já recolhido, esse atacadista consegue aplicar uma margem de ganho muito superior à adotada pelo mercado sem que haja a incidência do imposto sobre esse valor. Abaixo segue um exemplo ilustrativo:



11 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Define-se a substituição tributária pela atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceira pessoa (substituto) diversa do contribuinte (substituído). Essa responsabilidade é atribuída ao substituto, não devido a evento superveniente, mas como obrigação original. O limite imposto ao legislador, na escolha do substituto, pelo art. 128 do CTN é que esteja “vinculado” ao fato gerador da respectiva obrigação.

No caso do ICMS, a substituição tributária em relação a fatos geradores antecedentes (diferimento) e concomitantes não oferece maiores dificuldades. O fato gerador já aconteceu, o valor da operação ou prestação tributável já é conhecido, e o substituto tem vinculação com o fato gerador (é quem adquire a mercadoria ou contrata o serviço).

O mesmo não acontece com a substituição tributária “para frente”, ou seja, relativa a fatos geradores futuros, em que a substituição tributária se combina com a exigência antecipada do imposto (*i. e.*, antes da ocorrência do fato gerador). As conclusões deste trabalho estão agrupadas nos seguintes tópicos: justificativa, questões polêmicas, questões instrumentais e sugestões para o aperfeiçoamento do instituto.

11.1 Justificativa do instituto

- a. A substituição tributária justifica-se como técnica de arrecadação de tributos, instituída para assegurar maior eficiência, racionalidade, comodidade e praticidade aos órgãos incumbidos da fiscalização e da arrecadação de tributos mediante redução do universo dos contribuintes a serem fiscalizados. A busca da eficiência na arrecadação dos tributos constitui um dever imposto à administração tributária nos termos do art. 37 da Constituição Federal.
- b. A eficiência na arrecadação, no entanto, tem seus limites nos direitos e nas garantias fundamentais do cidadão contribuinte, que devem ser respeitados pela administração tributária.
- c. Embora não seja completamente eliminada, a maior eficiência dos órgãos fiscalizadores dificulta e reduz consideravelmente a evasão tributária, como mostra o desempenho da arrecadação.
- d. O instituto não se justifica do ponto de vista da garantia da livre concorrência, eleita como princípio informador da ordem econômica, conforme art. 170, IV, da Constituição. A livre concorrência requer uma tributação neutra sobre o consumo, de modo que o tratamento tributário não influa nas tomadas de decisões dos agentes econômicos. A instituição da substituição tributária “para frente” constitui, portanto, uma contradição teleológica (como definida por K. Engisch). Contudo, essa contradição não envolve apenas a substituição tributária, sendo de maior repercussão os aspectos relacionados à “guerra fiscal” entre os estados.

11.2 Questões polêmicas

- a. O § 7º do art. 150 da Constituição Federal assegura a restituição do imposto retido a título de substituição tributária caso não se realize o fato gerador presumido. Essa disposição é reproduzida pelo art. 10 da Lei Complementar n. 87/1996, que atribui ao substituído a legitimidade para pleitear a restituição. Os estados, por sua vez, celebraram o Convênio ICMS n. 13/1997, que atribuiu definitividade à base de cálculo da retenção, não comportando restituição nem complementação no caso de o fato gerador presumido realizar-se por valor diverso. Esse entendimento foi referendado pelo STF no julgamento da ADI n. 1.851-4/AL.

- b. A apropriação da diferença a maior em relação ao valor da operação quando da realização do fato gerador presumido rompe com a relação necessária entre a materialidade do fato gerador e a base de cálculo. Em vista disso, não pode ser afastada a hipótese de a Suprema Corte rever sua posição e passar a admitir a devolução da diferença.
- c. A restituição a que se refere o § 7º do art. 150 da Constituição, contudo, não afasta as hipóteses de restituição, previstas no art. 165 do CTN, no caso de recolhimento indevido da parcela relativa ao imposto próprio do substituído, conforme decisão do STJ no julgamento do R. Especial n. 631.569/MT.

11.3 Questões instrumentais

- a. Os estados nem sempre têm critérios claros e objetivos para escolher as mercadorias e os serviços que devem submeter-se ao regime de substituição tributária, o que acarreta incerteza para os contribuintes quanto ao tratamento tributário dos produtos que comercializam.
- b. O cálculo do imposto retido por substituição tributária considera a estimativa da base de cálculo do fato gerador presumido (que deva acontecer em momento futuro), podendo ser superior ou inferior ao valor correspondente à realização do fato gerador presumido. Como, nos termos do Convênio ICMS n. 13/1997, a base de cálculo estimada é considerada definitiva, não comportando restituição da diferença, deve-se diligenciar para que a estimativa seja o mais próximo da realidade.

11.4 Implicações sobre o Simples Nacional

- a. As mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são excluídas da tributação pelo Simples Nacional, que correria o risco de inviabilizar-se pela ampliação das mercadorias submetidas ao regime. Essa questão, no entanto, foi solucionada pela Lei Complementar n. 147/2014, que relacionou as mercadorias sujeitas à substituição tributária que devem ser excluídas do tratamento tributário do Simples Nacional.

11.5 Sugestões para o aperfeiçoamento do instituto

- a. Sugere-se a adoção de critérios uniformes e objetivos, por todos os estados, para a inclusão de mercadorias e serviços no regime de substituição tributária “para frente”.
- b. Embora os estados tenham se valido de diversos critérios para estimar a base de cálculo da retenção, como preços tabelados, sugeridos pelo fabricante ou pesquisa de mercado, o que apresenta melhores resultados é o da estimativa de margem de valor agregado (MVA). Além disso, é o método eleito pelo art. 10, II, da Lei Complementar n. 87/1996. O § 4º deste artigo determina alguns parâmetros para a fixação da MVA, tais como (i) pesquisa de preços de varejo; (ii) participação das entidades representativas do setor; (iii) média ponderada dos preços coletados; e (iv) critérios previstos em lei de cada estado. Contudo, tais critérios deveriam ser uniformes para todos os estados, mesmo nas operações internas.
- c. A definitividade da base de cálculo da retenção, na hipótese prevista no § 7º do art. 150 da Constituição, deve ser revista ou, ao menos, relativizada antes que o STF reveja sua posição. Os estados poderiam adotar percentual mínimo de afastamento entre a base de cálculo estimada e o valor efetivo da realização do fato gerador presumido, além do qual a diferença seria devolvida.
- d. Para fins de uniformizar os procedimentos em todo o território nacional e obrigar sua observância por todos os estados, sugere-se a edição de lei complementar abordando especificamente (i) a definição de critérios para a inclusão de mercadorias e serviços no regime de substituição tributária “para frente”, (ii) a definição de critérios para a estimativa da base de cálculo do fato gerador presumido e (iii) a definição do percentual mínimo de afastamento no caso de restituição da diferença entre o valor real da operação e a estimativa da base de cálculo do fato gerador presumido.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS: ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11a. ed. ver e compl. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARBOSA, Mateus Calicchio. Ordem econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária “para frente”. **Direito Tributário Atual**, n. 28, São Paulo, IBDT, Dialética, 2012.
- BARROS, Maurício. Ilegitimidade da cobrança antecipada do ICMS sem substituição: violação ao artigo 150, § 7º, da CF/1988 e à Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, São Paulo, Dialética, 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BOQUIMPANI, Eduardo. Excesso de exação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 34, p. 81–106, set./out. 2000.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e elisão fiscal: um tema atual. **Revista de Direito Tributário**, n. 63, São Paulo, Malheiros, 1994.
- CARDOSO, Laís Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- DENARI, Zelmo. Exonerações monofásicas do regime de incidência não cumulativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 31, abr. 1998.
- DERRIDA, Jaques. **Força de lei**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- DERZI, Misabel; COELHO, Sacha. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- _____. Bens do ativo fixo: direito de crédito em tema de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116, São Paulo, Dialética, maio 2005.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 7. ed. Lisboa: Gulbenkian, 1996.
- FARIA, Luís Carlos Silva. **Da substituição tributária do ICMS: ilegal imposição compulsória**. Curitiba: Juruá, 2000.
- FERRAZ, Roberto. A inversão do princípio da capacidade contributiva no aumento da Cofins pela Lei n. 9.718/1998. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 130, jul. 2006.

- GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 68, São Paulo, Dialética, maio 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.
_____. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
_____. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997a.
_____. A substituição tributária no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 26, nov. 1997b.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário nas súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Não cumulatividade. Direito ao crédito relativo à aquisição de óleo diesel para a geração de energia elétrica em usina termoeletrica. Restrição ao crédito somente é admissível em face de isenção ou não incidência. CF/1988, art. 155, parágrafo 2º, II, “a”, e XII, “g”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 149, fev. 2008a.
_____. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008b.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre os regimes jurídicos de mandato mercantil e da distribuição de produtos – disciplina tributária – opinião legal. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 9, ano 3, São Paulo, Revista dos Tribunais, out.-dez. 1994.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Imposto devido por serviço de concretagem. **Revista dos Tribunais**, ano 62, v. 453, p. 45-52, jul. 1973.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.
- PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
_____. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2009.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Quais consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária (texto apresentado no VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários). In: SOUZA, Priscila de (Coord). **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.
- ROLIM, João Dácio; ROSEMBLAT, Paulo. Dez anos da Norma Antielisiva no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 197, São Paulo, Dialética, fev. 2012.
- ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Bauru: Edipro, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1960. p. 71.

TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. In: BALEEIRO, A.; NOVELLI, F. B. (Coord.). **Tratado de direito tributário brasileiro**. v. II, t. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. In: COSTA, Alcides Jorge; SHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso B. (Coord.). **Direito Tributário Atual**, n. 19, São Paulo, IBDT, Dialética, 2005.

AVALIAÇÃO DO IMPACTO ECONÔMICO DA RENÚNCIA FISCAL DO ICMS – ESTUDO DE CASOS

Andréia Cristina Moraes Freire
Sefaz/ES

Frederico Nascimento Paiva
Sefa/PA

Humberto Tomigawa
Sefaz/MS

Inácio Flávio dos Santos Barroso
Sefaz/AP

Luís Eduardo Rodrigues
Sefaz/SP

Luísa Regina Mazer
Sefaz/RJ

Manoel Lopes Batista
Sefaz/PI

Patrícia Ferreira Motta Café
Sefaz/DF

Paulo Alberto Macedo Pinto
Sefaz/AL

Coordenador/orientador:

Nelson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Doutor em Economia – Universidade de Brasília
nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

Com o objetivo de atrair investimentos privados e promover o desenvolvimento regional, as unidades federativas no Brasil vêm ao longo dos anos instituindo políticas de incentivos fiscais visando a reduzir a carga do ICMS. Entretanto, tais políticas reduzem também a arrecadação potencial legal, bem como a capacidade de investimento das unidades federativas, além de estimular a chamada “guerra fiscal”. Essa concorrência entre os estados dificulta a adequada mensuração da repercussão econômica dos incentivos adotados, uma vez que esses dados não são devidamente divulgados. Este estudo objetiva avaliar o impacto econômico da renúncia fiscal das unidades federativas por meio do indicador custo-benefício, valendo-se para tal da relação entre o valor da renúncia do benefício estudado e o valor adicionado ao longo do tempo. A metodologia proposta foi aplicada em estudos de casos para cinco Unidades da Federação, o que permitiu concluir que a concessão do benefício nem sempre está relacionada ao acréscimo do valor adicionado, o que ratifica a necessidade de um acompanhamento periódico pelos governos subnacionais dos benefícios concedidos.

Palavras-chave: ICMS. Renúncia fiscal. Valor adicionado. Indicador custo-benefício.

ABSTRACT

Aiming to attract private investment and promote regional development, the Brazilian federal units have introduced fiscal incentive policies in order to reduce the burden of ICMS tax (VAT). Nevertheless, such policies generate a negative impact on the potential revenue and investment capacity of these federal units, creating the so-called “tax war”. This competition process among federal units hinders the measurement of the economic impact of the adopted policies, since the results are not properly publicized. This study focuses on assessing the economic impact of the tax waiver process by the federative units, using a cost-benefit indicator as well as the value of such waiver incentive and its added value over time. The proposed methodology was used in five states, which allows the conclusion that the revenue waiver granted through tax benefits is not always related to an increase of added value, confirming the need for a regular monitoring by the government units of the granted mechanisms.

Keywords: Value Added Tax. Tax waiver. Value added. Cost-benefit indicator.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 327
- 2 OBJETIVO GERAL, 328
 - 2.1 Objetivos específicos, 328
- 3 JUSTIFICATIVA, 328
- 4 REFERENCIAL TEÓRICO, 329
- 5 METODOLOGIA, 334
- 6 ESTUDO DE CASOS, 336
 - 6.1 São Paulo, 337
 - 6.2 Piauí, 340
 - 6.3 Distrito Federal, 343
 - 6.4 Alagoas, 347
 - 6.5 Rio de Janeiro, 349
- 7 CONCLUSÃO, 351
- REFERÊNCIAS, 353

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Evolução do VA e da renúncia fiscal no Estado de São Paulo – 2002 a 2013, 338
- Gráfico 2. Evolução do ICB (VR/VA) dos setores da economia do Estado de São Paulo – 2008 a 2012, 339
- Gráfico 3. Variação percentual anual do VA e da renúncia fiscal no setor da indústria no Estado de São Paulo – 2009 a 2012, 339
- Gráfico 4. Evolução do VA, da renúncia fiscal e do emprego no setor da indústria no Estado de São Paulo – 2009 a 2012, 340
- Gráfico 5. Evolução do VA e da renúncia fiscal (R\$ milhões) – 2009 a 2013, 341
- Gráfico 6. Evolução percentual da MVA e do ICB – 2009 a 2013, 341
- Gráfico 7. Evolução da participação dos dez maiores contribuintes da indústria no VA e na renúncia fiscal do segmento econômico – 2009 a 2013, 342
- Gráfico 8. Evolução da participação das empresas incentivadas e das empresas não incentivadas no VA da indústria – 2009 a 2013, 342
- Gráfico 9. Evolução do estoque de empregos formais no Piauí – 2009 a 2013, 343
- Gráfico 10. Evolução do VA e da renúncia fiscal – 2009 a 2013, 344
- Gráfico 11. Evolução da MVA e do ICB relacionados ao benefício concedido – 2009 a 2013, 345
- Gráfico 12. Decomposição do MVA do produtor e do MVA do atacado – 2009 a 2013, 346
- Gráfico 13. Evolução do ICB – 2009 a 2013, 346
- Gráfico 14. Evolução do valor adicionado e da renúncia fiscal – 2011 a 2013, 348
- Gráfico 15. Evolução da MVA e do ICB – 2011 a 2013, 349
- Gráfico 16. Evolução da MVA e do ICB – 2009 a 2013, 350

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Estudo de casos, 337
- Tabela 2. Variação do valor adicionado e da renúncia fiscal entre 2009 e 2013, 345

1 INTRODUÇÃO

A arrecadação de tributos constitui-se na principal fonte de receita para os estados brasileiros. Dentre os tributos cuja instituição compete às unidades federativas, destaca-se o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Como o próprio nome diz, o ICMS incide sobre a comercialização de produtos e a prestação de serviço de transporte e de comunicação. Especificamente sobre a comercialização de produtos, seu fato gerador dá-se na venda de mercadorias, sendo sua base de cálculo o valor da operação (preço x quantidade). Dessa forma, quanto maior o valor da operação, maior o valor do imposto.

Considerando-se que as alíquotas internas do ICMS são definidas pelos estados, ao longo da história das administrações tributárias a adoção de políticas de benefícios fiscais tem sido um dos principais instrumentos utilizados para fomento à economia e atração de investimentos privados para seus territórios. Geralmente a concessão desses benefícios está condicionada a contrapartidas por parte das empresas, tais como, valor mínimo de investimento, geração de empregos, tempo mínimo de funcionamento no local, aquisição de insumos na região, financiamento de serviços sociais, entre outros. Essas contrapartidas não só visam a pactuar os compromissos das empresas perante o governo, mas também garantir o retorno econômico à sociedade dos benefícios concedidos, isto é, buscam “compensar” a sociedade pela redução da arrecadação e, conseqüentemente, a redução da capacidade de investimentos em serviços públicos pelo estado. Cabe lembrar que, dentre as contrapartidas, os investimentos realizados pelos beneficiados, por si só, devem trazer retorno à população, como o aumento do emprego e a dinamização da economia local.

Embora a concessão de incentivos fiscais possa ter impactos positivos nas economias subnacionais, esses incentivos têm gerado também disputas entre as unidades federativas. Isso vem ocorrendo porque os estados, no afã de atrair mais e mais investimentos para seus territórios, têm ao longo do tempo ampliado os incentivos fiscais e/ou reduzido exigências de contrapartida, promovendo, assim, um leilão das benesses ofertadas, que trazem prejuízos a todos.

Considerando a expansão dos incentivos implementados, torna-se imprescindível conhecer a exata dimensão do custo/benefício gerado, ou seja, determinar em quanto é reduzida a arrecadação nominal dos Estados e mensurar se os investimentos realizados ao longo do tempo têm trazido à sociedade o retorno que os justifiquem.

Nessa linha, este estudo utiliza um indicador de custo-benefício que busca responder essa questão. Cabe observar que a avaliação levada a efeito não contempla todos os impactos derivados dos benefícios fiscais. É, tão somente, uma contribuição para um tema de elevada complexidade, que certamente será ampliado por trabalhos vindouros.

2 OBJETIVO GERAL

Este estudo tem por objetivo desenvolver uma metodologia para avaliar o impacto econômico da renúncia fiscal do ICMS que seja aplicável aos estados brasileiros e ao Distrito Federal.

2.1 Objetivos específicos

- Apurar a renúncia do benefício fiscal selecionado em cada Unidade da Federação (UF) participante, de acordo com suas peculiaridades;
- calcular o valor adicionado (VA) das operações dos contribuintes ou segmentos econômicos objeto do estudo;
- avaliar o impacto econômico da renúncia fiscal do benefício selecionado nos segmentos econômicos envolvidos, utilizando o indicador custo-benefício (ICB), nos períodos estabelecidos por UF.

Dessa forma, pretende-se obter uma metodologia consistente de análise do impacto da renúncia fiscal que poderá ser aplicada para cada incentivo incluso nas leis orçamentárias dos estados ou para um segmento econômico específico, conhecendo-se o pacote de incentivos que está sendo estudado. Essa metodologia deverá ser utilizada, inclusive, para ordenar os incentivos fiscais que, potencialmente, poderão produzir maior retorno para a sociedade diante da renúncia do Estado.

3 JUSTIFICATIVA

Embora utilizada como importante instrumento de fomento à economia, a política de incentivos fiscais adotada hoje no Brasil responde por uma parcela significativa da redução da receita do ICMS sem que se tenha uma medida mais precisa da repercussão econômica desses benefícios em cada unidade federativa quando da sua concessão.

Segundo Afonso (2014), a soma das renúncias informadas pela maioria dos estados brasileiros aponta para montantes entre 41 e 52 bilhões de reais no triênio 2012/2014.

Contudo, de modo geral não se monitora a evolução dos incentivos fiscais concedidos, seja quanto ao cumprimento dos requisitos que ensejaram os atos concessivos (contrapartidas), seja quanto aos impactos gerados na economia, o que impossibilita a avaliação dos resultados e, portanto, da própria política adotada.

Este estudo, assim sendo, se reveste de grande importância na medida em que busca o desenvolvimento de uma metodologia consistente de avaliação do impacto da renúncia fiscal do ICMS, ancorada em um indicador de custo-benefício que seja aplicável aos estados brasileiros e que possibilite a disponibilização de informações confiáveis para a tomada de decisão acerca da melhor política de incentivos fiscais a ser adotada.

4 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme disposto no § 1º, artigo 14, da Lei Complementar n. 101, de 04/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), “a renúncia fiscal compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”. Assim, é o ato voluntário do Estado que abdica do direito de arrecadar tributos ou contribuições.

Segundo Oliveira (2003), a renúncia fiscal é uma política pública usada pelos governos com o objetivo de incentivar o desenvolvimento socioeconômico-cultural de uma região ou de um setor da atividade econômica e distribuir renda. Ressalta que, em contrapartida, os entes públicos devem constantemente avaliar se os objetivos que justificaram a concessão dos benefícios estão sendo alcançados.

Conforme Lenjosek (2004), por se tratar de um mecanismo de financiamento governamental, apesar de indireto, a concessão do incentivo deve atender aos critérios de relevância, eficácia e eficiência, da seguinte forma:

1. Relevância: a medida fiscal é consistente com as prioridades políticas, fazendo frente a uma necessidade real?

2. Eficácia: a medida fiscal atinge seus objetivos de forma eficaz, dentro do orçamento e sem resultados indesejados?
3. Eficiência: a medida fiscal é o meio mais adequado e eficiente para alcançar os objetivos em relação a projetos alternativos?

Para saber se o incentivo atende aos critérios, é necessário avaliá-lo de forma objetiva, com base nos seus efeitos, na alocação de recursos e na distribuição de renda, usando a teoria econômica e métodos quantitativos para analisar os benefícios e os custos das medidas fiscais para toda a economia.

Um exame atento da natureza, dos objetivos e da própria concepção dos incentivos fiscais é crucial para a identificação de metodologias de avaliação apropriadas. Dessa forma, a definição dos objetivos deve constar em documentos, tais como, orçamento, textos de discussão e comunicados à imprensa. Outras fontes de informação, como as atas das reuniões de comissões legislativas e debates, podem ajudar a delinear sua plena intenção.

Uma vez definida a relevância (e os mecanismos) do incentivo fiscal, cabe ao governo determinar a metodologia a fim de garantir que este atinja seus objetivos. Para isso, uma vasta gama de questões deve ser considerada, como: a) a população-alvo; b) a mudança no comportamento econômico ou a condição que se deseja induzir (natureza extrafiscal do tributo); e c) o custo da medida fiscal.

Assim, para cada tipo e objetivo do incentivo fiscal, deve ser utilizada a metodologia mais apropriada, ou mesmo uma combinação, para avaliar sua eficácia. Essa metodologia deve incluir: análises tributária, financeira e de dados econômicos; estudos de caso, pesquisas, questionários e entrevistas com as partes envolvidas; consultas a especialistas em políticas públicas nas universidades, no setor privado e no governo; e revisões de literatura.

Por fim, cabe ao governo comparar se a medida (incentivo fiscal) é a mais eficiente, dadas as alternativas disponíveis. A avaliação da eficiência incide sobre a alocação de recursos em uma economia (ou o nível e a combinação de bens e serviços produzidos). Quando uma economia está operando de forma eficiente, os recursos são plenamente empregados e produzem o máximo possível.

Embora a avaliação, segundo os três critérios acima apontados, seja essencial para definir a qualidade do incentivo, há um grande obstáculo a ser superado: a disponibilidade de dados. A falta de informação afeta não só a capacidade de avaliar o desempenho, mas também de compará-lo a mecanismos alternativos.

Bancos de dados administrativos são uma importante fonte de dados fiscais. No entanto, as informações necessárias para a administração eficaz de um incentivo não são normalmente as mesmas necessárias para uma avaliação de todos os aspectos do desempenho. Além disso, os dados administrativos são, por vezes, limitados em sua utilidade por causa do tipo e do alcance das informações coletadas. Consequentemente, devem ser obtidas informações externas complementares.

A fim de ilustrar a necessidade de avaliação de um programa de incentivo fiscal, Goularti (2012) apresentou o estudo sobre a efetividade do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec), criado em 1988, época do movimento descentralizador que teria culminado na Constituição de 1988, aumentando a autonomia fiscal de estados e municípios e diminuindo a disciplina exercida pela União e o poder de atuação do Confaz sobre as finanças estaduais.

Dentro desse quadro foi criado, sem consentimento do Confaz, o Prodec de Santa Catarina, que teria como objetivo “estimular o desenvolvimento socioeconômico de Santa Catarina [...], implantação de empreendimentos industriais, agroindustriais [...] e de armazenagens de produtos agrícolas, mediante apoio financeiro e crédito que garanta a geração de novas oportunidades de trabalho”. O programa permitia que o recolhimento do ICMS fosse postergado em até sessenta meses, e a renúncia estava condicionada à preservação do meio ambiente e à desconcentração econômica das atividades produtivas.

Com o passar dos anos, o Prodec ampliou o prazo para recolhimento do ICMS para até duzentos meses, reduziu a tabela de juros a partir de 0% e ampliou os setores que poderiam utilizar os benefícios. No entanto, a ampliação do programa não foi capaz de garantir que a indústria do Estado de Santa Catarina crescesse mais que a nacional. No período de 1988 a 2010 a indústria local cresceu 33,9%, em contraste com a brasileira, que cresceu 40,9%. Isso leva o autor a concluir que a elevada carga tributária não pode ser atribuída como única e exclusiva causa de perda do dinamismo da indústria local.

Outro objetivo estabelecido para o Prodec foi o aumento da geração de emprego e renda. No período entre 2002 e 2010, foram gerados o total 590.876 empregos, e deste montante, apenas 36.718 foram oriundos de empresas enquadradas no Prodec, ou seja, 6,2% de todos os empregos gerados.

Avaliando-se o impacto sobre as receitas, a renúncia fiscal total do programa instituído pelo governo catarinense, entre 2002 e 2010, totalizou R\$ 16,28 bilhões. Ao

relacionar os percentuais de renúncia fiscal e crescimento industrial, não foi possível concluir que o Prodec foi o alicerce básico que impulsionou o setor industrial.

Quanto ao desenvolvimento econômico, desde a criação do Prodec, 510 empresas foram contempladas pelas renúncias do programa, espalhadas em 75 dos 293 municípios de Santa Catarina (25,6%), sendo a maior concentração nas cidades de Joinville, Jaraguá do Sul e Blumenau, que somam 30,6% dos benefícios. Essa distribuição dos recursos do Prodec, que privilegia as regiões mais ricas do Estado, mostra que o objetivo do programa de fomentar a “desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas e para o desenvolvimento local e regional” não foi atingido.

Resumindo, o estudo conclui que, desde a criação em 1988 até 2012, o Prodec postergou mais de R\$ 12,2 bilhões em ICMS, correspondendo à geração de apenas 5,9% dos empregos. Com isso, o programa não conseguiu atingir os objetivos pretendidos, mas apenas beneficiou o setor privado, dado que este “se apropriou da redução do imposto”.

Esse estudo de caso, por exemplo, mostra a necessidade de se verificar se a concessão do incentivo realmente trouxe o benefício social pretendido. Daí, torna-se importante desenvolver uma metodologia que permita a análise objetiva da questão.

Neste sentido, é possível encontrar alguns estudos na literatura. Destaca-se Rodrigues Júnior (2003), que procurou identificar, mensurar e informar o comportamento da relação custo-benefício decorrente da concessão de incentivos fiscais para as indústrias têxteis do Estado do Ceará entre os anos de 1998 e 2000. Para mensuração dos benefícios, foi utilizada a demonstração do valor adicionado (DVA), enquanto os custos foram verificados pelo processo de renúncia fiscal dos impostos.

O conceito do valor adicionado em termos econômicos está relacionado ao cálculo de medição do produto interno bruto (PIB) de países, que pode ser feito de duas formas: (1) pelo valor dos bens finais eliminando os bens intermediários utilizados, ou (2) pela contabilização do valor adicionado em cada etapa produtiva. Em termos contábeis, o valor adicionado pode ser apurado em cada unidade da cadeia produtiva.

O trabalho também destaca que o conceito contábil de valor adicionado considera a realização da produção, isto é, sua transferência. Caso toda a produção seja vendida, as apurações contábil e econômica de valor adicionado igualam-se, ao passo que, se parte da produção permanecesse em estoque, o valor adicionado em termos econômicos seria superior ao valor adicionado em termos contábeis.

Por fim, uma última diferença entre os dois conceitos de valor adicionado (econômico e contábil) seria a inclusão da depreciação como um custo adicional no segundo caso, e não no primeiro.

Após a conceituação de valor adicionado, Rodrigues Júnior passa a explorar o objetivo da demonstração do valor adicionado (DVA), que seria evidenciar a riqueza gerada por uma unidade produtiva e sua distribuição. Dessa forma, o DVA refere-se ao valor das vendas deduzidos os bens e os serviços adquiridos de terceiros, e corresponde à distribuição da riqueza que cabe aos fornecedores de capital (juros e aluguéis), aos sócios (lucro), aos detentores de tecnologia (*royalties*), aos recursos humanos (salários) e ao governo (impostos).

O trabalho descreve a estrutura da DVA, explicitando seus componentes, baseado no modelo proposto pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi), da Universidade de São Paulo (USP). Os dados das empresas em estudo, extraídos dos seus balanços anuais, passam a compor a estrutura da DVA apresentada, o que permitiu a apuração do valor adicionado total das empresas no período em análise, a visualização da distribuição desse valor adicionado e a caracterização das empresas.

O autor concluiu que a primeira empresa estudada, apesar de possuir valor adicionado expressivo, gerou prejuízo acentuado decorrente da distribuição elevada de seus recursos a título de juros e aluguéis, indicando o endividamento excessivo nos três anos estudados. Quanto à segunda empresa, ela se encontrava equilibrada nos dois primeiros anos, distribuindo de forma semelhante os recursos gerados entre juros e aluguéis, e pessoal e encargos. Porém, no terceiro ano, juros e aluguéis tiveram um incremento substancial, assemelhando-se à situação da primeira.

Em seguida, são estudados os custos trazidos à região pelas empresas, que estão relacionados aos incentivos fiscais concedidos e referem-se à diferença do valor total de ICMS devido e do imposto efetivamente pago por força do incentivo.

Levantados custos e benefícios, o valor do índice custo-benefício (ICB) de cada empresa é apurado ao longo do tempo dividindo-se o montante do valor adicionado pelo valor do incentivo fiscal. Valores de ICB maiores que 1 indicam uma situação positiva das empresas, porém deve-se observar o comportamento do ICB ao longo do tempo.

No caso da primeira empresa estudada, o valor do ICB sempre é maior que 1 ao longo do período em estudo. Porém, a relação é decrescente ao longo dos anos, evidenciando que os custos dos incentivos fiscais crescem mais que os benefícios gerados.

Se confirmada a tendência, esse quadro se torna perigoso, pois pode levar a uma relação menor que 1, indicativo de inviabilidade de concessão de benefícios fiscais.

Quanto à segunda empresa, essa também sempre apresenta ICB superior a 1 ao longo do período estudado, e entre 1998 e 1999 a tendência foi de alta, mas houve uma inflexão entre 1999 e 2000. O acréscimo de custos em 2000 pode evidenciar a mesma relação destacada para a primeira empresa.

Essa metodologia empregada por Rodrigues Júnior apresenta, contudo, uma grande barreira para a avaliação dos incentivos fiscais em larga escala, pois demandaria aos servidores analisar empresa a empresa.

Afonso (2014), em seu estudo sobre a renúncia tributária de ICMS no Brasil, utiliza a informação da renúncia apresentada pelos estados nas suas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) nos anos 2000 a 2012. O autor observa que nem todos os estados têm respeitado as disposições da LRF, uma vez que as informações disponibilizadas eram precárias ou mesmo inexistentes.

O autor apresenta vários comparativos entre os valores dos benefícios informados nas LDO do período entre 2000 e 2012, demonstrando que o percentual de renúncia informada tem aumentado, representando valores expressivos se comparado com as receitas totais de ICMS dos estados. Entretanto, chama a atenção para o fato de que o aumento nos valores dos benefícios concedidos não necessariamente reflete desenvolvimento econômico e social da região de atuação das empresas contempladas.

Por fim, Afonso (2014) elabora recomendações para aperfeiçoamento do cálculo da renúncia, ressaltando a necessidade de uma definição do conceito dessa em lei. Tal aperfeiçoamento possibilitaria a uniformização dos dados apresentados pelos entes, o que geraria maior transparência fiscal pelos governos estaduais na forma de apresentação das informações em suas Leis Orçamentárias Anuais (LOAs), bem como na mensuração dos resultados obtidos.

5 METODOLOGIA

O objetivo deste estudo, conforme apontado anteriormente, é desenvolver uma metodologia para avaliar o impacto econômico da renúncia fiscal do ICMS que seja aplicável aos estados brasileiros e ao Distrito Federal, utilizando como parâmetro o índice custo-benefício.

O custo das renúncias será calculado estimando-se o impacto da desoneração na arrecadação do imposto, com base nas informações fiscais de valor contábil e base de cálculo de entrada e de saída, como também no imposto creditado e debitado, contidas no livro eletrônico dos contribuintes para um dado grupo de contribuintes. De posse dessas informações e seguindo as orientações previstas no projeto de lei do benefício em questão, calcula-se seu impacto na arrecadação do imposto. Em geral, a seleção do grupo de contribuintes afetados pelo benefício é dada pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Dessa forma, pode-se apurar a renúncia fiscal de um benefício tributário ou de um conjunto de benefícios gozado por um segmento da economia, que representaria a quantificação do custo do governo com a concessão do benefício.

O segundo passo será identificar o benefício advindo das renúncias fiscais. Para tal, é necessário selecionar um parâmetro que quantifique o incremento de recursos do contribuinte, que na sequência poderá ser convertido em um benefício para a sociedade, verificado por meio do nível de emprego e da massa salarial gerada pela concessão do benefício, pela economia em tarifas, pela economia em tratamentos de saúde, etc., conforme seja o caso.

Para quantificar esse incremento de recursos do contribuinte, será utilizado o valor adicionado (VA) das empresas incentivadas. Esse deve ser preferencialmente calculado a partir do livro fiscal das empresas, sendo a diferença entre o valor contábil total das operações de saída e o valor contábil total das operações de entrada. Caso não seja possível a utilização dos dados contábeis das empresas, podem-se utilizar dados externos, como o VA calculado pelo IBGE.

Finalmente, o indicador custo-benefício será dado pela relação:

Onde:

$$ICB_t = \frac{VR_t}{VA_t}$$

VR_t é o valor da renúncia do incentivo no ano t . No caso deste trabalho, será preferencialmente extraído da LOA. Caso haja aprimoramentos na metodologia de cálculo da renúncia, podem-se utilizar os valores atualizados.

VA_t é o valor adicionado das empresas incentivadas no ano t , obtido com base nos dados contábeis das empresas.

O valor obtido dessa relação deverá ser inferior a 1 ou a 100%. Caso a relação seja maior do que 1 ou 100%, é um indicativo da inviabilidade da concessão do benefício, pois nesse caso o custo do benefício seria superior ao valor adicionado gerado.

Outro parâmetro a ser estudado que subsidia a análise será a margem de valor adicionado (MVA), que é dada pela relação entre o VA e o total do valor contábil das entradas (VE) ao longo do período (t) estudado.

Assim,

$$MVA_t = \frac{VA_t}{VE_t}$$

Com a finalidade de avaliar o impacto econômico da renúncia fiscal dos benefícios, esses parâmetros serão calculados ao longo de uma sequência de anos, como, por exemplo, no período de 2009 a 2013. Com base na análise de seu comportamento ao longo dos anos, o administrador poderá estudar a viabilidade de determinado benefício. Dessa forma, serão feitas análises comparativas da evolução da renúncia fiscal e do valor adicionado, da margem de valor adicionado e do indicador custo-benefício, de maneira que fique evidenciado o impacto econômico e demonstrado o custo/benefício.

Esta metodologia foi aplicada a estudos de benefícios específicos, para avaliar a viabilidade da concessão destes, bem como a determinados segmentos econômicos que gozam de um conjunto de benefícios, estabelecendo relações com parâmetros macroeconômicos.

6 ESTUDO DE CASOS

Aqui serão apresentados estudos de caso em cinco Unidades da Federação, utilizando a metodologia descrita acima.

As limitações do banco de dados dos estados impossibilitou o estudo de um único benefício fiscal para todos eles, bem como a ampliação do período de tempo para análise.

Inicialmente, será apresentado o caso de São Paulo, onde foi efetuada uma análise do setor industrial, que goza de um conjunto de benefícios, promovendo-se uma comparação com o parâmetro econômico de empregos. Na sequência, estudou-se o caso do Piauí, também com foco na indústria. Portanto, nesses dois casos a análise da renúncia foi feita em um setor econômico na sua totalidade.

Em seguida, estudou-se o caso de benefícios específicos concedidos pelo Distrito Federal, por Alagoas e pelo Rio de Janeiro.

Tabela 1. Estudo de casos

Item	Estado	Base de dados	Período	Renúncia fiscal	Setor avaliado
i	São Paulo	Sistema Estadual de Análise de Dados (Seade) e LDO	2002 a 2013	Benefício fiscal	Todos os setores tributados pelo ICMS
			2008 a 2012	Incentivo fiscal	Setor industrial geral
ii	Piauí	Sistema Integrado de Administração Tributária (Sefaz/PI)	2009 a 2013	Incentivo fiscal	Setor industrial geral
iii	Distrito Federal	Livro Eletrônico do Contribuinte – Sefaz/DF	2009 a 2013	Redução da base de cálculo	Setor industrial e atacadista – saída interestadual de inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.
iv	Alagoas	LDO e base da NF-e	2011 a 2013	Incentivo fiscal	Operações realizadas por estabelecimentos comerciais atacadistas.
v	Rio de Janeiro	Guia de Informações e Apurações do ICMS (GIA/ICMS) – Sefaz/RJ	2009 a 2013	Incentivo fiscal	Programa de Fomento ao Comércio Atacadista e Centrais de Distribuição do Estado do Rio de Janeiro – Riolog nas empresas do setor “Comércio Atacadista Especializado em Produtos Alimentícios, Bebidas e Fumo”.

Fonte: elaboração dos autores

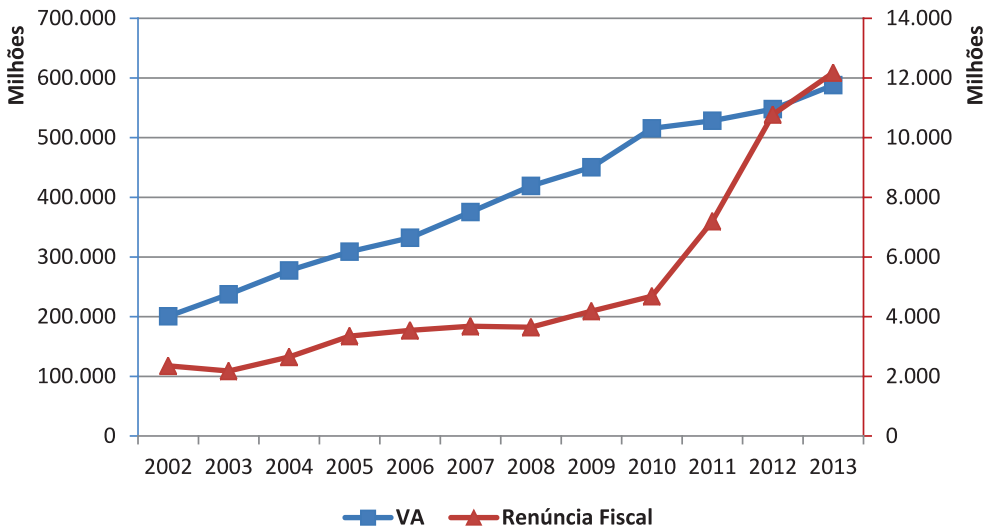
Nota: Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Sistema Estadual de Análises de Dados (Seade) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).

6.1 São Paulo

Os valores das renúncias fiscais praticadas pelos estados brasileiros cresceram bastante nos últimos anos em todo o Brasil. No Estado de São Paulo, entre 2002 e 2013, o valor de renúncia fiscal passou de R\$ 2,4 bilhões para R\$ 12,2 bilhões, de acordo com as Leis de Diretrizes Orçamentárias.

Pode-se observar no Gráfico 1 que o valor da renúncia fiscal cresceu o dobro do valor adicionado das áreas tributáveis da economia paulista. O primeiro cresceu em torno de seis vezes, passando de cerca de R\$ 2 bilhões para mais de R\$ 12 bilhões, enquanto o segundo cresceu em torno de três vezes no período selecionado, passando de cerca de R\$ 200 bilhões para quase R\$ 600 bilhões.

Gráfico 1. Evolução do VA e da renúncia fiscal no Estado de São Paulo – 2002 a 2013



Fonte: Seade e LDO

Nota: os valores da renúncia fiscal referem-se ao eixo secundário.

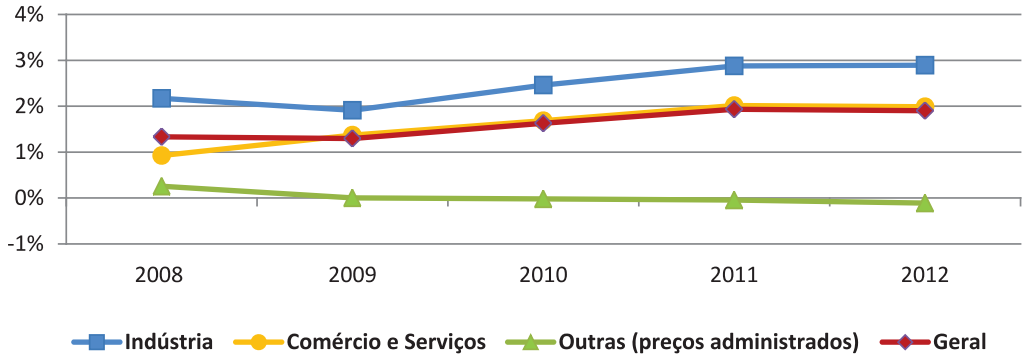
Considerando-se que as renúncias fiscais são concedidas, na maior parte das vezes, com o objetivo de estimular a atividade industrial, é importante comparar esses valores com os relativos à produção e ao emprego na indústria. São justamente as empresas desse setor que os estados tentam atrair, uma vez que as empresas do setor de serviços são, em grande maioria, tributadas pelos municípios ou possuem mobilidade reduzida.

O Gráfico 2 mostra a evolução da relação entre a renúncia declarada na LDO e o valor adicionado dos setores da economia paulista.

O aumento do indicador custo-benefício a partir do ano de 2009 mostra que o montante das renúncias cresceu na indústria quase o dobro do que cresceu o valor adicionado, passando de cerca de 2% para quase 3%. Para o setor de comércio e serviços a situação é semelhante, passando de aproximadamente 1% para 2%. Esse fato sugere que as renúncias fiscais não se constituem fator determinante para o desenvolvimento industrial, uma vez que há uma diferença muito grande no crescimento de cada item.

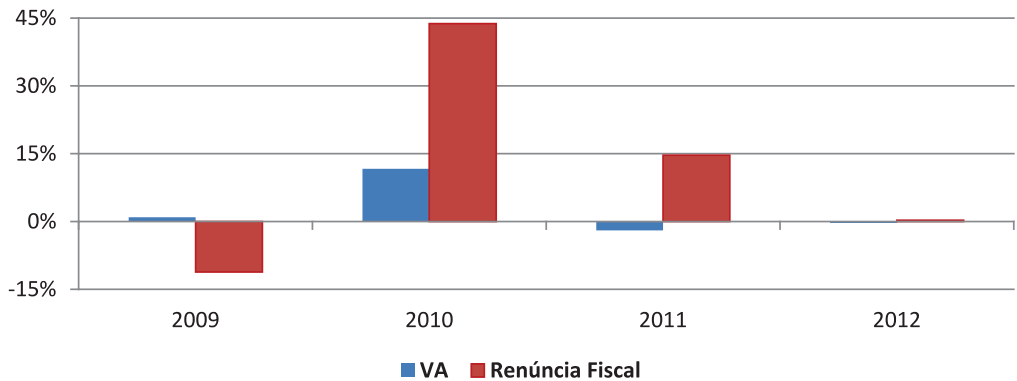
No Gráfico 3, observa-se que, quando as taxas de variação anual da renúncia fiscal e do valor adicionado da indústria são analisadas, não há um casamento entre esses fatores. Em três dos quatro períodos analisados, esses dois parâmetros crescem em direção oposta, ou seja, quando a renúncia cresce o valor adicionado diminui.

Gráfico 2. Evolução do ICB (VR/VA) dos setores da economia do Estado de São Paulo – 2008 a 2012



Fonte: Seade e LDO

Gráfico 3. Variação percentual anual do VA e da renúncia fiscal no setor da indústria no Estado de São Paulo – 2009 a 2012

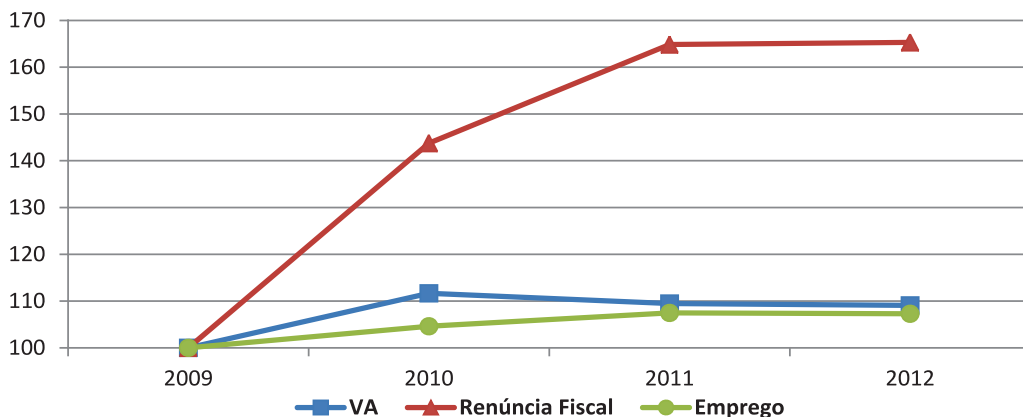


Fonte: Seade e LDO

Analisando a variável emprego industrial, nota-se uma variação semelhante à do valor adicionado industrial.

No Gráfico 4 verifica-se que a renúncia fiscal cresceu em torno de 65% entre 2009 e 2012, enquanto o emprego, assim como o valor adicionado, cresceu pouco menos de 10%. Tal fato sugere que o incentivo fiscal para a indústria não é fator determinante para o crescimento do emprego industrial, bem como do valor adicionado.

Gráfico 4. Evolução do VA, da renúncia fiscal e do emprego no setor da indústria no Estado de São Paulo – 2009 a 2012



Fonte: Fiesp, Seade e LDO

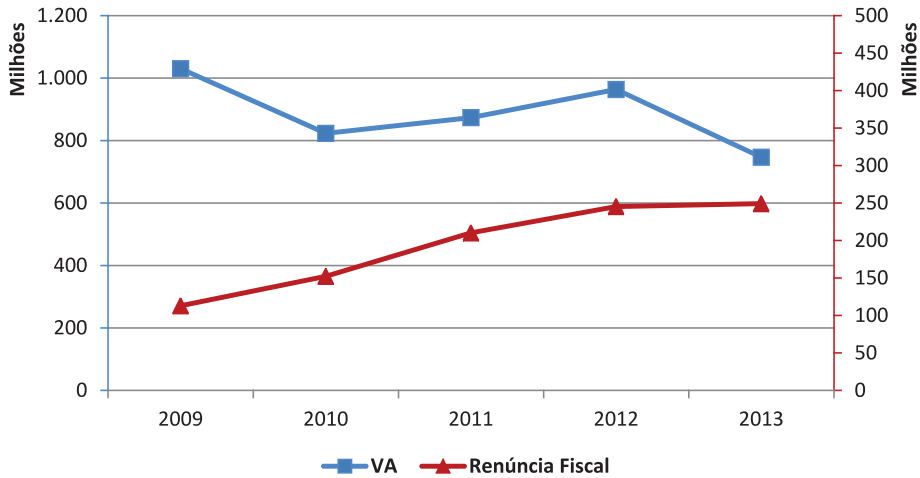
Em resumo, comparando-se a evolução recente dos valores da renúncia fiscal com o valor adicionado e o emprego industrial, observam-se diferentes padrões de crescimento. Assim, não se pode afirmar que exista uma correlação direta entre essas variáveis.

6.2 Piauí

No Piauí, assim como em São Paulo, o estudo teve a finalidade de avaliar o impacto econômico da renúncia fiscal do ICMS na indústria no período de 2009 a 2013, utilizando-se todos os códigos de CNAE do segmento econômico, tanto da indústria extrativa como da indústria de transformação.

O Gráfico 5 revela um crescimento da renúncia fiscal de 120,7% de 2009 a 2013, saltando de R\$ 112,9 milhões para R\$ 249,1 milhões, enquanto o valor adicionado na indústria incentivada apresenta uma queda de 27,5% no período, saindo de R\$ 1.030,2 milhões em 2009 para R\$ 746,6 milhões em 2013. Esse comportamento indica um desempenho inferior dos contribuintes com benefícios fiscais, uma vez que sugere uma contribuição decrescente para o crescimento do PIB do segmento, mesmo com um volume de renúncia fiscal considerável, podendo se configurar em efetiva perda de arrecadação.

Gráfico 5. Evolução do VA e da renúncia fiscal (R\$ milhões) – 2009 a 2013

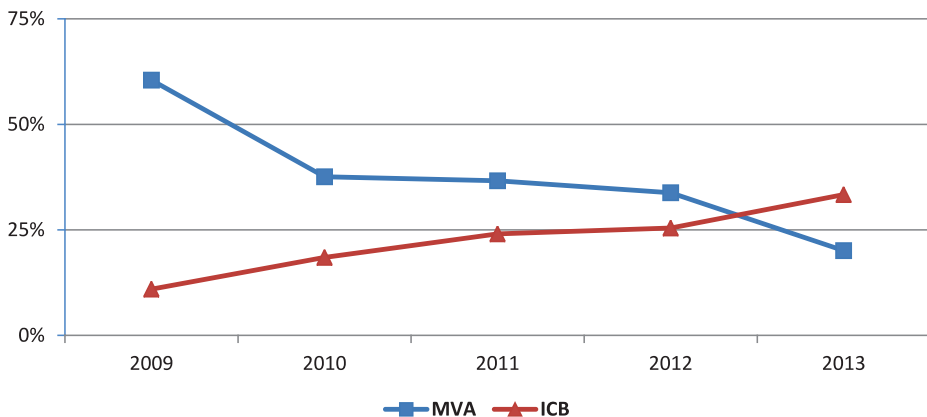


Fonte: Sistema Integrado de Administração Tributária (Sefaz/PI)

Nota: os valores da renúncia fiscal referem-se ao eixo secundário.

Quanto aos indicadores apresentados no Gráfico 6, pode-se afirmar que há uma evolução inversa quanto aos resultados dos benefícios fiscais concedidos pelo estado. Enquanto a margem de valor agregado cai de 60,5% em 2009 para 20,1% em 2013, representando uma queda 66,8%, o custo dos incentivos fiscais salta de 11,0% para 33,4%, apresentando um crescimento de 204,6% para o ICB.

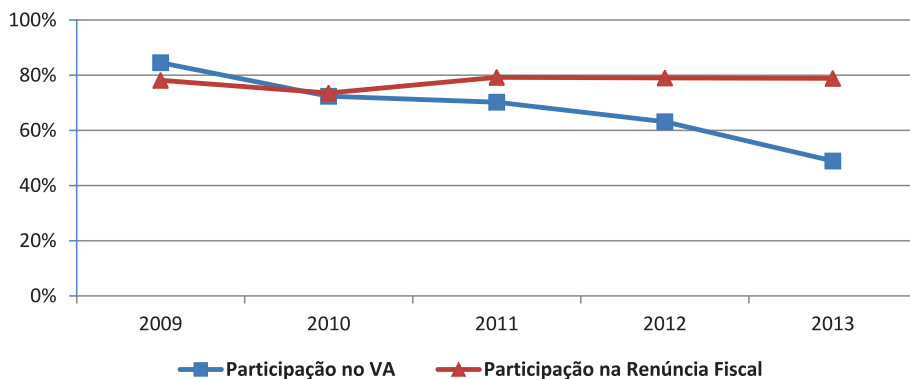
Gráfico 6. Evolução percentual da MVA e do ICB – 2009 a 2013



Fonte: Sistema Integrado de Administração Tributária (Sefaz/PI)

O Gráfico 7 demonstra a estabilidade da renúncia fiscal dos dez maiores contribuintes do setor da indústria no período, com uma variação de 0,9%, enquanto o valor adicionado desses contribuintes cai 42,2%, saindo de 78,2% em 2009 para 48,9% em 2013.

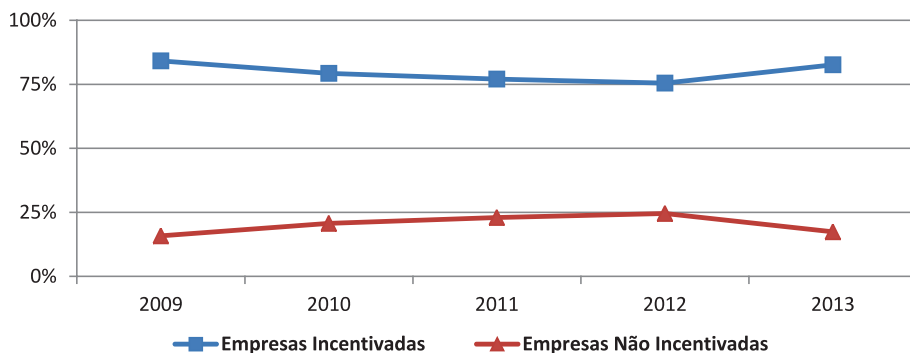
Gráfico 7. Evolução da participação dos dez maiores contribuintes da indústria no VA e na renúncia fiscal do segmento econômico – 2009 a 2013



Fonte: Sistema Integrado de Administração Tributária (Sefaz/PI)

A evolução da participação das empresas beneficiadas e não beneficiadas com a renúncia fiscal no valor adicionado da indústria não sofreu alterações significativas no período, embora se verifique um discreto crescimento de 9,8% das empresas não beneficiárias da renúncia. O Gráfico 8 demonstra ainda que houve uma leve queda de 1,8% na participação das empresas incentivadas.

Gráfico 8. Evolução da participação das empresas incentivadas e das empresas não incentivadas no VA da indústria – 2009 a 2013



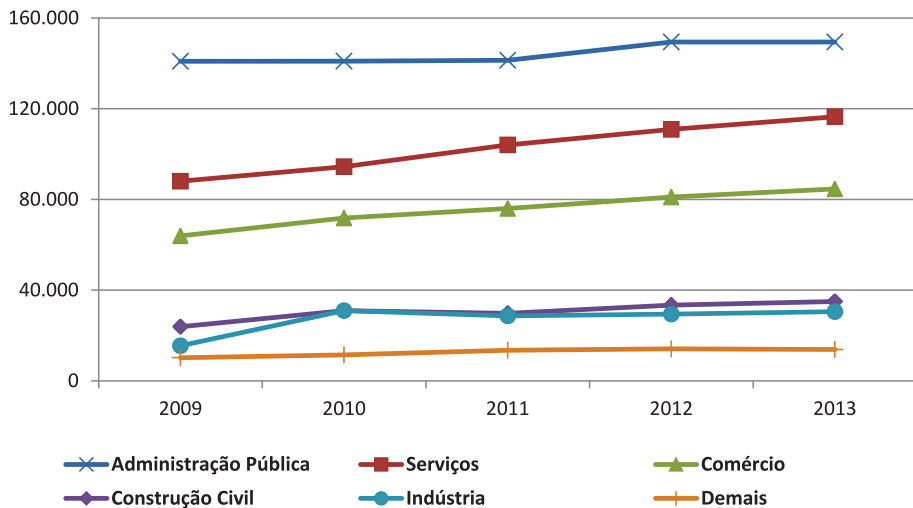
Fonte: Sistema Integrado de Administração Tributária (Sefaz/PI)

Embora não se possa estabelecer uma relação direta entre a renúncia fiscal na indústria e a geração de emprego, em razão de não se dispor dos dados desagregados por contribuinte, o Gráfico 9 tem a finalidade de apresentar o tímido desempenho de toda a indústria do estado quanto a esse parâmetro.

Desse modo, observa-se que a indústria gerou 5.062 empregos formais no período de 2009 a 2013, o que representa um crescimento de 19,88%, superando somente os Serviços Industriais de Utilidade Pública (Siup) e a administração pública, que tiveram aumentos de 4,62% e 6,05%, respectivamente. Vale mencionar que esse número da indústria representa apenas 6,53% dos novos postos de trabalho líquidos gerados em cinco anos.

O destaque foi para serviços (28.427 empregos), comércio (20.720 empregos) e indústria da construção civil (11.165 empregos), com participação respectiva de 36,7%, 26,7% e 14,4% no total dos 77.527 novos postos de trabalho gerado no período.

Gráfico 9. Evolução do estoque de empregos formais no Piauí – 2009 a 2013



Fonte: RAIS 2009/2013, Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)

6.3 Distrito Federal

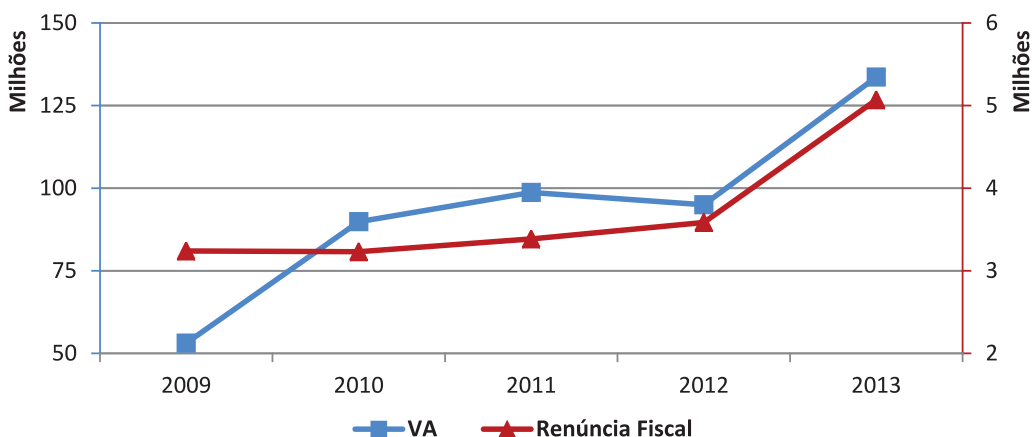
Este estudo versa sobre a redução da base de cálculo para 40% na saída interestadual de inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos,

estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa. Essa redução foi originalmente promovida por meio do Convênio n. 99/2004 a partir de 19/10/2004 e vem sendo prorrogada desde então, estando em vigor hoje o Convênio n. 14/2013, abrangendo o período de 01/08/2013 a 31/07/2014. Esse benefício foi retirado da lista de renúncias constante das leis orçamentárias com o intuito de demonstrar que a metodologia apresentada pode ser aplicada a benefícios específicos.

Em seguida, considerando os códigos das CNAE objeto do convênio, foram selecionados 119 contribuintes produtores e 137 comerciantes atacadistas para o estudo. O passo seguinte foi extrair dos livros eletrônicos as informações anuais de valor contábil de entradas e saídas, internas e externas, do Distrito Federal no período compreendido entre 2009 e 2013.

A análise dos dados foi feita com o auxílio dos gráficos mostrados a seguir. O Gráfico 10 apresenta a relação entre os valores de renúncia e o valor adicionado entre 2009 e 2013. Este gráfico sugere que até 2011 a renúncia alavancou o incremento do valor adicionado, porém isso não ocorre nos anos subsequentes. Entre 2011 e 2012, enquanto o valor da renúncia apresentou acréscimo, o valor adicionado decresceu. No último período, entre 2012 e 2013, o incremento da renúncia foi superior ao do valor adicionado, conforme se observa na Tabela 2.

Gráfico 10. Evolução do VA e da renúncia fiscal – 2009 a 2013



Fonte: Livro Eletrônico do Contribuinte (Sefaz/DF)

Nota: os valores da renúncia fiscal referem-se ao eixo secundário.

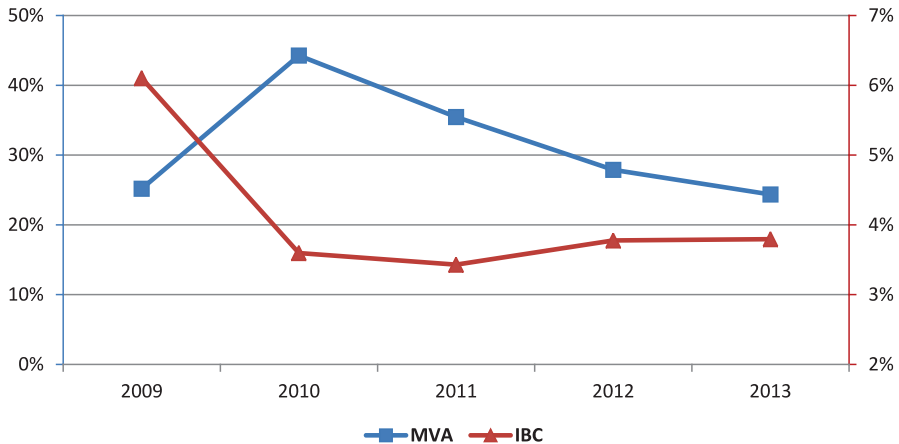
Tabela 2. Variação do valor adicionado e da renúncia fiscal entre 2009 e 2013

Período	Δ Valor adicionado	Δ Renúncia fiscal
2009-10	69,20%	-0,30%
2010-11	9,80%	4,70%
2011-12	-3,80%	5,90%
2012-13	40,70%	41,40%

Fonte: Livro Eletrônico do Contribuinte (Sefaz/DF)

O Gráfico 11 apresenta a relação entre margem de valor agregado e indicador custo-benefício. Inicialmente, enquanto a MVA cresce, o ICB decresce, o que é um sinal positivo, pois menos recursos são empregados para o fomento do valor adicionado do setor. A partir de 2010, a relação inverte-se gradualmente, indicando uma relação negativa, que sugere uma falta de sustentabilidade do benefício fiscal.

Gráfico 11. Evolução da MVA e do ICB relacionados ao benefício concedido – 2009 a 2013



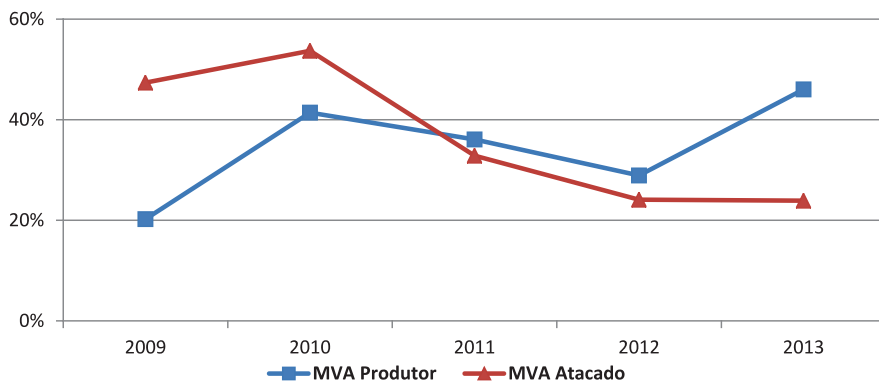
Fonte: Livro Eletrônico do Contribuinte (Sefaz/DF)

Nota: os valores do ICB referem-se ao eixo secundário.

O Gráfico 12 decompõe a margem de valor agregado entre os dois setores do grupo: produtores e comerciantes atacadistas. Embora não se possa fazer uma análise comparativa, posto que se trate de segmentos econômicos com dinâmicas diferentes, pode-se observar um crescimento da MVA da indústria e uma queda da MVA do comércio atacadista ao longo do período, o que sinaliza para uma melhor resposta aos

benefícios no segmento produtivo. Contudo, para se confirmar essa percepção seriam necessários estudos mais aprofundados.

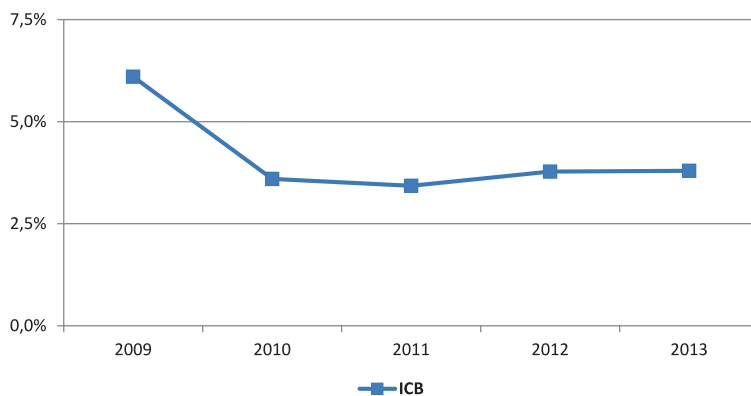
Gráfico 12. Decomposição do MVA do produtor e do MVA do atacado – 2009 a 2013



Fonte: Livro Eletrônico do Contribuinte (Sefaz/DF)

Finalmente, o Gráfico 13 apresenta a evolução temporal do índice custo-benefício. Observa-se que esse índice apresentou valores inferiores a 1 ao longo de todo o período, indicando uma relação positiva. O ponto mínimo desse coeficiente ocorreu em 2011, quando os custos correspondiam a 3,4% do valor adicionado gerado. A partir de 2011, o indicador custo-benefício vem sofrendo acréscimos, indicando que a taxa de crescimento do custo é superior à taxa de crescimento do benefício gerado.

Gráfico 13. Evolução do ICB – 2009 a 2013



Fonte: Livro Eletrônico do Contribuinte (Sefaz/DF)

6.4 Alagoas

O estudo de caso do Estado de Alagoas versa sobre a tributação simplificada do ICMS para operações realizadas por estabelecimentos comerciais atacadistas¹ introduzidos pelo Decreto n. 1.284, de 6 de junho de 2003.

O benefício é facultado a estabelecimento comercial atacadista regularmente inscrito no cadastro de contribuintes e enquadrado nos códigos de CNAE relacionados no Decreto.

Em 2012, principalmente em decorrência dos avanços dos processos de implantação da Sistemática de Escrituração Digital (Sped-Fiscal), e diante da própria evolução de produtos e atividades econômicas, o decreto supracitado foi revogado, com entrada em vigor do Decreto n. 20.747, de 26 de junho de 2012. Este novo decreto aprimorou os requisitos para eleger o contribuinte interessado a usufruir do benefício, além de mudanças significativas na forma de apuração do imposto a recolher.

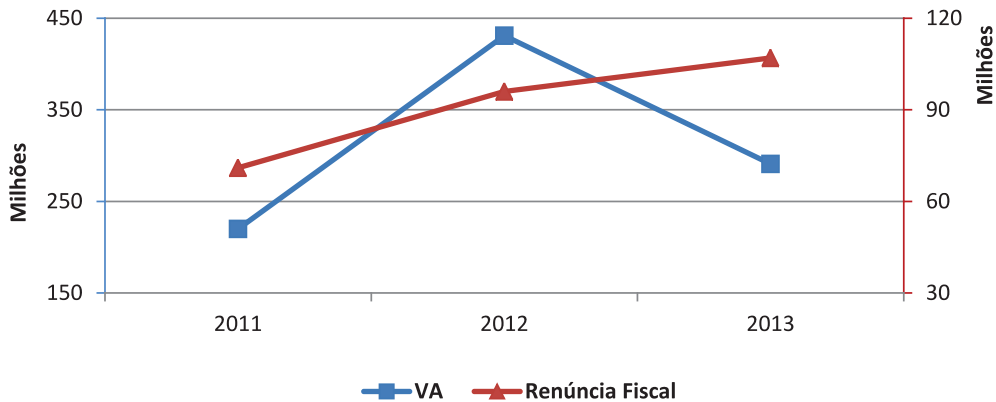
Conforme a metodologia adotada, os valores da renúncia fiscal foram extraídos da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Por sua vez, os dados referentes às operações de saída e entrada das empresas, utilizadas no cálculo do valor adicionado, foram obtidos a partir da base de dados da Nota Fiscal Eletrônica.

Os valores da renúncia fiscal dos anos de 2011 e 2012 são referentes às Leis n. 7.405/2012 e n. 7.529/2013, respectivamente. A renúncia fiscal para 2013 foi estimada a partir da projeção da renúncia desta última lei.

O Gráfico 14 apresenta o cruzamento das informações da renúncia fiscal e o valor adicionado no período de 2011 a 2013.

1 Estabelecimento comercial atacadista: considera-se estabelecimento comercial atacadista aquele que revende mercadorias a estabelecimentos varejistas, industriais, agrícolas, prestadores de serviços e institucionais, ou a outros atacadistas, e não efetua revenda para consumidor final pessoa física. Fonte: Decreto n. 20.747/2012, Estado de Alagoas.

Gráfico 14. Evolução do valor adicionado e da renúncia fiscal – 2011 a 2013



Fonte: LDO e base da NF-e

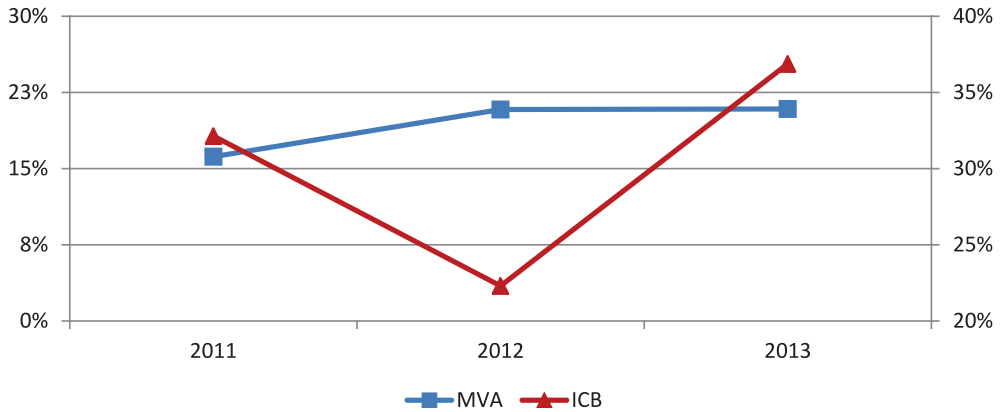
Nota: os valores da renúncia fiscal referem-se ao eixo secundário.

Entre os anos de 2011 e 2012, houve aumento tanto do valor adicionado (VA) quanto da renúncia fiscal. No entanto, entre os anos de 2012 e 2013, verifica-se que, em decorrência da transição da legislação e da redução da quantidade de empresas que migraram provisoriamente para o novo decreto, houve queda no VA, apesar do aumento da renúncia em referência ao ano anterior. Porém, o valor da renúncia de 2013 foi estimado e entende-se que para os próximos exercícios a projeção da renúncia fiscal poderá ser revisada.

O que se pode observar no Gráfico 14, anterior, entre 2011 e 2012, é a proximidade entre a renúncia e o valor adicionado, o que indica a contribuição do incentivo no valor adicionado no estado, isto é, o imposto renunciado tem um peso grande na atividade dos contribuintes.

O Gráfico 15 apresenta a relação entre margem de valor agregado (MVA) e a renúncia sobre valor adicionado.

Gráfico 15. Evolução da MVA e do ICB – 2011 a 2013



Fonte(s): LDO e base da NF-e

Nota: os valores do ICB referem-se ao eixo secundário.

Inicialmente, entre os anos 2011 e 2012, a margem do valor agregado aumentou enquanto o índice custo-benefício apresentou decréscimo, o que significa uma situação positiva, considerando-se que menos recursos são empregados para fomentar o aumento da margem de valor agregado no setor.

Em seguida, de 2012 a 2013, houve uma pequena elevação no percentual de margem de valor agregado, entretanto houve um significativo acréscimo do índice custo-benefício. Sobre o primeiro indicador, entende-se que as empresas que permaneceram no incentivo mantiveram o percentual de retorno sobre os preços de aquisição. A análise do índice custo-benefício em 2013 encontra-se prejudicada, uma vez que o valor da renúncia (numerador) é uma projeção que considera todas as empresas incentivadas em 2012, e que com a entrada em vigor do Decreto n. 20.747 no período de transição houve uma redução no número de empresas beneficiadas, o que diminuiria o tamanho do benefício fiscal.

6.5 Rio de Janeiro

Para o Rio de Janeiro, o estudo de caso escolhido trata do efeito do Programa de Fomento ao Comércio Atacadista e Centrais de Distribuição do Estado do Rio de Janeiro (Riolog) nas empresas do segmento “Comércio Atacadista Especializado em Produtos Alimentícios, Bebidas e Fumo”. Foram analisados 45 estabelecimentos no

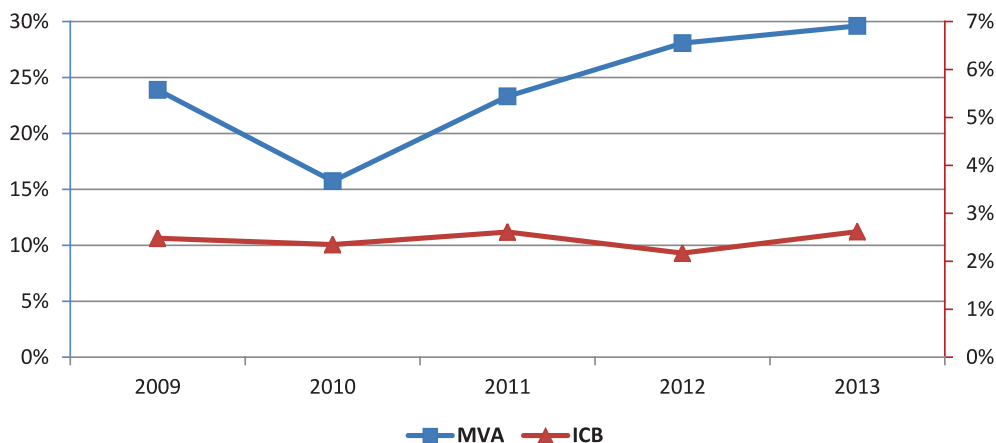
total (inscrições estaduais). Esses estabelecimentos foram enquadrados no programa por apresentarem projetos de expansão ou instalação de centrais de distribuição de interesse para o desenvolvimento econômico do estado segundo avaliação da Comissão do Riolog. Portanto, o programa não atingiu todas as empresas do setor anteriormente citado.

Conforme proposto na metodologia, foi calculado o índice custo-benefício para esses estabelecimentos nos anos 2009 a 2013 e sua evolução foi apresentada no Gráfico 16. Os dados empregados foram extraídos da Guia de Informações e Apurações do ICMS (GIA-ICMS).

Para se calcular o valor do custo tributário, foram utilizadas as informações declaradas em Operações Especiais, nos lançamentos “outros créditos”, “estornos de débitos” e “outras deduções” correspondentes ao programa. Para o valor adicionado, foi utilizado o valor contábil total das operações de saída menos o valor contábil total das operações de entrada.

Observa-se que o índice custo-benefício se mantém próximo ao valor de 2,4%, sinalizando que o custo tributário aumenta na mesma proporção que o valor adicionado das empresas. Esse resultado pode ser entendido como “esperado”, pois o programa visa a reduzir os custos nas operações de entrada e saída da empresa.

Gráfico 16. Evolução da MVA e do ICB – 2009 a 2013



Fonte: Guia de Informações e Apurações do ICMS (GIA/ICMS) – Sefaz/RJ

Nota: os valores do ICB referem-se ao eixo secundário.

No Gráfico 16, anterior, também é exposta a evolução da margem de valor agregado para os 45 estabelecimentos em análise, calculado pela divisão entre o valor adicionado e o valor total das operações de entrada. Em 2009, a margem de valor agregado média do setor foi 24%, igual à média da margem de valor agregado entre 2007 e 2009. Com a crise mundial, este se reduziu para 16% em 2010. Para anos seguintes, pode-se observar o crescimento da margem de valor agregado até o patamar de 30%.

Contudo, era esperado que a margem de valor agregado se mantivesse constante, tendo em vista que o setor de “Comércio Atacadista Especializado em Produtos Alimentícios, Bebidas e Fumo” é relativamente competitivo, não apresentando muita variação na margem de valor agregado.

Avaliando esse aumento de aproximadamente 6% na margem de valor agregado, observa-se o aumento do valor contábil total das saídas maior que o aumento do valor contábil total das entradas, podendo ser resultado de uma combinação de fatores, dentre os quais se destaca: estrutura de preços dos produtos comercializados; diminuição dos custos de logística; alteração do portfólio de produtos comercializados, com aumento de produtos com maior valor agregado; ou “deslocamento da margem de valor agregado”, tendo em vista o aumento de produtos “em substituição tributária”.

7 CONCLUSÃO

Os estudos de caso aqui apresentados permitiram concluir que a concessão de renúncia de receitas nem sempre enseja nítido acréscimo do valor adicionado das empresas, que possivelmente poderia ser revertido em benefícios econômicos e/ou sociais.

Observa-se inicialmente o caso de São Paulo, que estudou de maneira global os benefícios concedidos para o setor de indústrias do estado. A análise gráfica da evolução das taxas de variação anual da renúncia fiscal, do valor adicionado da indústria e do emprego industrial não permitiu concluir a existência de uma correlação direta entre essas variáveis.

Para o caso do Piauí, considerando também os dados pesquisados para a indústria de forma geral, pode-se concluir que houve uma queda acentuada do valor adicionado das empresas com benefícios fiscais (27,5%) com uma elevação bastante expressiva da renúncia fiscal (120,7%). Existe uma alta concentração da renúncia nos

dez maiores contribuintes (78,9%), e a participação das empresas beneficiadas no valor adicionado cai pela metade (48,9%). Finalmente, o índice custo-benefício mais do que dobrou no período (204,6%).

De outra parte, há de se destacar que toda a indústria no Estado do Piauí gerou apenas 5.062 empregos formais de 2009 a 2013, enquanto a renúncia acumulada de receita do ICMS foi de R\$ 969,9 milhões no mesmo período, o que representa um custo de R\$ 191,6 mil para cada novo posto de trabalho.

Passando agora para a avaliação específica de benefícios concedidos, verificou-se no Distrito Federal, por meio da análise da evolução temporal entre 2009 e 2013, a falta de sustentabilidade do benefício em razão do decréscimo da margem de valor agregado e do acréscimo do índice custo-benefício a partir de 2010.

No caso do Estado de Alagoas, tratou-se da concessão de benefício fiscal do setor atacadista no intervalo de 2011 a 2013. Verificou-se, entre os anos de 2011 e 2012, aumento tanto do valor adicionado quanto da renúncia fiscal. Entre os anos 2012 e 2013, a análise foi prejudicada em decorrência do período de transição da legislação.

Por fim, o estudo de caso do Rio de Janeiro apontou que o índice custo-benefício se manteve próximo ao valor de 2,4%, sinalizando que o custo tributário aumentou na mesma proporção que o valor adicionado das empresas. Quanto à margem de valor agregado, verificou-se aumento de aproximadamente 6%, que pode ser atribuído a uma combinação de fatores, dentre os quais se destacam: estrutura de preços dos produtos comercializados, diminuição dos custos de logística, alteração do portfólio de produtos comercializados, com aumento de produtos com maior valor agregado, ou “deslocamento de margem de valor agregado”, tendo em vista o aumento de produtos “em substituição tributária”.

De modo geral, pode-se concluir:

- a concessão de benefícios fiscais deve estar atrelada a estudo dos seus impactos econômicos com vistas a nortear a política adotada pelo ente, seja para proceder a uma eventual revisão seja para redirecionar a alocação desses incentivos fiscais, de maneira que os segmentos econômicos selecionados possam efetivamente contribuir para o desenvolvimento da unidade federativa concedente;
- na avaliação do impacto econômico da renúncia fiscal, devem ser utilizadas séries históricas mais longas, devem ser realizadas análises continuadas e

envolver outros parâmetros além dos aqui estudados, tais como o desempenho comparativo dos segmentos econômicos objeto dos benefícios fiscais, investimentos realizados, empregos gerados, massa salarial, dentre outros, para que possam ser feitas análises comparativas mais consistentes dentro e entre segmentos econômicos incentivados e entre os próprios benefícios concedidos;

- embora este trabalho tenha envolvido apenas os parâmetros renúncia fiscal, valor adicionado e margem de valor agregado, impactando basicamente na arrecadação do ICMS e no PIB de cada segmento estudado, considera-se que os resultados obtidos das análises serão de grande valia para a tomada de decisão acerca dos benefícios fiscais avaliados; e
- a metodologia desenvolvida, utilizando-se o indicador custo- benefício e a MVA, é perfeitamente aplicável a quaisquer benefícios ou segmentos econômicos incentivados.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. et al. A renúncia tributária do ICMS no Brasil. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, 2014.

GOULARTI, Juliano G. **Renúncia fiscal e a política de apoio à indústria em Santa Catarina**: um estudo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec). Trabalho apresentado na IV Conferência Internacional de História Econômica e no VI Encontro de Pós-Graduação em História Econômica, USP, São Paulo, 2012.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. **Lei Complementar Federal n. 101, 2000**. Disponível em: < [www.planalto.gov.br/legislação/leis complementares](http://www.planalto.gov.br/legislação/leis%20complementares) > .

LENJOSEK, Gordon J. A framework for evaluating tax measures and some methodological issues. **Tax expenditures: shedding light on government expenditures through the tax system**. Nova Iorque: Banco Mundial, 2004.

OLIVEIRA, José Márcio Rocha de. **Uma breve análise do caso de Minas Gerais**. Monografia elaborada como processo de conclusão do Curso de Especialização em Políticas Públicas e Gestão Governamental da Fundação João Pinheiro, 2003.

RODRIGUES JÚNIOR, Manuel S. **A DVA como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais**: um estudo de casos. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2003.

ESTIMATIVAS DE ARRECADAÇÃO DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL

Adriano dos Santos Macieira
Sefaz/SP

Anakan Assis Thaumaturgo Ribeiro do Valle
Sefaz/SP

Elder Souto Silva Pinto
Sefaz/GO

Eliezer Pereira da Silva
Sefaz/MT

José Eduardo Sestari Argenton Jasniewicz
Sefaz/RS

Coordenador/orientador:

Nelson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Doutor em Economia – Universidade de Brasília
nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

Alterações nas regras para a distribuição de participações governamentais entre as unidades federativas provocaram a necessidade de quantificar o volume de produção de petróleo e gás natural prospectados em águas em território nacional, estimar o provável montante que esses campos gerarão de receitas oriundas dessas participações e analisar seu impacto nos orçamentos de cada uma das unidades federativas. A legislação do setor é fragmentada e complexa, além de estarem suspensos os efeitos da última alteração em virtude de decisão preliminar do Supremo Tribunal Federal. O estudo da legislação abrange os regimes de tributação e participações governamentais do setor de petróleo e gás natural, considerando seus aspectos históricos, classificação e forma de distribuição. O escopo do trabalho engloba a produção de petróleo e gás natural nos campos em mar localizados em todo o território nacional no período de 2015 a 2020. Inicialmente foram coletadas informações relevantes sobre cada campo de petróleo ou gás. A série histórica foi tabulada e serviu de base para a realização das previsões. Utilizou-se a média mensal em cada um dos campos que já começaram a produzir e analogia nos que não iniciaram a produção para previsão da produção e dos preços, considerando-se a capacidade operacional máxima de cada campo e o Plano de Negócios da Petrobras. Com base nessas previsões, pode-se aplicar a legislação antiga e a atual para projeção das participações governamentais e comparar com as receitas estaduais projetadas. Os dados demonstram crescimento consistente das participações governamentais, com destaque para as participações especiais, que tiveram crescimento superior ao dos *royalties* e evidenciam tendência de aumento no aporte de recursos às unidades federativas não produtoras devido ao aumento previsto da produção e à escala progressiva da alíquota, sem incorrer em redução do valor recebido pelos estados produtores.

Palavras-chave: Participações governamentais. *Royalties*. Petróleo. Unidades federativas.

ABSTRACT

Changes in the rules for the distribution of government between the Federal Units provoked the need to quantify the volume of production of oil and natural gas in waters prospected in the country, estimate the probable amount that these fields will generate revenues from the government take and analyze its impact on the budgets of each of the Federal Units. The law industry is fragmented and complex addition to being suspended the effects of the last change, because of the preliminary decision of the Supreme Court. The study of legislation covers taxation regimes and government participation in the oil and gas industry, considering its historical aspects, classification and form of distribution. The scope of work includes the production of oil and natural gas fields in the sea, located nationwide, in the period from 2015 to 2020. Initially, relevant information about each field of oil or gas were collected. The historical series was tabulated and provided the basis for realization of forecasts. We used the monthly average in each of the fields that have already begun to produce and analogy in which not started production forecast of production and prices, considering the maximum operating capacity of each field and the Business Plan Petrobras. From these estimates we can apply the former and current law projection of governmental participation and compare with projected state revenues. The data show consistent growth of governmental participation, highlighting the special participations which showed higher growth of royalties and show increasing trend in the allocation of resources to non-producing Federal Units, due to the anticipated increase in production and due to the increasing scale of rate without incurring a reduction of the amount received by producers states.

Keywords: Government participation. Royalties. Oil. Federal Units.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 363
- 2 PANORAMA ATUAL, 364
 - 2.1 Regimes de exploração de petróleo e gás natural no Brasil, 364
 - 2.2 As participações governamentais na produção de petróleo e gás natural, 365
 - 2.2.1 Royalties, 366
 - 2.2.2 Participação especial, 368
 - 2.2.3 Distribuição das participações governamentais, 369
 - 2.2.4 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a Lei n. 12.734/2012 – ADI n. 4.917, 376
- 3 METODOLOGIA APLICADA, 377
 - 3.1 Escopo, 377
 - 3.2 Organização dos dados principais, 378
 - 3.3 Projeção baseada em preços e produção, 380
 - 3.4 Preços, 382
 - 3.5 Produção, 383
 - 3.6 Transformação de dados, 385
- 4 CÁLCULO CONSOLIDADO, 388
 - 4.1 Cálculo dos *royalties*, 388
 - 4.2 Cálculo das participações especiais, 390
 - 4.3 Consolidação dos dados, 397
- 5 ANÁLISE DOS DADOS, 398
 - 5.1 Análise das informações extraídas, 398
- 6 IMPACTO NAS RECEITAS ESTADUAIS, 401
 - 6.1 Panorama atual, 401
 - 6.2 Perspectivas para o futuro, 405
- 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 412
- REFERÊNCIAS, 413

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Limites de isenção das participações especiais (em milhares de m³ de equivalente petróleo), 369
- Tabela 2. Distribuição dos *royalties* de petróleo pelo regime de concessão – *onshore*, 373
- Tabela 3. Distribuição dos *royalties* de petróleo pelos regimes de concessão ou de cessão onerosa – *offshore*, 373
- Tabela 4. Distribuição dos *royalties* de petróleo pelo regime de partilha, 375
- Tabela 5. Evolução dos preços do barril de petróleo do tipo Brent (em dólares), 383
- Tabela 6. Evolução dos preços do metro cúbico de gás natural do tipo Henry-Hub (em dólares), 383
- Tabela 7. Evolução da taxa de câmbio média anual entre 2015 e 2020, 383
- Tabela 8. Previsão de novos campos produtores de petróleo e gás natural de 2013 a 2020 pela Petrobras, 384
- Tabela 9. Dados secundários fornecidos pela ANP, 386
- Tabela 10. Dados transformados segundo a metodologia aplicada, 387
- Tabela 11. Distribuição de *royalties* antes e depois da Lei n. 12.734/2012, 389
- Tabela 12. Cálculo inicial de destinação de *royalties* para alguns campos nos meses de maio e junho de 2020, 390
- Tabela 13. Critério de aplicação do enquadramento na respectiva faixa das participações especiais, 391
- Tabela 14. Cálculo da alíquota efetiva de participações especiais – período caixa ago./2016, 394
- Tabela 15. Cálculo das participações especiais de alguns campos selecionados no período de fevereiro de 2020, 395
- Tabela 16. Cálculo dos coeficientes do rateio na distribuição dos *royalties* para os estados não produtores, de acordo com o novo ordenamento jurídico, 397
- Tabela 17. Consolidação da distribuição de participações governamentais de 2015 a 2020 para todas as unidades federativas, 399

- Tabela 18. Comparativo do peso dos *royalties* do petróleo na receita pública total e na receita tributária por UF no exercício de 2005, 402
- Tabela 19. Comparativo do peso dos *royalties* do petróleo na receita pública total e na receita tributária por UF no exercício de 2013, 404
- Tabela 20. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2015 (R\$ milhões), 406
- Tabela 21. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2016 (R\$ milhões), 407
- Tabela 22. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2017 (R\$ milhões), 408
- Tabela 23. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2018 (R\$ milhões), 409
- Tabela 24. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2019 (R\$ milhões), 410
- Tabela 25. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2020 (R\$ milhões), 411

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1. Previsão de distribuição de participações governamentais para todas as UFs (período de 2015 a 2020), 400

1 INTRODUÇÃO

Em virtude do projeto de lei aprovado no Congresso Nacional, mas em trâmite no Supremo Tribunal Federal, que define novas regras para a distribuição de participações governamentais (somatório de *royalties* e participações especiais) entre todas as unidades federativas, surge a necessidade de quantificar o volume de produção de petróleo e gás natural prospectados em águas em território nacional e com base nisso estimar o provável montante que esses campos gerarão de receitas oriundas das participações governamentais tendo em vista as novas regras de distribuição. Por fim, analisaremos o impacto dessa nova onda de receitas não tributárias nos orçamentos de cada uma das unidades federativas.

Assim, este texto é fruto do esforço em prever volumes de exploração/produção de cada poço e cada campo que gerarão receitas não somente para os estados confrontantes ou produtores, mas também para os estados não confrontantes (não produtores), esses sim, na sua maioria debutantes neste novo ciclo econômico e num papel de maior protagonismo.

Os métodos utilizados neste trabalho são preliminares, seja pelo caráter pioneiro desse tipo de estimativa e previsão, seja pelo curto período de tempo em que nos debruçamos sobre o assunto. Mesmo assim, com base nesses dados calculados, tentaremos estimar as novas receitas oriundas de *royalties* e participações especiais na exploração de petróleo e gás natural em mar tendo em vista as novas regras de distribuição no período entre 2015 e 2020, baseadas no Plano Estratégico 2030 e no Plano de Negócios e Gestão 2014-2018 da Petrobras (em virtude de a estatal brasileira ser o maior *player* nesse setor).

Este grupo de trabalho desenvolveu cálculos e estimativas que alicerçaram a realização do exaustivo trabalho de mapear, tabular e estimar a produção de cada poço, de todos os campos, por UF, ano a ano, entre 2015 e 2020.

Considerando prontas as nossas estimativas, surgem então novas perspectivas, com destaque para a possibilidade de medir e analisar o impacto que as novas regras de distribuição de *royalties* e participações especiais podem causar em estados produtores e não produtores. Tentaremos analisar qual o real prejuízo, se é que haverá, aos estados que hoje atuam no cenário brasileiro como grandes produtores e beneficiários desses recursos financeiros, quais as mudanças que ocorrerão para os estados não

confrontantes e, por fim, quais as novas perspectivas para as políticas de investimento e desenvolvimento regional dos estados não confrontantes.

Desse modo, este trabalho tem como objetivo geral quantificar o impacto das alterações na distribuição de participações governamentais entre 2015 e 2020 nos orçamentos de todos os estados brasileiros. Para melhor delinear nosso trabalho, optamos por dividi-lo em quatro breves seções: na primeira, apresentaremos um breve panorama das participações governamentais na produção de petróleo e gás natural desde a década de 1950 até os dias de hoje, além das mudanças advindas das novas regras que deverão ocorrer nos próximos anos (passado, presente e futuro); na segunda seção nosso objetivo será apresentar, passo a passo, a forma como desenvolvemos nossa estimativa, inclusive esboçando a metodologia desenvolvida pelo grupo, que nos levou a estimar, mesmo com razoável grau de incerteza, os níveis de produção de cada poço, cada campo e cada estado produtor; na terceira seção faremos a análise dos dados encontrados com base nas técnicas aplicadas na segunda seção em comparação com os atuais níveis orçamentários que todas as unidades federativas brasileiras apresentam, conforme as informações obtidas na Secretaria do Tesouro Nacional, ano base 2013; por fim, na quarta seção tentaremos apresentar uma breve conclusão, destacando os efeitos nos orçamentos dos estados, e esboçar os impactos positivos e negativos desse novo paradigma para cada um dos principais agentes do processo.

2 PANORAMA ATUAL

2.1 Regimes de exploração de petróleo e gás natural no Brasil

De outubro de 1953 até novembro de 1995, a atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural foi exercida exclusivamente pela Petrobras. A Lei n. 2.004/1953 regulamentou essa atividade durante o período e estabelecia o monopólio da União para a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e de fluidos existentes no território nacional, o refino de petróleo nacional ou estrangeiro e o transporte de petróleo, seus derivados e de gases raros. O monopólio da União foi exercido por meio do Conselho Nacional do Petróleo e da Petrobras, executora das atividades petrolíferas.

A partir da promulgação da Emenda Constitucional n. 6, em 1995, permitiu-se que outras empresas privadas exercessem a atividade de exploração, apesar de ser mantido o monopólio da União. A atividade petrolífera foi regulada pela Lei n. 9.478/1997, a

chamada Lei do Petróleo, que, dentre outras diretrizes, estabelece o regime de concessão visando a melhorar o aproveitamento dos recursos energéticos do país, incluindo o petróleo, seus derivados e os fluidos e gases raros. Nesse modelo, a concessionária tem a propriedade de todo o óleo e gás descoberto e produzido na área concedida e paga à União as compensações financeiras pela exploração, chamadas de participações governamentais.

Com a descoberta de reservas de petróleo e gás natural localizadas na zona do pré-sal, criou-se a expectativa de um aumento sem precedentes da atividade petrolífera no país devido ao tamanho dessas reservas, o que justificou a elaboração da Lei n. 12.351/2010, que estabeleceu o regime de partilha para a exploração das novas reservas, que se caracteriza por transferir os riscos da atividade para a empresa contratada, cabendo à União parte do petróleo e do gás natural extraídos. É o regime mais comum nos países e/ou áreas detentoras de grandes reservas e com grande volume de produção. Do total de óleo produzido pela empresa contratada, serão descontados os custos da exploração e da extração (custo em óleo) – os *royalties*. O volume de petróleo e gás restante é o excedente em óleo, que é dividido entre a União e a contratada.

Ainda existe o regime de cessão onerosa, regulado pela Lei n. 12.276/2010, que autoriza a União a ceder à Petrobras a exploração de áreas não concedidas localizadas no pré-sal, que, em contrapartida, deve pagar pelo direito de exploração, prioritariamente, em títulos da dívida pública, na forma do contrato. Nesse regime a extração é limitada a 5 bilhões de barris equivalentes¹ de petróleo, e, além do pagamento em títulos pela cessão, a Petrobras também está obrigada ao pagamento de *royalties*.

2.2 As participações governamentais na produção de petróleo e gás natural

A participação governamental na produção de petróleo e gás natural no país apresenta-se sob a forma de bônus de assinatura, pagamento pela ocupação ou retenção de área, *royalties* e participação especial, previstos nos arts. 45 a 51 da Lei n. 9.478/1997, sendo apenas os dois últimos distribuídos para estados, municípios e Distrito Federal.

O bônus de assinatura é o pagamento ofertado para obtenção do direito de exploração de determinado bloco, pago no ato da assinatura do contrato. No regime de concessão é um dos fatores que definem o vencedor da licitação de outorga do contrato, levando vantagem a maior oferta.

1 Para contabilização do volume extraído é considerado o volume de petróleo ou seu equivalente em gás.

O pagamento pela ocupação ou retenção de área é o pagamento anual devido pelo concessionário, no regime de concessão, ou pelo contratado, no regime de partilha, à União. Seu valor unitário é determinado no contrato e fixado por quilômetro quadrado ou fração de superfície do bloco.

2.2.1 *Royalties*

O pagamento de *royalties* tem origem no direito de pagamento que o rei possuía pela extração de recursos minerais de suas terras. Na visão de Pacheco (2007), “o *royalty* é renda de escassez: trata-se de uma compensação ao proprietário de seu recurso (ou à sua ordem – distribuição entre as esferas subnacionais pela União, que detém os direitos de propriedade) por seu uso hoje ao invés de no futuro”.

A legislação brasileira, por meio da Lei n. 12.734/2012, define os *royalties* como a “compensação financeira devida à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios pela exploração e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos de que trata o § 1º do art. 20 da Constituição”. A Constituição Federal traz em seu art. 20 o seguinte enunciado:

Art. 20. São bens da União:

[...]

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

[...]

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

[...]

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

Apesar de a definição ser dada por lei editada em 2012, os *royalties* eram cobrados desde 1953 com o título de “compensações financeiras”. A Lei do Petróleo, de 1997, prevê sua cobrança como uma das participações governamentais, e sua definição

era dada pelo Decreto n. 2.705/1998. A Lei n. 12.351/2010² também traz definição semelhante de *royalties*, entretanto a restringe ao regime de partilha de produção.

Buscando compatibilizar a visão econômica com a definição legal e considerando que, desde o início, no Brasil a cobrança dos *royalties* se dá na forma de um percentual aplicado sobre o valor do produto extraído, definimos *royalties* como o valor da participação do proprietário da área em que certo recurso mineral é explorado, cobrado de forma proporcional ao valor do recurso extraído.

Partindo do enunciado do § 1º do art. 20 da Constituição Federal e do conceito, é fácil perceber que podem ser exigidos *royalties* pela extração ou produção de qualquer recurso mineral, e não apenas do petróleo e seus derivados. Contudo, neste estudo limitar-nos-emos aos *royalties* de petróleo, de seus derivados e de gás natural.

Segundo a Carta Magna, a propriedade desses recursos é da União, logo os *royalties* devem ser pagos ao governo federal, que por força do § 1º do art. 20 deve repassar parte do valor recebido aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal. A Constituição não estabelece o valor da participação nem os critérios de distribuição, que foram definidos em lei e serão analisados oportunamente.

A base de cálculo dos *royalties*, definida pelo Decreto n. 2.705/1998, é o valor do petróleo e do gás natural extraídos do campo mensalmente, vedada quaisquer deduções. Para sua apuração são considerados o volume de produção e o preço de referência, ambos apurados e informados à Agência Nacional do Petróleo (ANP) pelo concessionário. No caso do preço de referência, o concessionário deve observar o preço mínimo estabelecido pela ANP.

O percentual cobrado a título de *royalties* varia de acordo com o regime, tendo sofrido alterações ao longo do tempo. Em 1953, a alíquota era de 5% com pagamento trimestral. A partir de 1957 a alíquota passou a ser de 10%, podendo ser reduzida pela ANP no edital de licitação de cada campo para até 5%, segundo critérios técnicos, e o pagamento passa a ser mensal. Em 2012 foi fixada alíquota de 15% para a exploração sob o regime de partilha de produção, em contrapartida foi vedada a cobrança de participação especial nesse regime. No regime de cessão onerosa o percentual de *royalties* será o mesmo previsto para o regime de concessão, que atualmente é de 10%.

2 Definição de *royalties* na Lei n. 12.351/2010: “Compensação financeira devida aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, em função da produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos sob o regime de partilha de produção, nos termos do § 1º do art. 20 da Constituição Federal”.

2.2.2 Participação especial

Segundo David Ricardo, os *royalties*³ são renda da terra que remuneram os proprietários das terras mais férteis, assim consideradas aquelas que possuem menor custo de produção, e serviriam para garantir a concorrência entre os produtores das terras mais férteis e os das menos férteis, equalizando os custos de produção. No caso do petróleo brasileiro, como o proprietário da terra é o Estado, a cobrança de *royalties* também serviria para “capturar” a renda excedente em benefício de toda a sociedade.

O Decreto n. 2.705/1998 define participação especial como “[...] compensação financeira extraordinária devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo ou gás natural nos casos de grande volume de produção ou de grande rentabilidade [...]”. Seguindo a definição de Pacheco (2007, p. 52):

Trata-se de um pagamento a que estão sujeitos os campos com grande volume de produção ou grande rentabilidade, permitindo que seja repassada à sociedade parte da renda oriunda das atividades petrolíferas nestes casos.

O referido decreto também define, de forma objetiva, o que seria grande volume de produção, levando em consideração o número de anos de produção, a localização da área e o volume de produção (BARBOSA; BASTOS, 2000). Fica implícita a falsa ideia de que onde ocorrer grande volume de produção também haverá grande rentabilidade.

Guerra e Honorato (2004) ensinam que a participação especial

[...] incide sobre os campos em terra com produção acima de 10 mil barris/dia, sobre campos marítimos com batimétrica abaixo de 400 m (águas rasas) e produção acima de 20 mil barris/dia e sobre campos com profundidade batimétrica acima de 400 m (águas profundas) e produção acima de 31 mil barris/dia.

A base de cálculo da participação especial é a receita líquida da concessão⁴ apurada trimestralmente, por campo, cujo modelo de aferição é definido pela Lei n. 9.478/1997 da seguinte forma:

- 3 Apesar de Ricardo usar a palavra *royalties* nessa definição, entendemos que, no contexto brasileiro, ela adere melhor ao conceito de participação especial.
- 4 De acordo com Barbosa (2001, p. 15), “a participação especial é uma espécie de imposto de renda adicional, com a diferença de que o imposto de renda consolida todas as operações da companhia, enquanto a participação especial se dá campo a campo, dentro do conceito de *ring fence*, que não permite que se importem custos de outras áreas para a área de concessão”.

Art. 50 [...]

§ 1º A participação especial será aplicada sobre a receita bruta da produção, deduzidos os *royalties*, os investimentos na exploração, os custos operacionais, a depreciação e os tributos previstos na legislação em vigor.

As alíquotas são progressivas, de acordo com o volume de produção, sendo considerados também o número de anos de produção e a localização do campo, variando de 10% a 40% acima da faixa de isenção resumida pela Tabela 1, que considera a produção trimestral de petróleo e gás.

Tabela 1. Limites de isenção das participações especiais
 (em milhares de m³ de equivalente petróleo)

BACIA	1º ano	2º ano	3º ano	Após 3º ano
Onshore ¹	450	350	250	150
Offshore ² até 400 m	900	750	500	300
Offshore acima de 400 m	1.350	1.050	750	450

Fonte: POSTALI (2002), com base no Decreto-Lei n. 2.705/1098

Notas: 1 Produção de petróleo em terra. 2 Produção de petróleo em mar.

A cobrança de participação especial está prevista somente pela Lei do Petróleo, que estabelece as diretrizes para a atividade petrolífera no regime de concessão. Portanto, não há participação especial quando a atividade se desenvolver segundo as regras do regime de partilha de produção ou no regime de cessão onerosa. Estes últimos são os regimes a que estarão submetidos os campos do pré-sal.

2.2.3 Distribuição das participações governamentais

Este tema tem sido alvo de grandes debates no âmbito da Federação brasileira devido à expectativa de aumento de recursos a serem distribuídos e aos critérios utilizados para essa distribuição que direcionavam a maioria dos recursos a dois estados, por isso está sendo tratado em seção específica.

O bônus de assinatura e o pagamento pela ocupação ou retenção de área são destinados em sua totalidade à ANP para fazer face aos custos de suas atividades.

A forma de distribuição de *royalties* foi alterada inúmeras vezes desde a vigência da Lei n. 2004/1953. Inicialmente eram 5% de *royalties* destinados integralmente

aos estados ou territórios onde fosse feita a lavra ou a extração do petróleo ou gás. A partir da vigência da Lei n. 3.257/1957, começa-se a distribuir os *royalties* entre estados ou territórios do local da lavra ou extração, que recebiam 80% dos *royalties*, e os municípios do local da lavra ou extração, que passaram a receber 20%. Até então a lavra era realizada apenas em terra. A partir da descoberta de petróleo no mar, em 1968, no campo de Guaricema, no Estado do Sergipe, foi elaborado o Decreto-Lei n. 523/1969, que destinava os 5% de *royalties* provenientes da produção em mar integralmente à União.

Com o declínio das reservas terrestres e o descobrimento de dois campos marítimos importantes, nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, em 1981, a produção marítima superou a terrestre, e com a edição da Lei n. 7.453/1985 começou-se a distribuir os *royalties* oriundos da exploração da plataforma continental, destinando-se 30% dos *royalties* do campo aos estados e territórios confrontantes,⁵ 30% aos municípios confrontantes, 20% à União (Ministério da Marinha) e 20% ao Fundo Especial, a ser distribuído entre todos os estados, territórios e municípios.

A Lei n. 7.525/1986 estabelecia os critérios de distribuição dos *royalties* entre os municípios confrontantes e de partilha do Fundo Especial. Para distribuição aos municípios confrontantes dividiu-se a área geoeconômica⁶ em três zonas de produção: principal, secundária e limítrofe à zona de produção principal. Aos municípios localizados na primeira zona são distribuídos 18% dos *royalties* do campo; aos localizados na segunda, 3%; e aos localizados na terceira zona, 9%. Em linhas gerais, a distribuição aos municípios localizados em cada uma dessas zonas é proporcional à sua população.

A partilha do Fundo Especial obedece aos mesmos critérios utilizados para distribuição dos Fundos de Participação dos Estados e de Participação dos Municípios, sendo 4% do total de *royalties* (20% do Fundo) distribuídos entre os estados e territórios e 16% (80% do Fundo⁷) aos municípios. À época, os critérios de distribuição eram definidos pelo Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172/1966. Os fatores utilizados para o cálculo eram a área, a população e o inverso da renda *per capita*.

5 Consideram-se como confrontantes com poços produtores os estados e os municípios contíguos à área marítima delimitada pelas linhas de projeção dos respectivos limites territoriais até a linha de limite da plataforma continental onde estiverem situados os poços (Lei n. 7.525/1986).

6 Por área geoeconômica entende-se a área que sofre os impactos da indústria do petróleo, seja por localização geográfica, seja por importância econômica.

7 A proporção de distribuição de *royalties*, provenientes da produção em mar, entre estados ou territórios e municípios é invertida ao se comparar com a distribuição dos oriundos da produção em terra.

Em 1989, a Lei n. 7.990 altera novamente os critérios de distribuição de *royalties* para contemplar os municípios onde existissem instalações de embarque e desembarque de petróleo ou gás natural, reduzindo a participação dos estados na produção em terra para 70% dos *royalties* do campo e atribuindo os 10% restantes a esses municípios. Na produção em mar, foi reduzida a participação do Fundo Especial em 10%, destinando-se os 10% restantes aos municípios com instalações de embarque e desembarque.

A partir de 1997, a Lei do Petróleo, Lei n. 9.478, além de instituir o regime de concessão e criar a Agência Nacional do Petróleo, Gás e Biocombustíveis (ANP), também aumentou a alíquota dos *royalties* para 10%, dando competência à ANP para reduzi-la para até 5%, dependendo dos riscos geológicos e da expectativa de produção. Para a distribuição dos 5% definidos como alíquota mínima, foram mantidos⁸ os critérios da Lei n. 7.990/1989, que estavam assim definidos:

- a. quando a lavra ocorrer em terra ou em lagos, rios, ilhas fluviais ou lacustres: 70% aos estados produtores, 20% aos municípios produtores e 10% aos municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural;
- b. quando a lavra ocorrer na plataforma continental: 30% aos estados confrontantes; 30% aos municípios confrontantes; 10% aos municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural; 10% ao Fundo Especial (a ser distribuído entre todos os estados e municípios) e 20% ao Comando da Marinha.

A parcela dos *royalties* que excedesse 5% teria a seguinte distribuição:

- a. quando a lavra ocorrer em terra ou em lagos, rios, ilhas fluviais e lacustres: 52,5% aos estados produtores; 15% aos municípios produtores; 7,5% aos municípios que sejam afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural e 25% ao Ministério de Ciência e Tecnologia;
- b. quando a lavra ocorrer na plataforma continental: 22,5% aos estados confrontantes; 22,5% aos municípios confrontantes; 7,5% aos municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural; 7,5% ao Fundo Especial (a ser distribuído entre todos os estados e municípios); 15% ao Comando da Marinha e 25% ao Ministério de Ciência e Tecnologia.

8 A Lei n. 12.734/2012 alterou os critérios de distribuição, mas alguns critérios alterados não podem ser aplicados por força de medida cautelar proferida pela ministra do STF Carmem Lúcia na ADI n. 4.917.

De todas as alterações promovidas nos critérios de distribuição dos *royalties* de petróleo, a que teve maior repercussão foi a promovida pela Lei n. 12.734/2012. Os Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo buscaram, e ainda buscam, manter os critérios anteriores da Lei do Petróleo. Após intensos debates no Congresso Nacional, a lei foi aprovada, sofreu vetos da Presidência da República na sanção e os vetos foram derrubados pelo Congresso. A questão está sendo apreciada pela Suprema Corte, cuja repercussão será tratada oportunamente.

A Lei n. 12.734/2012, além de alterar os critérios de distribuição dos *royalties*, estabeleceu critérios de distribuição específicos para o regime de partilha, cuja alíquota foi fixada em 15%, sem possibilidade de ser reduzida pela ANP. A distribuição dos *royalties* pelos regimes de concessão e de cessão onerosa foi definida da seguinte forma:

- a. quanto à parcela do valor dos *royalties* do campo que representar 5%:
 1. quando a lavra ocorrer em terra ou em lagos, rios, ilhas fluviais ou lacustres: 70% aos estados produtores, 20% aos municípios produtores e 10% aos municípios com instalações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural;
 2. quando a lavra ocorrer na plataforma continental, no mar territorial ou na zona econômica exclusiva: 20% aos estados confrontantes; 17% aos municípios confrontantes; 3% aos municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural; 20% ao Fundo Especial dos Estados (a ser distribuído entre os estados não confrontantes⁹), 20% ao Fundo Especial dos Municípios (a ser distribuído entre os municípios não confrontantes¹⁰) e 20% à União, a ser destinado ao Fundo Social;¹¹
- b. quanto à parcela do valor dos *royalties* do campo que exceder 5%:
 1. quando a lavra ocorrer em terra ou em lagos, rios, ilhas fluviais e lacustres: 52,5% aos estados produtores; 15% aos municípios produtores; 7,5%

9 É facultado ao estado confrontante escolher entre receber sua parcela de *royalties* pelo Fundo Especial dos Estados, desde que abdique do recebimento como estado confrontante.

10 Assim como ao estado confrontante, também é facultado ao município confrontante escolher entre receber sua parcela de *royalties* pelo Fundo Especial dos Municípios, desde que abdique do recebimento como município confrontante.

11 Fundo vinculado à Presidência da República, com a finalidade de constituir fonte de recursos para o desenvolvimento social e regional nas áreas de combate à pobreza e de desenvolvimento da educação, cultura, esporte, saúde pública, ciência e tecnologia, meio ambiente e mitigação e adaptação às mudanças climáticas (Lei n. 12.351/2010).

aos municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural e 25% à União, a ser destinado ao Fundo Social;

2. quando a lavra ocorrer na plataforma continental, no mar territorial ou na zona econômica exclusiva: 20% aos estados confrontantes; 17% aos municípios confrontantes; 3% aos municípios afetados por operações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural; 20% para o Fundo Especial dos Estados (a ser distribuído entre os estados não confrontantes); 20% ao Fundo Especial dos Municípios (a ser distribuído entre os municípios não confrontantes); 20% à União, a ser destinado ao Fundo Social.

Tabela 2. Distribuição dos *royalties* de petróleo pelo regime de concessão – *onshore*

Destinação	5%		Excedente de 5%		Diferença (em p.p.)	
	Lei n. 9.478/1997	Lei n. 12.734/2012	Lei n. 9.478/1997	Lei n. 12.734/2012	Percentual de 5%	Excedente de 5%
Estados produtores	70%	70%	52,5%	52,5%	—	—
Municípios produtores	20%	20%	15%	15%	—	—
Municípios afetados	10%	10%	7,5%	7,5%	—	—
Ministério da Ciência e Tecnologia	—	—	25%	—	—	-25
Fundo Social	—	—	—	25%	—	+25

Fonte: elaboração dos autores com base nas Leis ns. 9.478/1997 e 12.734/2012

Na produção em terra, lagos, rios, ilhas fluviais ou lacustres, a distribuição permanece a mesma. A diferença é a destinação da parcela que cabe à União, que passa a ser destinada ao Fundo Social em vez do Ministério da Ciência e Tecnologia.

Tabela 3. Distribuição dos *royalties* de petróleo pelos regimes de concessão ou de cessão onerosa – *offshore*

Destinação	5%		Excedente de 5%		Diferença (em p.p.)	
	Lei n. 9.478/1997	Lei n. 12.734/2012	Lei n. 9.478/1997	Lei n. 12.734/2012	Percentual de 5%	Excedente de 5%
Estados confrontantes	30%	20%	22,5%	20%	-10	-2,5
Municípios confrontantes	30%	17%	22,5%	17%	-13	-5,5
Municípios afetados	10%	3%	7,5%	3%	-7	-4,5

continua...

continuação

Destinação	5%		Excedente de 5%		Diferença (em p.p.)	
	Lei n. 9.478/1997	Lei n. 12.734/2012	Lei n. 9.478/1997	Lei n. 12.734/2012	Percentual de 5%	Excedente de 5%
Fundo Especial	10%	-	7,5%	—	-10	-7,5
Fundo Especial dos Estados	—	20%	—	20%	+20	+20
Fundo Especial dos Municípios	—	20%	—	20%	+20	+20
Comando da Marinha	20%	—	15%	—	-20	-15
Ministério da Ciência e Tecnologia	—	—	25%	—	—	-25
Fundo Social	—	20%	—	20%	+20	+20

Fonte: elaboração dos autores com base nas Leis ns. 9.478/1997 e 12.734/2012

Na produção realizada na plataforma continental, no mar territorial ou na zona econômica exclusiva, a distribuição da parcela de 5% foi alterada reduzindo a participação dos estados e dos municípios confrontantes e dos municípios afetados por operações de embarque e desembarque em 10, 13 e 7 pontos percentuais respectivamente, aumentando em 30 pontos percentuais a participação do Fundo Especial, que foi dividido em fundo específico para estados e Distrito Federal e outro específico para municípios. Com a divisão do Fundo Especial, os estados e o Distrito Federal aumentaram sua participação em 16¹² pontos percentuais, e os municípios, em 4 pontos percentuais. A participação da União manteve-se inalterada, contudo sua destinação passou a ser o Fundo Social em vez do Comando da Marinha.

Quanto à distribuição da parcela que excede os 5%, são reduzidos os percentuais dos estados e dos municípios confrontantes, dos municípios afetados e da União em 2,5 p.p, 5,5 p.p, 4,5 p.p e 20 p.p respectivamente, aumentando em 32,5 pontos percentuais a participação dos Fundos Especiais. A participação da União, que era destinada ao Comando da Marinha e ao Ministério da Ciência e Tecnologia, passa a ser destinada apenas ao Fundo Social.

Outra alteração importante foi a da distribuição dos Fundos Especiais, tanto dos estados e do Distrito Federal como dos municípios, que passam a distribuir os recursos somente entre os estados e os municípios que não receberem *royalties* como confrontantes, aumentando ainda mais a participação dos não confrontantes.

12 Dos recursos do Fundo Especial, 20% eram destinados aos estados e ao Distrito Federal e 80% aos municípios. Com a divisão em fundos específicos esses recursos passam a ser destinados em partes iguais a estados, inclusive o Distrito Federal, e municípios.

O primeiro campo licitado pelo regime de partilha de produção ainda não está em produção, portanto a alteração nos critérios de distribuição dos *royalties* não gera efeitos, positivos ou negativos, na receita de nenhuma Unidade Federada. A Tabela 4 traz a distribuição dos *royalties* por esse regime de produção.

Tabela 4. Distribuição dos *royalties* de petróleo pelo regime de partilha

Destinação	Onshore	Offshore
Estados produtores ou confrontantes	20%	22%
Municípios produtores ou confrontantes	10%	5%
Municípios afetados	5%	2%
Fundo Especial dos Estados e do DF	25%	24,5%
Fundo Especial dos Municípios	25%	24,5%
Fundo Social	15%	22%

Fonte: elaboração dos autores com base nas Leis ns. 9.478/1997 e 12.734/2012

A distribuição de *royalties* no regime de partilha é uniforme, não havendo diferença entre faixas de alíquotas como no regime de concessão. O fato de não haver campos licitados à época da aprovação da Lei nº 12.734/2012 justifica a uniformidade, tendo em vista que não era preciso assegurar a receita de nenhuma Unidade Federada.

Desde a instituição da participação especial pela Lei n. 9.478/1997, 40% de seus recursos eram destinados ao Ministério de Minas e Energia, 10% ao Ministério do Meio Ambiente, 40% ao estado produtor ou confrontante, conforme a produção ocorresse *onshore* ou *offshore*, e 10% aos municípios produtores ou confrontantes. A Lei n. 12.734/2012 alterou os critérios de distribuição. Como seu pagamento só ocorre no regime de concessão, essa alteração se dá em campos onde já existe produção e, por consequência, pagamento dessa participação governamental, ocasionando perda de receita relevante para os estados e os municípios confrontantes ou produtores, dado seu valor altamente representativo.¹³

13 Baseado nas informações da Consolidação das Participações Governamentais relativa ao ano de 2013, divulgadas pela ANP, a participação especial representou 31,3% do valor recebido pelas esferas de governo, enquanto os *royalties* representaram 33%, o bônus de assinatura, 35,3%, e a taxa de ocupação e retenção representou 0,4% dos recursos recebidos pelas esferas de governo.

2.2.4 Posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a Lei n. 12.734/2012 – ADI n. 4.917

Em 15 de março de 2013, com base na natureza compensatória e não redistributiva dos *royalties* de petróleo e na violação do pacto federativo original, o Estado do Rio de Janeiro interpôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 4.917, que questiona a constitucionalidade da Lei n. 12.734/2012 na parte em que altera dispositivos das Leis ns. 9.478/1997 e 12.351/2010, referentes à distribuição dos *royalties* do petróleo pagos no regime de partilha relativa à produção *onshore* e *offshore* e no regime de concessão relativa apenas à produção *offshore*. De forma específica, são impugnados os arts. 42-B; 42-C; 48, II; 49, II; 49-A; 49-B; 49-C; 50; 50-A; 50-B; 50-C; 50-D; e 50-E da Lei n. 9.478/1997, todos com a redação dada pela Lei n. 12.734/2012. Na ação também é solicitada suspensão cautelar imediata dos referidos dispositivos.

O processo foi distribuído para a ministra Carmen Lúcia, que acatou o pedido de medida cautelar suspendendo os efeitos dos dispositivos supracitados até o julgamento do mérito da ação, sustentando sua decisão:

- a. na extraordinária urgência demandada no caso em virtude dos “valores vultosos e imprescindíveis para o prosseguimento dos serviços públicos essenciais estaduais e dos municípios situados no Estado do Rio de Janeiro”;
- b. no entendimento de que a garantia constitucional de participação no resultado da exploração do petróleo ou compensação financeira pela exploração conferida aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios é restrita aos estados e aos municípios “em cujo território se tenha a exploração de petróleo ou gás natural ou que seja confrontante com área de exploração”;
- c. na alegação de enfraquecimento do pacto federativo, ao se restringir a autonomia dos estados e dos municípios produtores ou confrontantes;
- d. na afronta ao direito adquirido, ao se alcançar as concessões já concedidas com essas alterações.

É incontestável a importância da receita de *royalties* de petróleo e de participações especiais para o Tesouro dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, bem como a urgência do julgamento da ação devido aos valores envolvidos. Quanto aos demais argumentos, cumpre-nos fazer os seguintes comentários:

- a. a garantia constitucional de participação no resultado da exploração do petróleo ou compensação financeira pela exploração não deve ser entendida

como restrita aos estados e aos municípios produtores ou confrontantes, porque a Constituição não traz de forma explícita essa restrição, deixando a cargo da lei definir a quais estados devem ser entregues os recursos e os critérios de distribuição, porque, desde 1986, quando se passou a distribuir os recursos extraídos da plataforma continental, todas as unidades federadas são contempladas com parcela dessa riqueza nacional, tendo em vista que esses recursos não se encontram no território de nenhum estado, município ou do Distrito Federal;

- b. não há como sustentar afronta ao direito adquirido sobre petróleo ou gás natural que ainda não foi extraído nem do subsolo nem da plataforma continental ou da zona econômica exclusiva, considerando que os *royalties* **só são devidos após a extração**. Portanto, trata-se apenas de expectativa de direito, que não é protegida pela Carta Magna;
- c. este trabalho deve ajudar na análise dos efeitos da alteração nos critérios de distribuição de *royalties* e participação especial para o pacto federativo, considerando seus efeitos na autonomia das unidades federadas, oferecendo subsídios quantitativos para responder com imparcialidade e certo grau de segurança a questão sobre o que seria pior para o pacto federativo: a manutenção dos atuais critérios de distribuição ou sua alteração nos moldes aprovados pelo Congresso Nacional por meio da Lei n. 12.734/2012.

3 METODOLOGIA APLICADA

3.1 Escopo

O escopo do trabalho engloba a produção de petróleo e gás natural nos campos em mar localizados em todo o território nacional no período de 2015 a 2020 com a finalidade de apurarmos as participações governamentais (soma de *royalties* e participações especiais) distribuídas entre todos os estados.

O setor de petróleo apresenta uma série de peculiaridades, tais como sua relevância estratégica na matriz energética nacional e mundial (e como consequência seu caráter estratégico para as políticas públicas nacionais), altos custos de localização e extração do produto (atividades de sísmica, perfuração e produção), bem como concentração de produção em larga escala apenas em alguns países.

O tema de nossa abordagem apresenta certo grau de complexidade, por se tratar de assunto que utiliza densa terminologia proveniente de ramificações específicas de determinadas disciplinas, como engenharia do petróleo e direito do petróleo, por exemplo. Além disso, fez-se necessária aplicação de razoável conhecimento de manipulação de dados para que a conjugação dos dados obtidos se tornasse ferramenta importante para a realização de nossas previsões para os anos de 2015 a 2020.

Para o início do trabalho, foi necessário realizar a coleta de dados secundários de várias fontes a fim de criar um banco de dados consistente que incorporasse características específicas de cada campo em cada momento para que pudéssemos realizar os cálculos e as projeções e efetuar futuras análises.

Em geral, os dados utilizados vieram de fontes públicas, como a Agência Nacional de Petróleo e Gás Natural (ANP), o Banco Central do Brasil (Bacen), a Petrobras, a U. S. Energy Information Administration (EIA), dentre outras instituições.

3.2 Organização dos dados principais

Inicialmente, os dados foram obtidos diretamente do *site* da ANP, desde o período de 2012 até meados de 2014. Apesar de os referidos anos estarem de fora do escopo do resultado final deste estudo, em alguns casos específicos foi importante tê-los à mão para adotar um posicionamento em relação a determinados critérios para projeções estabelecidos, os quais serão mais bem explicados posteriormente. No total, foram analisados 132 campos de petróleo e/ou gás natural em mar ao longo da costa brasileira.

Além disso, por meio de diversos relatórios da ANP, do Plano Estratégico 2030 e do Plano de Negócios e Gestão 2014-2018 da Petrobras e da busca de informações em *sites* de notícias, do setor energético e de estaleiros, conseguimos confeccionar tabelas para sistematizar as informações com o fito de facilitar nosso trabalho.

É interessante ressaltar que o agrupamento das informações foi ocorrendo à medida que a necessidade de uni-las foi se mostrando fundamental. Não havia um modelo pronto. A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz/SP) realizou alguns estudos sobre o tema, inclusive relacionados a previsões de arrecadação de participações governamentais em períodos semelhantes. As contribuições de parte de modelos utilizados pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) (em colaboração com a Sefaz/SP em alguns projetos), pela Supervisão de Combustíveis e pela Assistência de Planejamento Estratégico (Apecat), ambas da Coordenadoria de Administração

Tributária (CAT-Sefaz/SP), foram bastante importantes e serviram como inspiração e base inicial para críticas construtivas aos respectivos padrões e, como consequência, para a construção de um novo modelo.

Este novo modelo, construído para este trabalho, inicialmente foi projetado para ser enxuto, mas, com a necessidade premente de incorporar algumas informações, foi imperioso ampliá-lo para que absorvesse o máximo de informações relevantes e gerasse um resultado preditivo o suficiente para atender às especificidades da produção de petróleo e gás em mar em todo o território nacional com base nas recentes mudanças na legislação. Assim, destaca-se que a metodologia implementada foi, por um lado, um processo de aprendizado, e, por outro, um processo de criação e consolidação de dados esparsos.

Elencamos a seguir os principais itens que compõem o agrupamento de informações presentes não só nas tabelas mostradas, mas também em outras utilizadas nas diversas abas da planilha principal:

- a. *bacia* – é o nome da bacia na qual o campo está inserido;
- b. *profundidade* – para fins de cálculo das participações especiais, é relevante saber se o campo se encontra em lâmina d'água inferior ou superior a 400 metros;
- c. *início da produção* – analogamente ao item anterior, esta informação interfere no cálculo das participações especiais. É importante ressaltar que utilizamos o ano em que ocorreu a produção de óleo ou gás pela primeira vez. Atividades anteriores, como perfuração e sísmica, não foram consideradas;
- d. *alíquota de cada campo* – de acordo com as normas estabelecidas, há uma diferenciação de alíquotas por campo;
- e. *capacidade máxima de processamento da plataforma ou FPSO (Floating Production Storage and Offloading) de petróleo e gás natural* – este dado é bastante importante, pois serve como um balizador para a projeção da produção máxima de cada campo. A unidade utilizada são barris de petróleo por dia e metro cúbico de gás natural. No caso do petróleo, foi necessário estabelecer conversões para metros cúbicos com fins de compatibilização com os dados oficiais fornecidos pela ANP. Para efeito deste estudo, um FPSO possui as mesmas funcionalidades da plataforma relacionadas à produção, e demais diferenças técnicas operacionais são irrelevantes neste momento;

- f. *mês de competência da produção* – o dado oficial da ANP utiliza esta terminologia. Nosso estudo, entretanto, ocupa-se da análise pelo regime de caixa. Em outras palavras, nosso escopo de trabalho se atém aos valores que serão (ao menos em tese) repassados aos respectivos estados. Note-se que a sistemática de apuração dos *royalties* e das participações especiais é totalmente diferente, em ambos o “descasamento” entre produção e pagamento é de dois meses, porém há de se atentar para a seguinte diferenciação:
- g. *royalties*: apuração mensal;
- h. participações especiais: apuração trimestral, nos meses de fevereiro, maio, agosto e novembro. Os dois meses de “descasamento” referem-se ao acumulado do último mês de cada trimestre de competência.

Os dados mensais envolvem tanto a produção quanto os preços praticados em cada campo. Os volumes produzidos de petróleo e gás natural estão em metros cúbicos, e os preços de ambos estão em reais por metro cúbico (R\$/m³).

3.3 Projeção baseada em preços e produção

Os dados a serem estimados referem-se ao período de setembro de 2014 a dezembro de 2020, segundo o regime de caixa. A série histórica obtida no período anterior (ou seja, até agosto de 2014) na ANP foi tabulada e serviu de base para a realização de nossas previsões. A acurácia da previsão depende de uma série de fatores internos e externos. Por se tratar de *commodities* comercializadas em escala global, há uma importante sensibilidade dos preços relacionada a fatores exógenos, tais como guerras, crises, cartelização da produção, etc.

Em relação aos fatores internos, também não adentramos na seara da possibilidade de mudanças na matriz energética nacional, com a possibilidade de incorporação de novas fontes de energia, por exemplo. Partimos desse pressuposto pelo entendimento de que o horizonte de tempo não é tão longínquo a ponto de existir uma alteração significativa na participação relativa da energia proveniente de petróleo e gás natural no setor energético. Na mesma esteira, e pelos motivos explicados no parágrafo anterior, também desconsideramos projeções do comportamento da balança comercial (exportações e importações) relativa ao referido setor.

Não obstante, com a mesma fonte de dados utilizada poderíamos aplicar uma série de outras ferramentas e estudos com o intuito de descer a uma profundidade que,

talvez, não gerasse tantos benefícios, *vis à vis* o grau de detalhamento já necessário para cada campo.

Diante de tantas incertezas e da enorme quantidade de campos espalhados ao longo da costa brasileira com características por vezes bastante heterogêneas, optamos por não utilizar uma análise econométrica.

Esses fatos culminam na dificuldade em estabelecer padrões confiáveis baseados na série histórica, especialmente em uma atividade com rápida evolução tecnológica, a qual, por exemplo, possibilita atualmente a produção de petróleo em profundidades outrora inviáveis do ponto de vista operacional.

Apesar dessas limitações de trabalho, envidamos esforços para a consecução de previsões que fossem não apenas lastreadas em dados pretéritos, mas também que incorporassem variáveis consideradas confiáveis relacionadas ao futuro.

Conforme será apresentado pormenorizadamente, utilizamos a seguinte metodologia para projeção de produção e de preços:

a. dados provenientes de instituições públicas:

Apesar de não ser um consenso, tal opção foi feita para evitar vieses porventura existentes em dados advindos de instituições privadas e, assim, evitar questionamentos quanto a uma possível valorização ou desvalorização de determinadas informações carregadas por interesses diversos de uma empresa ou de um grupo.

b. análise empírica:

Tendo por base a observação empírica de alguns campos, em especial os de maior produção histórica, optamos por estabelecer um limitador quanto à capacidade operacional máxima. Em outras palavras, observamos as plataformas operantes em diversos campos e demos destaque para alguns, devido a fatores como: montante de produção; localização espacial; tamanho; idade; tecnologia aplicada à época; profundidade; etc. Consideramos razoável atribuir 90% da capacidade operacional máxima para os anos mais prósperos de produção de petróleo e gás natural.

Além disso, tal percentual também leva em consideração a possibilidade de ocorrência de acidentes e de paradas técnicas para manutenção, fatos que propiciam paralisações da atividade geralmente por um curto período de tempo.

c. pragmatismo:

Um bom indicador encontrado foi a capacidade máxima de produção em barris diários para cada plataforma (ou FSOP). Realizamos esta pesquisa utilizando o próprio Plano de Negócios da Petrobras e *sites* com informações sobre petróleo e estaleiros.

3.4 Preços

Não obstante a observação da série histórica como um todo, utilizamos primeiramente a média dos oito primeiros meses (janeiro a agosto) de 2014 em cada um dos 132 campos analisados como nosso balizador principal.

Em razão de não podermos contar com os dados históricos dos campos que ainda não começaram a produzir (casos de expectativas de produção), utilizamos dados análogos com a finalidade de garantir um grau satisfatório de precisão de nosso estudo, são eles:

- a. campo do mesmo bloco;
- b. campo com mesma idade e na mesma bacia;
- c. campo com mesma idade em outra bacia, mas com características semelhantes.

Assim, seja com a média obtida de dados passados, seja com a utilização de dados análogos, adicionamos dois parâmetros relativos ao petróleo e ao gás natural para a projeção futura, os quais são considerados parâmetro internacional nas principais bolsas de mercadorias do mundo:

- i. petróleo: preço do barril do tipo Brent;
- ii. gás natural: preço do metro cúbico de gás natural do tipo Henry-Hub.

Conseguimos então estabelecer uma proporção entre a média histórica e a respectiva unidade internacional a preços de agosto de 2014. De posse dessa proporção utilizamos as projeções de preços do petróleo tipo Brent e do gás natural Henry-Hub realizadas pela agência norte-americana do setor energético (EIA – U. S. Energy Information Administration) para os anos de 2015 a 2020 e confrontamos com os preços de cada tipo de produto para cada campo. As Tabelas 5 e 6 apresentam as estimativas de preço do barril do tipo Brent e do gás natural do tipo Henry-Hub:

Tabela 5. Evolução dos preços do barril de petróleo do tipo Brent (em dólares)

Preço petróleo Brent	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Brent Spot	98,90	97,15	93,44	91,84	92,50	94,38	96,57

Fonte: U. S. Energy Information Administration|Annual Energy Outlook 2014

Tabela 6. Evolução dos preços do metro cúbico de gás natural do tipo Henry-Hub (em dólares)

Preço gás Henry-Hub	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
(2012 dollars per million Btu)	3,74	3,74	4,14	4,40	4,80	4,66	4,38
(nominal dollars per million Btu)	3,86	3,93	4,41	4,76	5,27	5,19	4,96

Fonte: U. S. Energy Information Administration|Annual Energy Outlook 2014

Evidentemente, tais valores estão expressos em dólares, e para trazê-los a valores correspondentes em reais foram utilizados dados das séries temporais do Banco Central do Brasil, pela taxa de câmbio média anual, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018. Como os anos de 2019 e 2020 não estão disponibilizados, utilizamos o método dos mínimos quadrados para compor a série por meio de tendência linear. Tais valores encontram-se na Tabela 7.

Tabela 7. Evolução da taxa de câmbio média anual entre 2015 e 2020

Ano	Taxa de câmbio – R\$/US\$						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Média do ano	2,29	2,47	2,61	2,57	2,66	2,77	2,81

3.5 Produção

Analogamente aos preços, utilizamos a média dos oito primeiros meses (janeiro a agosto) de 2014 para as situações em que havia informações disponíveis por intermédio da ANP. Nestes casos adotamos algumas premissas para a projeção da produção a partir de setembro de 2014 até dezembro de 2020, de acordo com o campo observado:

- manutenção da produção observada na média dos oito primeiros meses de 2014;

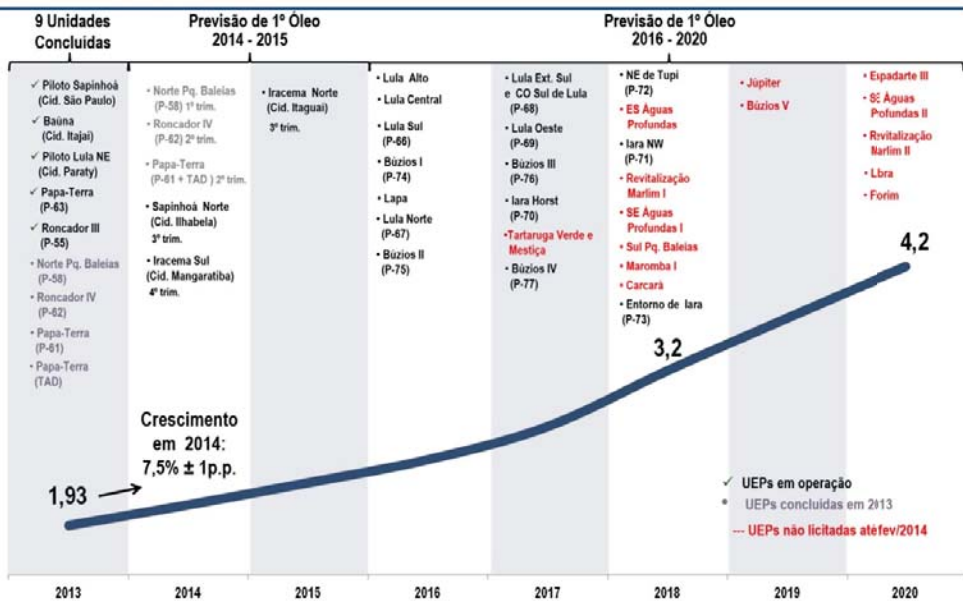
- b. em campos antigos e com observação de queda da produção utilizamos a tendência de diminuição da produção;
- c. em campos novos utilizamos a tendência de aumento da produção, limitada pela capacidade operacional máxima da plataforma.

Nos demais casos (futuros campos produtores), ativemo-nos ao Plano de Negócios da Petrobras 2014-2018. Não adentramos no mérito de se o que foi estabelecido pela empresa será efetivamente implementado ou não, visto que tais exercícios de especulação nada acrescentariam ao nosso trabalho. A seguir apresentamos as expectativas de implementação de novos campos produtores ao longo do tempo pela ótica da Petrobras.

Tabela 8. Previsão de novos campos produtores de petróleo e gás natural de 2013 a 2020 pela Petrobras

PNG 2014-2018: Curva de Óleo e LGN da Petrobras no Brasil

Produção de Óleo e LGN (milhões bpd)



Conforme citado anteriormente, tomamos o cuidado de verificar a capacidade de cada plataforma e de estabelecer critérios razoáveis para a produção. Dessa forma, estabelecemos a seguinte relação:

- a. 1º ano: 25% da capacidade de produção máxima da plataforma ou FSOP;
- b. 2º ano: 50%;
- c. 3º e demais anos: 90%.

No caso da produção de gás natural, utilizamos metodologia semelhante à do petróleo, a única diferença (e não menos importante) é a substituição da capacidade máxima de produção da plataforma pela média da série histórica dos oito primeiros meses de 2014 de todos os campos observados. Este fato reside na dificuldade de observarmos a correspondência do volume máximo de produção de gás natural tanto nos futuros campos produtores quanto em alguns em operação atualmente.

3.6 Transformação de dados

Com a utilização da metodologia aplicada, nosso trabalho, portanto, passou a contar com dois grandes grupos de dados sobre produção de petróleo e gás natural e seus respectivos preços:

- a. dados até agosto de 2014 – dados da ANP tabulados;
- b. dados de setembro de 2014 a dezembro de 2020 – dados transformados da planilha de estimativa de preços para compor a nova base de dados. É interessante ressaltar que, conforme já citado, em algumas situações são realizadas conversões de barris de petróleo por dia para volume em metros cúbicos. Se a primeira é utilizada para facilitar a visualização da produção do campo por ser mais intuitiva, a segunda é o padrão utilizado pela ANP e, portanto, de imperativa conversão devido à necessária conjugação com a utilização dos dados pretéritos da referida agência e incorporados ao trabalho.

A seguir, apresentamos duas tabelas: a Tabela 9 é um recorte de alguns dados fornecidos pela ANP e tabulados; a Tabela 10 contém dados transformados levando em conta nossa metodologia.

Tabela 9. Dados secundários fornecidos pela ANP

Início	Tri Caixa	Ano Caixa PEA	Ano Caixa	Tri comp	Ano comp	UF	Bacia	Campo	Tipo	Valor
2006	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	ES	Espírito Santo	Peroá	Preço gn R\$/mil m ³	429
2013	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Sapinhoá	Preço gn R\$/mil m ³	365
1998	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Mexilhão	Preço gn R\$/mil m ³	611
1987	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Albacora	Petróleo (m ³)	280.325
2013	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Sapinhoá	Petróleo (m ³)	457.603
1997	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Barracuda	Petróleo (m ³)	450.928
2010	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Lagosta	Petróleo (m ³)	6.245
1990	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Malhado	Petróleo (m ³)	23.004
1998	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Mexilhão	Petróleo (m ³)	25.065
2006	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	ES	Espírito Santo	Peroá	Petróleo (m ³)	2.255
1987	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Albacora	Gás natural (m ³)	23.545.082
1997	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Barracuda	Gás natural (m ³)	38.275.892
2010	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Lagosta	Gás natural (m ³)	23.834.639
1990	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Malhado	Gás natural (m ³)	1.644.131
1998	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Mexilhão	Gás natural (m ³)	181.639.506
2006	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	ES	Espírito Santo	Peroá	Gás natural (m ³)	47.646.236
2013	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Sapinhoá	Gás natural (m ³)	63.843.153
1987	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Albacora	Preço óleo R\$/m ³	1.329
1997	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Barracuda	Preço óleo R\$/m ³	1.343
2010	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Lagosta	Preço óleo R\$/m ³	1.572
1990	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Malhado	Preço óleo R\$/m ³	1.338
1998	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Mexilhão	Preço óleo R\$/m ³	1.568
2006	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	ES	Espírito Santo	Peroá	Preço óleo R\$/m ³	1.576
2013	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Sapinhoá	Preço óleo R\$/m ³	1.402
1987	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Albacora	Preço gn R\$/Mil m ³	730
1997	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Barracuda	Preço gn R\$/Mil m ³	759
2010	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	SP	Santos	Lagosta	Preço gn R\$/mil m ³	566
1990	3ª Tri 14	2014	2014	2ª Tri 14	2014	RJ	Campos	Malhado	Preço gn R\$/Mil m ³	658

Tabela 10. Dados transformados segundo a metodologia aplicada

Campo	Gás natural (m ³)	Petróleo (m ³)	Ano operação	VPF – milhões m ² oe	Mil barris por dia	Isento PE	Limite 1	Limite 2	Limite 3	Limite 4	Redutor	Incidê PE
Albacora	78.358.879	777.554	4	856	60	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Albacora Les.	49.942.185	576.067	4	626	44	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Barracuda	108.110.143	1.198.798	4	1.307	91	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Carapeba	3.079.783	142.386	4	145	10	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Caratinga	34.122.215	462.185	4	496	35	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Cherne	6.717.961	123.252	4	130	9	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Espadarte	8.286.245	214.825	4	223	16	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Não
Marlim	175.189.840	2.135.629	4	2.311	161	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Marlim Sul	299.393.339	2.552.481	4	2.852	199	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Namorado	15.025.188	110.258	4	125	9	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Pampo	14.412.243	224.808	4	239	17	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Roncador	287.247.017	2.626.148	4	2.913	204	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Sim
Bicudo	5.197.777	56.363	4	62	4	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Salema	8.573.698	55.852	4	64	5	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Não
Vermelho	2.473.450	82.026	4	84	6	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Voador	13.803.338	109.754	4	124	9	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Não
Bonito	11.622.964	30.579	4	42	3	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Viola	1.360.758	29.149	4	31	2	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Pargo	1.567.760	31.093	4	33	2	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Malhado	4.448.486	47.007	4	51	4	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Garoupa	3.771.580	43.094	4	47	3	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Corvina	3.375.128	43.119	4	46	3	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Linguado		17.961	4	18	1	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Congro	2.530.744	19.193	4	22	2	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Não
Anequim	1.357.502	5.717	4	7	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Badejo	1.243.933	2.444	4	4	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não

continua...

continuação

Campo	Gás natural (m ³)	Petróleo (m ³)	Ano operação	VPF – milhões m ³ oe	Mil barris por dia	Isento PE	Limite 1	Limite 2	Limite 3	Limite 4	Redutor	Incidê PE
Garoupinha	97.645	1.856	4	2	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Trilha	340.148	1.121	4	1	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Parati	297.617	1.806	4	2	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não
Bagre	399.556	2.029	4	2	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Não

4 CÁLCULO CONSOLIDADO

4.1 Cálculo dos *royalties*

Conforme mencionado nos capítulos iniciais, uma das premissas primordiais deste trabalho é a análise da evolução da distribuição dos *royalties* ao longo do tempo, com especial atenção à alteração normativa. Essas mudanças geraram um acalorado debate entre os estados considerados produtores (também chamados de confrontantes) e os não produtores (ou não confrontantes), especialmente nos anos de 2012 e 2013.

Os efeitos da alteração da Lei n. 12.734/2012, que trata, dentre outros assuntos, da destinação das participações governamentais para os diversos entes da Federação, ainda não foram concretizados, em virtude da suspensão da decisão sobre a liminar concedida pelo STF.

De acordo com os novos critérios de rateio, os estados produtores recebem um percentual fixo de 20%, enquanto os não produtores passaram a receber parcela de *royalties* que outrora não auferiam, inclusive com o advento de alíquotas crescentes com o passar do tempo. Este escalonamento foi incorporado ao cálculo da receita dos estados não produtores de forma diferenciada ano a ano.

A Tabela 11 apresenta a incorporação do novo instrumento legal traduzido sob a forma de planilha com o fito de simplificar e automatizar os cálculos.

Tabela 11. Distribuição de *royalties* antes e depois da Lei n. 12.734/2012

	Lei n. 9.478/1997		Lei n. 12.734/2012							
	Regime de concessão		Regime de concessão							
	2012		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Até 5%	Excede 5%								
Estados produtores confrontantes	30,00%	22,50%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Municípios produtores confrontantes	30,00%	22,50%	15,00%	13,00%	11,00%	9,00%	7,00%	5,00%	4,00%	4,00%
Municípios afetados	10,00%	7,50%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
Estados não confrontantes	—	—	21,00%	22,00%	23,00%	24,00%	25,50%	26,50%	27,00%	27,00%
Municípios não confrontantes	—	—	21,00%	22,00%	23,00%	24,00%	25,50%	26,50%	27,00%	27,00%
União	—	—	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Fundo Especial (E, M, DF)	10,00%	7,50%								
Comando da Marinha	20,00%	15,00%								
Ministério da Ciência e Tecnologia	—	25,00%								
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Com a alteração da legislação, deve-se destinar agora não só uma parcela para o estado produtor, mas também para aqueles considerados não produtores. A Tabela 12 exemplifica o ocorrido em alguns campos nos meses de maio e junho de 2020 em relação aos *royalties*.

Tabela 12. Cálculo inicial de destinação de *royalties* para alguns campos nos meses de maio e junho de 2020

Soma de Valor		Tipo				Campo	Período Caixa	Ano Caixa	Receita Bruta Mil R\$	UF	% Royalties	Estado Produtor	% Não-Produtor no ano	Estado Não-Produtor
Período Caixa	Campo	Petróleo (m³)	Preço Oleo R\$/m³	Gás Natural (m³)	Preço GN R\$/Mil m³									
Mai-20	ES AGUAS PROFUNDAS	643.950	1.724	16.200.000	2.642	ES AGUAS PROFUNDAS	jul-20	2020	1.152.763	ES	mar	23.055,25	27%	31.124,59
	MAROMBA I	643.950	1.724	16.200.000	2.642	MAROMBA I	jul-20	2020	1.152.763	RJ	mar	23.055,25	27%	31.124,59
	CARCARÁ	643.950	1.742	16.200.000	892	CARCARÁ	jul-20	2020	1.136.227	SP	mar	22.724,54	27%	30.678,12
	JUPITER	357.750	1.724	9.000.000	2.642	JUPITER	jul-20	2020	640.424	RJ	mar	12.808,47	27%	17.291,44
	ESPADARTE III	178.875	1.724	4.500.000	2.642	ESPADARTE III	jul-20	2020	320.212	RJ	mar	6.404,24	27%	8.645,72
	LIBRA	178.875	1.724	4.500.000	2.642	LIBRA	jul-20	2020	320.212	RJ	mar	6.404,24	27%	8.645,72
	FLORIM	178.875	1.724	4.500.000	2.642	FLORIM	jul-20	2020	320.212	RJ	mar	6.404,24	27%	8.645,72
jun-20	BAUNA	298.743	1.820	3.264.156	1.235	BAUNA	ago-20	2020	547.840	SP	mar	10.956,79	27%	14.791,67
	MEXILHÃO	130.206	1.932	186.684.830	932	MEXILHÃO	ago-20	2020	425.581	SP	mar	8.511,62	27%	11.490,69
	LAGOSTA	6.135	1.930	22.129.622	872	LAGOSTA	ago-20	2020	31.147	SP	mar	622,95	27%	840,98
	MERLUZA	11.627	1.930	14.049.637	872	MERLUZA	ago-20	2020	34.697	SP	mar	693,94	27%	936,82
	SAPINHOÁ	572.400	1.742	61.815.986	892	SAPINHOÁ	ago-20	2020	1.052.267	SP	mar	21.045,34	27%	28.411,20
	AGULHA	1.626	1.773	55.029	864	AGULHA	ago-20	2020	2.931	RN	mar	—	27%	79,14
	ALBACORA	241.256	1.641	24.743.344	1.146	ALBACORA	ago-20	2020	424.257	RJ	mar	8.485,14	27%	11.454,95
	ALBACORA LESTE	227.640	1.607	24.684.796	1.146	ALBACORA LESTE	ago-20	2020	394.134	RJ	mar	7.882,68	27%	10.641,62
	ANEQUIM	34.335	1.651	324.566	947	ANEQUIM	ago-20	2020	57.005	RJ	mar	1.140,11	27%	1.539,14
	CHERNE	60.975	1.651	2.739.120	940	CHERNE	ago-20	2020	103.263	RJ	mar	2.065,25	27%	2.788,09
	CIOBA	8.569	1.773	14.309	864	CIOBA	ago-20	2020	15.204	RN	mar	—	27%	410,51
	CONGRO	35.926	1.651	1.444.877	970	CONGRO	ago-20	2020	60.726	RJ	mar	1.214,52	27%	1.639,60
	CORVINA	24.574	1.651	990.620	989	CORVINA	ago-20	2020	41.558	RJ	mar	831,17	27%	1.122,07
	CURIMA	4.019	1.723	610.038	1.098	CURIMA	ago-20	2020	7.595	CE	mar	—	27%	205,05

4.2 Cálculo das participações especiais

O cálculo das participações especiais possui sistemática complexa e não pretendemos exauri-la. Tentamos apresentar de forma didática as principais informações e como algumas delas foram calibradas para que fosse possível chegar ao valor final das participações especiais por estado:

- a. *idade do campo* – utilizamos a diferença entre o ano em análise e o ano de início de produção em cada mês e adicionamos uma unidade. Desta forma, e de acordo com a legislação, atribuímos quatro possíveis valores: um ano, dois anos, três anos e quatro anos ou mais;
- b. *profundidade* – separamos em dois grupos: campos com lâmina d’água inferior e superior a 400 metros;
- c. *produção* – foi preciso consolidar a produção de cada campo por trimestre. Neste item, realizamos a conversão de óleo e gás natural a uma medida em comum (óleo equivalente), de acordo com o valor calorífico.

A seguir apresentamos a Tabela 13 contendo o enquadramento nas faixas de participações especiais. Utilizamos como exemplo meramente ilustrativo a faixa referente a um campo de quatro anos ou mais e com profundidade inferior a 400 metros de lâmina d’água.

Tabela 13. Critério de aplicação do enquadramento na respectiva faixa das participações especiais

		Volume de produção trimestral fiscalizada (em milhares de m ³ de petróleo equivalente)	Parcela a deduzir da receita líquida trimestral (R\$)	Alíquota (%)
ANO 2001	Profund.: < 400 m	0 a 900	0	Isento
		> 900 a 1.350	900 x RLP / VPF	10
		> 1.350 a 1.800	1.125 x RLP / VPF	20
		> 1.800 a 2.250	1.350 x RLP / VPF	30
		> 2.250 a 2.700	517,5 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2.700	1.631,25 x RLP / VPF	40
	Profund.: > 400 m	0 a 1.350	0	Isento
		> 1.350 a 1.800	1.350 x RLP / VPF	10
		> 1.800 a 2.250	1.575 x RLP / VPF	20
		> 2.250 a 2.700	1.800 x RLP / VPF	30
		> 2.700 a 3.150	675 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 3.150	2.081,25 x RLP / VPF	40

continua...

continuação

		Volume de produção trimestral fiscalizada (em milhares de m ³ de petróleo equivalente)	Parcela a deduzir da receita líquida trimestral (R\$)	Alíquota (%)
ANO 2002	Profund.: < 400 m	0 a 750	0	Isento
		> 750 a 1.200	750 x RLP / VPF	10
		> 1.200 a 1.650	975 x RLP / VPF	20
		> 1.650 a 2.100	1.200 x RLP / VPF	30
		> 2.100 a 2.550	465 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2.550	1.481,25 x RLP / VPF	40
	Profund.: > 400 m	0 a 1050	0	Isento
		> 1.050 a 1.500	1.050 x RLP / VPF	10
		> 1.500 a 1.950	1.275 x RLP / VPF	20
		> 1.950 a 2.400	1.500 x RLP / VPF	30
		> 2.400 a 2.850	570 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2850	1.781,25 x RLP / VPF	40
ANO 2003	Profund.: < 400m	0 a 500	0	isento
		> 500 a 950	500 x RLP / VPF	10
		> 950 a 1.400	775 x RLP / VPF	20
		> 1.400 a 1.850	950 x RLP / VPF	30
		> 1.850 a 2.300	377,5 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2.300	1.231,25 x RLP / VPF	40
	Profund.: > 400 m	0 a 750	0	Isento
		> 750 a 1.200	750 x RLP / VPF	10
		> 1.200 a 1.650	975 x RLP / VPF	20
		> 1.650 a 2.100	1.200 x RLP / VPF	30
		> 2.100 a 2.550	465 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2.550	1.481,25 x RLP / VPF	40

continua...

continuação

		Volume de produção trimestral fiscalizada (em milhares de m ³ de petróleo equivalente)	Parcela a deduzir da receita líquida trimestral (R\$)	Alíquota (%)
ANO 2004	Profund.: < 400 m	0 a 300	0	Isento
		> 300 a 750	300 x RLP / VPF	10
		> 750 a 1.200	525 x RLP / VPF	20
		> 1.200 a 1.650	750 x RLP / VPF	30
		> 1.650 a 2.100	307,5 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2.100	1.031,25 x RLP / VPF	40
	Profund.: > 400 m	0 a 450	0	Isento
		> 450 a 900	450 x RLP / VPF	10
		> 900 a 1.350	675 x RLP / VPF	20
		> 1.350 a 1.800	900 x RLP / VPF	30
		> 1.800 a 2.250	360 / 0,35 x RLP / VPF	35
		> 2.250	1.181,25 x RLP / VPF	40

De forma resumida, em cada trimestre (pelo regime de caixa) a produção de cada campo é analisada de acordo com suas características relacionadas aos fatores 1 e 2. Melhor dizendo, primeiramente o campo se alinha no quesito da idade, e num segundo momento, no da profundidade. De sorte que se define sua faixa, e com a realização de diversos cálculos extraímos a alíquota efetiva.

A seguir apresentamos alguns campos relativos ao período de agosto de 2016 (pelo regime de caixa), escolhido aleatoriamente. Observa-se que nem todos os campos geram receita de participações especiais devido à sua pequena produção e à variação das alíquotas efetivas conforme o enquadramento na respectiva faixa e grau de produção.

Tabela 14. Cálculo da alíquota efetiva de participações especiais – período caixa ago./2016

Campo	Trimestre	Ano operação	Profundidade	VPF - milhões m ² e	Mil barris por dia	Isento PE	Limite 1	Limite 2	Limite 3	Limite 4	Redutor	Filtro	Alíquota 10%	Alíquota 20%	Alíquota 30%	Alíquota 35%	Alíquota 40%	Alíquota nominal	Alíquota efetiva	Incidê PE
ALBACORA	42.583	4	mar > 400 m	798	56	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	348	0	0	0	0	10	4,4%	Sim
ALBACORA LESTE	42.583	4	mar > 400 m	757	53	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	307	0	0	0	0	10	4,1%	Sim
BARRACUDA	42.583	4	mar > 400 m	1.325	93	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	450	425	0	0	0	10	9,8%	Sim
CARAPEBA	42.583	4	mar < 400 m	125	9	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
CARATINGA	42.583	4	mar > 400 m	462	32	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	12	0	0	0	0	10	0,3%	Sim
CHERNE	42.583	4	mar < 400 m	191	13	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
ESPADARTE	42.583	4	mar > 400 m	126	9	450	900	1.350	1.800	2.250	450	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
MARLIM	42.583	4	mar > 400 m	2.877	201	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	450	450	450	450	627	10	23,6%	Sim
MARLIM SUL	42.583	4	mar > 400 m	3.803	266	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	450	450	450	450	1553	10	27,6%	Sim
NAMORADO	42.583	4	mar < 400 m	378	26	300	750	1.200	1.650	2.100	300	Calcular	78	0	0	0	0	10	2,1%	Sim
PAMPO	42.583	4	mar < 400 m	233	16	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
RONCADOR	42.583	4	mar > 400 m	3.633	254	450	900	1.350	1.800	2.250	450	Calcular	450	450	450	450	1383	10	27,0%	Sim
BICUDO	42.583	4	mar < 400 m	215	15	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
SALEMA	42.583	4	mar > 400 m	139	10	450	900	1.350	1.800	2.250	450	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
VERMELHO	42.583	4	mar < 400 m	81	6	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
ENCHOVA	42.583	4	mar < 400 m	41	3	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
BONITO	42.583	4	mar < 400 m	92	6	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
VIOLA	42.583	4	mar < 400 m	23	2	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
PARGO	42.583	4	mar < 400 m	52	4	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
MALHADO	42.583	4	mar < 400 m	67	5	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
GAROUPA	42.583	4	mar < 400 m	50	3	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
CORVINA	42.583	4	mar < 400 m	77	5	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
LINGUADO	42.583	4	mar < 400 m	11	1	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
ENCHOVA OESTE	42.583	4	mar < 400 m	51	4	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
CONGRO	42.583	4	mar > 400 m	112	8	450	900	1.350	1.800	2.250	450	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
ANEQUIM	42.583	4	mar < 400 m	104	7	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
BADEJO	42.583	4	mar < 400 m	80	6	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
TRILHA	42.583	4	mar < 400 m	6	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
PARATI	42.583	4	mar < 400 m	44	3	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não
BAGRE	42.583	4	mar < 400 m	6	0	300	750	1.200	1.650	2.100	300	0	0	0	0	0	0	10	0,0%	Não

Em seguida calcula-se a receita líquida, que é igual à receita bruta (somatório trimestral do preço \times volume em m³ de petróleo e de gás natural) deduzida dos custos de produção e do pagamento de *royalties* (a fim de evitar a cumulatividade à cadeia produtiva).

Por fim, o cálculo da participação especial de cada campo em determinado trimestre é a multiplicação da respectiva alíquota efetiva pela receita líquida. A isto se aplica o percentual destinado aos estados.

A Tabela 15 demonstra um recorte de parte do cálculo utilizado para pagamento das participações especiais de alguns campos selecionados aleatoriamente referentes ao período de fevereiro de 2020 (regime de caixa), que posteriormente será somado a mais dois meses (por conta do pagamento ser trimestral).

Tabela 15. Cálculo das participações especiais de alguns campos selecionados no período de fevereiro de 2020

Campo	Tipo				Produção	Receita	Custos	Custos	Alíquota	Alíquota	Royalties	Receita	Participação	PEA
	Petróleo (m ³)	Preço óleo R\$/m ³	Gás natural (m ³)	Preço gn R\$/mil m ³	equivalente	bruta	sem roy.	totais	Efetiva	Royalties	Totais	Líquida	Especial	Estado
					m ³ oe	MHR\$	R\$/bbbl	MHR\$	%	%	MHR\$	MHR\$	MHR\$	MHR\$
GOLFINHO 1o trim. 2020	262.546	4.975	49.054.865	3.285	262.551	489.093	42	69.353,02	0,0%	10,0%	12.839	406.901	0	0
PEROÁ 1o trim. 2020	11.178	5.316	141.475.877	1.974	11.183	112.875	42	2.953,97	0,0%	10,0%	2.963	106.958	0	0
CAMARUPIM 1o trim. 2020	32.481	5.355	62.668.534	2.448	32.487	109.122	42	8.581,37	0,0%	10,0%	2.864	97.676	0	0
OSTRA 1o trim. 2020	272.886	4.713	5.534.561	1.975	272.891	432.376	42	72.084,29	0,0%	10,0%	11.350	348.942	0	0
ARGONAUTA 1o trim. 2020	245.794	4.714	17.258.154	1.777	245.799	396.429	42	64.927,96	0,0%	10,0%	10.406	321.095	0	0
CAMARUPIM NORTE 1o trim. 2020	21.129	5.355	142.758.291	2.561	21.134	159.562	42	5.582,54	0,0%	10,0%	4.189	149.791	0	0
RONCADOR 1o trim. 2020	3.208.218	4.541	425.215.362	3.562	3.208.222	5.360.697	42	847.454,88	27,0%	10,0%	140.718	4.372.524	1.180.397	472.159
ALBACORA 1o trim. 2020	723.767	4.540	74.230.032	3.455	723.772	1.180.869	42	191.185,06	4,4%	10,0%	30.998	958.686	41.807	16.723
ALBACORA LESTE 1o trim. 2020	682.921	4.447	74.054.387	3.454	682.926	1.097.505	42	180.395,48	4,1%	10,0%	28.810	888.300	36.023	14.409
ANEQUIM 1o trim. 2020	103.006	4.569	973.697	2.854	103.011	157.801	42	27.210,43	0,0%	10,0%	4.142	126.449	0	0
BADEJO 1o trim. 2020	77.115	4.569	3.306.434	3.074	77.120	120.832	42	20.371,32	0,0%	10,0%	3.172	97.288	0	0
BAGRE 1o trim. 2020	5.686	4.550	420.202	2.985	5.690	9.042	42	1.503,10	0,0%	10,0%	237	7.302	0	0
BARRACUDA 1o trim. 2020	1.211.645	4.583	112.979.931	3.607	1.211.649	1.986.840	42	320.058,25	9,8%	10,0%	52.155	1.614.627	158.370	63.348

continua...

continuação

Campo	Tipo				Produção	Receita	Custos	Custos	Alíquota	Alíquota	Royalties	Receita	Participação	PEA
	Petróleo (m ³)	Preço óleo R\$/ m ³	Gás natural (m ³)	Preço GNRS/ m ³	equivalente	bruta	sem roy.	totais	Efetiva	Royalties	Totais	Líquida	Especial	Estado
					m ³ oe	MHR\$	R\$/bbl	MHR\$	%	%	MHR\$	MHR\$	MHR\$	MHR\$
BICUDO 1o trim. 2020	210.421	4.569	4.830.764	2.408	210.426	324.342	42	55.584,13	0,0%	10,0%	8.514	260.244	0	0
BONITO 1o trim. 2020	75.267	4.569	16.658.040	2.725	75.272	129.762	42	19.883,15	0,0%	10,0%	3.406	106.472	0	0
CARAPEBA 1o trim. 2020	121.373	4.569	3.379.736	4.221	121.378	189.602	42	32.062,06	0,0%	10,0%	4.977	152.563	0	0
CARATINGA 1o trim. 2020	418.811	4.540	42.836.832	3.561	418.816	684.610	42	110.630,58	0,3%	10,0%	17.971	556.009	1.403	561
CHERNE 1o trim. 2020	182.924	4.569	8.217.359	2.834	182.928	286.349	42	48.320,67	0,0%	10,0%	7.517	230.512	0	0
CONGRO 1o trim. 2020	107.778	4.569	4.334.632	2.923	107.783	168.366	42	28.471,00	0,0%	10,0%	4.420	135.475	0	0
CORVINA 1o trim. 2020	73.721	4.569	2.971.859	2.981	73.726	115.228	42	19.474,79	0,0%	10,0%	3.025	92.728	0	0
ENCHOVA 1o trim. 2020	22.419	4.569	18.465.965	2.789	22.424	51.312	42	5.923,21	0,0%	10,0%	1.347	44.041	0	0
ENCHOVA OESTE 1o trim. 2020	46.192	4.569	4.548.137	2.383	46.196	73.961	42	12.202,75	0,0%	10,0%	1.941	59.817	0	0
ESPADARTE 1o trim. 2020	121.383	4.438	4.818.196	5.167	121.387	187.865	42	32.064,54	0,0%	10,0%	4.931	150.869	0	0
FRADE 1o trim. 2020	269.299	4.676	20.919.502	921	269.304	426.162	42	71.136,79	0,0%	10,0%	11.187	343.838	0	0
GAROUPA 1o trim. 2020	46.890	4.569	2.622.933	3.279	46.895	74.279	42	12.387,34	0,0%	10,0%	1.950	59.942	0	0
LINGUADO 1o trim. 2020	11.462	4.569	0	2.994	11.467	17.457	42	3.029,01	0,0%	10,0%	458	13.970	0	0
MALHADO 1o trim. 2020	62.024	4.569	4.808.861	3.124	62.029	99.468	42	16.384,94	0,0%	10,0%	2.611	80.472	0	0
MARLIM 1o trim. 2020	2.642.903	4.504	234.330.209	2.665	2.642.908	4.175.863	42	698.126,59	23,6%	10,0%	109.616	3.368.120	794.134	317.654
MARLIM LESTE 1o trim. 2020	1.433.944	4.555	168.832.742	4.397	1.433.949	2.424.655	42	378.778,94	13,2%	10,0%	63.647	1.982.228	260.747	104.299
MARLIM SUL 1o trim. 2020	3.331.050	4.495	471.641.694	2.642	3.331.055	5.406.555	42	879.901,27	27,6%	10,0%	141.922	4.384.731	1.209.072	483.629
NAMORADO 1o trim. 2020	362.531	4.569	15.424.628	3.653	362.535	570.902	42	95.764,01	2,1%	10,0%	14.986	460.152	9.491	3.796
PAMPO 1o trim. 2020	216.446	4.569	16.195.513	2.893	216.451	345.256	42	57.175,75	0,0%	10,0%	9.063	279.017	0	0
PARATI 1o trim. 2020	43.835	4.569	404.518	2.852	43.840	67.144	42	11.580,27	0,0%	10,0%	1.763	53.801	0	0
PARGO 1o trim. 2020	50.485	4.569	1.207.525	5.213	50.490	78.985	42	13.336,86	0,0%	10,0%	2.073	63.575	0	0
POLVO 1o trim. 2020	130.936	4.650	2.761.281	8.152	130.941	210.449	42	34.588,08	0,0%	10,0%	5.524	170.337	0	0
SALEMA 1o trim. 2020	123.029	4.823	16.352.466	1.708	123.034	207.118	42	32.499,45	0,0%	10,0%	5.437	169.181	0	0
VERMELHO 1o trim. 2020	77.654	4.569	3.064.971	2.117	77.658	120.426	42	20.513,48	0,0%	10,0%	3.161	96.751	0	0

4.3 Consolidação dos dados

Superada a fase de cálculos, os valores de *royalties* e participações especiais são consolidados de forma semelhante. As principais diferenças são:

- as participações especiais são pagas trimestralmente*, logo, é mister consolidar três meses de produção para cada campo e efetuar o “descasamento” de dois meses, a contar do último mês do referido trimestre;
- novos critérios de rateio dos royalties* – o critério adotado para a distribuição do montante da parcela de *royalties* para os estados não produtores foi a tabela de distribuição de recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE). A adoção deste critério visa a seguir o modelo já implementado para outras transferências da União para as unidades federativas, evitando, ao menos, uma nova discussão na implementação de um critério diverso para rateio.

Entretanto, como Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo possuem qualificação de produtores, eles foram excluídos, por conseguinte, desta tabela. Assim, redistribuímos as demais UFs de acordo com o critério de rateio anteriormente disposto, apenas excluindo os três estados citados. Portanto, inserimos mais uma camada aos valores consolidados dos *royalties*, de acordo com a Tabela 16.

Tabela 16. Cálculo dos coeficientes do rateio na distribuição dos *royalties* para os estados não produtores, de acordo com o novo ordenamento jurídico

Cálculo dos coeficientes do Fundo Especial do Petróleo

UF	Fator pop.	Fator RDpC	Fator inicial	Razão exc./refer.	Redutor	Fator final	Coef.	
AC	0,0068	0,0225	0,0293	0,000000	0,0000	0,0293	3,5728%	3,5728%
AL	0,0137	0,0280	0,0416	0,000000	0,0000	0,0416	5,0829%	5,0829%
AM	0,0158	0,0232	0,0389	0,000000	0,0000	0,0389	4,7482%	4,7482%
AP	0,0068	0,0202	0,0270	0,091567	0,0025	0,0245	2,9894%	2,9894%
BA	0,0397	0,0250	0,0647	0,000000	0,0000	0,0647	7,9001%	7,9001%
CE	0,0363	0,0268	0,0631	0,000000	0,0000	0,0631	7,7012%	7,7012%
DF	0,0115	0,0075	0,0191	1,919162	0,0366	0,0050	0,6102%	0,6102%
GO	0,0266	0,0154	0,0421	0,424235	0,0178	0,0242	2,9557%	2,9557%

continua...

Cálculo dos coeficientes do Fundo Especial do Petróleo

UF	Fator pop.	Fator RDpC	Fator inicial	Razão exc./ refer.	Redutor	Fator final	Coef.	
MA	0,0281	0,0332	0,0613	0,000000	0,0000	0,0613	7,4784%	7,4784%
MG	0,0397	0,0165	0,0562	0,332751	0,0187	0,0375	4,5786%	4,5786%
MS	0,0107	0,0157	0,0264	0,405522	0,0107	0,0157	1,9122%	1,9122%
MT	0,0132	0,0162	0,0294	0,355622	0,0105	0,0189	2,3115%	2,3115%
PA	0,0330	0,0276	0,0606	0,000000	0,0000	0,0606	7,3953%	7,3953%
PB	0,0162	0,0257	0,0419	0,000000	0,0000	0,0419	5,1106%	5,1106%
PE	0,0381	0,0239	0,0620	0,000000	0,0000	0,0620	7,5706%	7,5706%
PI	0,0132	0,0288	0,0420	0,000000	0,0000	0,0420	5,1263%	5,1263%
PR	0,0397	0,0142	0,0539	0,553144	0,0298	0,0241	2,9385%	2,9385%
RN	0,0140	0,0223	0,0362	0,000000	0,0000	0,0362	4,4221%	4,4221%
RO	0,0071	0,0187	0,0258	0,176813	0,0046	0,0213	2,5964%	2,5964%
RR	0,0068	0,0190	0,0258	0,156021	0,0040	0,0218	2,6616%	2,6616%
RS	0,0397	0,0131	0,0528	0,684132	0,0361	0,0167	2,0347%	2,0347%
SC	0,0274	0,0126	0,0400	0,752745	0,0301	0,0099	1,2069%	1,2069%
SE	0,0091	0,0234	0,0324	0,000000	0,0000	0,0324	3,9592%	3,9592%
TO	0,0068	0,0207	0,0275	0,064538	0,0018	0,0257	3,1368%	3,1368%
Brasil	0,5000	0,5000	1,0000			0,8194	100,00%	

Fonte: elaborado com base nos dados contidos em *Estimativas de população para 1º de julho de 2013* (IBGE) (enviadas ao TCU em 31 de outubro de 2013) e *Indicadores sociais municipais: uma análise dos resultados do universo do censo demográfico*.
 Obs.: foram excluídos os dados do Rio de Janeiro, do Espírito Santo e de São Paulo por ser mais provável que estes estados optem por receber sua participação nos royalties do petróleo na condição de estados confrontantes.

5 ANÁLISE DOS DADOS

5.1 Análise das informações extraídas

Finalmente, apresentamos a tabela com a consolidação dos valores de royalties, participações especiais e participações governamentais (soma dos dois primeiros) entre os anos de 2015 e 2020 para todos os estados.

A tabela apresenta a consolidação dos dados com suas linhas compostas pelas UFs, segmentados por dois blocos: estados produtores (Rio de Janeiro, Espírito Santo e São Paulo) e estados não produtores (os demais). As colunas, por sua vez, referem-se aos anos de 2015 a 2020.

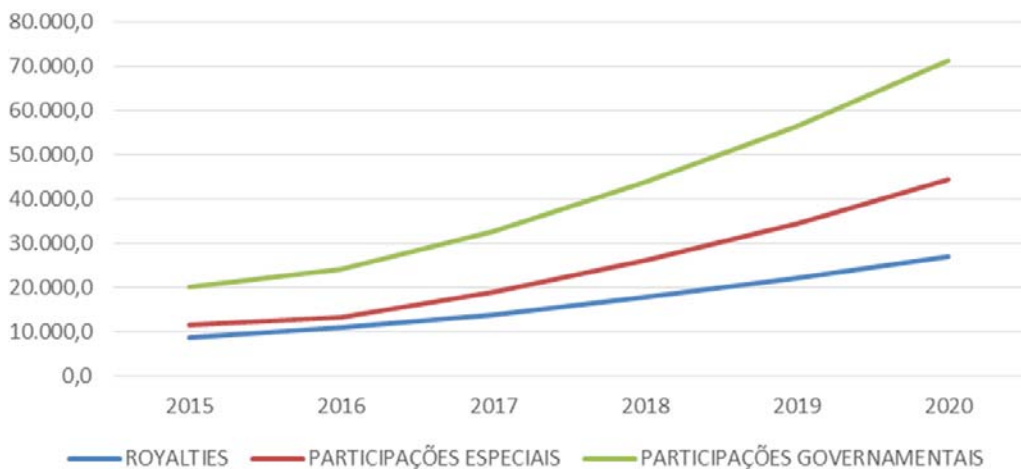
Tabela 17. Consolidação da distribuição de participações governamentais de 2015 a 2020 para todas as unidades federativas

	UF	ROYALTIES					PARTICIPAÇÕES ESPECIAIS					PARTICIPAÇÕES GOVERNAMENTAIS					Total				
		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Valor	%
Produtores	RJ	2.967	3.742	4.636	5.945	7.305	8.855	9.477	10.824	16.049	22.661	30.045	37.402	12.444	14.565	20.685	28.606	37.350	46.257	159.907	64,5%
	ES	465	477	482	585	739	1.009	1.310	1.203	1.421	1.699	2.186	3.394	1.776	1.680	1.903	2.284	2.925	4.404	14.972	6,0%
	SP	479	653	751	878	997	1.163	555	1.009	1.463	1.578	1.823	2.274	1.034	1.662	2.214	2.456	2.820	3.437	13.623	5,5%
Não-produtores	AC	168	217	278	368	462	570	—	—	—	—	—	—	168	217	278	368	462	570	2.062	0,8%
	AL	239	308	395	523	658	810	—	—	—	—	—	—	239	308	395	523	658	810	2.933	1,2%
	AM	223	288	369	489	615	757	—	—	—	—	—	—	223	288	369	489	615	757	2.740	1,1%
	AP	140	181	232	308	387	477	—	—	—	—	—	—	140	181	232	308	387	477	1.725	0,7%
	BA	371	479	614	813	1.023	1.259	26	22	25	27	28	28	398	501	639	840	1.050	1.287	4.715	1,9%
	CE	362	467	599	793	997	1.228	—	—	—	—	—	—	362	467	599	793	997	1.228	4.444	1,8%
	DF	29	37	47	63	79	97	—	—	—	—	—	—	29	37	47	63	79	97	352	0,1%
	GO	139	179	230	304	383	471	—	—	—	—	—	—	139	179	230	304	383	471	1.706	0,7%
	MA	351	453	582	770	968	1.192	—	—	—	—	—	—	351	453	582	770	968	1.192	4.316	1,7%
	MG	215	277	356	471	593	730	—	—	—	—	—	—	215	277	356	471	593	730	2.642	1,1%
	MS	90	116	149	197	248	305	—	—	—	—	—	—	90	116	149	197	248	305	1.104	0,4%
	MT	109	140	180	238	299	368	—	—	—	—	—	—	109	140	180	238	299	368	1.334	0,5%
	PA	347	448	575	761	957	1.179	—	—	—	—	—	—	347	448	575	761	957	1.179	4.268	1,7%
	PB	240	310	397	526	662	815	—	—	—	—	—	—	240	310	397	526	662	815	2.949	1,2%
	PE	356	459	589	779	980	1.207	—	—	—	—	—	—	356	459	589	779	980	1.207	4.369	1,8%
	PI	241	311	399	528	664	817	—	—	—	—	—	—	241	311	399	528	664	817	2.958	1,2%
	PR	138	178	229	302	380	468	—	—	—	—	—	—	138	178	229	302	380	468	1.696	0,7%
	RN	208	268	344	455	572	705	42	30	30	30	31	34	250	298	374	486	604	739	2.750	1,1%
	RO	122	157	202	267	336	414	—	—	—	—	—	—	122	157	202	267	336	414	1.498	0,6%
	RR	125	161	207	274	345	424	—	—	—	—	—	—	125	161	207	274	345	424	1.536	0,6%
RS	96	123	158	209	263	324	—	—	—	—	—	—	96	123	158	209	263	324	1.174	0,5%	
SC	57	73	94	124	156	192	—	—	—	—	—	—	57	73	94	124	156	192	697	0,3%	
SE	186	240	308	407	512	631	—	—	—	6	346	1.155	186	240	308	413	858	1.786	3.791	1,5%	
TO	147	190	244	323	406	500	—	—	—	—	—	—	147	190	244	323	406	500	1.810	0,7%	
	Total*	8.609	10.933	13.645	17.700	21.985	26.968	11.411	13.088	18.987	26.001	34.459	44.286	20.020	24.021	32.632	43.701	56.444	71.254	248.072	100,0%

A tabela é autoexplicativa, mas convém tecer alguns comentários. Em relação ao bloco dos estados produtores, o Rio de Janeiro continua ocupando a primeira posição, com o somatório do período de 2015 a 2020 perfazendo uma receita de participações governamentais de cerca de R\$ 160 bilhões (ou 64,5%). Espírito Santo e São Paulo dividem a segunda e a terceira colocações, com R\$ 15 bilhões e R\$ 13,6 bilhões respectivamente.

No bloco dos estados não produtores o destaque fica para os Estados da Bahia, do Ceará, do Maranhão, do Pará, de Pernambuco e de Sergipe. Até 2020, cada um deles receberá mais de R\$ 1 bilhão relativo a participações governamentais. Sergipe merece uma ênfase, pois cerca de 40% das participações governamentais advêm de participações especiais próprias, e não de repasses de estados produtores.

Gráfico 1. Previsão de distribuição de participações governamentais para todas as UF's (período de 2015 a 2020)



Valores nominais (em R\$ bilhões)

Fonte: elaboração dos autores

No Gráfico 1 observamos um crescimento consistente das participações governamentais. De modo geral, seu crescimento médio anual é da ordem de 29% a.a. Se considerarmos a variação total do período, observamos que de 2015 a 2020 há um grande crescimento – na casa de 256%.

Não obstante, fica evidente também um aumento mais que proporcional das participações especiais em relação aos *royalties*. Enquanto as primeiras apresentaram

um crescimento médio anual em 31,6% a.a., os segundos cresceram a uma taxa de aproximadamente 25,7% a.a.

6 IMPACTO NAS RECEITAS ESTADUAIS

6.1 Panorama atual

No que tange ao impacto dessas novas receitas nos orçamentos estaduais, é importante salientar que a receita pública assume fundamental importância, por ser o meio pelo qual a administração pública financia os gastos públicos. Para Silva (2004) apud Soares et al. (2011):

A partir do ingresso da receita pública, o Estado está apto a arcar com todos os encargos para a manutenção de sua organização, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania e com seu próprio patrimônio.

Ainda conforme o mesmo autor, a relevância da receita pública é notada especialmente no processo orçamentário, dado que esta condiciona a execução orçamentária da despesa à sua efetiva arrecadação.

Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Federal n. 101/2000), ao estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, consignou em seu artigo 11: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Com essa imposição, o legislador ressaltou a proeminência das receitas próprias (constituídas majoritariamente pelas receitas tributárias) sobre as demais fontes de receitas, sinalizando que o ente federado deve buscar a autonomia fiscal, passando a ter um menor grau de dependência dos repasses e das transferências, especialmente as voluntárias.

É sob essa ótica que serão analisadas as receitas dos estados no que tange à participação e ao peso das participações governamentais do petróleo e do gás natural, neste trabalho entendido como a soma das receitas da compensação financeira pela produção de petróleo prevista na Lei n. 7.990/1989, do excedente da produção do petróleo – Lei n. 9.478/1997, da participação especial – Lei n. 9.478/1997 e da cota-parte do Fundo Especial do Petróleo (FEP).

Começou-se o exame pelo ano-exercício de 2005. Naquele ano foram distribuídos cerca de R\$ 4,8 bilhões em *royalties* do petróleo contra uma receita total (de todas as UFs somadas) de R\$ 275,7 bilhões e uma receita tributária de R\$ 175,8 bilhões, o que representa um peso de 1,74% na receita total e 2,73% sobre a receita tributária. Entretanto, apenas seis unidades da Federação (Alagoas, Amazonas, Bahia, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte e Sergipe) alcançaram média de participação superior a 1% na receita total, sendo também as que concentraram cerca de 98% desse repasse (4,69 bilhões de R\$), pois todas são confrontantes. Outros dois estados (Amapá e Roraima) registraram peso dos *royalties* acima de 1% na receita tributária, não pela expressividade do repasse, mas pelo alto grau de dependência em relação às receitas de transferências, posto que a relação receita tributária x receita total dessas duas UFs alcançou a menor representatividade entre todos os demais, ficando abaixo de 20%, conforme a Tabela 18.

Tabela 18. Comparativo do peso dos *royalties* do petróleo na receita pública total e na receita tributária por UF no exercício de 2005

UF/RECEITAS Exercício: 2005	RECEITAS R\$ milhões			Peso dos royalties nas receitas	
	Receita total	Receita tributária	Royalties + FEP	Total	Tributária
Acre	1.841	405	3,20	0,17%	0,79%
Alagoas	2.970	1.244	36,98	1,25%	2,97%
Amapá	1.540	290	3,19	0,21%	1,10%
Amazonas	5.242	3.205	179,36	3,42%	5,60%
Bahia	14.447	7.650	160,45	1,11%	2,10%
Ceará	7.787	3.520	20,81	0,27%	0,59%
Distrito Federal	6.863	4.790	0,00	0,00%	0,00%
Espírito Santo	7.327	5.038	23,57	0,32%	0,47%
Goiás	7.682	4.894	2,66	0,03%	0,05%
Maranhão	4.383	1.676	0,00	0,00%	0,00%
Mato Grosso	5.357	3.405	2,16	0,04%	0,06%

continua...

continuação

UF/RECEITAS Exercício: 2005	RECEITAS R\$ milhões			Peso dos royalties nas receitas	
	Receita total	Receita tributária	Royalties + FEP	Total	Tributária
Mato Grosso do Sul	3.960	2.719	1,28	0,03%	0,05%
Minas Gerais	25.514	17.839	0,00	0,00%	0,00%
Pará	5.835	3.103	5,72	0,10%	0,18%
Paraíba	3.703	1.550	4,48	0,12%	0,29%
Paraná	13.701	9.858	11,39	0,08%	0,12%
Pernambuco	9.480	4.911	6,45	0,07%	0,13%
Piauí	2.759	1.035	4,04	0,15%	0,39%
Rio de Janeiro	30.274	17.023	4.019	13,28%	23,61%
Rio Grande do Norte	3.946	1.909	206,42	5,23%	10,82%
Rio Grande do Sul	16.650	12.630	2,20	0,01%	0,02%
Rondônia	2.555	1.391	2,63	0,10%	0,19%
Roraima	1.120	222	2,32	0,21%	1,04%
Santa Catarina	8.942	6.584	1,20	0,01%	0,02%
São Paulo	76.110	57.066	5,08	0,01%	0,01%
Sergipe	3.017	1.150	86,54	2,87%	7,53%
Tocantins	2.730	764	4,06	0,15%	0,53%
Total estados	275.735	175.871	4.796	1,74%	2,73%

Fonte: Siconfi/STN; elaboração: FFEb, 2014 – Núcleo 2: Análise das Receitas Estaduais

Olhando para 2013, o quadro praticamente se repete: seis estados concentram 96% dos royalties recebidos, notando-se, porém, que houve uma queda no peso destes sobre as receitas total e tributária, porque, em parte, no período estas duas últimas categorias de receitas cresceram mais que proporcionalmente (181% e 144% respectivamente) que a primeira (137%), mas ainda assim para os estados que são credores de um volume mais significativo dessas transferências, o que resulta num peso significativo em suas receitas totais.

Tabela 19. Comparativo do peso dos *royalties* do petróleo na receita pública total e na receita tributária por UF no exercício de 2013

UF/RECEITAS Exercício: 2013	RECEITAS R\$ milhões			Peso dos royalties nas receitas	
	Receita total	Receita tributária	Royalties + FEP	Total	Tributária
Acre	5.543	1.015	9	0,16%	0,88%
Alagoas	8.373	3.203	42	0,51%	1,32%
Amapá	5.226	906	9	0,17%	0,98%
Amazonas	16.064	8.083	294	1,83%	3,63%
Bahia	38.714	18.477	282	0,73%	1,53%
Ceará	21.245	10.151	38	0,18%	0,38%
Distrito Federal	18.479	11.444	0	0,00%	0,00%
Espírito Santo*	17.725	10.004	1.581	8,92%	15,81%
Goiás	24.596	15.601	7	0,03%	0,05%
Maranhão	14.881	5.187	40	0,27%	0,76%
Mato Grosso	18.207	8.791	6	0,03%	0,07%
Mato Grosso do Sul	12.639	7.163	3	0,03%	0,05%
Minas Gerais	77.966	43.482	12	0,01%	0,03%
Pará	19.415	9.220	16	0,08%	0,17%
Paraíba	10.844	4.568	12	0,12%	0,27%
Paraná	35.996	24.631	14	0,04%	0,06%
Pernambuco	30.825	13.442	18	0,06%	0,13%
Piauí	8.944	3.197	11	0,13%	0,35%
Rio de Janeiro*	76.603	40.612	8.229	10,74%	20,26%
Rio Grande do Norte	11.200	4.841	301	2,69%	6,22%
Rio Grande do Sul	48.656	28.594	6	0,01%	0,02%

continua...

continuação

UF/RECEITAS Exercício: 2013	RECEITAS R\$ milhões			Peso dos royalties nas receitas	
	Receita total	Receita tributária	Royalties + FEP	Total	Tributária
Rondônia	7.096	3.083	7	0,10%	0,24%
Roraima	4.146	652	6	0,16%	0,99%
Santa Catarina	27.279	16.564	3	0,01%	0,02%
São Paulo*	196.876	130.554	218	0,11%	0,17%
Sergipe	8.857	2.981	178	2,01%	5,97%
Tocantins	7.811	2.212	11	0,14%	0,51%
Total estados	774.205	428.659	11.356	1,47%	2,65%

Fonte: Siconfi/STN; Elaboração: FFEB, 2014 – Núcleo 2: Análise das Receitas Estaduais

* Valores substituídos pelos valores divulgados pela ANP em ago/2014.

6.2 Perspectivas para o futuro

Outro ponto de vista, também muito interessante, relacionado à distribuição dos *royalties* é a observação, ano a ano, da equivalência deste repasse advindo dos estados produtores para os não produtores. Esta ótica tem fins meramente gerenciais, visto que operacionalmente não se aplica no direito público financeiro brasileiro. A seguir, apresentamos as tabelas referentes aos anos de 2015 a 2020 (Tabelas de 20 a 25).

Tabela 20. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2015 (R\$ milhões)

2015				
UF		Produtores		
		RJ	ES	SP
Destinação própria de <i>royalties</i>	RJ	1.380		
	ES		216	
	SP			223
Destinação de <i>royalties</i> para não produtores	AC	57	9	9
	AL	81	13	13
	AM	75	12	12
	AP	47	7	8
	BA	125	20	20
	CE	122	19	20
	DF	10	2	2
	GO	47	7	8
	MA	119	19	19
	MG	73	11	12
	MS	30	5	5
	MT	37	6	6
	PA	117	18	19
	PB	81	13	13
	PE	120	19	19
	PI	81	13	13
	PR	47	7	8
	RN	70	11	11
	RO	41	6	7
	RR	42	7	7
RS	32	5	5	
SC	19	3	3	
SE	63	10	10	
TO	50	8	8	
Total		2.967	465	479

Tabela 21. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2016 (R\$ milhões)

2016				
UF		Produtores		
		RJ	ES	SP
Destinação própria de <i>royalties</i>	RJ	1.701		
	ES		217	
	SP			297
Destinação de <i>royalties</i> para não produtores	AC	73	9	13
	AL	104	13	18
	AM	97	12	17
	AP	61	8	11
	BA	161	21	28
	CE	157	20	27
	DF	12	2	2
	GO	60	8	11
	MA	153	19	27
	MG	93	12	16
	MS	39	5	7
	MT	47	6	8
	PA	151	19	26
	PB	104	13	18
	PE	155	20	27
	PI	105	13	18
	PR	60	8	10
	RN	90	12	16
	RO	53	7	9
	RR	54	7	9
	RS	42	5	7
SC	25	3	4	
SE	81	10	14	
TO	64	8	11	
Total		3.742	477	653

Tabela 22. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2017 (R\$ milhões)

2017				
UF		Produtores		
		RJ	ES	SP
Destinação própria de <i>royalties</i>	RJ	2.038		
	ES		212	
	SP			330
Destinação de <i>royalties</i> para não produtores	AC	93	10	15
	AL	132	14	21
	AM	123	13	20
	AP	78	8	13
	BA	205	21	33
	CE	200	21	32
	DF	16	2	3
	GO	77	8	12
	MA	194	20	31
	MG	119	12	19
	MS	50	5	8
	MT	60	6	10
	PA	192	20	31
	PB	133	14	22
	PE	197	20	32
	PI	133	14	22
	PR	76	8	12
	RN	115	12	19
	RO	67	7	11
	RR	69	7	11
RS	53	5	9	
SC	31	3	5	
SE	103	11	17	
TO	81	8	13	
Total		4.636	482	751

Tabela 23. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2018 (R\$ milhões)

2018				
UF		Produtores		
		RJ	ES	SP
Destinação própria de <i>royalties</i>	RJ	2.557		
	ES		252	
	SP			378
Destinação de <i>royalties</i> para não produtores	AC	121	12	18
	AL	172	17	25
	AM	161	16	24
	AP	101	10	15
	BA	268	26	40
	CE	261	26	39
	DF	21	2	3
	GO	100	10	15
	MA	253	25	37
	MG	155	15	23
	MS	65	6	10
	MT	78	8	12
	PA	251	25	37
	PB	173	17	26
	PE	257	25	38
	PI	174	17	26
	PR	100	10	15
	RN	150	15	22
	RO	88	9	13
	RR	90	9	13
RS	69	7	10	
SC	41	4	6	
SE	134	13	20	
TO	106	10	16	
Total		5.945	585	878

Tabela 24. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2019 (R\$ milhões)

2019				
UF		Produtores		
		RJ	ES	SP
Destinação própria de <i>royalties</i>	RJ	3.108		
	ES		314	
	SP			424
Destinação de <i>royalties</i> para não produtores	AC	150	15	20
	AL	213	22	29
	AM	199	20	27
	AP	125	13	17
	BA	332	34	45
	CE	323	33	44
	DF	26	3	3
	GO	124	13	17
	MA	314	32	43
	MG	192	19	26
	MS	80	8	11
	MT	97	10	13
	PA	310	31	42
	PB	214	22	29
	PE	318	32	43
	PI	215	22	29
	PR	123	12	17
	RN	186	19	25
	RO	109	11	15
	RR	112	11	15
RS	85	9	12	
SC	51	5	7	
SE	166	17	23	
TO	132	13	18	
Total		7.305	739	997

Tabela 25. Destinação de *royalties* dos estados produtores para os não produtores em 2020 (R\$ milhões)

2020				
UF		Produtores		
		RJ	ES	SP
Destinação própria de <i>royalties</i>	RJ	3.108		
	ES		314	
	SP			424
Destinação de <i>royalties</i> para não produtores	AC	150	15	20
	AL	213	22	29
	AM	199	20	27
	AP	125	13	17
	BA	332	34	45
	CE	323	33	44
	DF	26	3	3
	GO	124	13	17
	MA	314	32	43
	MG	192	19	26
	MS	80	8	11
	MT	97	10	13
	PA	310	31	42
	PB	214	22	29
	PE	318	32	43
	PI	215	22	29
	PR	123	12	17
	RN	186	19	25
	RO	109	11	15
	RR	112	11	15
	RS	85	9	12
SC	51	5	7	
SE	166	17	23	
TO	132	13	18	
Total		7.305	739	997

Na verdade, o montante gerado por um determinado estado produtor é transferido para a União, a qual consolida esses valores com as demais importâncias advindas da mesma rubrica, seja de outros estados produtores seja, eventualmente, de alguns estados qualificados como não produtores. A título de exemplo, o Estado do Rio de Janeiro não transferiu diretamente R\$ 161 milhões para a Bahia no ano de 2016. Esta análise serve apenas para termos uma dimensão do quanto foi repassado para os cofres baianos proporcionalmente àquela remuneração da atividade de petróleo e gás naquele determinado período em campos localizados na costa fluminense.

É importante notar que a participação dos estados não produtores na recepção dos recursos oriundos da rubrica de *royalties* vai aumentando paulatinamente tanto em termos relativos quanto absolutos. Por um lado, isso se explica pela progressividade da alíquota conforme a nova legislação, por outro, pelo aumento da produção nacional em igual período.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou apresentar de forma sintetizada um panorama sobre o setor de petróleo e gás natural no Brasil. Optamos por evitar o detalhamento excessivo sobre assunto de alto grau de complexidade da cadeia produtiva e com uma série de especificidades nas fases de exploração (sísmica e perfuração) e de produção. Desta feita, implementamos mais objetividade ao expor a legislação relativa ao direito do petróleo, em vez de nos atermos aos aspectos pormenorizados da engenharia do petróleo.

Nessa esteira, alterações recentes na legislação do setor foram o principal alvo deste estudo. Por se tratar de tema relacionado a expectativas, com ênfase nos sistemas de produção e de preços, foi necessário estabelecer algumas premissas para a construção de um modelo preditivo.

Buscou-se construir um modelo que integrasse algumas experiências anteriores e fosse adequado para a previsão da arrecadação e da distribuição das participações governamentais entre as unidades federativas nos anos de 2015 a 2020, sob a égide da legislação vigente (embora, atualmente, com efeitos suspensos pelo Supremo Tribunal Federal).

Nossa metodologia não só incorporou uma série de dados secundários advindos essencialmente de fontes públicas como gerou outros dados necessários à complemen-

tação da base de dados. A criação, a agregação de diversos componentes relativos aos campos de produção de petróleo e gás natural e a realização de cálculos e estimativas foram um processo de construção que visou a se adequar às necessidades do ordenamento regulatório e se alinhar ao Plano Estratégico 2030 e ao Plano de Negócios e Gestão 2014-2018 da Petrobras.

Em última análise, observamos que a nova distribuição das participações governamentais propiciará um acréscimo considerável, por vezes na escala de bilhões de reais, na receita de estados que outrora nada recebiam relativamente a essa rubrica. Verifica-se também que essa tendência de aumento no aporte de recursos aos chamados estados não produtores se acentua ao longo do tempo tanto em termos absolutos – devido ao aumento previsto da produção – quanto relativos – em virtude da escala progressiva da alíquota.

REFERÊNCIAS

ABREU, Raíssa. **Regimes de concessão e de partilha**. Disponível em: < <http://www12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/regimes-de-concessao-e-de-partilha> > . Acesso em: 28/05/2014.

Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Disponível em: < <http://www.anp.gov.br/?id=532> > .

_____. Informações sobre Campos. Disponível em: < <http://www.anp.gov.br/?pg=70621&m=&t1=&t2=&t3=&t4=&ar=&ps=&cachebust=1400098670860> > .

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10.520: informação e documentação: apresentação de citações em documentos**. Rio de Janeiro, 2002.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Sistema gerador de séries temporais**. Disponível em: < <https://www3.bcb.gov.br/sgspub/localizarseries/localizarSeries.do?method=prepararTelaLocalizarSeries> > .

BARBOSA, Décio. **Guia dos royalties do petróleo e do gás natural**. Rio de Janeiro: Agência Nacional do Petróleo (ANP), 2001.

BARBOSA, Décio; BASTOS, Albano. **Impacto da tributação nas atividades de E&P em águas profundas no Brasil**. Monografia de conclusão do Curso de Especialização em Regulação para Petróleo e Gás Natural. Campinas: Unicamp, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Federalismo, isonomia e segurança jurídica: inconstitucionalidade das alterações na distribuição de royalties do petróleo**. Disponível em: < <http://www.iabnacional.org.br/IMG/pdf/doc-3045.pdf> > . Acesso em 10 de jun. 2014.

BLOG DO PLANALTO. Presidência da República. Disponível em: < <http://blog.planalto.gov.br/governo-espera-r-630-bilhoes-a-mais-para-saude-e-educacao-com-recursos-do-pre-sal/> > .

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Decreto n. 1, de 11 de janeiro de 1991**. Regulamenta o pagamento da compensação financeira instituída pela Lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0001.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Decreto n. 2.765, de 3 de agosto de 1998**. Define critérios para cálculo e cobrança das Participações Governamentais de que trata a Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997, aplicáveis às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2705.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Decreto n. 93.189, de 29 de agosto de 1986**. Regulamenta a Lei n. 7.525, de 22 de julho de 1986, que dispõe sobre a indenização a ser paga pela Petrobras e suas subsidiárias aos estados e municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D93189.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 2.004, de 3 de outubro de 1953**. Dispõe sobre a Política Nacional do Petróleo e define as atribuições do Conselho Nacional do Petróleo, institui a sociedade anônima, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L2004.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 7.453, de 27 de dezembro de 1985**. Modifica o artigo 27 e seus parágrafos da Lei n. 2.004, de 3 de outubro de 1953, alterada pela Lei n. 3.257, de 2 de setembro de 1957, que “dispõe sobre a Política Nacional do Petróleo e define as atribuições do Conselho Nacional do Petróleo, institui a Sociedade por Ações Petróleo Brasileiro Sociedade Anônima e dá outras providências”. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7453.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 7.525, de 22 de julho de 1986**. Estabelece normas complementares para a execução do disposto no art. 27 da Lei n. 2.004, de 3 de outubro de 1953, com a redação da Lei n. 7.453, de 27 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7525.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989**. Institui, para os estados, Distrito Federal e municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais em seus respectivos territórios, plataformas continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, e dá outras providências (art. 21, XIX da CF). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7990.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997**. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9478.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 12.276, de 30 de junho de 2010.** Autoriza a União a ceder onerosamente a Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras o exercício das atividades de pesquisa e lavra de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos de que trata o inciso I do art. 177 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Lei/L12276.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 12.351, de 22 de dezembro de 2010.** Dispõe sobre a exploração e a produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, sob o regime de partilha de produção, em áreas do pré-sal e em áreas estratégicas; cria o Fundo Social – FS e dispõe sobre sua estrutura e fontes de recursos; altera dispositivos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997; e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12351.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 12.734, de 30 de novembro de 2012.** Modifica as Leis ns. 9.478, de 6 de agosto de 1997, e n. 12.351, de 22 de dezembro de 2010, para determinar novas regras de distribuição entre os entes da Federação dos *royalties* e da Participação Especial devidos em função da exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, e para aprimorar o marco regulatório sobre a exploração desses recursos no regime de partilha. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12734.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Lei n. 12.858, de 9 de setembro de 2013.** Dispõe sobre a destinação para as áreas de educação e saúde de parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural, com a finalidade de cumprimento da meta prevista no inciso VI do *caput* do art. 214 e no art. 196 da Constituição Federal; altera a Lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989; e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12858.htm > . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Receitas públicas:** manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233 p. Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPublicas.pdf > . Acesso em: 27/10/2014.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > .

BRASIL ESCOLA. **História do petróleo no Brasil.** Disponível em: < <http://www.brasile scola.com/brasil/historia-do-petroleo-no-brasil.htm> > . Acesso em: 10/06/2014.

CAÇADOR, Sávio Bertochi. **Os impactos dos royalties do petróleo na economia e nas finanças públicas do Espírito Santo e de seus municípios.** Vitória: Ufes/CCJE/DE, 2005. 109 p.

CLICK. Disponível em: < <http://www.clickmacae.com.br/?sec=361&pag=pagina&cod=292> > .

COM CIÊNCIA. **História do petróleo no Brasil.** Disponível em: < <http://www.comciencia.br/reportagens/petroleo/pet06.shtml> > . Acesso em: 10/06/2014.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. *Royalties*: entenda como as receitas do petróleo são originadas e distribuídas na Federação brasileira. **Estudos Técnicos CNM/Confederação Nacional de Municípios.** Brasília: CNM, 2010. 48 p.

FERNANDES, Camila Formoso. **A evolução da arrecadação de royalties do petróleo no Brasil e seu impacto sobre o desenvolvimento econômico do Estado do Rio de Janeiro.** Rio de Janeiro: UFRJ/IE, 2007. 72 p.

FRIEDMAN, Renato; MONTALVÃO, Edmundo. **Compensações financeiras pela exploração de recursos naturais da União: política atual e recomendações de reforma.** Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2003. 21 p.

GUERRA, S. M. G.; HONORATO, F. **A lei do petróleo e a renda petrolífera no Brasil.** Campinas: Unicamp/DE/FEM, 2004. 15 p.

LIMA, Paulo César Ribeiro. **Os “royalties do petróleo”, a Lei n. 12.734/2012 e a ação a ser julgada pelo STF.** Disponível em: < <http://www.aslegis.org/2013/04/os-royalties-do-petroleo-lei-n.html> > . Acesso em: 10/09/2014.

MACHADO, Carlos José Saldanha; VILANI, Rodrigo Machado. **Análise da justiça intergeracional como princípio norteador para a destinação dos royalties de petróleo.** In: ENCONTRO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA ECOLÓGICA, 9, 2011, Brasília. Disponível em: < http://www.ecoeco.org.br/conteudo/publicacoes/encontros/ix_en/GT4-315-212-20110620200901.pdf > . Acesso em: 10/06/2014. 21 p.

MANOEL, Cacio Oliveira. **Disciplina jurídica dos royalties de petróleo no ordenamento jurídico brasileiro.** Natal: UFRN/CCSA/CD, 2003. 59 p.

MARTINS, Marcilene; SOGARI, Mário Augusto Brudna; RUDNICKI, Sara. **A regulamentação da atividade petrolífera no Brasil e os desafios colocados pelas descobertas de reservas de petróleo na camada pré-sal.** Porto Alegre: UFRGS/FCE/DERI, 2012. 18 p.

MESQUITA, Daniel Augusto. **O novo modelo de distribuição dos royalties do petróleo e gás natural e o federalismo cooperativo.** Disponível em: < <http://royaltiesdopetroleo.ucam-campos.br/index.php/artigos> > . Acesso em: 10/06/2014.

PACHECO, Carlos Augusto Góes. **A aplicação e o impacto dos royalties do petróleo no desenvolvimento econômico dos municípios confrontantes da Bacia de Campos.** Rio de Janeiro: UFRJ/IE, 2003. 141 p.

_____. O impacto dos royalties do petróleo no desenvolvimento econômico dos municípios da região norte fluminense. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE P&D EM PETRÓLEO E GÁS, 3. Salvador, out. 2005. **Anais eletrônicos.** Disponível em: < www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP_0181_05.pdf > . Acesso em: outubro/2014.

_____. **Avaliação de critérios de distribuição e de utilização de recursos das Participações Governamentais no Brasil.** Rio de Janeiro: Coppe/UFRJ, 2007. 321 p.

PETROBRAS. Apresentação do Plano de Negócios e Gestão da Petrobras 2014 a 2018. Disponível em: < <http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/estrategia/plano-de-negocios-e-gestao/> > .

_____. Disponível em: < <http://www.petrobras.com.br/fatos-e-dados/nove-plataformas-que-vao-ampliar-a-producao-de-petroleo-no-brasil.htm?gclid=CNGHtP3Etr4CFTQQ7AodnmIAaQ> > .

POSTALI, Fernando Antonio. **Renda mineral, divisão de riscos e benefícios governamentais na exploração de petróleo no Brasil**. Dissertação (mestrado em Economia). Instituto de Pesquisas Econômicas da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002.

SCHECHTMAN, Rafael et. al. **Participações Governamentais na nova lei do petróleo**. Disponível em: <files.petflorestalufrpe.webnode.com.br/200000590.../ibp32200.pdf> . Acesso em: 10/06/2014.

SERRA, Rodrigo Valente. **Contribuição para o debate acerca da repartição dos royalties no Brasil**. Campinas: Unicamp/IE, 2005. 289 p.

SHELL. Disponível em: <http://www.shell.com/bra/products-services/solutions-for-businesses/ep/projects.html> .

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque adminis-trativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2002. 322 p.

SOARES, Maurélio; GOMES, Ely do Carmo; TOLEDO, Jorge Ribeiro. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. **Revista de Administração Pública – RAP**, Rio de Janeiro, 45(2), p. 459-481, mar./abr. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf> . Acesso em: outubro/2014.

SUA PESQUISA. COM. **História do petróleo no Brasil**. Disponível em: <http://www.suapesquisa.com/historia/historia_petroleo.htm> . Acesso em: 10/06/2014.

_____. **Origem do petróleo, produtos derivados do petróleo, extração de petróleo, principais países produtores, história do petróleo no Brasil, combustíveis fósseis, a Petrobras, commodities**. Disponível em: <http://www.suapesquisa.com/geografia/petroleo/> . Acesso em: 10/06/2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.917**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4379376> . Acesso em: 10/06/2014 > .

U. S. ENERGY INFORMATION ADMINISTRATION. Disponível em: <http://www.eia.gov/> .

SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA DOS ESTADOS

Erivelton Deboni dos Santos

Sefaz/MT

Caroline de Moraes Rocha

Sefaz/RJ

Diana Cabral Siqueira

Sefaz/RJ

Henrique Diniz de Oliveira

Sefaz/RJ

Juliana Martins da Rocha

Sefaz/MT

Liliane Figueiredo da Silva

Sefaz/RJ

Márcio Cassol Carvalho

SEF/SC

Marcos Gomes Rangel

Sefaz/AL

Mauro Gomes de Lima

Sefaz/PI

Paulo Juliano Zanin Valentini

SEF/SC

Roger Pereira Ferreira

Sefaz/ES

Wagner Cunha Torres

Sefaz/AL

Coordenador/orientador:

Nelson Leitão Paes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Doutor em Economia – Universidade de Brasília

nlpaes@yahoo.com.br

RESUMO

O endividamento público de alguns estados brasileiros está acima de uma linha ótima determinada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A relação definida entre a dívida de um estado e sua receita líquida real média (RLRM) deverá ficar abaixo de 1, ou seja, sua dívida deverá ser menor ou igual à sua RLRM. A preocupação existente é se os estados possuem capacidade de pagamento de suas dívidas sem o comprometimento de suas finanças para as obrigações legais e para investimentos com objetivos de crescimento econômico e social. Os dados de alguns estados identificam um risco premente de que tal situação possa ocorrer. Dessa forma, este trabalho realizará o estudo amplo dos Estados de Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Piauí, Rio de Janeiro e Santa Catarina para verificar essa capacidade de pagamento, identificando, se possível, a sustentabilidade de suas dívidas. Basicamente, para ser considerado sustentável, o montante de uma dívida pública não deve ser superior ao valor presente de todos os superávits primários futuros ao longo de um determinado período. Nos anos entre 2011 e 2014, ou seja, nas atuais gestões do Poder Executivo, os estados brasileiros e o Distrito Federal realizaram operações de crédito que devem atingir cerca de R\$ 150 bilhões e que significam aproximadamente 60% de todo o volume captado entre 2002 e 2014, segundo dados obtidos no sítio da STN. São valores significativos que se bem investidos podem colaborar para o aumento das receitas dos estados e assim melhorar a relação dívida/receita. Entretanto, o mundo e o Brasil enfrentam situações de crises financeiras que podem comprometer os resultados futuros. Ao final do trabalho, serão apresentados os resultados das análises realizadas sobre as condições de sustentabilidade das dívidas de cada estado.

Palavras-chave: Dívida pública. Sustentabilidade da dívida.

ABSTRACT

The public debt of some Brazilian states is above a critical line determined by the National Treasury (STN). The relationship defined between the debt of a state and its net Revenue Real Average (RLRM) should be below 1, meaning that the debt should be less than or equal to its RLRM. There is a concern whether states have the ability to pay their debts without compromising their finances, reducing its ability to handle with legal obligations and to promote investments necessary for social and economic growth. The data of some states identify a pressing risk that this could occur. Thus, this study will conduct a comprehensive study of the states of Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Piauí, Rio de Janeiro and Santa Catarina to check their ability to pay, identifying, if possible, the sustainability of their debt. Basically, to be considered sustainable, the amount of public debt should not exceed the present value of all future primary surpluses over a given period. In the years between 2011 and 2014, the Brazilian states and the Federal District held loans that reach about US \$ 150 billion, almost 60% of all funding volume between 2002 and 2014, according to data obtained from the site of STN. If these significant values are well invested, they may contribute to increase future revenue of the states, and thus improve the debt / revenue ratio. However, the world and Brazil face situations of financial crises that may affect future results. At the end of the work, the results of the conditions of sustainability of states' debt will be presented.

Keywords: Public debt. Debt sustainability.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 429
- 2 AS DÍVIDAS ESTADUAIS E SUAS SIMILARIDADES, 430
- 3 SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA PÚBLICA, 435
- 4 ESTUDOS DE CASO, 438
 - 4.1 Alagoas, 439
 - 4.1.1 Estoque da dívida consolidada, 439
 - 4.1.2 Serviço da dívida consolidada, 442
 - 4.1.3 Sustentabilidade da dívida, 445
 - 4.2 Espírito Santo, 447
 - 4.2.1 Estoque da dívida consolidada, 447
 - 4.2.2 Serviço da dívida consolidada, 451
 - 4.2.3 Sustentabilidade da dívida, 453
 - 4.3 Mato Grosso, 455
 - 4.3.1 Estoque da dívida consolidada, 455
 - 4.3.2 Serviço da dívida consolidada, 458
 - 4.3.3 Sustentabilidade da dívida consolidada, 460
 - 4.4 Piauí, 463
 - 4.4.1 Estoque da dívida consolidada, 463
 - 4.4.2 Serviço da dívida consolidada, 465
 - 4.4.3 Sustentabilidade da dívida, 467
 - 4.5 Rio de Janeiro, 470
 - 4.5.1 Estoque da dívida consolidada, 470
 - 4.5.2 Serviço da dívida consolidada, 473
 - 4.5.3 Sustentabilidade da dívida, 475
 - 4.6 Santa Catarina, 478

4.6.1 Estoque da dívida consolidada, 478

4.6.2 Serviço da dívida consolidada, 483

4.6.3 Sustentabilidade da dívida, 486

5 CONCLUSÃO, 489

REFERÊNCIAS, 491

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Comprometimento da DCL/RCL dos estados brasileiros, 438

Gráfico 2. Estoque do Estado de Alagoas – preços nominais, 439

Gráfico 3. Projeção do estoque – extralimite e intralimite, 440

Gráfico 4. Projeção do estoque – externa e interna, 441

Gráfico 5. Projeção do estoque por indexador dos contratos, 442

Gráfico 6. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite, 443

Gráfico 7. Projeção do serviço da dívida – interna e externa, 444

Gráfico 8. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque, 445

Gráfico 9. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida, 446

Gráfico 10. Estoque do Estado do Espírito Santo, 447

Gráfico 11. Projeção do estoque – extralimite e intralimite, 448

Gráfico 12. Projeção do estoque – externa e interna, 450

Gráfico 13. Projeção do estoque por indexador dos contratos, 451

Gráfico 14. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite, 452

Gráfico 15. Projeção do serviço da dívida – interna e externa, 453

Gráfico 16. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque, 454

Gráfico 17. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida, 455

Gráfico 18. Estoque do Estado de Mato Grosso – preços nominais, 455

Gráfico 19. Projeção do estoque – extralimite e intralimite, 456

Gráfico 20. Projeção do estoque – externa e interna, 457

- Gráfico 21. Projeção do estoque por indexador dos contratos, 458
- Gráfico 22. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite, 459
- Gráfico 23. Projeção do serviço da dívida – externa e interna, 460
- Gráfico 24. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque, 461
- Gráfico 25. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida, 462
- Gráfico 26. Estoque do Estado do Piauí – preços nominais, 463
- Gráfico 27. Projeção do estoque – extralimite e intralimite, 464
- Gráfico 28. Projeção do estoque – externa e interna, 464
- Gráfico 29. Projeção do estoque por indexador dos contratos, 465
- Gráfico 30. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite, 466
- Gráfico 31. Projeção do serviço da dívida – externa e interna, 467
- Gráfico 32. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque, 468
- Gráfico 33. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida, 469
- Gráfico 34. Estoque do Estado do Rio de Janeiro, 470
- Gráfico 35. Projeção do estoque – extralimite e intralimite, 471
- Gráfico 36. Projeção do estoque – externa e interna, 472
- Gráfico 37. Projeção do estoque por indexador dos contratos, 473
- Gráfico 38. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite, 474
- Gráfico 39. Projeção do serviço da dívida – externa e interna, 475
- Gráfico 40. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque, 476
- Gráfico 41. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida, 477
- Gráfico 42. Estoque do Estado de Santa Catarina, 479
- Gráfico 43. Projeção do estoque – extralimite e intralimite, 480
- Gráfico 44. Projeção do estoque – externa e interna, 481
- Gráfico 45. Projeção do estoque por indexador dos contratos, 482
- Gráfico 46. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite, 484
- Gráfico 47. Projeção do serviço da dívida – externa e interna, 485
- Gráfico 48. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque, 486
- Gráfico 49. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida, 487

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Limites de endividamento estadual, 436

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. 1Estoque da dívida e classificação intralimite e extralimite, 430

Tabela 2. Serviço da dívida e classificação intralimite e extralimite, 431

Tabela 3. Estoque da dívida e classificação interna e externa, 431

Tabela 4. Serviço da dívida e classificação interna e externa, 432

Tabela 5. Condições do financiamento da Lei n. 9.496/1997 para os estados, 433

DEFINIÇÕES

Dívida pública: conforme preceitua a Lei n. 4.320/1964 e a Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a dívida pública representa o montante das obrigações financeiras do Estado assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito.

Dívida pública consolidada ou fundada: a definição encontra-se no art. 29, inciso I, e art. 30, inciso IV, § 7, da Lei Complementar n. 101/2000, sendo o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 meses. E, ainda, os precatórios judiciais emitidos a partir de 05/05/2000 e não pagos durante a execução do orçamento.

Dívida pública consolidada líquida: acrescenta-se na definição mencionada anteriormente as deduções das disponibilidades de caixa, das aplicações financeiras e dos demais haveres financeiros.

Dívida fluante: são as obrigações financeiras do ente da Federação assumidas para amortização em prazo inferior a 12 meses, compreendendo as antecipações de receita orçamentária, restos a pagar e serviço da dívida a pagar, conforme o artigo 92 da Lei n. 4.320/1964.

Contrato: é um vínculo *jurídico* entre dois ou mais sujeitos de direito correspondido pela vontade, da responsabilidade do ato firmado, resguardado pela segurança jurídica em seu equilíbrio social, ou seja, é um *negócio jurídico* bilateral ou plurilateral. É o acordo de vontades capaz de criar, modificar ou extinguir direitos.

Garantia: é a concessão de garantia, ou seja, compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada, nos termos do inciso IV do artigo 29 da Lei n. 4.320/1964.

Títulos: é a dívida pública mobiliária representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, dos estados e dos municípios ou refinanciamento da dívida mobiliária por meio da emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária, nos termos dos incisos II e IV da Lei n. 4.320/1964.

Dívida interna: ocorre quando o Estado obtém o recurso com credores situados no espaço territorial brasileiro.

Dívida externa: operação de crédito com organismo financeiro internacional ou com instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos.

Intralimite: dívidas contratuais renegociadas com base na Lei n. 7.976/1989, Lei n. 8.727/1993, Lei n. 9.496/1997, dívida externa existente em 30/09/1991, parcelamentos com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), existentes até 31/03/1996, dívidas de instituições financeiras estaduais com o Banco Central do Brasil assumidas pelos estados até 15/07/1998, e os débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), conforme disposto nas Leis ns. 8.212, de 24/07/1991, e 8.620, de 05/01/1993.

Extralimite: refere-se ao serviço da dívida que está fora da composição do limite de comprometimento da receita líquida real definida nas leis supra, e o pagamento é realizado nos termos contratuais pactuados.

Administração direta: é aquela composta por órgãos públicos ligados diretamente ao poder central, federal, estadual ou municipal.

Administração indireta: é aquela composta por entidades com personalidade jurídica própria, patrimônio e autonomia administrativa e cujas despesas são realizadas por meio de orçamento próprio. Compreende as seguintes categorias de entidades dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) autarquias;
- b) empresas públicas;
- c) sociedades de economia mista;
- d) fundações públicas.

Parcelamentos: dívidas refinanciadas – obrigações decorrentes de parcelamentos com a União; e Investimentos – operações de crédito com instituições financeiras a fim de viabilizar investimentos no Estado.

Indexador: reflete no índice de correção monetária ou cambial sobre o volume financeiro captado (IGP-DI, IPCA, INPC, TR, moeda estrangeira).

Essas divisões possibilitam uma análise clara e objetiva identificando as particularidades que mais impactam a dívida consolidada de um estado no sentido de analisar a sustentabilidade da dívida em relação às receitas.

1 INTRODUÇÃO

Conforme as legislações aplicáveis, a dívida pública de um Estado *é o montante apurado das obrigações financeiras assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 meses*. Essas obrigações financeiras são comuns a todos os estados brasileiros, gerando um nível de endividamento, com assunção do compromisso de pagamento periódico que deve ser cumprido ao longo do prazo contratual.

Em relação à captação de recursos via operações de crédito, estas são regulamentadas pelo governo federal por intermédio do Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pelo Senado Federal com base na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 04/05/2000) e em resoluções do Senado Federal, que buscam controlar o nível de endividamento dos estados, evitando assim um alto comprometimento de suas receitas que possa, ao longo dos anos, impossibilitar os pagamentos assumidos.

Com base nesses aspectos, é possível projetar qual o impacto que esses contratos causarão às finanças públicas dos estados, considerando suas particularidades. Essa projeção possibilita um comparativo do nível de comprometimento dessas receitas ao longo dos anos, o qual determinará se há sustentabilidade desses compromissos financeiros, ou seja, se os estados conseguirão, ao longo dos anos, honrar os pagamentos previstos nesses contratos sem que esses pagamentos venham a interferir na saúde financeira necessária ao desenvolvimento social e econômico dos próximos anos.

Assim, serão analisados os níveis de endividamento dos estados selecionados, no sentido de realizar a projeção do estoque e do serviço da dívida pública em relação à receita corrente líquida para verificar a sustentabilidade da dívida no médio e no longo prazos.

Além desta introdução, o trabalho conta com mais cinco seções. Na seção 2 são tratadas as similaridades existentes entre as dívidas estaduais, enquanto a seção 3 aborda o conceito de sustentabilidade da dívida pública. A seção 4 apresenta diversos estudos de caso, nos quais são analisadas em profundidade as características do endividamento de seis estados brasileiros, a saber: Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Piauí, Rio de Janeiro e Santa Catarina. Por fim, a conclusão mostra um resumo dos principais pontos levantados no estudo.

2 AS DÍVIDAS ESTADUAIS E SUAS SIMILARIDADES

Quando comparadas as dívidas consolidadas dos estados brasileiros, observam-se similaridades em determinados contratos que são comuns a todos. Esses contratos podem ser um parcelamento de uma obrigação financeira não cumprida pelo estado no vencimento ou um investimento público feito por meio de um financiamento, captando recursos com instituições financeiras.

Destaca-se que existem ainda operações de crédito com as instituições financeiras que os estados efetivaram, objetivando amortizar no todo ou em parte determinados contratos, resultando em menor serviço da dívida em relação à RCL e impactando na melhora do fluxo de pagamentos no médio e no longo prazos e na trajetória de alto crescimento da dívida pública, reflexo do alto custo de refinanciamento do contrato estabelecido pela Lei n. 9.496/1997.

Assim, não necessariamente os novos empréstimos significaram um aumento do investimento público.

A fim de melhor identificar o estoque dos contratos e sua representatividade na dívida pública, separamos a dívida dos estados da seguinte forma:

Intralimite e extralimite: nesse aspecto, nem todos os estados analisados estão sujeitos às implicações dessa classificação.

Os estados que possuem o Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal, em virtude da assinatura do Contrato de Refinanciamento da Lei n. 9.496/1997, são obrigados a observar o limite máximo de pagamento, que foi determinado em 11,5%, 13% e 15% da receita líquida real média, em relação à dívida intralimite, conforme os contratos estaduais.

Tabela 1. Estoque da dívida e classificação intralimite e extralimite

Em R\$ mil

Estado	Estoque da dívida consolidada	Intralimite	%	Extralimite	%
Alagoas	9.876.708	7.858.556	79,57	2.018.152	20,43
Espírito Santo	5.731.132	1.344.698	23,46	4.386.434	76,54
Mato Grosso	6.694.183	2.214.312	33,08	4.479.871	66,92
Piauí	3.274.253	185.202	5,66	3.089.051	94,34
Rio de Janeiro	89.688.390	64.919.529	72,38	24.768.861	27,62
Santa Catarina	15.689.546	8.899.843	56,72	6.789.703	43,28

Fonte: elaboração dos autores

Seguindo a mesma disposição, a projeção do serviço da dívida no mesmo período assim se apresenta:

Tabela 2. Serviço da dívida e classificação intralimite e extralimite

Em R\$ mil

Estado	Serviço total da dívida no ano 2014	Intralimite	%	Extralimite	%
Alagoas	699.671	583.082	83,34	116.589	16,66
Espírito Santo	451.808	82.542	18,27	369.266	81,73
Mato Grosso	796.967	247.108	31,01	549.859	68,99
Piauí	350.238	29.012	8,28	321.226	91,72
Rio de Janeiro	6.659.032	5.155.448	77,42	1.503.584	22,58
Santa Catarina	1.397.631	976.469	69,87	421.162	13,01

Fonte: elaboração dos autores

Interna e externa: entre os estados analisados, verificamos que todos possuem dívidas interna e externa, refletindo, esta última, no risco da volatilidade cambial de seus contratos.

Tabela 3. Estoque da dívida e classificação interna e externa

Em R\$ mil

Estado	Estoque da dívida consolidada	Interna	%	Externa	%
Alagoas	9.876.708	8.942.626	90,54	934.082	9,46
Espírito Santo	5.731.132	5.143.741	89,75	587.391	10,25
Mato Grosso	6.694.183	5.510.445	82,32	1.183.739	17,68
Piauí	3.274.253	2.364.128	72,20	910.125	27,80
Rio de Janeiro	81.316.536	81.316.536	90,67	8.371.855	9,33
Santa Catarina	15.689.546	11.451.598	72,99	4.237.948	27,01

Fonte: elaboração dos autores

Quanto ao serviço:

Tabela 4. Serviço da dívida e classificação interna e externa

Em R\$ mil

Estado	Serviço total da dívida no ano 2014	Interna	%	Externa	%
Alagoas	699.671	685.036	98,55	14.635	2,11
Espírito Santo	451.808	414.750	91,80	37.059	8,20
Mato Grosso	796.967	692.861	86,94	104.106	13,06
Piauí	350.238	332.981	95,07	17.257	4,93
Rio de Janeiro	6.659.032	6.382.096	95,84	276.937	4,16
Santa Catarina	1.397.631	1.216.796	86,99	181.835	13,01

Fonte: elaboração dos autores

Objetivando auxiliar os estados brasileiros na rolagem e no reescalonamento de suas dívidas, o governo federal começou a intervir de forma direta editando leis que possibilitaram a assunção por parte da União desses débitos e aos estados o pagamento de forma parcelada, a exemplo da dívida de médio e longo prazo (DMLP), e dos contratos amparados pelas Leis n. 8.727/1993 e n. 9.496/1997, como Vieira (2006) enumera:

A atuação do Governo Federal em relação aos Estados ocorreu da seguinte forma: interposição do Banco do Brasil para fazer frente aos débitos dos Estados (Avisos MF). Além disso, o Banco do Brasil viabilizou créditos para saneamento dos bancos estaduais (Lei n. 7.614/1987). No final da década, possibilitou a consolidação de operações pendentes junto ao Tesouro Nacional, refinanciando por 20 anos as dívidas referentes aos Avisos MF, às operações ARO e outras (Lei n. 7.976/1989). Por último, o Governo Federal ainda possibilitou o refinanciamento de dívidas estaduais em relação ao FGTS (Lei n. 8.212/1991), ao INSS (Lei n. 8.620/1993) e às instituições federais (Lei n. 8.727/1993).

A DMLP (Resolução n. 98/1992 – Senado Federal) trata do reescalonamento e do refinanciamento da dívida externa contraída até 1983 com bancos comerciais: bônus de desconto (Bônus I), bônus ao par (Bônus II), bônus de capitalização (Bônus IV), bônus de conversão da dívida (Bônus V).

A Lei n. 8.727/1993 refinanciou a dívida dos estados com instituições financeiras federais, com prazo de amortização de vinte anos, impondo um limite de comprometimento da receita líquida real de 9% em 1994 e 11% para os anos seguintes.

Em 1997, o governo federal editou a Lei n. 9.496/1997, assumindo as dívidas estaduais e refinanciando seus pagamentos por trinta anos.

A lei estabeleceu que os pagamentos fossem feitos até o limite de comprometimento da receita líquida real (RLR), que poderia variar entre 6,79% e 15%, com juros prefixados de 6,0% ou 7,5%, e a correção monetária tendo como referência o *índice geral de preços* – disponibilidade interna (IGP-DI). Esses parâmetros dependeriam do acordo individual com a União. A Tabela 5 demonstra as condições contratadas por cada estado referente à Lei n. 9.496/1997.

Tabela 5. Condições do financiamento da Lei n. 9.496/1997 para os estados

Estados	% RLR	Assinatura do contrato	Prazo em anos	Indexador	Taxa de juros a.a. (%)	
AC	11,5	30/04/1998	30	IGP-DI	6,0	
AL*	15,0	29/06/1998	30	IGP-DI	7,5	6,0
AM	11,5	11/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
AP	15,0	26/05/1998	30	IGP-DI	6,0	
BA	13,0	01/12/1997	30	IGP-DI	6,0	
CE	11,5	17/10/1997	30	IGP-DI	6,0	
DF	13,0	29/07/1999	30	IGP-DI	6,0	
ES	13,0	24/03/1998-30/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
GO	15,0	25/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
MA	13,0	22/01/1998	30	IGP-DI	6,0	
MG	13,0	18/02/1997	30	IGP-DI	7,5	6,0
MS	15,0	30/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
MT	15,0	11/07/1997	30	IGP-DI	6,0	
PA	15,0	30/03/1998	30	IGP-DI	7,5	
PB	13,0	31/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
PE	11,5	23/12/1997	30	IGP-DI	6,0	
PI	13,0	20/01/1998	15	IGP-DI	6,0	
PR	13,0	31/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
RJ	13,0	29/10/1999	30	IGP-DI	6,0	
RN	13,0	26/11/1997	15	IGP-DI	6,0	

continua...

continuação

Estados	% RLR	Assinatura do contrato	Prazo em anos	Indexador	Taxa de juros a.a. (%)	
RO	15,0	12/02/1998	30	IGP-DI	6,0	
RR	11,5	25/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
RS	13,0	15/04/1998	30	IGP-DI	6,0	
SC	13,0	31/03/1998	30	IGP-DI	6,0	
SE	13,0	27/11/1997	30	IGP-DI	6,0	
SP	13,0	22/05/1997	30	IGP-DI	6,0	

Fonte: Confaz

*Por liminar, Alagoas está pagando 11,5% da RLR e juros de 6% a.a., enquanto o contrato estipula 15% da RLR e juros de 7,5% a.a. O Estado de Tocantins não possui dívida baseada na Lei n. 9.496/1997.

O parcelamento da Lei n. 9.496/1997 corresponde atualmente ao maior contrato em volume financeiro para alguns estados brasileiros, entre eles Alagoas e Rio de Janeiro, aos quais é destinada a maior parte do serviço da dívida (pagamento do principal, juros e outros encargos), e suas quitações estão previstas até 2028.

Box 1. Fonte de dados

Nas análises de todo o trabalho realizamos projeções do *estoque* e do *serviço da dívida*. Para tanto, utilizamos os dados das expectativas de mercado do *Relatório Focus*, publicado pelo Banco Central do Brasil no dia 27/12/2013, conforme a seguir:

Ano	TR	Selic	TJLP	Dólar	IPCA	IGP-DI
2014	1,36	10,50	5,00	2,45	5,98	6,00

Fonte: www.bacen.gov.br – *Relatório Focus*, de 27/12/2013

Para os exercícios posteriores a 2014, utilizamos como parâmetro a repetição das cotações do exercício de 2014.

Em nossa análise, o mecanismo que utilizamos neste estudo é a comparação destes compromissos financeiros (*estoque* e *serviço da dívida pública*), projetados até o término dos contratos de cada estado, em relação à receita corrente líquida (RCL) e receita líquida real (RLR), *ceteris paribus*.

Adotamos estes dois parâmetros (RCL e RLR) por serem os utilizados pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelo Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal, respectivamente.

3 SUSTENTABILIDADE DA DÍVIDA PÚBLICA

Sustentabilidade é uma característica ou condição de um processo ou de um sistema que permite sua permanência, em certo nível, por um determinado prazo.¹

A sustentabilidade da dívida pública de um estado será determinada mediante um comparativo entre seu cronograma de pagamento (serviço da dívida) no curto, no médio e no longo prazos em relação e suas receitas financeiras, bem como a variação do estoque dessa dívida.

Assim, quanto menor for o comprometimento das receitas em relação ao estoque e ao serviço da dívida, mais sustentável será considerada a dívida estadual. Segundo Carlos Eugênio Ellery Lustosa da Costa (2006), “a dívida pública de um país é considerada sustentável se a restrição orçamentária do governo pode ser satisfeita sem ruptura nas políticas monetária e fiscal”.

Dessa forma, é importante discutir a sustentabilidade da dívida pública de um estado com base na probabilidade de ocorrerem certas hipóteses, tais como:

- alterações na taxa de câmbio para estados que possuem dívidas em moeda estrangeira;
- alterações nos indexadores, nas taxas de juros e nos indicadores econômicos que compõem e influenciam os contratos da dívida pública desse estado.

Há de se considerar ainda a possibilidade de contratação de novos empréstimos, ocasionando entrada de recursos e conseqüentemente aumento do estoque da dívida pública estadual e respectivo aumento do serviço da dívida, além de impactar no equilíbrio estrutural das contas públicas.

Quando buscamos uma análise no curto prazo, um dos indicadores de sustentabilidade da dívida pública de um estado são os limites estabelecidos por normas federais, dentre os quais destacamos:

1 Sustentabilidade suapesquisa.com. Disponível em: < [www.http://pt.wikipedia.org/wiki/Sustentabilidade#cite_note-2](http://pt.wikipedia.org/wiki/Sustentabilidade#cite_note-2) > . Acesso em: 10/09/2014.

Quadro 1. Limites de endividamento estadual

Descrição		Limite (%)
RSF n. 43/2001	1º limite – Regra de ouro	100,0
	2º limite – Operações de crédito – fluxo	16,0
	3º limite – Operações de crédito – dispêndio	11,5
	4º limite – Operações de crédito – estoque	200,0
	5º limite – Operações de crédito – ARO – estoque	7,0
	6º limite – Das garantias	22,0
PAF	Metas do PAF (Programa de Ajuste Fiscal)	0,99

Fonte: elaboração dos autores

As regras e os limites do Quadro 1 são mais bem descritos a seguir:

1º limite: Regra de ouro: o montante global das operações realizadas não pode ultrapassar as despesas de capital.

- Fundamentação legal: § 3º do art. 32 da Lei Complementar n. 101, de 2000 (art. 6º da RSF n. 43/2001) e art. 167 da CF/1988.

2º limite: Operações de crédito – fluxo: o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% da RCL.

- Fundamentação legal: inciso I, § 1º e § 6º do art. 7º da RSF n. 43/2001.

3º limite: Operações de crédito – dispêndio: o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada (DC), inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% da receita corrente líquida.

- Fundamentação legal: inciso II e § 4º do art. 7º da RSF n. 43/2001.

4º limite: Operações de crédito – estoque: a **dívida consolidada líquida dos** estados e do Distrito Federal ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do exercício de 2001 não poderá exceder duas vezes a receita corrente líquida.

- Fundamentação legal: inciso III do art. 7º combinado com art. 3º da RSF n. 43/2001.

5º limite: Operações ARO – estoque: o saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) em um exercício financeiro não poderá ser superior a 7% da receita corrente líquida – RCL (art. 10 da RSF n. 43/2001).

- Fundamentação legal: § 4º do art. 7º da RSF n. 43/2001.

6º limite: Garantias: o saldo global das garantias concedidas pelos estados e pelo Distrito Federal não poderá exceder a 22% da RCL.

- Fundamentação legal: art. 9º da RSF n. 43/2001.

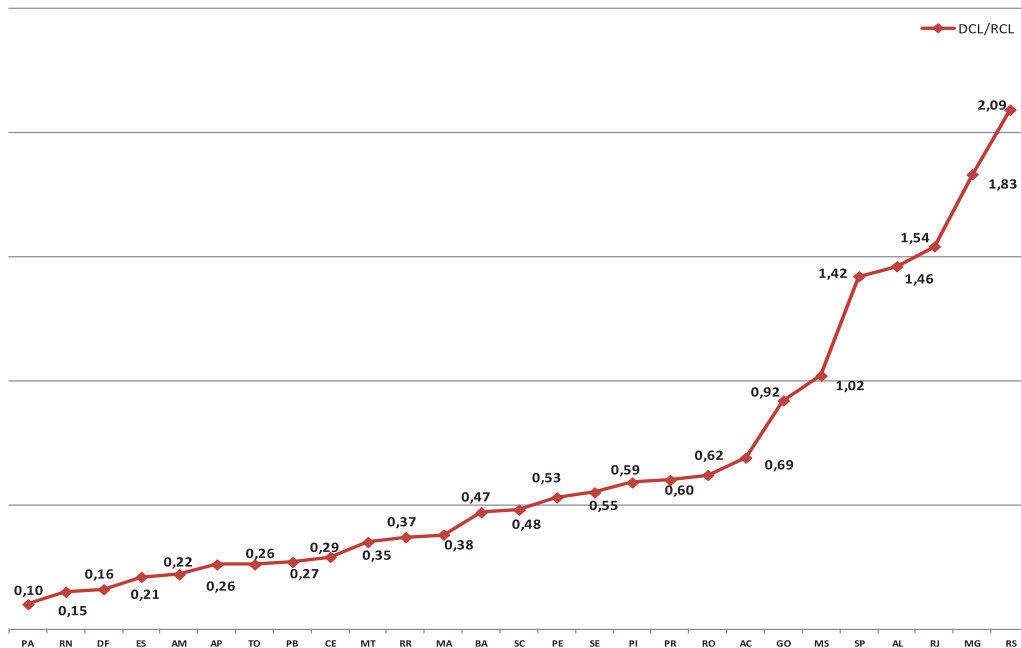
7º limite: Trajetória da meta 1 do PAF: a relação dívida financeira/receita líquida real deve ser menor que 1.

- Fundamentação legal: Programa de Ajuste Fiscal (PAF).

Com base na análise dos indicadores citados anteriormente, podemos demonstrar a solvência de um estado, a capacidade de pagamento e sustentabilidade de seus compromissos financeiros com a dívida pública estadual. Por meio desses indicadores o governo federal (MF-STN) defere ou não a contratação de uma operação de crédito para um ente estadual.

O Gráfico 1 apresenta o comprometimento da RCL em comparação com a DCL de todos os estados e do Distrito Federal.

Gráfico 1. Comprometimento da DCL/RCL dos estados brasileiros



Fonte: www.stn.gov.br

Na seção 4, passamos a analisar e a apresentar uma análise da dívida pública dos estados em estudo no trabalho, buscando identificar por meio de projeções o estoque e o serviço da dívida, observando os níveis de endividamento e a sustentabilidade ao longo dos anos.

4 ESTUDOS DE CASO

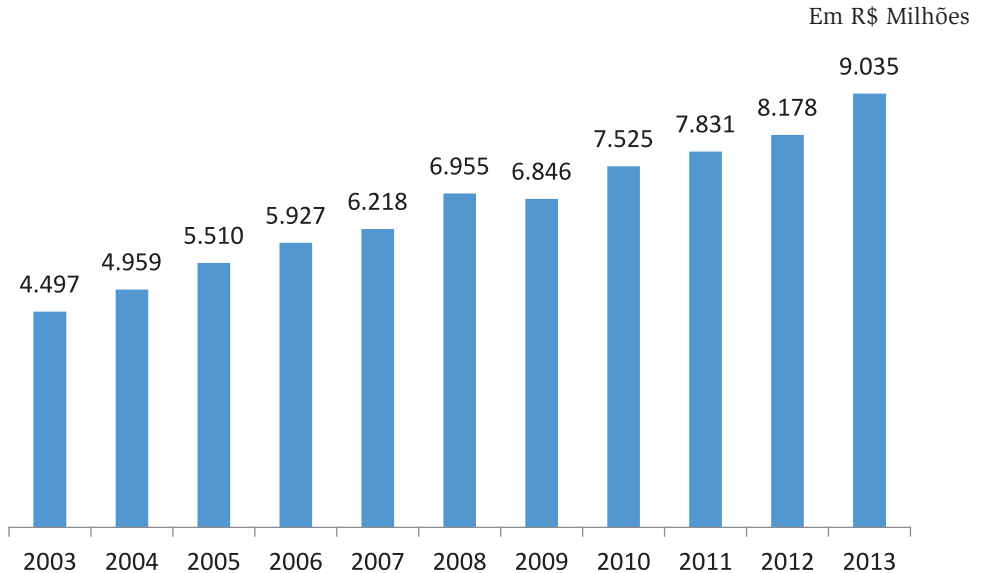
Para a realização dos estudos de caso será inicialmente apresentado o estoque da dívida consolidada, classificando como intralimite/extralimite, interna/externa e por indexador, projetando até o término de cada contrato. Em seguida será apresentado o serviço da dívida, utilizando os mesmos parâmetros identificados no estoque. Por fim, faremos uma análise da sustentabilidade do endividamento de cada estado.

4.1 Alagoas

4.1.1 Estoque da dívida consolidada

A dívida consolidada do Estado de Alagoas no fechamento do exercício de 2013 registrou um aumento de 10,4% em relação ao exercício de 2012 (R\$ 8.178 milhões). Sua composição é quase totalmente contratual, tendo em vista dívidas assumidas por não pagamentos ao INSS, à Receita Federal e ao FGTS (cerca de R\$ 330 milhões), e ao longo dos anos não apresentou variações significativas, conforme demonstrado no Gráfico 2.

Gráfico 2. Estoque do Estado de Alagoas – preços nominais



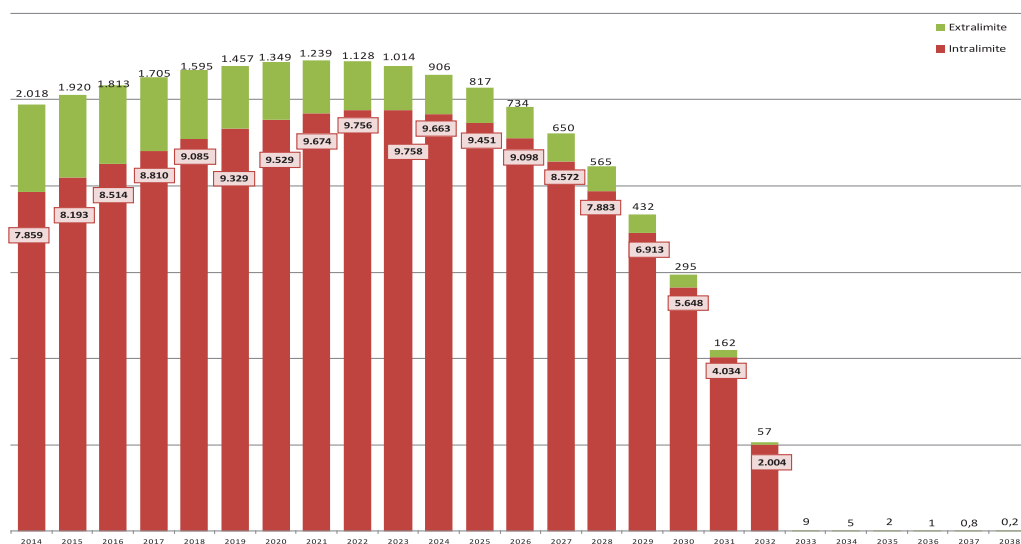
Fonte: Sefaz-AL

O aumento da dívida pública do estado no período de 2003 a 2013 foi decorrente basicamente do custo de refinanciamento da dívida do contrato da Lei n. 9.496/1997. Nesse período, foram captados recursos por operações de crédito de R\$ 1,7 bilhão. Considerando o período de 2013 ante 2012, o incremento do estoque da dívida foi resultado do ingresso de recursos de novas operações de crédito de R\$ 473 milhões e pela atualização dos saldos devedores, que conforme cláusulas específicas são corrigidos por índices, tais como: TR, IGP-M, IGP-DI, TJLP e Selic. Destaque-se

nesse resultado o aumento de 5,5% do IGP-DI, responsável pela correção dos maiores contratos: (I) Liquidação Produban;² e (II) Rolagem, firmados ao amparo da Lei n. 9.496/1997.

A projeção dos contratos, no que se refere à dívida intralimite e à extralimite, corresponderá a 79,6% e 20,4%, respectivamente, do total da dívida pública consolidada até o término do exercício de 2014. O Gráfico 3 demonstra sua projeção até o vencimento final do último contrato do estado.

Gráfico 3. Projeção do estoque – extralimite e intralimite



Fonte: Sefaz-AL

A dívida intralimite possui maior peso na composição do estoque, chegando ao seu valor máximo na projeção em 2023. O alto volume de participação da dívida intralimite não representa um risco de inadimplência, pois seu pagamento está limitado a 11,5%³ da receita líquida real (RLR), entretanto ainda é um grande peso no equilíbrio estrutural das contas públicas, refletindo em geração de déficits nominais significativos.

Nota-se que o percentual referente à dívida intralimite cresce ao longo do período e atinge seu limite máximo de 97,2% em 2032.

2 Referente ao do Banco do Estado de Alagoas.

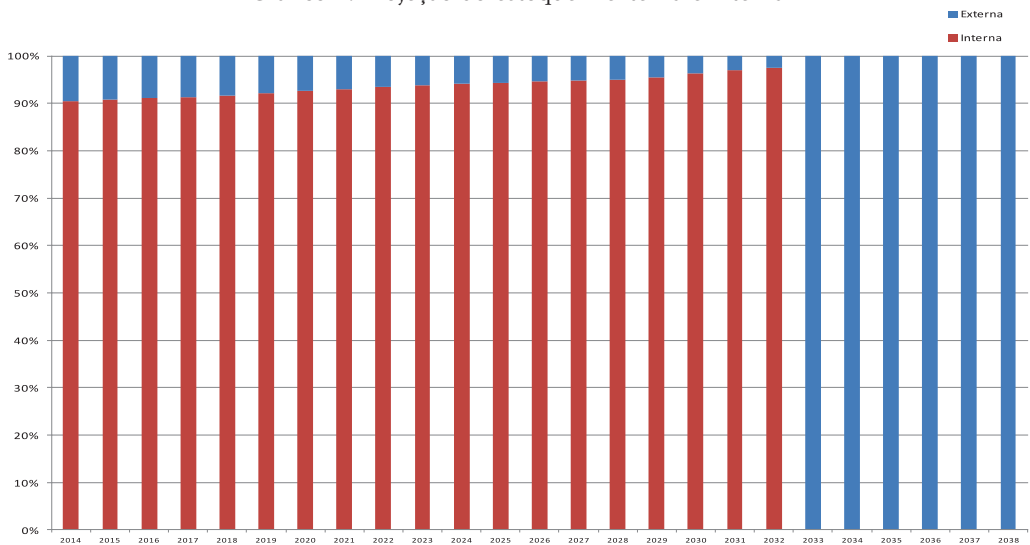
3 Devido à liminar concedida.

É importante destacar que o incremento do percentual de participação da dívida intralimite no total da dívida é reflexo da projeção da reduzida capacidade do estado de obter novos empréstimos decorrentes da forte fragilidade fiscal. Ressalta-se ainda que o aumento das prestações da dívida intralimite impede as contratações de novas operações de crédito.

Seguindo outro critério de classificação (interna/externa), observamos no Gráfico 4 que em 2014 90,5% da dívida do Estado de Alagoas será classificado como interna (em real), e 9,5% como externa (dólar EUA).

Verifica-se que o percentual da dívida externa não sofre grandes alterações até o término da amortização integral do contrato da Lei n. 9.496/1997 em 2032. Assim, demonstra a preocupação do estado no tocante ao alusivo contrato, bem como o risco de empréstimos no que tange à exposição a moedas e a taxas estrangeiras.

Gráfico 4. Projeção do estoque – externa e interna



Fonte: Sefaz-AL

Quanto aos indexadores que atualizam a dívida pública do Estado de Alagoas, estes estão evidenciados no Gráfico 5 no período de 2014 a 2038.

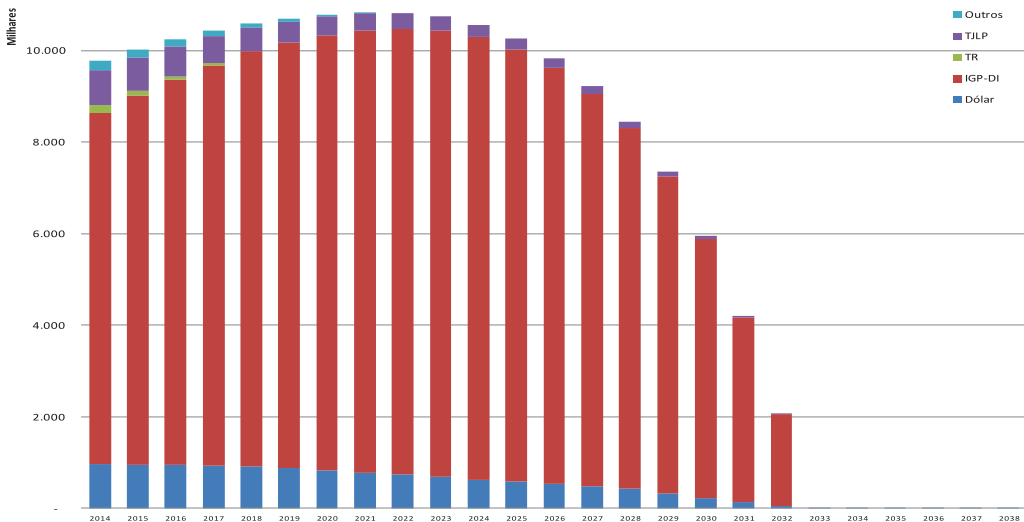
O indexador que corrige o maior volume/percentual do estoque da dívida do Estado de Alagoas é o IGP-DI, que atualiza mensalmente o contrato de refinanciamento correspondente à Lei n. 9.496/1997. Destaca-se que até 2032, data do término do

pagamento do resíduo referente ao contrato antes mencionado, o IGP-DI mantém-se em uma média de 90% da composição da correção do estoque.

O dólar, apesar de ser o segundo maior indexador da dívida, apresenta trajetória de risco baixo ou médio nos próximos anos, reflexo da deterioração das contas externas em percentual do PIB, demonstrando que o estoque da dívida do Estado de Alagoas tem baixa vulnerabilidade à moeda estrangeira em razão do volume e do percentual que representa.

O somatório dos demais indexadores não representa risco considerável em relação ao estoque da dívida.

Gráfico 5. Projeção do estoque por indexador dos contratos



Fonte: Sefaz-AL

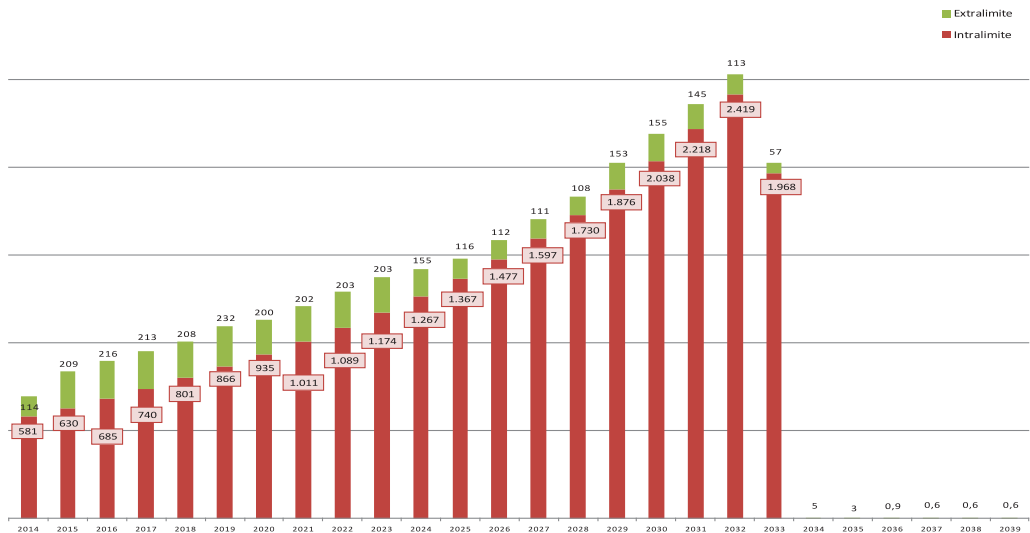
4.1.2 Serviço da dívida consolidada

O Gráfico 6 apresenta a projeção do serviço da dívida até seu término em 2039. Verifica-se que até 2033 o serviço a pagar apresenta um crescimento homogêneo no tempo seguindo o crescimento da RLR. Em 2032, há uma grande queda no serviço em virtude da redução dos pagamentos alusivos ao contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997. A partir desse ano, o serviço tem uma redução significativa, ampliando a capacidade do estado de obter novos empréstimos.

Para o exercício de 2014, estima-se um desembolso total de R\$ 642,1 milhões, e para 2015 projeta-se um crescimento de 21%, atingindo R\$ 783 milhões, reflexo do incremento significativo do serviço da dívida extralimite, que em 2014 se projeta em R\$ 60,7 milhões e passe para R\$ 151,6 milhões. Ressalta-se ainda que de 2016 a 2032 se prevê que o serviço da dívida tenha um acréscimo médio de 7,2%.

No Gráfico 6 observa-se um alto comprometimento do orçamento para o pagamento da dívida, e a amortização do serviço da dívida da Lei n. 9.496/1997 corresponderá a R\$ 24,3 milhões.

Gráfico 6. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite



Fonte: Sefaz-AL

A análise do serviço a pagar em relação à dívida interna ou externa é importante para se avaliar o risco quanto à variação do dólar.

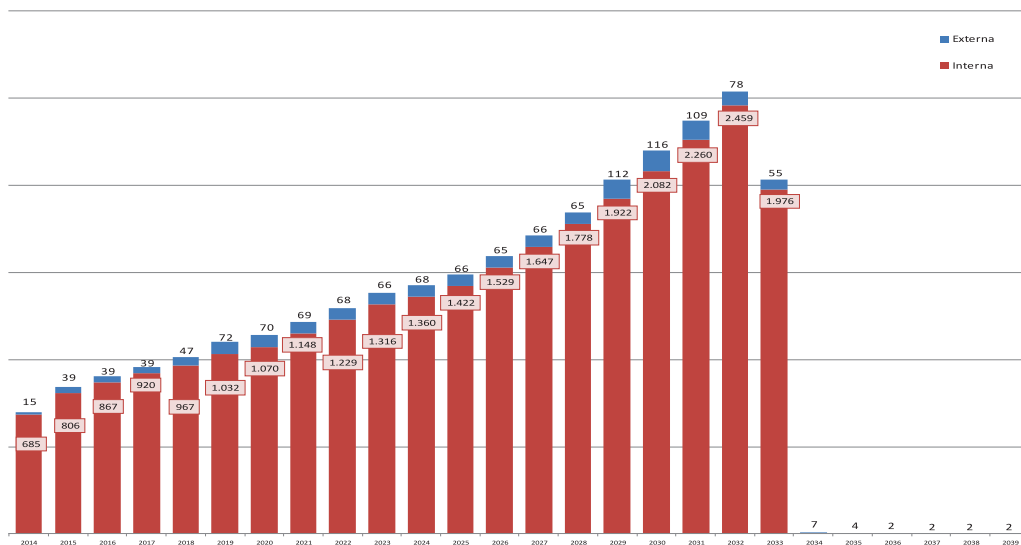
O serviço da dívida externa deste estado tem baixa participação no pagamento ao longo dos anos, entretanto, caso ocorra uma forte valorização do dólar até o término dos contratos, poderá impactar no aumento do serviço da dívida extralimite, reforçando ainda mais o cenário de projeção de fragilidade das contas públicas.

No Estado de Alagoas, cabe ressaltar que o contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997 é o contrato que resultará no maior dispêndio no serviço da dívida, com juros de 6% a.a. e correção monetária pelo IGP-DI.⁴

Para demonstrar a relevância desse contrato no fluxo de pagamento, em 2013 foram amortizados R\$ 193,6 milhões, no entanto seu saldo devedor aumentou 6,0% em relação a 2012. Destaca-se que o limite de pagamento de 11,5% sobre a receita líquida real tem permitido o pagamento total da parcela calculada pela tabela Price, mas uma retroalimentação dos resíduos nos contratos de Liquidação Produban e Rolagem acabam por aumentar esses resíduos.

O Gráfico 7 mostra que as operações de crédito externas recentemente contratadas não alteraram o alto peso do serviço da dívida interna, mas agravou a crise fiscal via o incremento do serviço da dívida externa.

Gráfico 7. Projeção do serviço da dívida – interna e externa



Fonte: Sefaz-AL

4 A partir de novembro de 2012, com os efeitos de liminar obtida pelo estado nos autos da Ação Originária n. 1.726 houve redução da taxa de juros da parcela do principal da dívida relativa à Lei n. 9.496/1997, de 7,50% para 6,0% ao ano, e redução do limite de comprometimento da RLR para pagamento das parcelas de principal e de bancos, de 15,00% para 11,50%.

4.1.3 Sustentabilidade da dívida

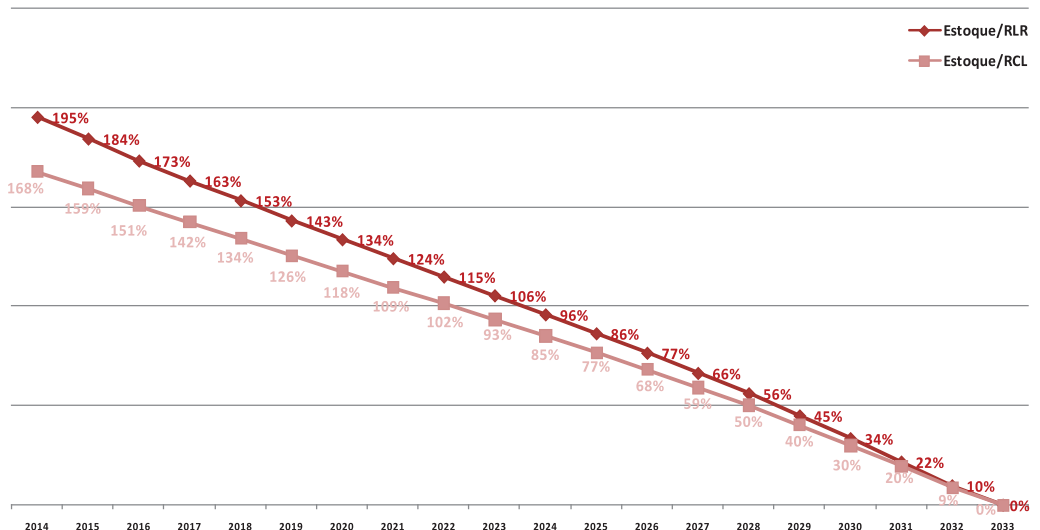
O critério adotado objetivando verificar a sustentabilidade da dívida dos estados é a verificação do comprometimento da receita líquida real e da receita corrente líquida em relação ao estoque da dívida pública consolidada e o serviço da dívida.

O estoque dos contratos ao longo dos anos de vigência, quando comparado às receitas do estado, representará um percentual de seu comprometimento. Comparando o estoque em relação à RLR, observamos uma redução gradativa para os próximos anos, registrando percentuais de 115% (2022), 106% (2023), 86% (2024) e de 10% em 2032.

Conforme demonstrado no Gráfico 8, o Estado de Alagoas projetou a dívida consolidada (DC) considerando as condições financeiras de cada contrato de empréstimo e incorporando as estimativas de ingresso de recursos (receita de operação de crédito) das operações contratadas e a contratar previstas no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal assinado em 20/06/2014. Assim, foi considerado o ingresso de recursos até o exercício de 2018.

Esse cenário permite que, conforme apresentado no Gráfico 8, a DC apresente uma trajetória declinante em relação à RCL a partir de 2015.

Gráfico 8. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque



Fonte: Sefaz-AL

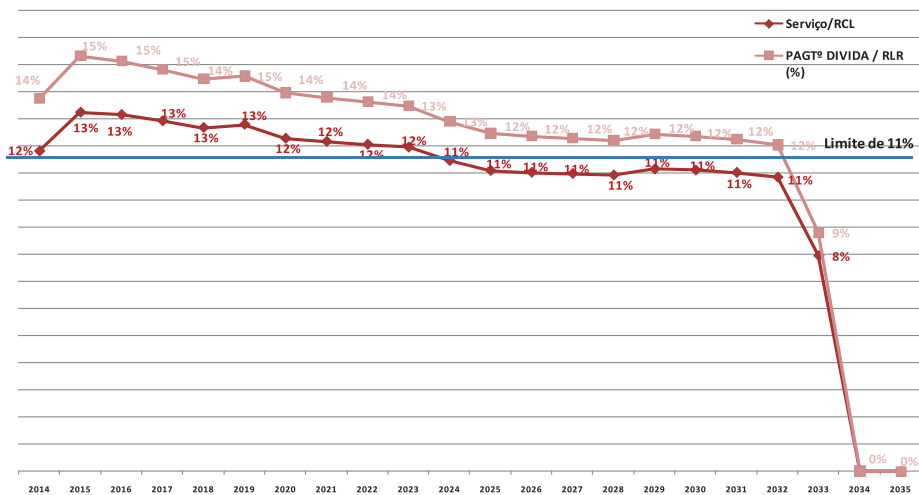
Ao analisarmos o grau de comprometimento das receitas do estado em relação ao serviço da dívida nos anos de vigência dos contratos, identificamos que haverá um aumento do percentual de comprometimento para os próximos anos, que passará de 14% e 12% para 15% e 13%, respectivamente, quando comparamos os percentuais apurados nos exercícios de 2014 e 2015 (Gráfico 9).

Em relação ao limite de comprometimento de 11,5% da RCL, verifica-se, em alguns exercícios, que o serviço a pagar o supera. Cabe mencionar que esse limite, definido pelo Senado Federal, é utilizado para autorizar a contratação de uma nova operação de crédito, devendo ser calculado pela média dos anos da operação que está em análise na Secretaria do Tesouro Nacional.

É importante destacar que o Estado de Alagoas passou em todas as análises de verificação de limites realizadas pela STN, tendo contratado, nos últimos três anos, operações de crédito no montante de R\$ 1,7 bilhão.

O percentual do serviço a pagar, acima dos 11,5% da RCL, é consequência do alto valor da prestação do Contrato de Refinanciamento da Lei n. 9.496/1997, atrelada à RLR, que representou, no ano de 2013, 62,4% do total pago no serviço da dívida. Ressalta-se ainda o aumento do comprometimento do serviço da dívida extralimite em relação à RCL, que é o fator decisivo para que o gasto até o exercício de 2020 se mantenha acima do limite. A partir do exercício de 2020, projeta-se uma redução para 11,4% da RCL, mantendo-se uma trajetória de redução.

Gráfico 9. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida



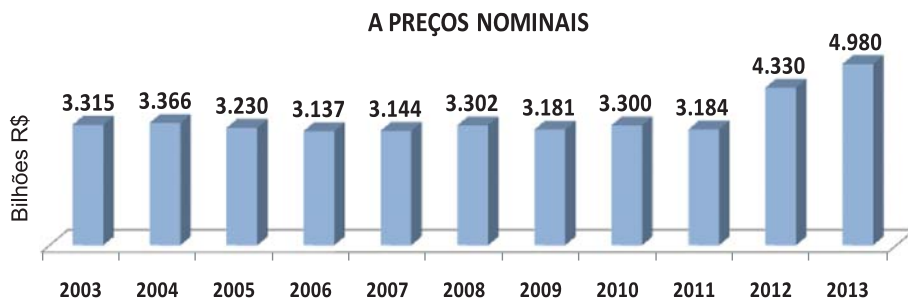
Fonte: Sefaz-AL

4.2 Espírito Santo

4.2.1 Estoque da dívida consolidada

O Estado do Espírito Santo apurou um estoque de sua dívida contratual no exercício de 2013 no valor total de R\$ 4.980 milhões, registrando um aumento de 15% em relação a 2012. Sua composição é exclusivamente contratual, e ao longo dos anos não apresentou variações significativas, conforme demonstrado no Gráfico 10.

Gráfico 10. Estoque do Estado do Espírito Santo



Fonte: Sefaz-ES

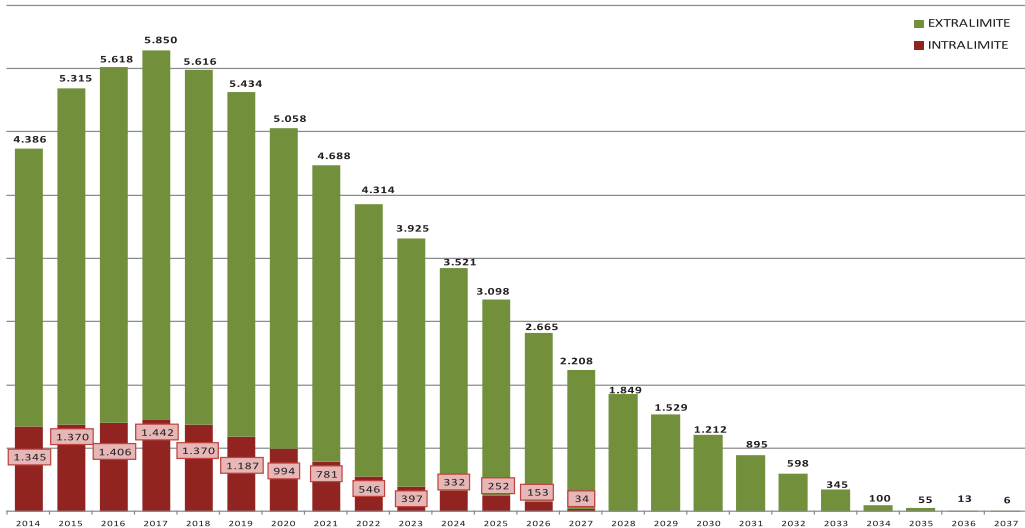
Quanto à projeção da dívida, no Gráfico 11 podemos ver um comportamento de ascensão gradual da dívida contratual até 2017, e após, um declínio como tendência. Nesse gráfico, a projeção é realizada até 2037, data final dos contratos vigentes atualmente.

Concernente a um tratamento estratificado da dívida pública, no mesmo gráfico tem-se a divisão por limites legais. A dívida intralimite, que normalmente possui o maior peso de encargos sobre o orçamento público, não corresponde a uma proporção elevada da dívida, o que poderia caracterizar-se como um risco elevado de incapacidade de pagamento. Não obstante, seu montante indica um estacionamento em valores até 2018, fenômeno explicado pela evolução do índice de correção do contrato da Lei n. 9.494/1997, o IGP-DI, bem como pelo crescimento vegetativo do contrato da Lei n. 8.727/1993. Analisando-se a composição percentual, a dívida intralimite perde participação no total do endividamento do estado de forma progressiva até seu término em 2028.

Assim, a redução acentuada da dívida intralimite considerando a proporção da dívida total é resultado da contratação de novas operações, permitindo que a dívida cresça, mas de forma sustentável, uma vez que o incremento anual no estoque da dívida

representa aplicação direta dos recursos em investimentos. Igualmente, as novas contratações, bem como seus sucessivos desembolsos por parte do estado dão-se em período final dos contratos da dívida intralimite.

Gráfico 11. Projeção do estoque – extralimite e intralimite



Fonte: Sefaz-ES

Em relação à dívida externa do Espírito Santo, cabe mencionar que esta é composta pelos contratos de financiamento com organismos internacionais multilaterais, destacando o BID, que financia os empréstimos para os Programas Rodoviários do Espírito Santo e Desenvolvimento da Administração Fazendária; e o Bird, para os Projetos Águas Limpas. Esses projetos somados representam US\$ 466 milhões, em sua maior parte já aplicados no desenvolvimento de estrutura viária, saneamento e esgotamento da Região Metropolitana da Grande Vitória.

De acordo com o Gráfico 12, o percentual apurado em dezembro de 2013 prolonga-se por muito tempo até o exercício de 2025, não se percebendo alteração substancial na composição da dívida por natureza. A manutenção do saldo da dívida externa em grau conservador dá ao estado uma maior segurança e previsibilidade de seu serviço, uma vez que as contratações com credores externos se concentram em instituições como o BID e o Bird, organismos que normalmente concedem empréstimos a taxas de juros variáveis baseadas na Libor e pagamento em dólar. Em síntese, ao concentrar

seus credores em instituições nacionais, o estado abre mão de firmar contratos a taxas de juros menores, em comparação às aplicáveis no Brasil, todavia reduz sua exposição à volatilidade do dólar e das taxas fixadas em praças estrangeiras, o que permite um planejamento de seu fluxo de pagamento de forma mais ajustada pela ótica da execução financeira.

A parte que forma a dívida contratual interna no Gráfico 13 é o resultado da aglutinação dos contratos de endividamentos com todos os credores nacionais, quais sejam: União, BNDES e CEF principalmente. O Estado do Espírito Santo tem grande parte da dívida interna relacionada direta ou indiretamente à União no que se refere à vinculação ao refinanciamento ou a um parcelamento, os quais foram contraídos com alguma instituição financeira controlada pela União. Em suma, quase a totalidade da dívida interna do estado tem correlação com a União, à exceção de um contrato com a Fundação de Previdência do Banco do Estado do Espírito Santo (BANESES).

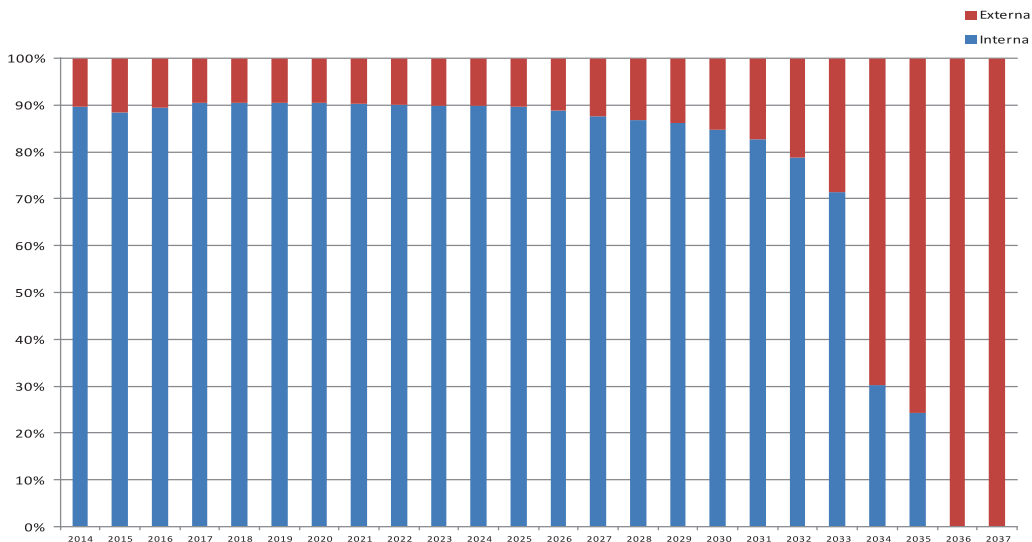
Considerando a dívida contratual interna, a parcela da qual a União é credora direta representou 48,0% em 2013, efetivando uma queda de doze pontos percentuais em relação a 2012. Se acrescentarmos a esse quantitativo os valores referentes à dívida estadual com bancos e agências de fomento federais (BNDES e CEF), o governo federal torna-se credor de 86,0%. Este percentual de participação só tende a aumentar, uma vez que o contrato do Baneses) está em vias de ser quitado nos próximos três anos.

Cabe ressaltar que as maiores variações no estoque da dívida nos últimos anos ocorreram em função de financiamentos com instituições federais (BNDES e CEF) e ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Fato este que continuará a influenciar no aumento do estoque no curto prazo em virtude do período de carência desses contratos.

Uma análise do aumento no endividamento do estado nos últimos anos deixa perceptível uma preocupação em relação aos refinanciamentos mais antigos, visto que essas operações não se refletem em investimentos e pesam sobre elas amarras contratuais, as quais não correspondem à prática atual do mercado financeiro. Contrariamente, as novas operações de crédito impactam no amadurecimento econômico do estado, uma vez que são alternativas para realizar investimentos e trazer benefícios à sociedade, principalmente quando realizadas com taxas e condições mais atraentes, como, por exemplo, os contratos assinados pelo Espírito Santo com o BNDES (Propae: sete anos de carência, 15 anos para pagamento e juros de 5,8% a.a.) e com a CEF (Finisa: dois anos de carência, vinte anos para pagamento e juros de 6,1% a.a.), *vis-à-vis* os refinanciamentos citados.

A dívida externa do estado terá sua projeção crescente para os próximos anos, no entanto não terá grande representatividade quando comparada à dívida interna. Contudo, a pouca representatividade não significa uma redução da dívida externa, e sim que a interna terá um crescimento exponencial para os próximos anos, e, a partir do exercício de 2033, o estoque passa a ser exclusivamente classificado como externo.

Gráfico 12. Projeção do estoque – externa e interna



Fonte: Sefaz-ES

A análise de risco na dívida pública perpassa pela avaliação de seu serviço associado aos impactos que poderá sofrer no decorrer do tempo em função da variação de seus componentes, a saber, taxas de juros, índices e fatores de correção e moeda. Ainda há o risco de incorporações ao saldo devido a características pro-solvendo de contratos, que não vem ao caso analisar neste trabalho pela imprevisibilidade do fato. Dessa forma, analisar o risco significa medir o grau de exposição da dívida à volatilidade dessas variáveis de mercado, também chamada de fatores de risco, podendo provocar aumentos inesperados nos desembolsos do governo e um desequilíbrio orçamentário.

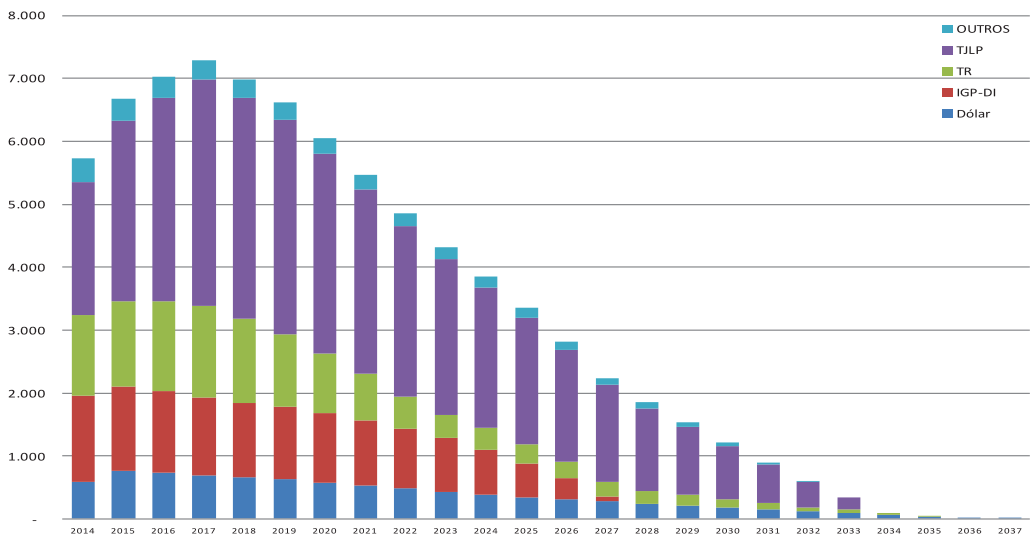
Os indexadores que atualizam a dívida pública do estado estão evidenciados no Gráfico 13 e estão projetados até o término do último contrato. Este gráfico ilustra uma estratificação por indexador dos contratos do estado até o exercício de 2037 e evidencia que mais da metade do estoque da dívida está atrelado a índices de baixa volatilidade,

como os contratos com a CEF e o BNDES, sobre os quais incidem juros fixos mais a variação da taxa referencial (TR) e da TJLP, respectivamente, portanto não impactando o equilíbrio estrutural das contas públicas.

Um ponto a ser observado pela gestão da dívida é a alta exposição do estoque aos índices de inflação, os quais representam 28,0% em 2014 devido principalmente ao saldo referente ao refinanciamento parametrizado pela Lei n. 9.496/1997.

Observa-se que a taxa Selic afeta apenas o contrato de parcelamento de tributo federal (Pasep), que, pelo seu montante expressivo, corresponde a 8,0% do estoque da dívida. Nesse contrato, a Selic é utilizada para calcular a parcela de juros, cujo percentual mensal é acumulado ao longo do período de vigência do parcelamento, não havendo correção do saldo devedor.

Gráfico 13. Projeção do estoque por indexador dos contratos



Fonte: Sefaz-ES

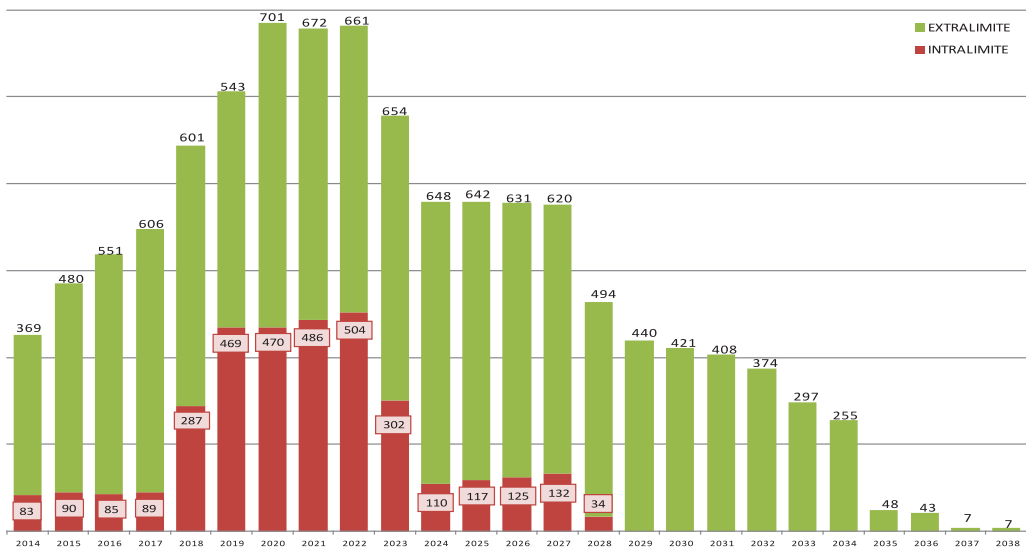
4.2.2 Serviço da dívida consolidada

No exercício de 2013, o estado disponibilizou R\$ 487 milhões do seu orçamento para o pagamento do serviço da dívida, sendo cerca de R\$ 295 milhões referentes a amortizações e de R\$ 192 milhões a juros e encargos financeiros. O total de dispêndio com serviço da dívida não se alterará em 2014, de acordo com a projeção realizada, no

entanto nos anos seguintes projeta-se que resultará em um incremento progressivo do serviço da dívida.

O Gráfico 14 demonstra que a projeção do serviço da dívida para os próximos anos está dividida em intra e extralimite. Observa-se que para 2018 se projeta um incremento considerável no serviço da dívida intralimite, a qual perdurará até 2023, tendo um pico em 2020, motivado principalmente pelo perfil de pagamento da dívida relativa à Lei n. 8.727/1993⁵ referente ao contrato com a Cohab. A partir de 2024 prevê-se uma redução com os dispêndios da dívida, os quais se manterão numa trajetória descendente até o exercício de 2038.

Gráfico 14. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite



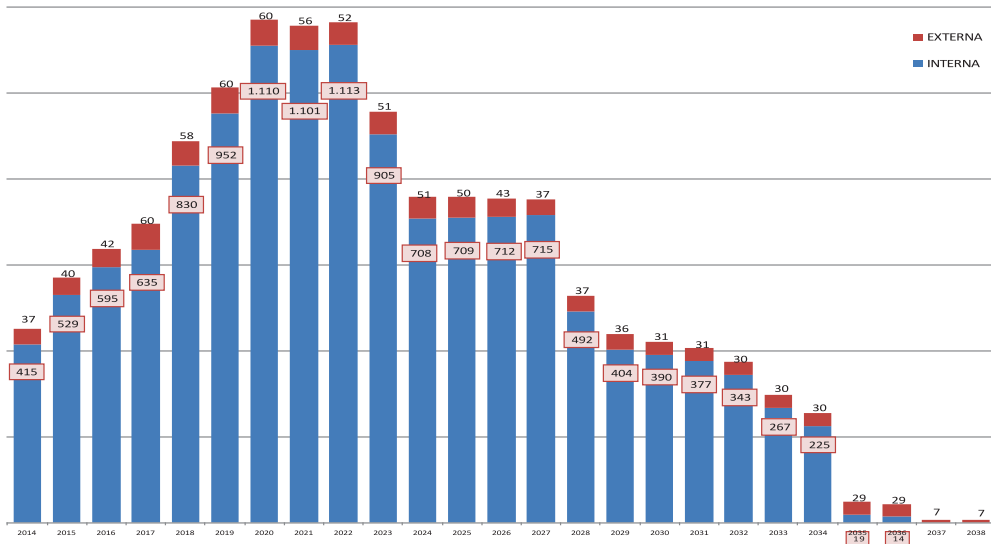
Fonte: Sefaz-ES

O Gráfico 15 ilustra a projeção do serviço da dívida interna e externa. Destaca-se que a projeção do serviço da dívida externa terá reduzida participação nos próximos

5 Sobre as particularidades que envolvem o contrato referente à Cohab, dívida que é embasada na Lei n. 8.727/1993, cabe registrar que o ponto crítico não é a taxa de juros nem a correção monetária, que se dá pela taxa de referência (TR), mas sim a característica padrão dos contratos de financiamento habitacional, qual seja, a não amortização integral, o que causa uma capitalização recorrente do saldo devedor, projetando assim um compromisso futuro para pagamento de todo o montante em apenas cinco anos, coincidindo justamente com o período de elevação do serviço da dívida contratual, que compreende os anos de 2018 a 2023.

anos, refletindo no baixo risco no que concerne às oscilações da moeda estrangeira ao longo do período de 2014 a 2038.

Gráfico 15. Projeção do serviço da dívida – interna e externa



Fonte: Sefaz-ES

4.2.3 Sustentabilidade da dívida

O estoque dos contratos, quando comparado às receitas, representará um incremento no período de 2014 a 2016. Em 2014, projeta-se que o comprometimento do estoque da dívida pública sobre a RCL será de 51,06%, atingindo um pico de 59% em 2016. A partir deste ponto, observa-se uma trajetória de redução do comprometimento atingindo 25,9% em 2024 (Gráfico 16).

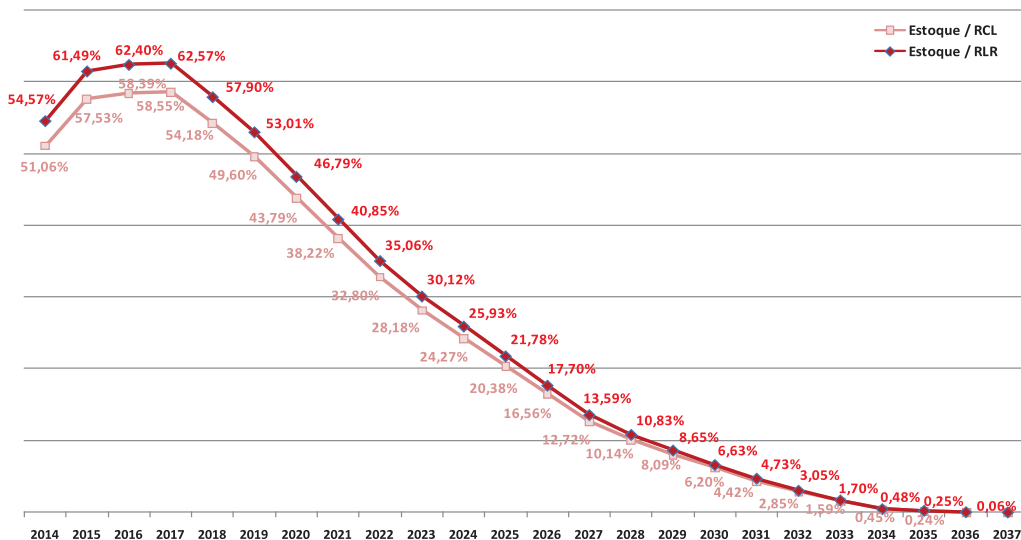
Em uma análise do comprometimento das receitas em relação ao serviço da dívida, identifica-se um aumento do comprometimento do serviço em relação à RCL de 4,03% em 2014 para 8,5% em 2020. A partir de 2020 projeta-se uma tendência de queda, atingindo 2,2% em 2028 (Gráfico 17).

No que tange ao limite de pagamento do serviço da dívida, o estado cumpre sem risco no curto prazo de romper a barreira limítrofe imposta pelo Senado Federal. Numa análise de longo prazo, o ponto máximo atingido pelo indicador é 8,5% em 2020, ápice

das obrigações com serviço da dívida em decorrência dos contratos de refinanciamento (Lei n. 8.727/1993 e Lei n. 9.496/1997). Nada obstante, ao considerar que a receita também cresce, o estado continuará mantendo níveis sustentáveis de pagamentos em proporção a sua receita, não comprometendo o limite de 11,5% da RCL.

Analisando-se os riscos, chama a atenção o comportamento da dívida da Cohab e da Lei n. 9.496/1997. O somatório dos pagamentos realizados com o serviço desta, desde seu início, chega à cifra de 209,0% de seu saldo devedor de dezembro de 2013 e continuará cobrando um esforço fiscal alto do estado, pois, de 2014 a 2028, data prevista para o final do contrato, a previsão de dispêndio com serviço é de R\$ 1.174 milhão. Em contrapartida, seu saldo devedor cresceu 193,0% no período analisado em relação ao início da vigência do contrato e continuará crescendo até 2016.

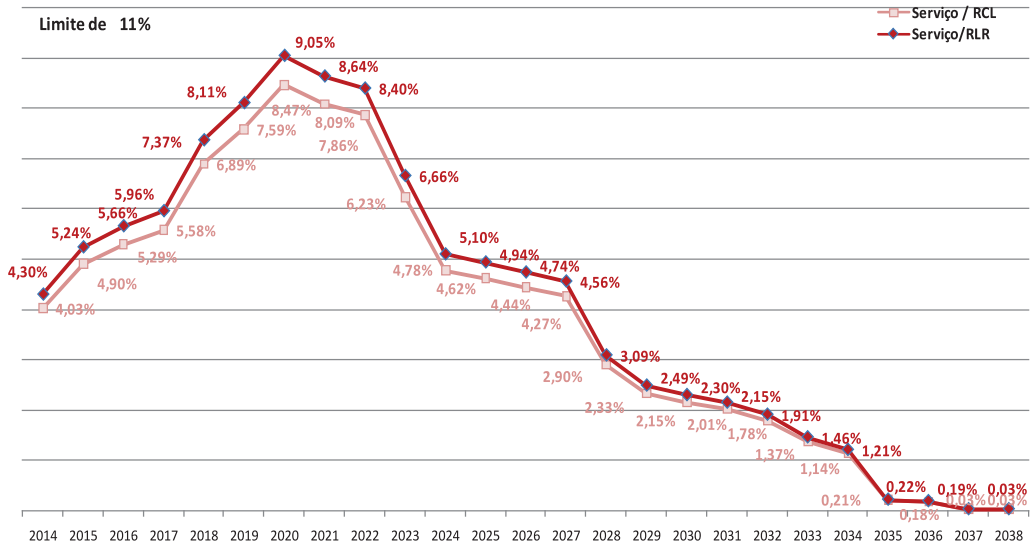
Gráfico 16. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque



Fonte: Sefaz-ES

Não foram realizados exercícios de choques nas variáveis para testar o quão próximo do teto o estado poderia se aproximar em casos de intermitências no crescimento da receita estadual. De toda sorte, verifica-se que mesmo a RCL se mantendo no patamar de 2014, ou seja, não crescendo até 2020, o máximo que atingiria no índice seria 10,4%, mantendo-se dentro do limite.

Gráfico 17. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida



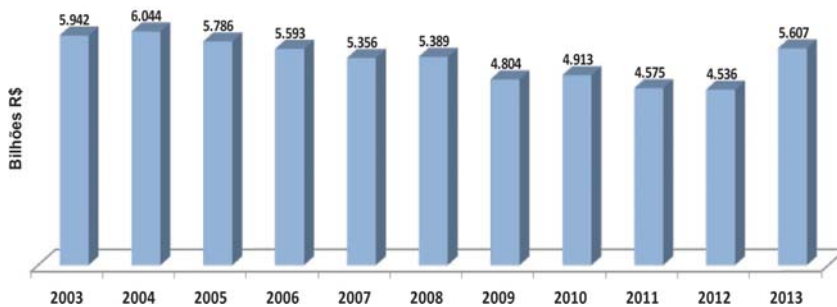
Fonte: Sefaz-ES

4.3 Mato Grosso

4.3.1 Estoque da dívida consolidada

O Estado de Mato Grosso apurou um estoque de sua dívida consolidada em 2013 no valor total de R\$ 5.607 milhões, registrando um aumento de 20,63% em relação a 2012 (R\$ 4.575 bilhões). Sua composição é exclusivamente contratual, e ao longo dos anos não apresentou variações significativas, conforme demonstrado no Gráfico 18.

Gráfico 18. Estoque do Estado de Mato Grosso – preços nominais

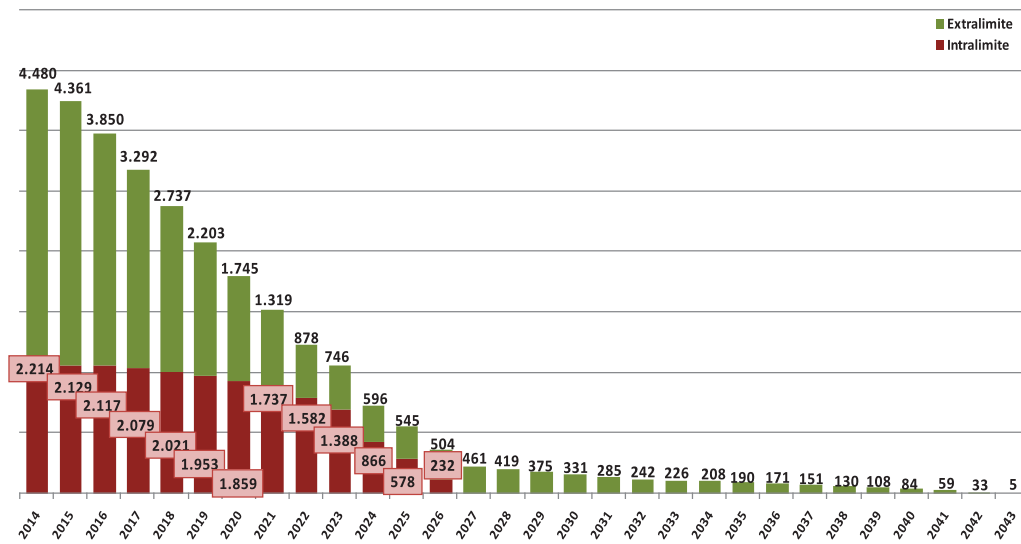


Fonte: Sefaz-MT

A dívida pública do estado não está atrelada à reserva legal de um percentual da RLR para o pagamento da dívida intralimite conforme preceitua a Lei n. 9.496/1997 em função da quitação do resíduo do referido contrato em 2012.

Utilizando essa sistemática, a representatividade desses contratos (intralimite e extralimite) significará 33,08% e 66,92%, respectivamente, no exercício de 2014. Essa composição percentual permanecerá ao longo dos próximos anos e resultará em uma inversão no período de 2023 a 2027, passando o intralimite a representar a maior parte do estoque da dívida do estado até o exercício de 2027, quando ocorrerá sua quitação, restando no período seguinte, de 2028 a 2043, exclusivamente os classificados como extralimite (Gráfico 19).⁶

Gráfico 19. Projeção do estoque – extralimite e intralimite

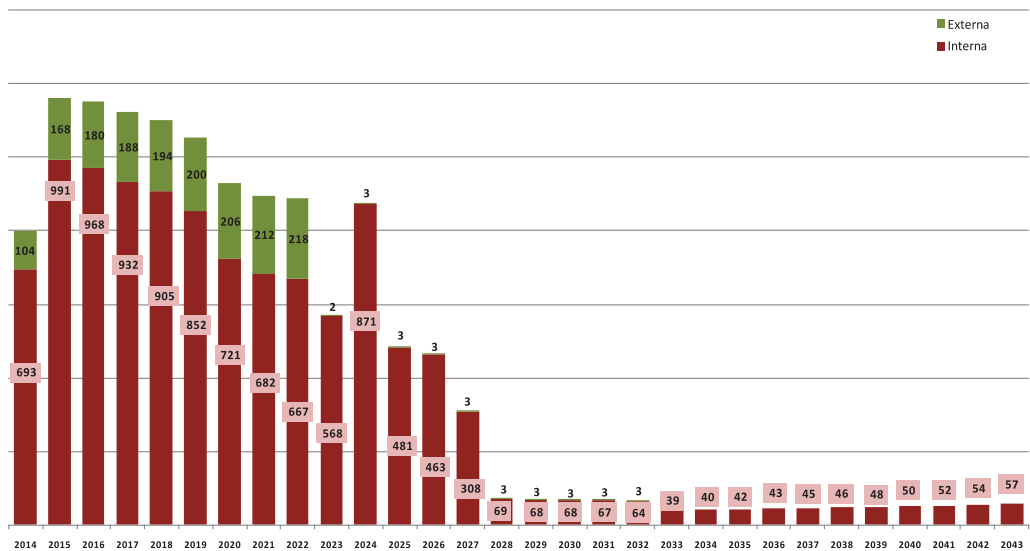


Fonte: Sefaz-MT

6 Destaca-se que os contratos referentes à dívida intralimite possuem um cronograma de amortização integral e estão programados da seguinte forma: parcelamento da Lei n. 8.727/1993 (2018); DMLP (2024); e parcelamento da Lei n. 9.496/1997 (2027), contrato este que representará ao término do exercício de 2014 28,47% de todo o estoque da dívida pública do estado. Por sua vez, os contratos classificados como extralimite possuem o seguinte cronograma de amortização integral: Programa Caminho da Escola (2016); BID-PNAF, PMAE (2017); PMAE II (2018); Finame, PEF I e II (2020); Bank of America, Prodetur (2022); MT Integrado (2023); Arena Multiuso (2025); Encargos Sociais (2027); Mobilidade Corredor Mario Andreazza (2031); Proinveste e BID-Profisco (2032); VLT-Pró-Transportes (2044); Deste último está contabilizado o pagamento dos dois contratos que compõem esta dívida: um que findará em 2025 e outro que será amortizado em 2043.

O Gráfico 20 ilustra a composição da dívida e projeta-se que para 2014 82,32% da dívida será interna, e 17,68%, externa. Esta terá maior representatividade no estoque até o exercício de 2022, pois está prevista a amortização integral do contrato com o *Bank of America*, com redução, portanto, do risco do impacto nas variações cambiais no estoque da dívida. Ressalta-se, ainda, que a amortização integral dos contratos externos ocorrerá em 2032, e a partir do exercício de 2033 o estoque passará a ser exclusivamente classificado como dívida interna.

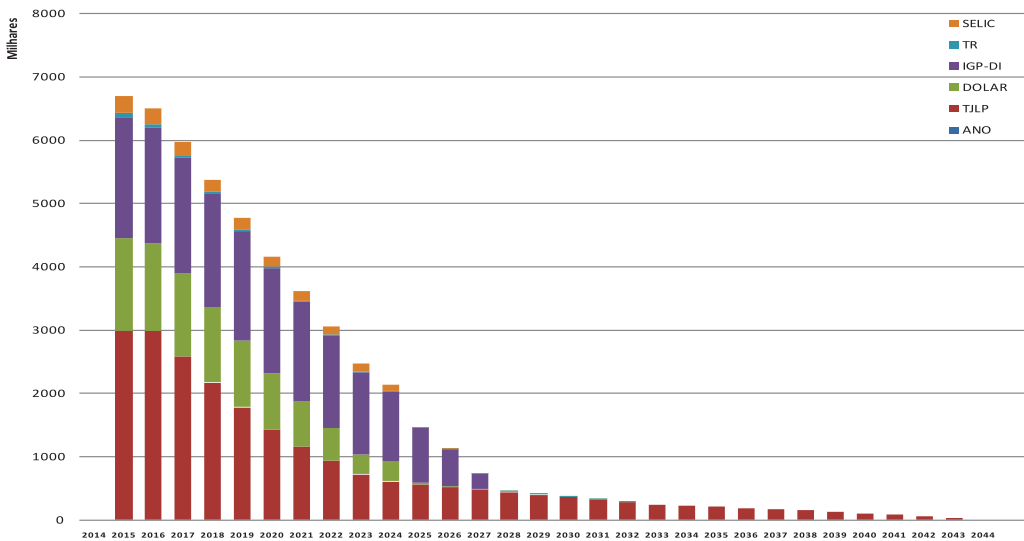
Gráfico 20. Projeção do estoque – externa e interna



Fonte: Sefaz-MT

O Gráfico 21 mostra a projeção do estoque da dívida pública e a composição por indexador dos contratos do período de 2014 a 2043. Observamos que a TJLP é o indexador de maior representatividade no estoque da dívida e que o influenciará até seu término. O dólar e o IGP-DI terão grande influência para os próximos anos. Ressalta-se ainda que o dólar perderá seu grau de importância a partir do exercício de 2024, e o IGP-DI, em 2027.

Gráfico 21. Projeção do estoque por indexador dos contratos



Fonte: Sefaz-MT

4.3.2 Serviço da dívida consolidada

Para os próximos anos, projeta-se uma elevação do serviço da dívida quando comparado com os exercícios anteriores. No exercício de 2014, estima-se um desembolso total no montante de R\$ 796,96 milhões, vindo a ultrapassar o valor de um bilhão de reais no período de 2015 a 2019, com redução gradativa nos anos seguintes, até sua finalização em 2043.

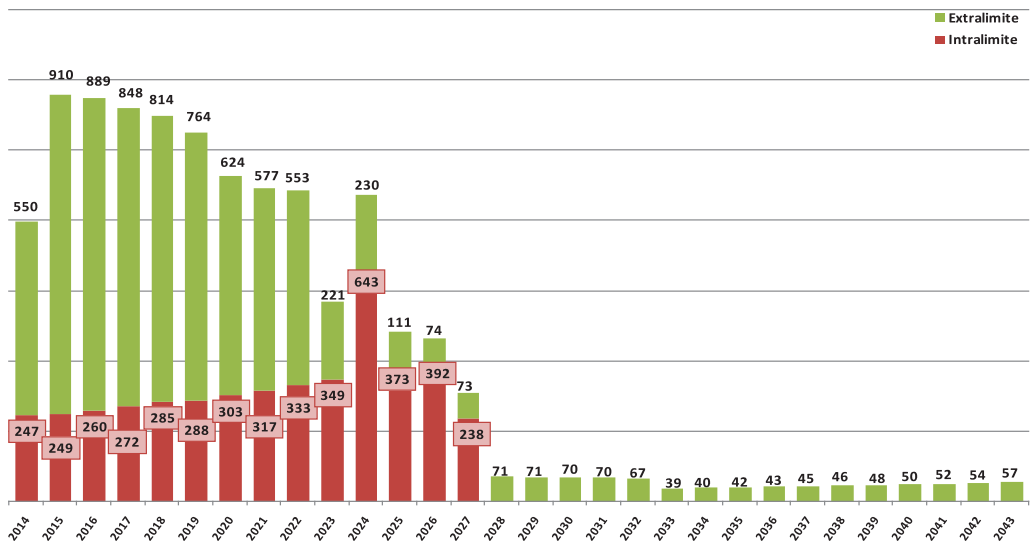
O serviço da dívida do estado terá um aumento para os próximos anos em decorrência da liberação de recursos e término do prazo de carência das novas operações de crédito contratadas no período de 2012 a 2014. Esses pagamentos estão sujeitos a variações em função de possíveis alterações nos indexadores de cada contrato, influenciando no custo final de cada um deles.

Apesar de haver uma elevação no desembolso de recursos para honrar os pagamentos previstos contratualmente, o estado não ultrapassará os limites legais impostos pelo governo federal, tendo uma expectativa para os próximos anos de uma significativa redução em função da amortização integral de contratos como: Lei n. 8.727/1993, BID-PNAF, PMAE e alguns encargos sociais. Dessa forma, o cenário previsto é de que o estado consiga honrar todos os seus compromissos financeiros decorrentes dos con-

tratos que compõem a dívida pública nos prazos estipulados contratualmente sem que esses pagamentos impactem o equilíbrio estrutural das contas públicas.

O Gráfico 22 mostra que os contratos referentes às dívidas extralimite representarão até o exercício de 2022 um maior comprometimento do orçamento para o pagamento da dívida. Destaca-se que os pagamentos da dívida intralimite passarão a ter maior representatividade no período de 2023 a 2027, restando nos anos seguintes apenas os contratos da dívida extralimite.

Gráfico 22. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite

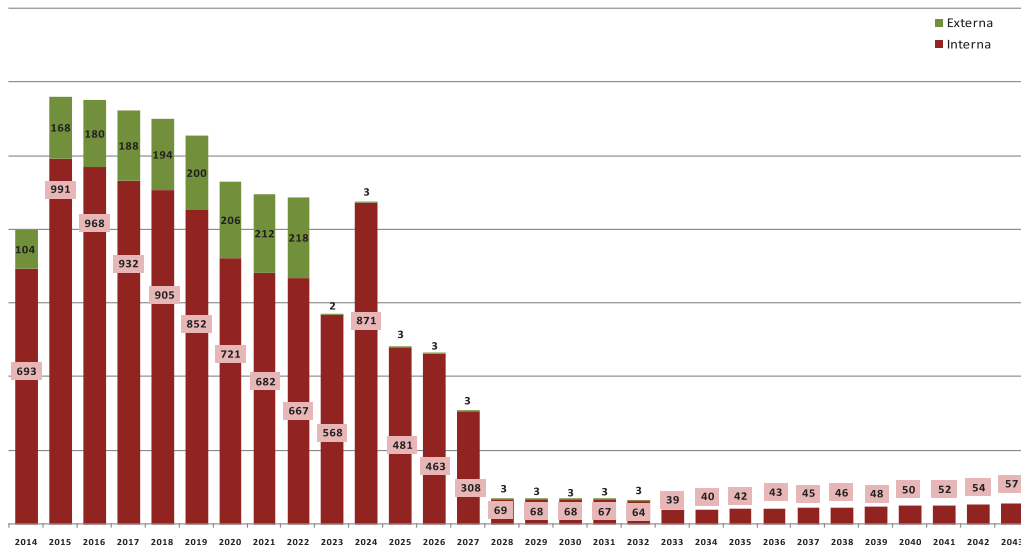


Fonte: Sefaz-MT

O serviço da dívida externa terá maior participação no pagamento para os próximos anos, aumentando o risco no que se refere às variações cambiais até o exercício de 2022. Ressalta-se ainda que o pagamento da dívida externa estender-se-á até 2032, no entanto após 2022 terá pouca representatividade no pagamento geral.

A partir do exercício de 2033, o serviço da dívida será exclusivamente interno em razão da finalização dos contratos externos em 2032.

Gráfico 23. Projeção do serviço da dívida – externa e interna



Fonte: Sefaz-MT

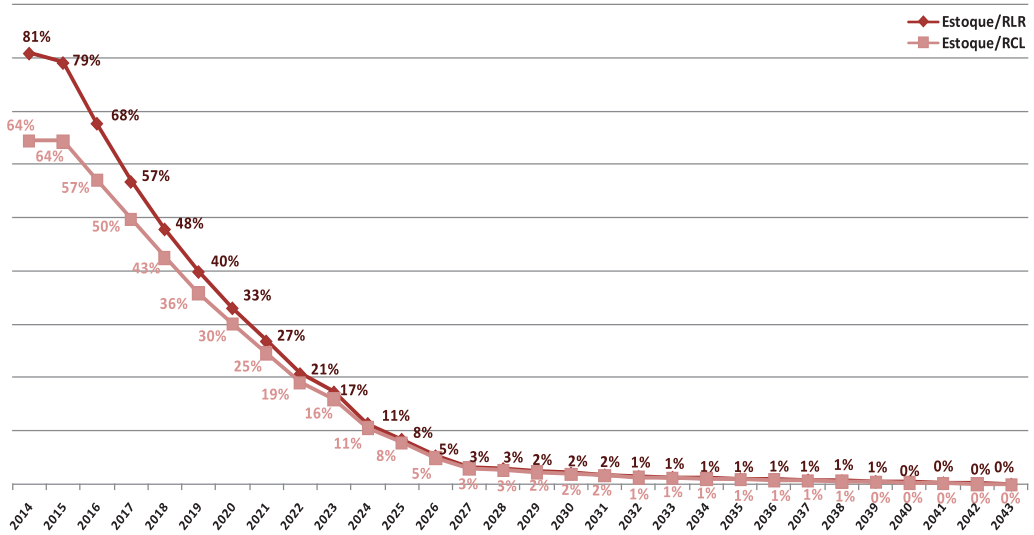
4.3.3 Sustentabilidade da dívida consolidada

Ao projetarmos o comprometimento do estoque em relação à RCL, observamos uma redução gradativa para os próximos anos, registrando percentuais de 19% (2022), 18% (2023), 12% (2024) e abaixo de 10% para os anos seguintes até o término do último contrato em 2043.

O comprometimento das receitas do estado em relação ao estoque da dívida pública consolidada projetada para os próximos anos uma redução percentual gradativa, ao se considerar que as receitas tendem a ter um crescimento quase constante (evidenciado na apuração dessas receitas ao longo dos anos) enquanto as despesas com os contratos tendem a sofrer uma redução em função dos pagamentos das amortizações, dos juros e de outros encargos.

Ao avaliarmos o grau de comprometimento do serviço da dívida em relação às receitas do estado (RLR e RCL), observamos que se projeta um aumento percentual significativo para os próximos anos, pois o comprometimento em relação à RLR e à RCL previsto passará de 10% e 8% para 14% e 11%, respectivamente, quando compararmos os percentuais apurados em 2014 e 2015 (Gráfico 25).

Gráfico 24. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque

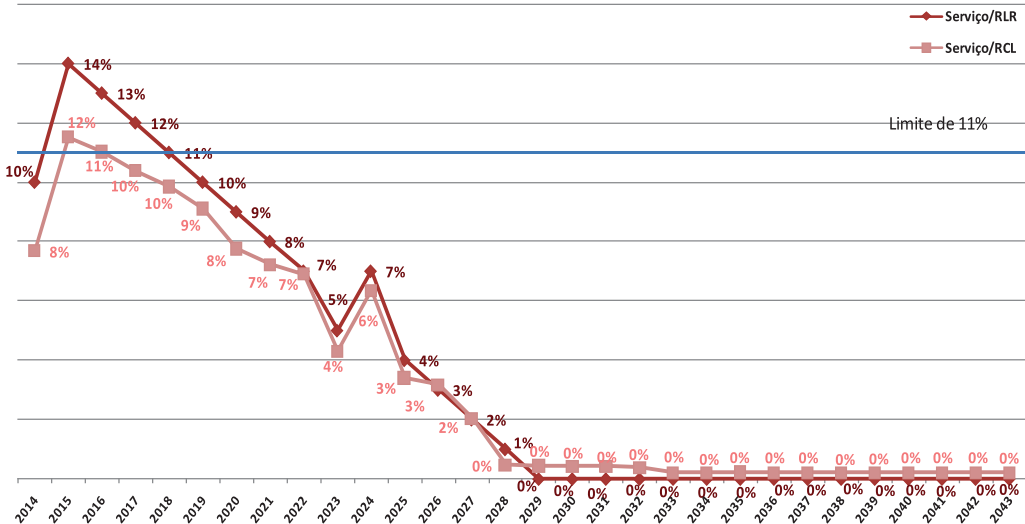


Fonte: Sefaz-MT

Considerando-se os indexadores de cada contrato e a não contratação de novas operações de crédito, a expectativa é que o estado reduza gradativamente ano a ano esse comprometimento, quitando integralmente toda a dívida pública quando do pagamento do último contrato em 2043. Esse cronograma de pagamento representará o desembolso de R\$ 3,93 bilhões no que concerne a juros e outros encargos e R\$ 8,73 bilhões no tocante ao principal (considerando-se que estão previstas liberações no montante de R\$ 1,86 bilhão a ser liberado nos exercícios de 2014 e 2015 no que tange aos contratos em andamento, cujos valores a ser liberados ainda não foram totalmente integralizados).

Ressaltamos que em função de a dívida externa representar 17,68% de toda a dívida (posição para o fim do exercício de 2014), as oscilações cambiais podem interferir nesses resultados, tal como alterações significativas no que concerne à representatividade dos indexadores na composição do estoque da dívida pública.

Gráfico 25. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida



Fonte: Sefaz-MT

Atribuímos ainda ao aumento da dívida pública e da projeção do serviço da dívida as obras direcionadas ao evento da Copa do Mundo de 2014.

Tal como ocorre com os outros estados, as dívidas classificadas como intralimite representam parcela significativa no percentual apurado no estoque e no serviço da dívida do Estado de Mato Grosso.

As dívidas classificadas como extralimite tiveram um aumento significativo e projeta-se que terão uma maior representatividade nos próximos anos em decorrência da contratação de novas operações de crédito autorizadas pelo Tesouro Nacional.

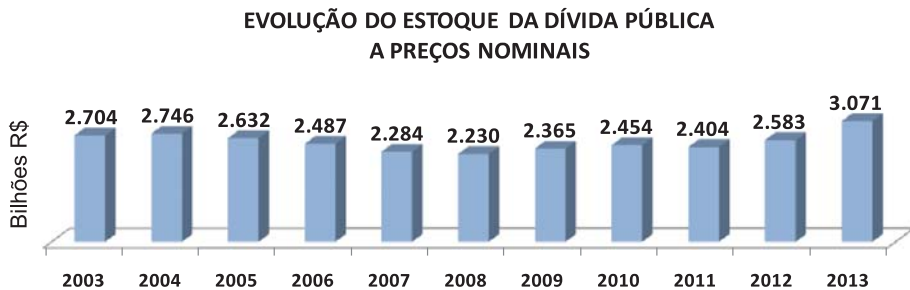
Apesar das novas contratações, ao se comparar as projeções do estoque e o serviço da dívida em relação às receitas (RLR e RCL), projeta-se um crescimento do estoque, bem como um maior comprometimento dos recursos financeiros para o pagamento do serviço da dívida, entretanto não se projeta risco de sustentabilidade nas finanças públicas.

4.4 Piauí

4.4.1 Estoque da dívida consolidada

O Estado do Piauí apurou um estoque de sua dívida consolidada em 2013 no valor de R\$ 4.329 milhões, registrando um aumento de 14,2% em relação a 2012 (R\$ 3.790 milhões). Sua composição é exclusivamente contratual, e ao longo dos anos não apresentou variações significativas, conforme demonstrado no Gráfico 26.

Gráfico 26. Estoque do Estado do Piauí – preços nominais



Fonte: Sefaz-PI

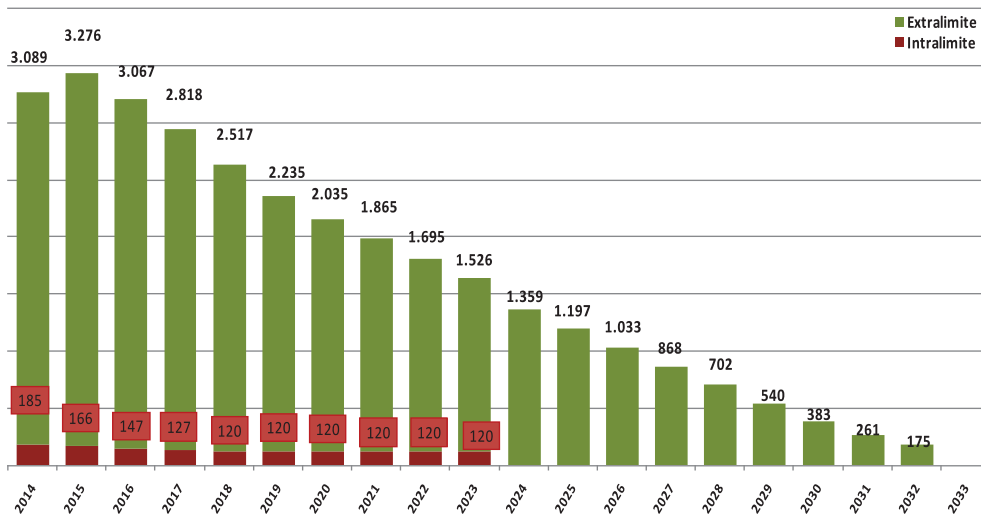
O aumento da dívida pública do estado no período de 2003 a 2010 foi muito reduzido, e a partir de 2010 observa-se um crescimento de 54,5% decorrente do ingresso de recursos de novas operações de crédito. Destaca-se a quitação do contrato da Lei n. 9.496/1997 em 2012 via operação de crédito externa.

O Gráfico 27 demonstra que, conforme a projeção da dívida do período de 2014 a 2033, os contratos referentes a intralimite e extralimite corresponderão a 5,65% e 94,35%, respectivamente, do total da dívida pública consolidada até o término do exercício de 2014. Nota-se que o percentual referente à dívida intralimite cresce de 5,65% em 2014 para 7,3% em 2023.

É importante destacar que o baixo percentual de participação da dívida intralimite no total do estoque da dívida resultou na obtenção de novos empréstimos sem que haja risco de comprometimento do equilíbrio estrutural das contas públicas.

Pode-se inferir que os empréstimos contratados não alteraram o perfil da dívida, e, além disso, destaca-se que a contratação de novas operações de crédito resultará na ampliação de investimentos estruturantes sem afetar a restrição orçamentária intertemporal.

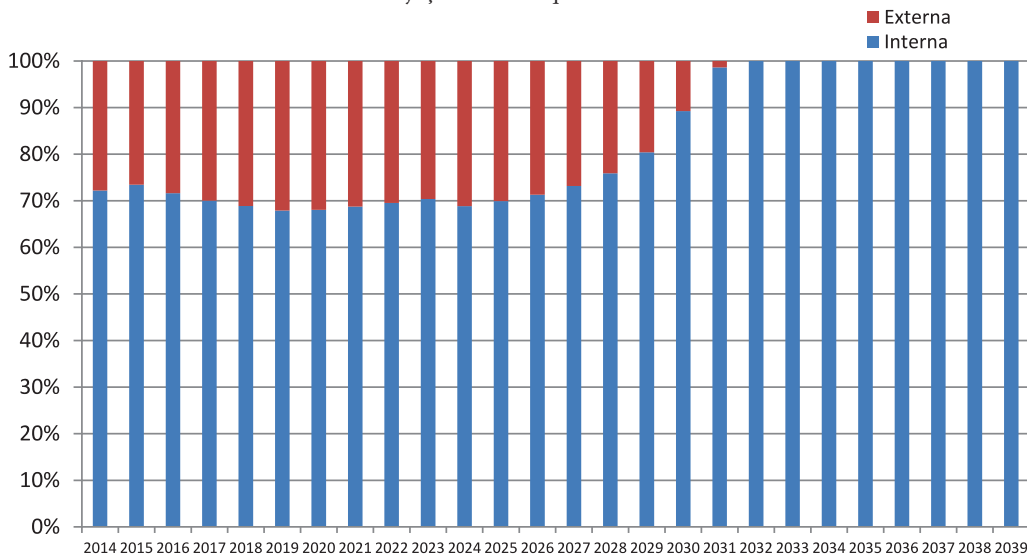
Gráfico 27. Projeção do estoque – extralimite e intralimite



Fonte: Sefaz-PI

O Gráfico 28 mostra a projeção do estoque da dívida interna e externa no período de 2014 a 2039 e verifica-se que, em 2014, 72,20% da dívida do Estado do Piauí será interna (R\$ 2.3 bilhões) e 27,80% como externa (US\$ 384 milhões).

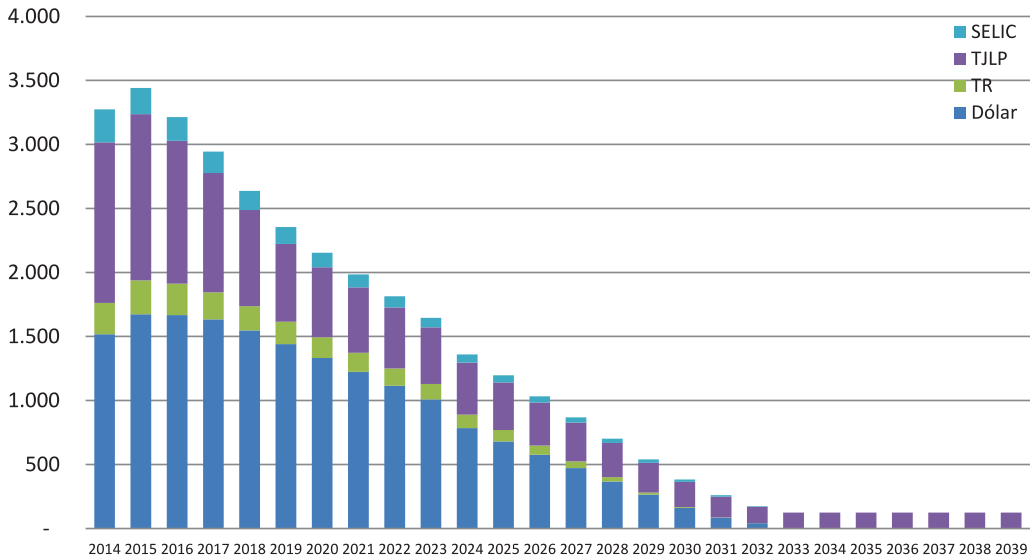
Gráfico 28. Projeção do estoque – externa e interna



Fonte: Sefaz-PI

Os indexadores que atualizam a dívida pública do estado estão evidenciados no Gráfico 29, projetado até o término do último contrato. Observamos que o dólar é o indexador de maior representatividade no estoque da dívida do estado e que influenciará o estoque até o término do último contrato.

Gráfico 29. Projeção do estoque por indexador dos contratos



Fonte: Sefaz-PI

Um “efeito colateral” da reestruturação da dívida foi o aumento significativo do estoque da dívida indexado ao câmbio, principalmente ao dólar. Trata-se de um efeito indesejável que precisa ser observado e monitorado, requerendo um constante acompanhamento dos cenários econômicos que poderão afetar o dólar no médio e longo prazos.

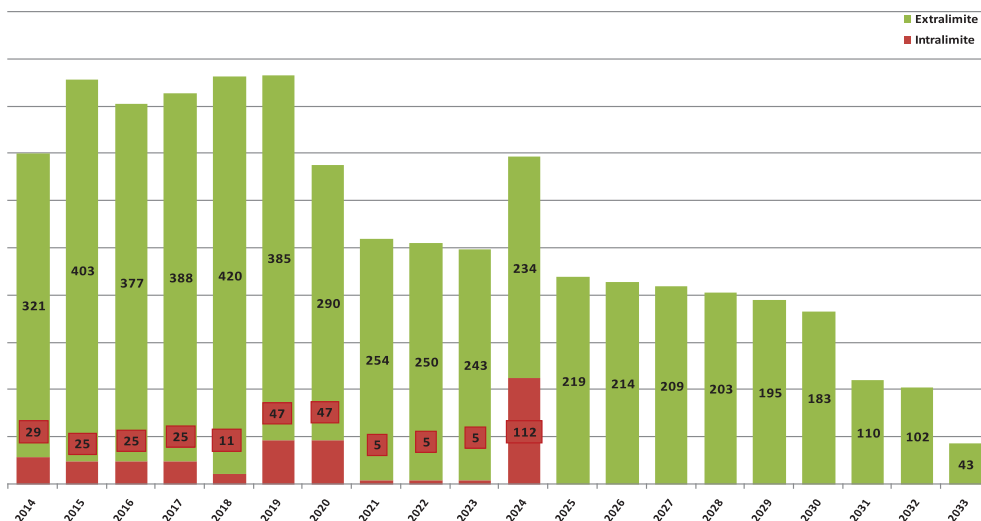
4.4.2 Serviço da dívida consolidada

O Estado do Piauí, como a grande maioria dos estados brasileiros, tem sua receita corrente quase totalmente comprometida com despesas correntes, sobrando pouco para os investimentos essenciais ao seu desenvolvimento. Assim, o estado busca recursos junto às instituições financeiras para financiar seus investimentos.

O Gráfico 30 mostra a projeção do serviço da dívida no período de 2014 a 2033. Para o exercício de 2014 estima-se um desembolso total no montante de R\$ 350 milhões, vindo a alcançar nos exercícios financeiros de 2015 a 2019 os maiores desembolsos com os serviços da dívida, alcançando em 2024 o maior pico, reflexo da quitação da dívida DMLP, considerada intralimite.

No período da projeção, estima-se que o serviço total da dívida corresponderá a R\$ 5.379 milhões, sendo R\$ 5.043 milhões de serviço da dívida extralimite.

Gráfico 30. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite

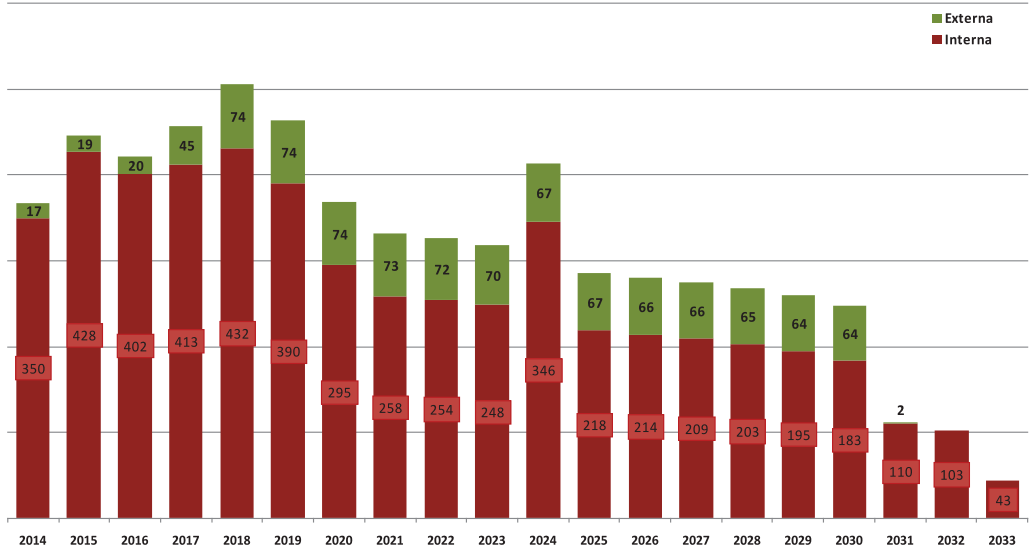


Fonte: Sefaz-PI

Ainda em relação ao serviço da dívida, cabe ressaltar que se vislumbra que o total do serviço da dívida represente uma média de R\$ 269 milhões/ano no período de 2014 a 2033, estimando-se que a dívida intralimite corresponda a 8,3% do total do serviço da dívida em 2014, passando para 32,4% em 2024, quando ocorrerá a amortização integral do contrato da Lei n. 8.727/1993.

O Gráfico 31 ilustra a projeção do serviço da dívida externa e interna no período de 2014 a 2033 e verifica-se o baixo serviço da dívida externa, refletindo no baixo risco da variação cambial.

Gráfico 31. Projeção do serviço da dívida – externa e interna



Fonte: Sefaz-PI

No que se refere à análise do serviço da dívida interna e externa, estima-se que esta corresponda a 4,6% em 2014 do total do serviço da dívida, atingindo seu ponto máximo de 25,9% em 2030. Ressalta-se ainda que se prevê que o serviço da dívida externa tenha uma representatividade média de 17,8% de 2014 a 2030, refletindo em um baixo risco de volatilidade cambial.

4.4.3 Sustentabilidade da dívida

Quando analisamos o comprometimento do estoque em relação às receitas (RLR e RCL), observamos que haverá um aumento do percentual, pois o comprometimento da RLR e o da RCL previstos passarão de 51% e 54% para 53% e 56%, respectivamente, quando comparamos os percentuais apurados em 2014 e 2015 (Gráfico 32).

Comparando o estoque em relação à RCL, observamos uma redução gradativa a partir do exercício de 2015 e projeta-se que o comprometimento seja de 43% (2017), 38% (2018), 33% (2019) e abaixo de 10% após o exercício de 2023 até o término do último contrato (2033).

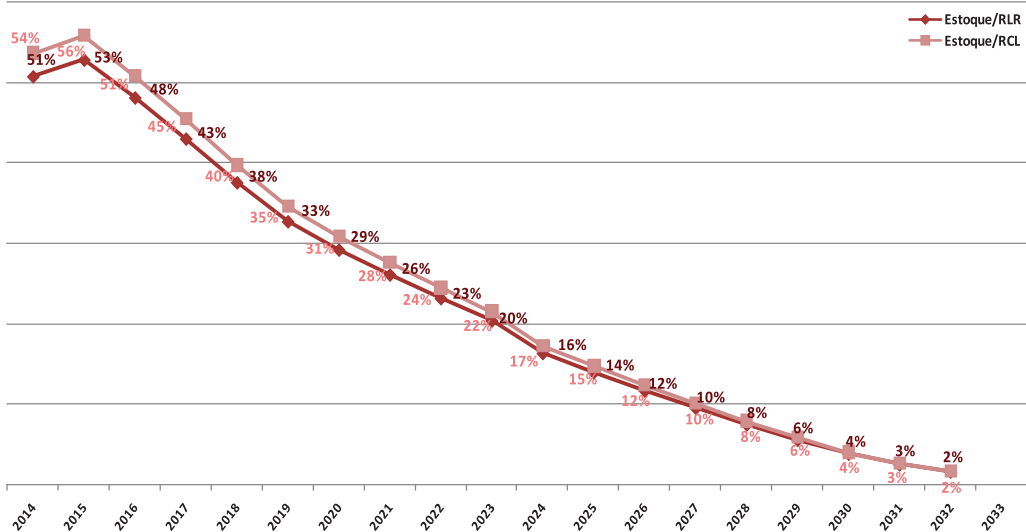
Conforme demonstrado no Gráfico 32, o Estado do Piauí projetou a DC considerando as condições financeiras de cada contrato de empréstimo e incorporando as

estimativas de ingresso de recursos (receita de operação de crédito) das operações contratadas e a contratar previstas no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal assinado em 20/06/2014. Assim, foi considerado o ingresso de recursos até o exercício de 2018. Esse cenário permite que, conforme apresentado no Gráfico 32, a DC apresente uma trajetória declinante em relação à RCL a partir de 2014.

Ressalta-se que mesmo com o ingresso das novas operações de crédito o nível de endividamento do Estado do Piauí é um dos mais baixos considerando-se todos os estados, pois em 2014 será de apenas 54% da RCL, e mesmo projetando-se um acréscimo para 56% em 2015, continuará sendo muito baixo.

Salienta-se ainda a projeção de uma tendência de redução da relação estoque e receitas (RCL e RLR) a partir do exercício de 2015, possibilitando, portanto, o aumento do endividamento via obtenção de novos empréstimos para realização de investimentos estruturantes sem que haja impacto no equilíbrio estrutural das contas públicas.

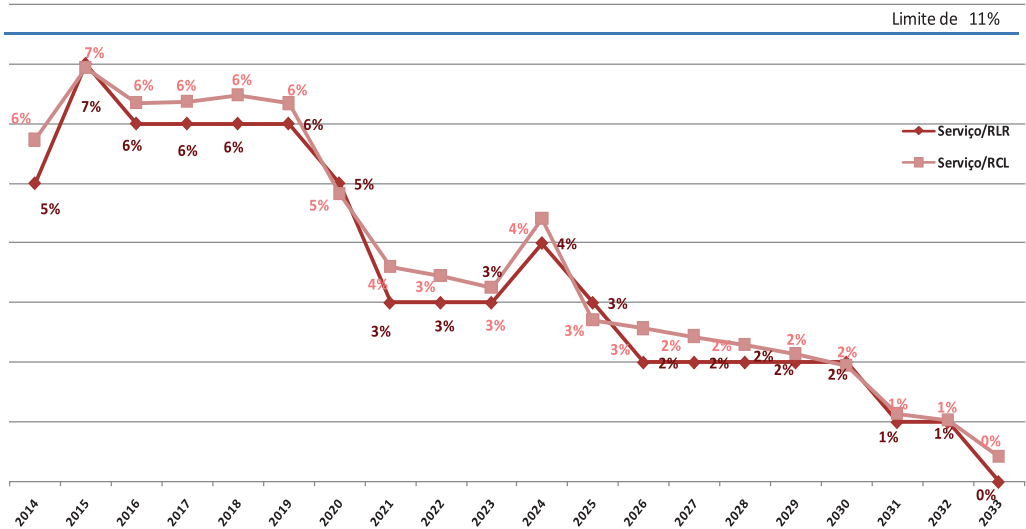
Gráfico 32. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque



Fonte: Sefaz-PI

Em relação ao limite de comprometimento de 11,5% da RCL, projeta-se que seja de 6% da RCL em 2014 e depois suba para 7% em 2015, e no período de 2016 a 2020 seja de 6%. Ressalta-se que no período de 2014 a 2031 a média do nível de comprometimento do serviço da dívida em relação à RCL seja de 4%.

Gráfico 33. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida



Fonte: Sefaz-PI

As dívidas classificadas como extralimite vêm aumentando sua participação na composição do estoque em decorrência da contratação de novas operações de crédito, e o Estado do Piauí desde 2008 voltou a obter autorização de espaço fiscal para endividamento pelo Tesouro Nacional.

Apesar das novas contratações, quando comparadas as projeções do estoque e o serviço da dívida em relação às receitas (RLR e RCL), projeta-se um crescimento no estoque sem que haja um maior comprometimento de seus recursos financeiros para o pagamento do serviço da dívida, observando assim que há sustentabilidade nas finanças públicas, tornando plenamente possível o pagamento dos contratos existentes sem o comprometimento do equilíbrio das contas públicas e principalmente que, diferentemente da maioria dos estados, o Estado do Piauí tem grande possibilidade de obter novas operações de crédito para dinamizar o crescimento do PIB via investimentos estruturantes.

4.5 Rio de Janeiro

4.5.1 Estoque da dívida consolidada

O Estado do Rio de Janeiro apurou um estoque de sua dívida consolidada em 2013 no valor total de R\$ 79.696 milhões, registrando um aumento de 7,1% em relação ao ano de 2012 (R\$ 74.433 milhões). Esse aumento foi decorrente do ingresso de recursos de novas operações de crédito que, em 2013, totalizaram R\$ 5.030 milhões, e pela atualização dos saldos devedores, que conforme cláusulas específicas são corrigidos por índices, tais como: TR, IGP-M, IGP-DI, TJLP e Selic. Destaque-se nesse resultado o aumento de 5,5% do IGP-DI, responsável pela correção dos dois maiores contratos: (i) Contrato de Assunção de Dívidas do Berj; e (II) Contrato de Refinanciamento, firmado ao amparo da Lei n. 9.496/1997.

A composição da dívida consolidada do Estado do Rio de Janeiro é basicamente contratual, e ao longo dos anos apresentou trajetória crescente, conforme demonstrado no Gráfico 35. A exceção foi o exercício de 2009, devido à queda do IGP-DI, maior indexador atrelado à dívida do Estado do Rio de Janeiro, que apresentou uma variação acumulada no ano de -1,41% a.a.

Gráfico 34. Estoque do Estado do Rio de Janeiro



Fonte: Sefaz-RJ

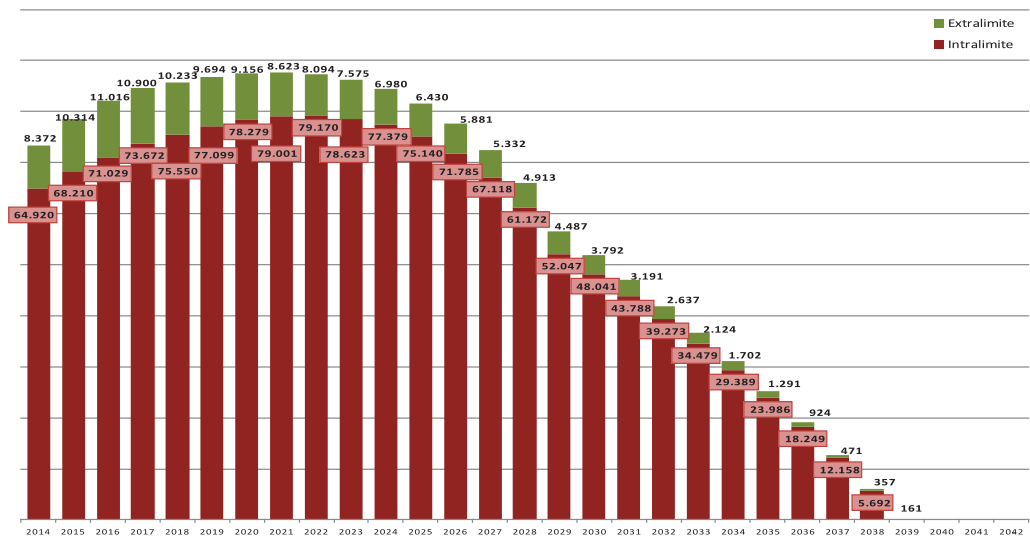
O Gráfico 35 mostra a projeção do estoque da dívida intralimite e extralimite e percebe-se uma trajetória crescente da dívida até 2019, e após, uma tendência de declínio até 2042, data final dos contratos vigentes. A dívida intralimite possui maior peso na composição do estoque, chegando ao seu valor máximo na projeção no exercício de 2022. Apesar do alto percentual de participação da dívida intralimite, esta não representa um risco de inadimplência, pois seu pagamento está atrelado a 13% da receita líquida real (RLR).

Nota-se que o percentual referente à dívida intralimite, em nenhum exercício, apresenta-se inferior a 50% da dívida total, mesmo após a desvinculação dos pagamentos do contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997 ao limite de 13% da RLR em 2029, reflexo do resíduo gerado pelo referido contrato, que tem seu término previsto para 2039.

É importante destacar também que, apesar do alto percentual de participação da dívida intralimite no total da dívida, esta vem apresentando ao longo dos anos uma redução na composição total do estoque. Tal fato é justificado pelas amortizações da dívida intralimite e pelas contratações de novas operações de crédito.

Pode-se inferir que a alteração que vem ocorrendo no perfil da dívida é consequência da contratação de novas operações de crédito voltadas para a captação de recursos direcionados para investimentos.

Gráfico 35. Projeção do estoque – extralimite e intralimite



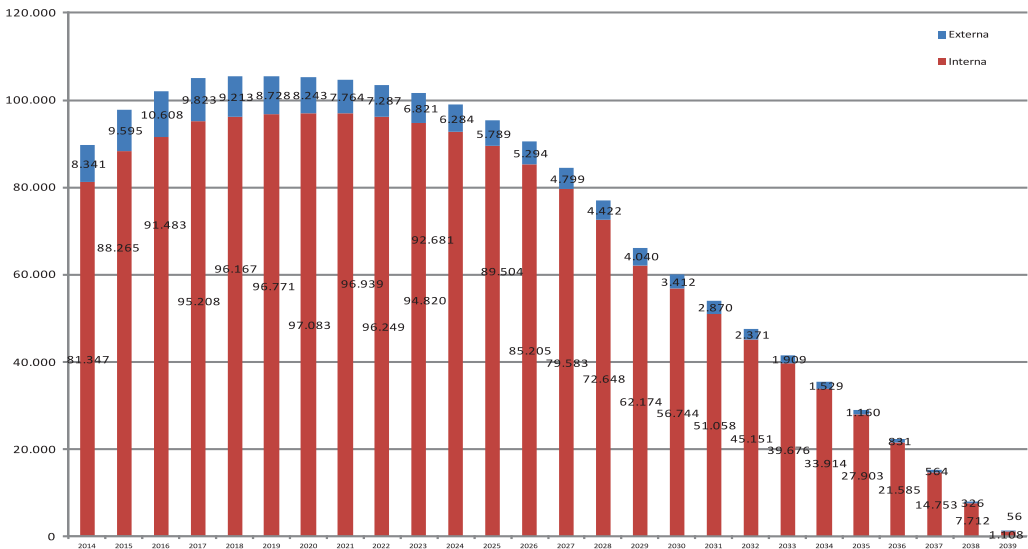
Fonte: Sefaz-RJ

O Gráfico 36 mostra que, no exercício de 2014, 90,7% da dívida do Estado do Rio de Janeiro será classificada como interna, e 9,3% como externa (dólar EUA e iene). Destaca-se que a composição da dívida externa em relação ao total do estoque da dívida pública represente uma média de 6,4% no período de 2014 a 2038.

Verifica-se que o percentual da dívida externa não terá grandes alterações ao longo do tempo, até seu término em 2040, refletindo a preocupação do estado em manter um percentual baixo em relação à exposição a moedas e taxas estrangeiras, no sentido de possibilitar um melhor planejamento do fluxo de pagamento da dívida.

Os indexadores que atualizam a dívida pública do Estado do Rio de Janeiro estão evidenciados no Gráfico 36, projetado até o término do último contrato. O Gráfico 37 mostra que o maior indexador atrelado ao estoque da dívida, é o IGP-DI, índice que corrige o contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997. Destaca-se que, até 2039, data do término do pagamento do resíduo referente ao contrato acima mencionado, o IGP-DI mantém-se sempre acima dos 50% da composição do estoque.

Gráfico 36. Projeção do estoque – externa e interna

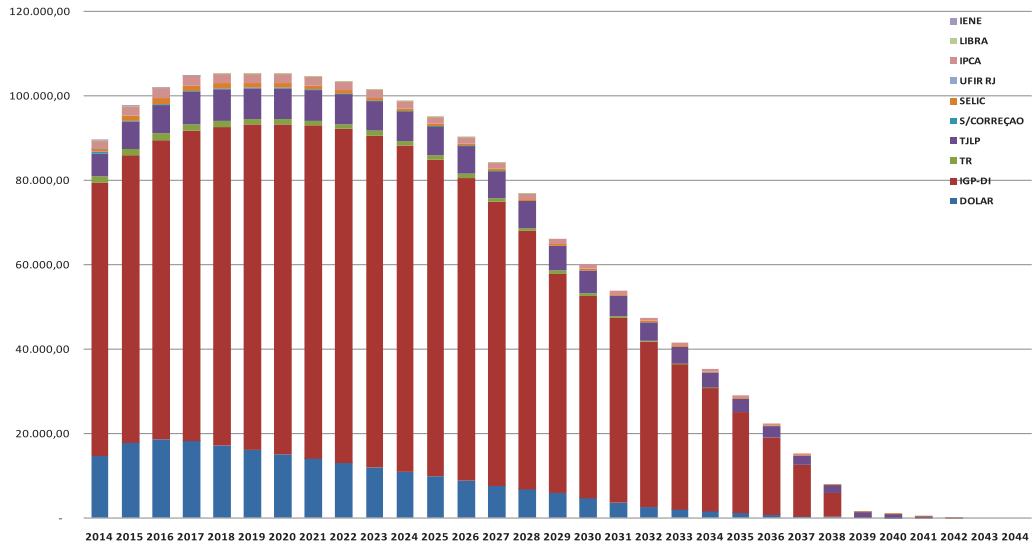


Fonte: Sefaz-RJ

O dólar, sendo o segundo maior indexador da dívida, apresenta tendência de forte depreciação, entretanto o reduzido grau de composição do estoque da dívida reflete o baixo risco de vulnerabilidade à moeda estrangeira.

O somatório dos demais indexadores não representa mais do que 15% ao longo dos anos, o que não significa risco considerável em relação ao estoque da dívida.

Gráfico 37. Projeção do estoque por indexador dos contratos



Fonte: Sefaz-RJ

4.5.2 Serviço da dívida consolidada

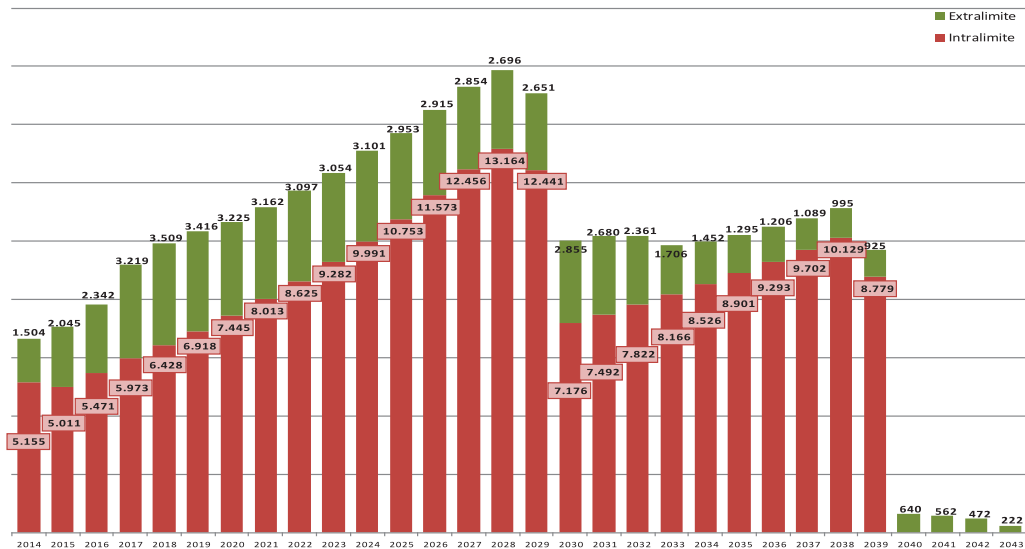
Em relação ao serviço da dívida do estado, cabe ressaltar que o contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997 é o de maior dispêndio no serviço da dívida, com juros de 6% a.a. e correção monetária pelo IGP-DI. Para demonstrar a relevância desse contrato no fluxo de pagamento, em 2013 foram amortizados R\$ 1.490 milhão. No entanto, seu saldo devedor, ainda assim, aumentou 5,1% em relação ao exercício de 2012.

Embora o limite de pagamento de 13% sobre a receita líquida real tenha permitido o pagamento total da parcela calculada pela Tabela Price do contrato de refinanciamento no montante de R\$ 970 milhões e permitido ainda a amortização de resíduo no total de R\$ 519 milhões, o contrato sofreu correção monetária pelo IGP-DI e incorporação de 6% de juros no saldo residual.

Destaca-se ainda que se projeta que o contrato da Lei n. 9.496/1997 resulte em serviço da dívida no montante de R\$ 190.778 milhões no período de 2014 a 2039, refletindo em 66,5% do total do serviço da dívida no alusivo período no montante de R\$ 286.993 milhões.

O Gráfico 38 apresenta a projeção do serviço da dívida até seu término em 2043, e verifica-se que até 2028 o serviço da dívida a pagar apresenta um crescimento homogêneo no tempo seguindo o crescimento da RLR. Em 2030, há uma grande queda no serviço em virtude da desvinculação dos pagamentos do contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997 ao limite de 13% da receita líquida real. A partir desse ano, o serviço mantém-se mais equilibrado.

Gráfico 38. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite

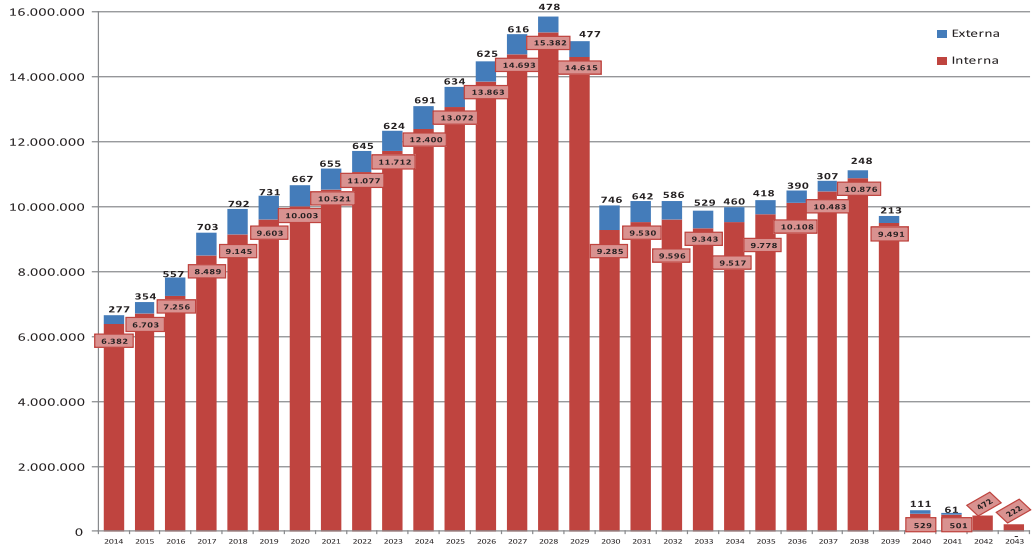


Fonte: Sefaz-RJ

Para o exercício de 2014, estima-se um desembolso total de R\$ 6.659 milhões, ultrapassando R\$ 10 bilhões a partir do ano de 2019 e alcançando seu maior dispêndio em 2028. Ressalta-se ainda que se projeta que o total do serviço da dívida alcance R\$ 288.888 milhões no período de 2014 a 2043, sendo o serviço da dívida intralimite de 2014 a 2039 de R\$ 224.685 milhões, representando 77,78% do total do serviço da dívida.

O Gráfico 39 mostra a projeção do serviço da dívida interna e externa no período de 2014 a 2043. Em 2014, projeta-se que o serviço da dívida interna corresponda a 95,8% do total do serviço da dívida. Destaca-se que no período de 2014 a 2043 projeta-se que o total do serviço da dívida interna seja de R\$ 274.595 milhões. Ressalta-se que no período de 2040 a 2043 o total do serviço será de apenas R\$ 1.896 milhão, sendo quase exclusivamente serviço da dívida interna.

Gráfico 39. Projeção do serviço da dívida – externa e interna



Fonte: Sefaz-RJ

4.5.3 Sustentabilidade da dívida

Apesar de nas análises dos demais estados todos utilizarem a projeção da dívida consolidada, o Estado do Rio de Janeiro está considerando a dívida consolidada líquida, portanto efetuando também a projeção dos haveres e dos ativos financeiros, pois apresenta uma diferença significativa.

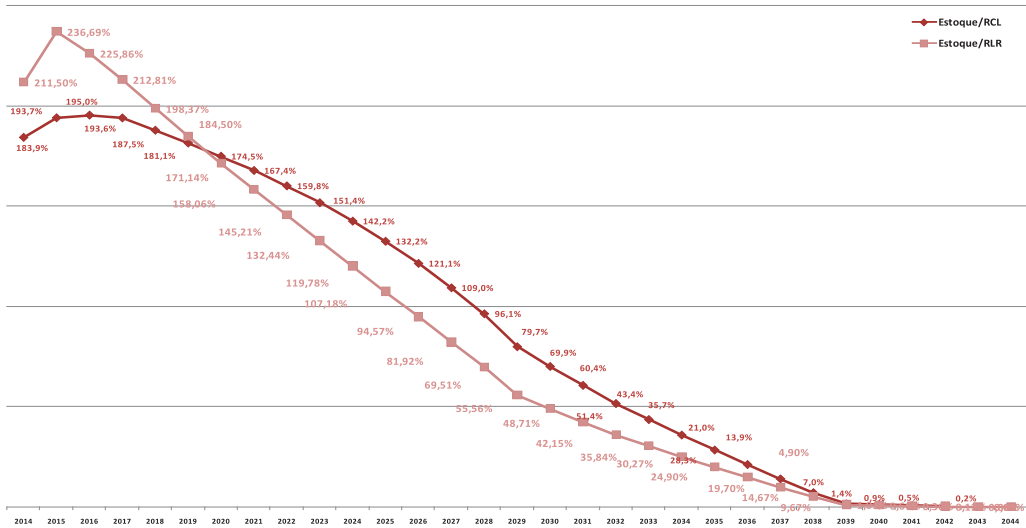
O Gráfico 40 mostra a projeção do comprometimento do estoque da dívida pública em relação às receitas (RLR e RCL). Destaca-se que a projeção da relação do estoque com a RCL alcance 183,9% em 2014 e atinja 193,7% em 2015.

Comparando o estoque em relação às receitas, observamos um crescimento até 2015, e a partir de 2015 observa-se uma redução gradativa, alcançando, no exercício de 2026, uma relação DCL/RCL de 121,1%.

Conforme demonstrado no Gráfico 40, o Estado do Rio de Janeiro projetou a DCL considerando as condições financeiras de cada contrato de empréstimo e incorporando as estimativas de ingresso de recursos (receita de operação de crédito) das operações contratadas e a contratar previstas no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal assinado em 20/06/2014. Assim, foi considerado o ingresso de recursos até o exercício de 2018.

Considerando a projeção desse cenário, infere-se que a partir de 2030 a DCL seja menor do que a disponibilidade financeira projetada, gerando uma dívida negativa, ou seja, o valor disponível em caixa, nesse caso, é maior do que o estoque da dívida consolidada.

Gráfico 40. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque



Fonte: Sefaz-RJ

É importante destacar que o Estado do Rio de Janeiro passou em todas as análises de verificação de limites realizada pela STN, tendo contratado, nos últimos três anos, 22 operações de crédito.

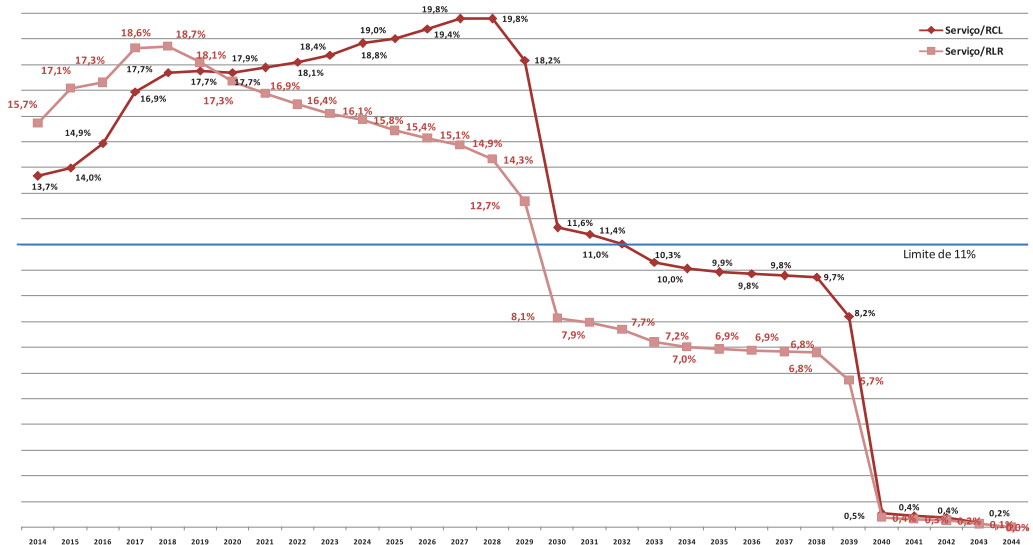
O aumento do estoque ocorre em função de o Estado do Rio de Janeiro ainda ter R\$ 9,5 bilhões a serem liberados de recursos referentes a operações contratadas e a contratar. A maioria das operações são recursos para projetos ligados às Olimpíadas.

O Gráfico 41 mostra a projeção do serviço da dívida em relação à RCL, e observamos que em 2014 se prevê que a alusiva relação seja de 13,7% e com tendência de crescimento no período de 2014 a 2028, atingindo nos exercícios de 2027 e 2028 um grau de comprometimento de 19,8% da RCL.

Ressalta-se ainda que projetamos que o grau médio de comprometimento do serviço da dívida em relação à RCL seja de 17,9% no período de 2015 a 2028. Destaca-se ainda a redução substancial do alusivo grau de comprometimento de 18,2% em 2029 para 11,6%.

Em relação ao limite de comprometimento de 11,5% da RCL, verifica-se em alguns exercícios que o serviço a pagar supera os 11,5% da RCL. O percentual do serviço a pagar, acima dos 11,5% da RCL, é consequência do alto valor da prestação do contrato de refinanciamento da Lei n. 9.496/1997, atrelada à RLR, que representou, no ano de 2013, 53,9% do total pago no serviço da dívida. Tal fato pode ser comprovado pela queda no percentual a partir de 2030, primeiro ano após a desvinculação dos pagamentos do contrato de refinanciamento ao limite de 13% da RLR. A segunda queda significativa, no exercício de 2040, é reflexo do término do pagamento do resíduo gerado pelo contrato de refinanciamento.

Gráfico 41. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida



Fonte: Sefaz-RJ

Para a maioria dos estados que possuem Programa de Ajuste Fiscal, as dívidas intralimite representam parcela significativa no percentual apurado no estoque e no serviço da dívida pública.

As dívidas classificadas como extralimite vêm aumentando sua participação na composição do estoque em decorrência da contratação de novas operações de crédito. O Estado do Rio de Janeiro desde 2008, ano em que voltou a obter autorização de espaço fiscal para endividamento pelo Tesouro Nacional, já assinou quarenta operações de crédito.

Apesar de o Estado do Rio de Janeiro ainda ter uma projeção de aumento no estoque da dívida para os próximos cinco anos, quando se observa a projeção da relação da DCL/RCL, a trajetória apresenta-se decrescente, o que significa que a projeção do crescimento da receita corrente líquida é maior que o crescimento da dívida consolidada, demonstrando sustentabilidade da dívida pública no tocante ao estoque.

Considerando o grau de comprometimento do serviço da dívida em relação às receitas (RCL e RLR), projetamos que o alto serviço da dívida impactará no equilíbrio das contas públicas no período de 2014 a 2028. Ressalta-se que apresenta um percentual de comprometimento maior até 2029, exercício em que finaliza o serviço com 13% da RLR. Apesar de o percentual de comprometimento poder ser considerado alto, este não apresenta um risco de inadimplência, pois seu pagamento está limitado pela RLR, demonstrando que o aumento de dispêndio até 2029 ocorre em razão do aumento da receita líquida real.

Salienta-se ainda que o ingresso das novas operações de crédito autorizadas pela STN sem que se resolvesse o problema do alto custo de refinanciamento do contrato Lei nº 9.496/97 agravou ainda mais o equilíbrio intertemporal das contas públicas quando se verifica o excessivo grau de comprometimento médio de 17,6% do serviço da dívida em relação a RCL no período de 2014 a 2029.

4.6 Santa Catarina

4.6.1 Estoque da dívida consolidada

O Estado de Santa Catarina apurou um estoque de sua dívida consolidada em 2013 no valor total de R\$ 13.473 milhões, registrando um aumento de 10,7% em relação a 2012 (R\$ 12.167 milhões). Sua composição é predominantemente contratual, e ao longo dos anos não apresentou variações significativas conforme demonstrado no Gráfico 42.

Em 2013, do total dos empréstimos internos 78,9%, (R\$ 8.564 milhões) corresponde à dívida com a União decorrente da Lei Federal nº 9.496/1997, que reestruturou as dívidas dos Estados. Na composição dos empréstimos externos, 71,5%, (R\$ 1.701 milhões) corresponde ao saldo devedor da operação de crédito junto ao *Bank of America Merrill Lynch* (BAML), cujos recursos foram utilizados para a quitação do resíduo da dívida decorrente da Lei Federal nº 9.496/1997 e para amortização extraordinária do principal, ao final do exercício de 2012. Assim, os empréstimos externos passaram de 16,2% em dezembro de 2012 para 17,9% do total da dívida, ao final do exercício de 2013.

O estoque da dívida pode ser dividido também em dívida intralimite e extralimite. Em dezembro de 2013, a dívida intralimite, cujo pagamento mensal é limitado em 13% da receita líquida real (RLR), registrou 65,4% do total. Esse percentual só não foi maior em razão da operação de reestruturação do resíduo da dívida referente à Lei Federal nº 9.496/1997, cujo contrato é de 120 meses com 18 meses de carência, e pagamentos semestrais com taxa de juros de 4% ao ano mais variação cambial. A partir do refinanciamento do resíduo da dívida referente à Lei nº 9.496/97, o percentual de comprometimento da RLR com o pagamento do serviço da dívida intralimite foi reduzido para cerca de 8%, com tendência declinante. Assim, a partir de dezembro de 2012, não houve mais acúmulo de resíduo, pois o Estado utiliza menos do que os 13% da RLR para o pagamento da dívida intralimite.

Gráfico 42. Estoque do Estado de Santa Catarina



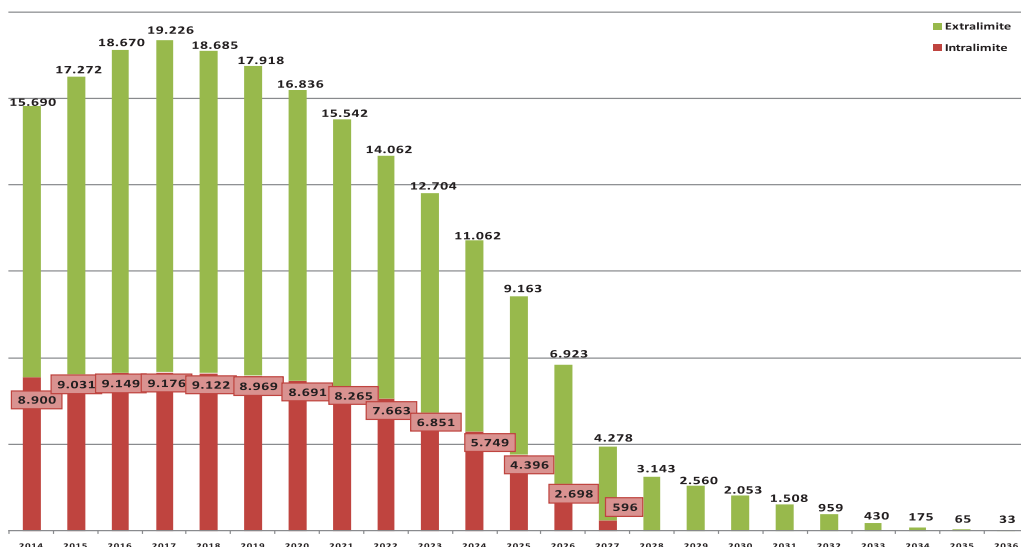
Fonte: Sefaz-SC

Conforme projetado, os contratos classificados como intralimite e extralimite corresponderão a 36,2% e 64,8%, respectivamente, do total da dívida pública consolidada no montante de R\$ 24.590 milhões até o término do exercício de 2014. O Gráfico 43 demonstra sua projeção até o término do último contrato do estado, e observa-se que no período de 2014 a 2027 a dívida extralimite terá uma média de participação de 68,1%, pois a partir do exercício de 2028 projeta-se que o estado não terá mais dívida intralimite.

A projeção do estoque da dívida apresentada no Gráfico 43 mostra a composição entre dívida intralimite e dívida extralimite. Nesse cenário, o estoque da dívida apresenta uma elevação nos primeiros quatro anos, reduzindo-se posteriormente até sua extinção no ano de 2036. Essa análise não considera possíveis novas contratações de operações de crédito, mas apenas as operações já contratadas.

Com relação à dívida extralimite, o estado apresenta uma curva ascendente até 2017 para o estoque, a partir desse ponto começa a haver uma gradual redução. Entre as razões desse comportamento está o fato de o estado ter realizado, nos últimos anos, uma série de operações de captação de recursos para investimentos e refinanciamentos, sendo as principais a impactar nesse crescimento do estoque extralimite os empréstimos denominados Pacto por Santa Catarina (Banco do Brasil); Caminhos Estratégicos da Produção e Prevenção a Desastres Naturais (Banco do Brasil); e refinanciamento do resíduo da Lei Federal n. 9.496/1997 (BAML).

Gráfico 43. Projeção do estoque – extralimite e intralimite



Fonte: Sefaz-SC

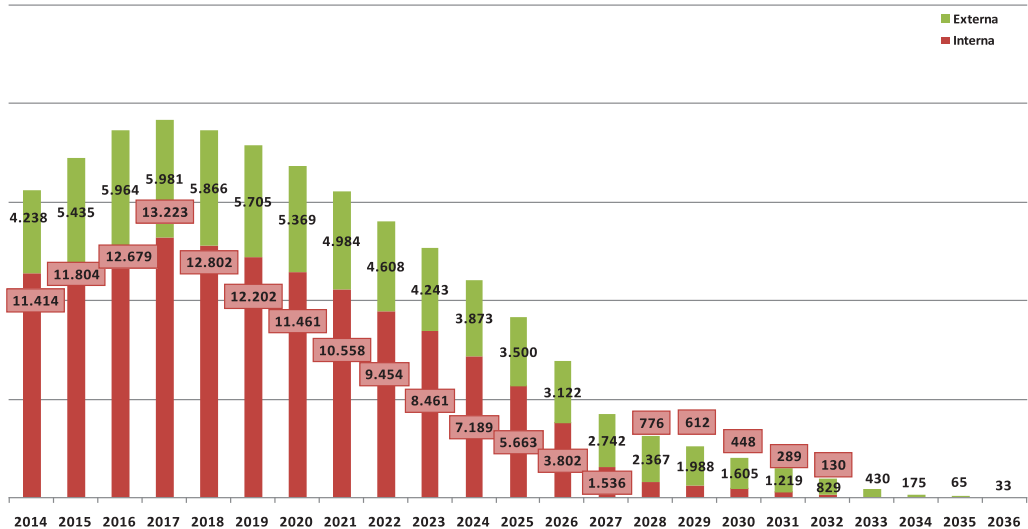
Com relação à dívida intralimite, observa-se um comportamento bastante estável entre os anos de 2014 e 2020. Neste período, o estoque da dívida da Lei Federal n. 9.496/1997 mantém-se muito próximo dos R\$ 9 bilhões. A partir de então começa a haver uma redução gradual até o término do contrato em 2028. Essa manutenção do estoque em patamar elevado é reflexo das taxas de juros contratadas, da ordem de 6% ao ano mais correção monetária pelo IGP-DI, que dificulta a redução do estoque, e configura-se em um dos maiores motivos de preocupação para a dívida de Santa Catarina.

O Gráfico 44 evidencia que a projeção da composição do estoque da dívida indica que a dívida interna deve alcançar 72,92%, e a dívida externa, 27,08% em 2014. A par-

ticipação projetada da dívida externa de Santa Catarina é crescente para os próximos anos, no entanto não terá grande representatividade quando comparada à dívida interna.

A projeção da composição do estoque da dívida apresentada no Gráfico 44 mostra uma tendência, no longo prazo, de crescimento da participação da dívida externa sobre o total. Isso se deve, em grande parte, ao fato de que o principal volume de estoque até o ano de 2028 está concentrado na dívida interna referente à Lei Federal n. 9.496/1997. O que ocorre é que, em termos percentuais, a partir de 2028 a dívida externa ganha uma proporção significativa em relação à dívida total. Entretanto, em termos de volume de estoque, significa muito mais a redução do estoque da dívida interna do que o aumento do estoque da dívida externa.

Gráfico 44. Projeção do estoque – externa e interna



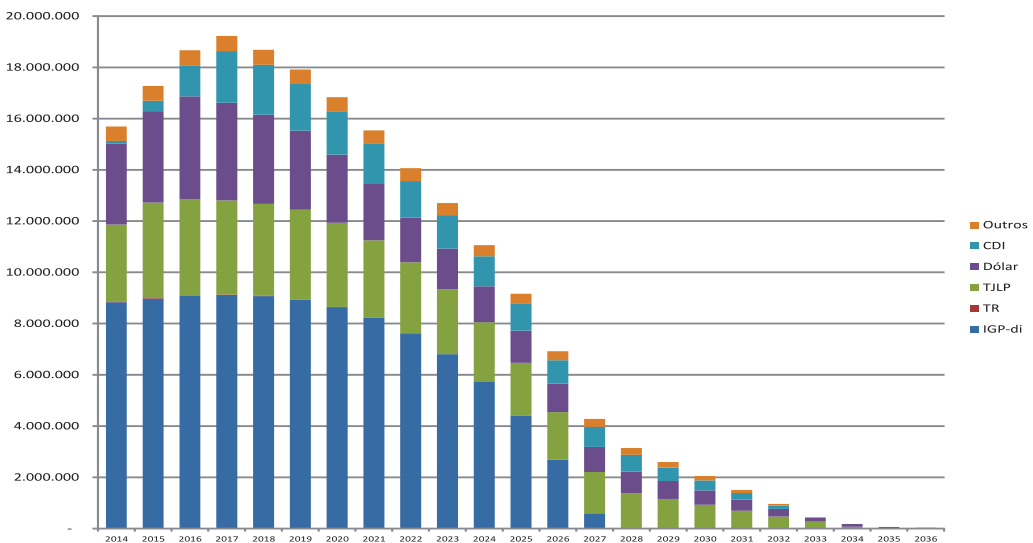
Fonte: Sefaz-SC

A projeção para o ano de 2014 indica uma participação do estoque da dívida externa de 27,01 %, com um volume de estoque de R\$ 4.237 milhões. Em 2028, quando a participação projetada do estoque da dívida externa atinge 75,31 %, o volume do estoque projetado da dívida externa é reduzido para R\$ 2.366 milhões, lembrando que nesse ano ocorre a liquidação da dívida referente à Lei Federal n. 9.496/1997, o que reduz o estoque projetado da dívida interna para pouco mais de R\$ 775 milhões. Esse volume é expressivamente menor que o do estoque projetado da dívida interna para o ano de 2014, que atinge o valor de R\$ 11.413 milhões.

Assim, em termos de sustentabilidade da dívida, a proporção entre dívida externa e dívida interna, sob as condições dessa projeção, não implica maiores preocupações. Isso porque, à medida que o estoque da dívida externa aumenta em relação à dívida interna (em termos percentuais), o estoque total (em termos de volume) reduz-se – inclusive o estoque da dívida externa – a ponto de não representar aumento da exposição ao risco cambial.

A composição da dívida por indexador reforça alguns aspectos da dívida já discutidos neste trabalho. O mais evidente é a importância da participação da dívida referente à Lei Federal n. 9.496/1997, que é a única dívida indexada pelo IGP-DI. Além disso, a projeção dessa dívida indica que, entre 2014 e 2019, o nível de estoque mantém-se muito próximo dos R\$ 9 bilhões. Nesse caso, a indexação pelo IGP-DI, somado aos 6% de taxa de juros anual, dificulta a redução do estoque se comparado com as taxas de juros aplicadas atualmente no mercado financeiro. Como exemplo, o valor total do contrato dessa dívida foi de R\$ 4.165 milhões. Até 31 de dezembro de 2013, o Estado de Santa Catarina havia pago entre despesa de juros, amortizações e demais encargos o valor de R\$ 11.418 milhões, e ainda apresentava um estoque dessa mesma dívida de R\$ 8.728 milhões. Assim, a dívida da Lei Federal n. 9.496/1997, que teve como um de seus objetivos o subsídio aos estados na renegociação de suas dívidas na década de 1990, já não mais apresenta tal condição.

Gráfico 45. Projeção do estoque por indexador dos contratos



Fonte: Sefaz-SC

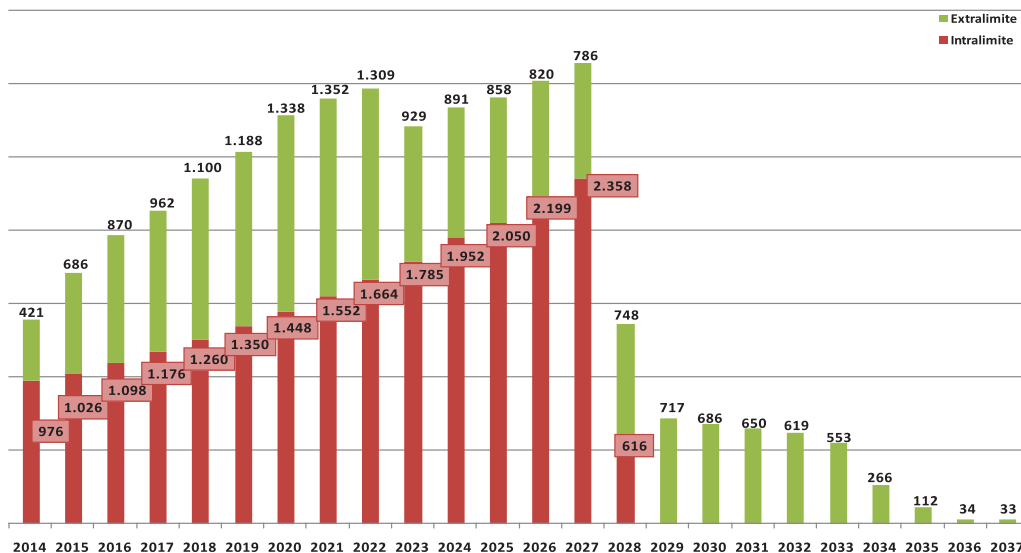
O estoque da dívida apresenta uma curva crescente entre os anos de 2014 e 2017, influenciada principalmente pela dívida extralimite. No Gráfico 45 pode-se observar que as dívidas indexadas pelo dólar e pelo CDI são as principais responsáveis por essa elevação. Essas dívidas são justamente aquelas destacadas na análise do Gráfico 43, ou seja, Pacto por Santa Catarina (Banco do Brasil); Caminhos Estratégicos da Produção e Prevenção a Desastres Naturais (Banco do Brasil); e refinanciamento do resíduo da Lei Federal n. 9.496/1997 (BAML). A partir de 2018, as dívidas de todos os indexadores dessa análise apresentam movimento decrescente. Portanto, em relação à sustentabilidade da dívida, os pontos mais importantes são o movimento ascendente no curto prazo do estoque projetado e a preocupação com o nível do estoque da dívida da Lei Federal n. 9.496/1997, que se mantém significativamente estável pelos próximos anos em razão do indexador.

4.6.2 Serviço da dívida consolidada

De acordo com os parâmetros de correção utilizados neste trabalho, a projeção do fluxo de serviço da dívida, Gráfico 46, apresenta um comportamento bastante influenciado pelos pagamentos da dívida da Lei Federal n. 9.496/1997. De 2014 a 2027, ano em que essa dívida apresenta o último grande pagamento do principal, percebe-se um aumento contínuo do serviço da dívida intralimite, que passa do patamar de R\$ 979 milhões ao ano em 2014 para R\$ 2.358 milhões ao ano em 2027. Nesse período, o pagamento do principal dessa dívida, que é o componente mais expressivo do seu serviço, apresenta uma trajetória de constante crescimento em razão das condições contratuais.

O serviço da dívida dos contratos das dívidas intralimite representará, no período de 2014 a 2028, um grau de comprometimento médio de 60,4% do orçamento para o pagamento da dívida.

Gráfico 46. Projeção do serviço da dívida – extralimite e intralimite



Fonte: Sefaz-SC

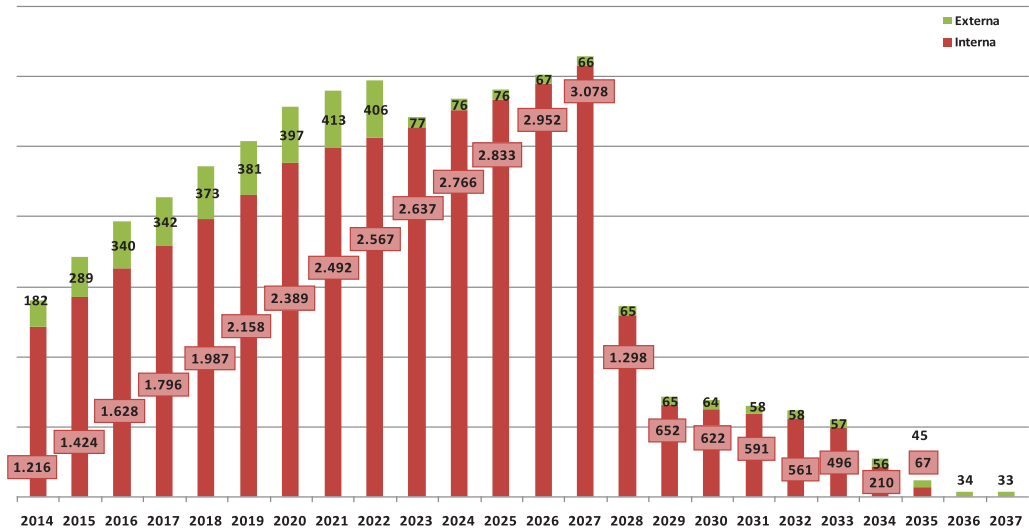
Quanto ao serviço da dívida extralimite, o Gráfico 46 mostra uma trajetória crescente entre os anos de 2014 e 2022, principalmente em função do pagamento do refinanciamento do resíduo da Lei Federal n. 9.496/1997 junto ao BAML. De acordo com as condições contratuais dessa operação, o pagamento do principal é crescente até sua completa amortização em 2022, enquanto as demais dívidas extralimite, em sua maioria, apresentam amortizações constantes. Assim, a partir do ano de 2023, em razão dessas amortizações constantes e da progressiva redução no pagamento de juros, o serviço da dívida extralimite é decrescente ao longo dos anos até 2037.

Portanto, percebe-se que os pagamentos de juros e do principal referentes às dívidas provenientes do acordo com a União (Lei Federal n. 9.496/1997) e do refinanciamento do seu resíduo são os principais componentes a impactar na mudança de trajetória do serviço projetado da dívida do estado.

O Gráfico 47 evidencia a projeção dos serviços da dívida externa e interna e observa-se que em 2014 o total do serviço projetado da dívida seja de R\$ 1.397 milhão, com o serviço da dívida interna representando 87,0%. Em 2015 o total do serviço da dívida alcança R\$ 1.713 milhão, reflexo do crescimento do serviço da dívida intralimite em 17,1% entre 2014 e 2015.

Destaca-se ainda que, do total de R\$ 40.440 milhões do serviço projetado da dívida até o final da vigência dos contratos, o serviço da dívida interna representa R\$ 36.420 milhões, refletindo em uma participação de 90% do total do serviço da dívida.

Gráfico 47. Projeção do serviço da dívida – externa e interna



Fonte: Sefaz-SC

O Gráfico 47 apresenta dois momentos bastante distintos. O primeiro, entre os anos de 2014 e 2022, é o período em que o estado realiza os pagamentos de amortização, juros e encargos do empréstimo junto ao BAML para o refinanciamento do resíduo da Lei Federal n. 9.496/1997. Nesse período, o serviço projetado do referido empréstimo chega a ser quase três vezes maior do que o serviço projetado de todos os outros empréstimos externos do estado somados. Entretanto, a participação percentual entre serviço da dívida interna e serviço da dívida externa durante praticamente todo esse período mantém-se bastante estável, entre 14% e 17%.

No segundo momento, que vai do ano de 2023 ao ano de 2024, a participação do serviço da dívida externa sobre o serviço total reduz-se significativamente. Em 2023, primeiro ano após a quitação do empréstimo com o BAML, essa participação cai para apenas 2,85%. Nos anos seguintes, a participação do serviço da dívida externa sobre o serviço total aumenta progressivamente a cada ano. No entanto, esse aumento de participação percentual ocorre ao final do período de endividamento do estado, quando o volume de serviço total projetado é expressivamente menor.

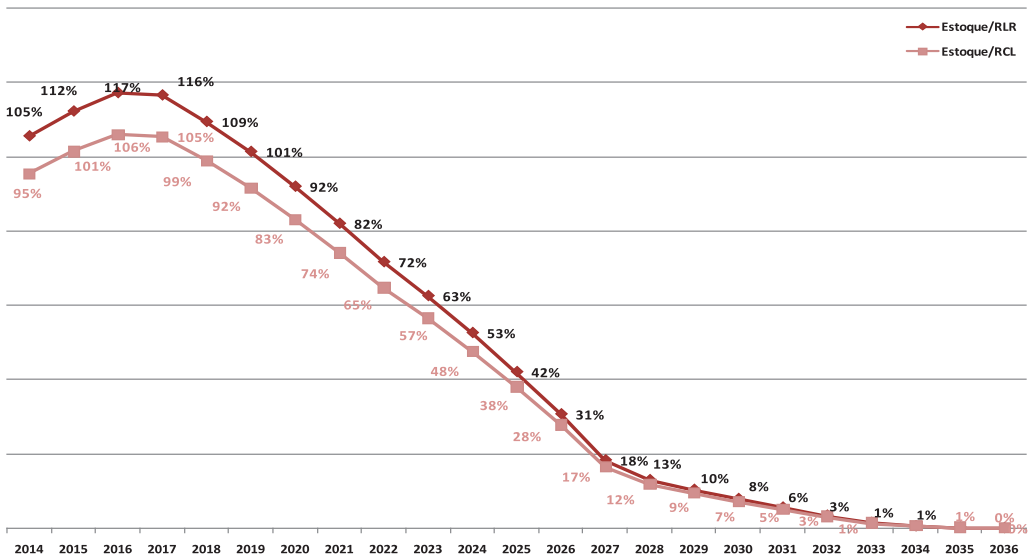
Assim, com relação à sustentabilidade da dívida, percebe-se que a composição projetada do serviço da dívida não representa fator de preocupação. Isso porque, no período em que o serviço da dívida externa apresenta maior proporção em relação ao serviço total, tanto o serviço da dívida externa quanto o serviço da dívida interna crescem em proporções bastante similares.

4.6.3 Sustentabilidade da dívida

O Gráfico 48 mostra a projeção do comprometimento do estoque da dívida pública em relação às receitas (RLR e RCL). Destaca-se que a relação do estoque com a RCL projetada para 2014 alcance 95% e em 2015 atinja 101%.

Comparando o estoque em relação às RCLs, observa-se uma redução gradativa para os próximos anos, registrando percentuais de 65% (2022); 57% (2023); 48% (2024); e abaixo de 12% a partir do exercício de 2028 até o último ano de vigência dos contratos (2036).

Gráfico 48. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo estoque



Fonte: Sefaz-SC

Ao se analisar como as receitas do estado (RLR e RCL) serão comprometidas em função do serviço da dívida nos anos de vigência dos contratos, identifica-se que

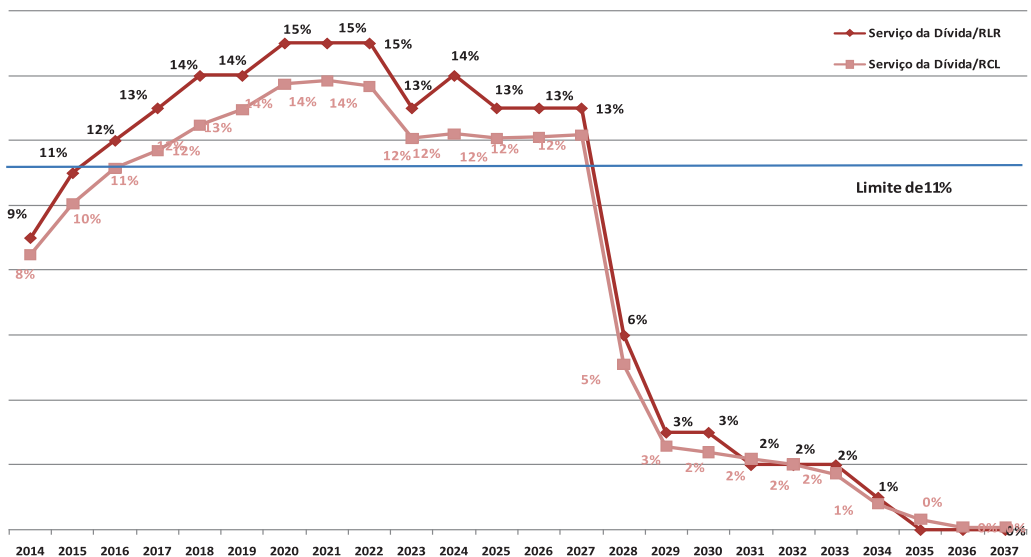
haverá um aumento do percentual para os próximos anos, e o comprometimento da RLR e da RCL previstos passará de 9% e 8% para 11% e 10%, respectivamente, quando comparamos os percentuais apurados em 2014 e 2015.

O Gráfico 49 mostra a projeção de aumento do grau de comprometimento do serviço da dívida em relação à RCL e verifica-se que nos exercícios de 2020 e 2021 atingirá 14% da RCL para depois apresentar uma redução para 12% no período de 2023 a 2028.

Destaca-se ainda a queda significativa do comprometimento do serviço da dívida em relação à RCL para 5% em 2028.

Conforme demonstrado no Gráfico 48, o Estado de Santa Catarina projetou a DC considerando as condições financeiras de cada contrato de empréstimo e incorporando as estimativas de ingresso de recursos (receita de operação de crédito) das operações contratadas previstas no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal. Assim, foi considerado o ingresso de recursos até o exercício de 2018. Cabe esclarecer que a margem fiscal para contratação de novas operações de crédito deve ser autorizada pela STN com base na revisão do Programa de Ajuste Fiscal de cada estado participante.

Gráfico 49. Projeção do comprometimento da RLR e da RCL pelo serviço da dívida



Fonte: Sefaz-SC

Esse cenário permite que, conforme apresentado no Gráfico 49, a DC apresente uma trajetória declinante em relação à RCL a partir de 2017. Ressalta-se ainda que o Estado de Santa Catarina é um dos estados que tem menor redução do endividamento em relação à RCL e mesmo com o ingresso das novas operações de crédito projeta-se que em 2020 a relação estoque e RCL seja de 83 %.

Em relação ao limite de comprometimento de 11,5% da RCL, verifica-se, em alguns exercícios, que o serviço a pagar supera os 11,5% da RCL. Cabe mencionar que esse limite, definido pelo Senado Federal, é utilizado para autorizar a contratação de uma nova operação de crédito, devendo ser calculado pela média dos anos da operação que está em análise na Secretaria do Tesouro Nacional. É importante destacar que o estado passou em todas as análises de verificação de limites realizadas pela STN.

Quanto à relação serviço/RLR, e de acordo com os parâmetros definidos neste trabalho para a projeção da RLR (crescimento de 3,53% ao ano, conforme descrito no *Manual para Instruções de Pleito – MIP*, da STN), a análise da relação serviço/RLR apresenta uma forte tendência de alta no curto e no médio prazos, o que poderia prejudicar a questão da sustentabilidade da dívida. Essa tendência se deve, em boa parte, ao fato de a razão de crescimento anual do serviço da dívida ser bastante superior ao percentual de crescimento estipulado para a RLR, ficando em 22,53% em 2015, 14,92% em 2016, 8,63% em 2017 e 10,37% em 2018.

Nesse caso, o crescimento significativo do serviço da dívida está bastante relacionado com o crescimento do serviço da dívida extralimite, principalmente das operações de crédito mais recentes, como Pacto por Santa Catarina (Banco do Brasil); Caminhos Estratégicos da Produção e Prevenção a Desastres Naturais (Banco do Brasil); e refinanciamento do resíduo da Lei Federal n. 9.496/1997 (BAML). Para uma simples comparação, o crescimento projetado do serviço da dívida intralimite, entre 2014 e 2015, é de 5,10%, enquanto o crescimento projetado do serviço da dívida extralimite, no mesmo período, é de 62,95%.

Por sua vez, o Gráfico 49 mostra uma queda representativa da relação serviço/RLR, que passa de 13% no ano de 2027 para 6% no ano de 2028, caindo para 3% no ano de 2029. Isso se deve basicamente ao declínio do serviço da dívida intralimite, que no ano de 2027 está projetado em R\$ 2.358 milhões de um total de serviço da dívida de R\$ 3.144, ou seja, cerca de 75% do total. Mais precisamente, esse fato está relacionado com a quitação da dívida da Lei Federal n. 9.496/1997 em 2028. Assim, as projeções apontam para um período de maior pressão em relação à sustentabilidade da dívida no curto e no médio prazos.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho avaliou a sustentabilidade da dívida dos Estados de Alagoas, do Espírito Santo, do Piauí, de Mato Grosso, do Rio de Janeiro e de Santa Catarina com base em seus endividamentos atuais.

Verificou-se que os refinanciamentos com a União ocorridos na década de 1990, como a Dívida de Médio e Longo Prazo (DMLP), a Lei n. 8.727/1993 e a Lei n. 9.496/1997, foram importantes mecanismos para a regularização de passivos antigos do estado, possibilitando no longo prazo a quitação desses passivos considerados, de certa forma, impagáveis anteriormente. Entretanto, mostra o alto custo no que tange ao equilíbrio intertemporal das contas públicas de alguns estados.

Para o Estado de Alagoas, a Lei n. 9.496/1997 impacta, hoje, significativamente no estoque e no serviço da dívida e continuará impactando conforme mostrado ao longo da análise, demonstrando a projeção de um cenário de abismo fiscal a partir do exercício de 2015, tendo em vista que os pagamentos mensais não conseguem cobrir os juros e proporcionar uma redução gradativa ao débito em questão. Assim, evidencia-se a fragilidade econômica deste estado em decorrência do comprometimento de suas receitas para o pagamento do alto volume do serviço da dívida, que cresce a taxas superiores as suas receitas. Há, portanto, a previsão de comprometimento ainda maior para os próximos anos, tendo em vista que os pagamentos mensais não conseguem cobrir os juros e proporcionar uma redução gradativa ao débito em questão.

Analisando a sustentabilidade da dívida do Estado do Espírito Santo, observa-se que as operações de crédito contratadas não impactaram na relação DCL e RCL, pois se projeta que passe de 51,1% da RCL em 2014 para 58,4% em 2016, apresentando depois uma tendência de redução. No tocante à análise do serviço da dívida em relação à RCL, projeta-se que passe de 4,0% em 2014 para 8,5% em 2020, apresentando depois uma tendência de queda, portanto não se avalia risco de comprometimento no equilíbrio das contas públicas do estado no médio e no longo prazos.

No que se refere ao Estado de Mato Grosso, percebemos a importância da operação de reestruturação da dívida ao quitar o resíduo do contrato da Lei n. 9.496/1997, pois aliviou o comprometimento do serviço da dívida em relação à RLR. Observa-se que nos últimos anos o estado endividou-se muito, mas projeta-se uma tendência acentuada da relação estoque e receitas (RCL e RLR) a partir do exercício de 2015. No tocante à análise do grau de comprometimento do serviço da dívida com as receitas

(RCL e RLR), projeta-se um crescimento no curto prazo, entretanto com uma tendência de redução ao longo do período de 2016 a 2023. Assim, as novas operações de crédito possibilitarão ao estado ampliar a capacidade de investimento sem impactar no equilíbrio da restrição orçamentária intertemporal.

No que concerne à avaliação da sustentabilidade da dívida do Estado do Piauí, projeta-se que a baixa relação entre a DC e as receitas (RCL e RLR), bem como a projeção do reduzido comprometimento do serviço da dívida com as receitas (RCL e RLR), manter-se-á. Assim, amplia-se a capacidade do estado de se endividar para realizar investimentos estruturantes no sentido de ampliar a capacidade de crescimento do PIB do estado, melhorando, portanto, os indicadores sociais e econômicos.

No que tange à análise da sustentabilidade da dívida do Estado do Rio de Janeiro, verificou-se que as novas operações de créditos realizadas e autorizadas pela STN, combinado ao elevado estoque da dívida da Lei n. 9.496/1997, resultaram na projeção de um crescimento da relação DCL e RCL de 183,9% em 2014 para 195% em 2016. Ressalta-se a considerável redução da relação DCL e RCL no que se refere ao exercício de 2021 para 158,1%. Entretanto, quando avaliamos a projeção do serviço da dívida em relação à RCL, percebe-se o alto risco do desequilíbrio das contas públicas, pois de um grau de comprometimento de 13,7% em 2014 observa-se uma tendência de comprometimento médio de 17,86% no período de 2015 a 2029, reflexo do alto peso do serviço da dívida do contrato da Lei n. 9.496/1997.

Por sua vez, na análise da sustentabilidade da dívida do Estado de Santa Catarina, percebe-se que a operação de quitação do resíduo do contrato da Lei n. 9.496/1997 via financiamento externo aliviou o comprometimento das contas públicas. Destaca-se que se projeta um crescimento da relação entre dívida e as receitas (RLR e RCL) de 2014 para 2016, com uma tendência de queda posteriormente. Entretanto, quando se analisa o grau de comprometimento do serviço da dívida em relação às receitas (RLR e RCL), percebe-se uma elevação, pois em 2014 projeta-se que seja de 8%, apresentando uma tendência de crescimento até atingir o ápice de 14% nos exercícios de 2020 e 2021 para depois apresentar uma tendência de queda.

Pode-se concluir que para alguns estados, como Alagoas, por exemplo, há a necessidade urgente de uma nova renegociação da dívida considerando o alto custo do serviço da dívida da Lei n. 9.496/1997. No entanto, para outros estados, como Espírito Santo, Mato Grosso, Piauí e Santa Catarina, apesar dos reflexos significativos nas variações decorrentes desse contrato, as perspectivas de arrecadação de recursos são suficientes para arcar com os custos das dívidas públicas estaduais, possibilitando ainda um maior grau de endividamento.

REFERÊNCIAS

COSTA, C. E. L. **Sustentabilidade da dívida pública**. Secretaria do Tesouro Nacional.

Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/divida_publica/downloads/Parte%201_3.pdf> .

Acesso em: 10/09/2014.

VIEIRA, D. J. **Finanças públicas e desenvolvimento econômico em Minas Gerais:**

as implicações da renegociação da dívida sobre as políticas de fomento estadual. Dissertação

(Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade de Campinas, Campinas, 2006.

PROJEÇÕES DE ARRECADAÇÃO DE ICMS DOS ESTADOS BRASILEIROS A PARTIR DE MODELOS MULTIVARIADOS

Allan Cristiano dos Santos

Sefaz/SP

Clauber Araújo de Aguiar

Sefaz/MS

Elizeu Gomes da Silva

Sefaz/MT

Fernando de Castro Fagundes

Sefaz/GO

Gilvan Pinheiro Ribeiro

Sefa/PA

Henrique Reis Pompeu de Moraes

Sefaz/RJ

João Paulo Marra Dantas

Sefaz/GO

Kleber Cavalcanti de Araújo Luz

Sefaz/PI

Marlene de Souza Strada

Sefa/PR

Martinho de Freitas Salomão

Sefaz/ES

Paulo Jose Noia

Sefaz/ES

Victor Hugo Martins Bello Honaiser

Sefaz/RJ

Coordenador/orientador:

Vinicius dos Santos Cerqueira

Técnico de Planejamento e Pesquisa - Ipea

Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia

vinicius.cerqueira@ipea.gov.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi demonstrar o impacto dos ciclos econômicos sobre as previsões de arrecadação de ICMS dos estados brasileiros. Para tanto, foram comparados os resultados das projeções realizadas por meio de modelos econométricos lineares e não lineares (os últimos permitem alternância de regimes em função do ambiente econômico). Além disso, este artigo apurou como a capacidade preditiva dos modelos é influenciada pela atividade econômica regional e nacional. Os resultados encontrados apresentaram evidências de que os ciclos econômicos podem explicar parte dos erros observados nas previsões do ICMS feitas por modelos lineares.

Palavras-chave: Previsão de receita. Atividade econômica. Modelo multivariado.

ABSTRACT

The objective of this study was to demonstrate the impact of economic cycles on the projected revenues of ICMS in Brazilian states. To do so, the projections made by linear and non-linear (the last one allows switching of regimes, depending on the economic environment) econometric models were compared. Furthermore, this paper learns how the predictive ability of the models is influenced by regional and national economic activity. The results provided evidence that business cycles may explain part of the observed errors in the ICMS predictions made by linear models.

Keywords: Forecast revenue. Economic activity. Multivariate model.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 499
- 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA, 499
- 3 METODOLOGIA, 503
 - 3.1 Modelo teórico, 503
 - 3.2 Tratamento dos dados, 506
- 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS, 508
 - 4.1 A eficácia preditiva dos modelos, 508
 - 4.2 Curto prazo *versus* médio prazo, 510
- 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 513
- REFERÊNCIAS, 515
- APÊNDICE, 517

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Eficácia dos modelos por critérios de erro, 509
- Tabela 2. Erros Percentuais Mensais do modelo linear, 510
- Tabela 3. Erros Percentuais Mensais do modelo não linear, com variável de transição regional em velocidades 5, 50 e 100, 511
- Tabela 4. Erros Percentuais Mensais do modelo não linear, variável de transição nacional em velocidades 5, 50 e 100, 512

1 INTRODUÇÃO

A elaboração de estudos de previsão de arrecadação dos estados tem sido objeto de intenso estudo no setor público. Nesse sentido, a aplicação da econometria como ferramenta gerencial tem contribuído para um planejamento fiscal mais adequado à realização da receita tributária pelos governos subnacionais.

Este trabalho buscou aprofundar a análise dos modelos multivariados de previsão de arrecadação com base no Vetor Autorregressivo (VAR) linear e no não linear (LSTVAR) nos estudos sobre o comportamento arrecadatário do ICMS. É sabido que esses modelos permitem estabelecer relações entre as variáveis macroeconômicas adotadas e têm apresentado resultados satisfatórios como ferramenta de previsão.

Assim, a partir da aplicação dos modelos desenvolvidos, a receita de ICMS de todos os estados para o ano de 2013 foi projetada novamente com a finalidade de confrontar-se o resultado alcançado com aquele efetivamente realizado no período. Diante disso, foi discutida a capacidade preditiva dos modelos de forma geral, considerando-se alguns possíveis fatos estilizados, e separada de modo que fosse analisado o desempenho comparado e testada a aderência de cada classe nos respectivos entes federados.

O artigo está estruturado da seguinte forma: a seção 2 faz uma revisão bibliográfica para fundamentar a escolha do modelo teórico abordado; a seção 3 estabelece a metodologia utilizada; a seção 4 apresenta e discute os resultados empíricos; e a seção 5 repercute as conclusões observadas neste estudo com base nos dados coletados e nas estimações realizadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Preliminarmente, é forçoso ressaltar que o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) tem se consolidado como a principal fonte de receita para a maioria dos estados brasileiros. Várias pesquisas mostram evidências de que a arrecadação do ICMS depende da atividade econômica e da evolução dos preços. Assim, a previsão do imposto pode ser uma tarefa bastante complexa em

contextos de elevada volatilidade da economia. Além disso, o efeito do ciclo econômico sobre a arrecadação pode ser não linear. No entanto, a utilização de métodos de previsão capazes de captar esse tipo de assimetria ainda é bastante rara. Desse modo, é de grande relevância o aperfeiçoamento das técnicas e das ferramentas de previsão de arrecadação a fim de disponibilizar às administrações fazendárias condições para elaborar modelos mais precisos de previsão da receita do ICMS e, por conseguinte, o planejamento tributário com a otimização da arrecadação dos estados.

Vários estudos têm sido realizados no âmbito desses entes com o intuito de desenvolver ou mesmo possibilitar a elaboração de modelos econométricos para previsão de arrecadação do ICMS. Vejamos a seguir alguns exemplos desta literatura.

Para prever a arrecadação do ICMS do Estado de São Paulo para o período de janeiro de 1995 até o final de 1999, Peceguini (2001) utilizou quatro métodos diferentes, divididos em aritméticos e econométricos. Com base nos critérios assumidos neste estudo, foi possível ordenar os modelos em função de seus respectivos desempenhos preditivos. Os resultados apresentados apontaram que, para previsões anuais, o modelo aritmético foi o que proporcionou melhores resultados. Para previsões de periodicidade mensal, o modelo com resultados mais satisfatórios foi o método da decomposição de séries de tempo.

Por sua vez, Guaragna e Mello (2002) elaboraram um modelo de previsão de arrecadação do ICMS para o Estado do Rio Grande do Sul e mais 12 estados nos exercícios de 1999 a 2001, tendo como referência uma série temporal iniciada no ano de 1994, em que assumiram como variável a própria arrecadação do ICMS, além de utilizarem uma média harmônica para suavizar a série do ICMS. Disso resultou um modelo de previsão lastreado no comportamento endógeno da variável e erro apurado inferior a 2%.

Por sua vez, Corvalão e Samohyl (2003) elaboraram um modelo de previsão de arrecadação do ICMS para o Estado de Santa Catarina com base em um modelo estrutural alicerçado no Teste de Cointegração de Engle e Granger e no Modelo de Correção de Erro (MCE). Para a escolha das variáveis de entrada do modelo estrutural foi utilizado o Teste de Causalidade de Granger. Embora nesse estudo tenham sido analisadas várias séries econômicas, as que contribuíram de forma efetiva para a construção do modelo de previsão foram o faturamento da indústria, o consumo de energia elétrica e o número de consultas ao serviço de proteção ao crédito. Os resultados alcançados por este modelo foram comparados com os de um modelo ARIMA, obtendo melhores *performances* de acordo com o Erro Percentual Absoluto Médio. Dessa forma, esse es-

tudo demonstra que a utilização de variáveis relacionadas à atividade econômica pode incorporar informação relevante ao modelo e melhorar o ajuste das previsões do ICMS.

Em seus estudos, Liebel (2004), assim como Corvalão e Samoyl (2003), chegou à conclusão de que os modelos de suavização exponencial apresentavam previsões mais precisas comparativamente aos modelos ARIMA para previsão da arrecadação de ICMS no Estado do Paraná para o período entre janeiro de 1997 e dezembro de 2002.

Marques e Uchôa (2006) desenvolveram um modelo de previsão de arrecadação de ICMS para o Estado da Bahia tendo como referência um modelo Autorregressivo de Médias Móveis (ARMA). O período analisado compreendeu julho de 1994 a março de 2006, tendo sido testados quatro modelos Arma. O modelo que melhor se ajustou foi o de tendência linear, acrescida da inserção de uma variável *dummy*, um parâmetro autorregressivo sazonal de ordem 7 e um parâmetro de médias móveis de ordem 48. Foram utilizados três critérios para medir a qualidade preditiva de cada modelo: o Erro Médio Absoluto, o Erro Médio Percentual Absoluto e o Coeficiente de Desigualdade de Theil. O modelo que melhor se ajustou entre os quatro analisados foi o que apresentou o menor valor para esses três critérios.

Um estudo desenvolvido por Cruz (2007) para a previsão de arrecadação do ICMS do Estado do Piauí envolveu o período compreendido entre os anos de 1996-2006. Do mesmo modo, em vez do modelo ARIMA utilizou-se um modelo Autorregressivo de Médias Móveis (ARMA). Devido à observância de uma quebra estrutural, o autor utilizou uma variável de intervenção para captar o efeito dessa quebra no comportamento da arrecadação do ICMS. Dessa forma, foram estimados dois modelos ARMA: um com a variável *dummy* e outro sem a *dummy*. Para a escolha do melhor modelo, o autor utilizou o Erro Absoluto Percentual Médio e obteve um melhor desempenho por intermédio do modelo Arma com variável de intervenção.

Em seu trabalho para previsão da arrecadação do ICMS no Estado do Espírito Santo no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2009, Castanho, Brasil e Samohyl (2011) utilizaram três métodos diferentes. Mais especificamente, foram estimados modelos ARIMA, ARIMA com Análise de Intervenção e um Modelo de Cointegração de Engle-Granger. Diferentemente do modelo ARIMA, que é univariado, isto é, utiliza somente os valores presentes e passados da variável na elaboração de seu respectivo modelo de previsão, o Modelo de Cointegração é um modelo estrutural, que necessita de outras variáveis além da própria variável que se deseja estimar. No caso desse modelo estrutural, os autores utilizaram, além da arrecadação do ICMS, outras variáveis: valor total das importações de bens; índice do volume de vendas total no varejo; índice

de vendas de alimentos, bebidas e fumo no varejo; volume total de vendas de derivados de petróleo por distribuidoras; volume de vendas de gasolina por distribuidoras; e volume de vendas de óleo diesel por distribuidoras do Espírito Santo. Com referência no Erro Percentual Absoluto e no Erro Percentual Absoluto Médio, respectivamente, observou-se que para uma previsão dez passos à frente o modelo ARIMA apresenta melhores resultados, ao passo que o modelo de correção de erro com base no Teste de Cointegração de Engle-Granger produz melhores resultados a partir do quarto período.

Por fim, Pessoa e Coronel (2012) utilizaram modelos de séries temporais para prever a arrecadação do ICMS no Estado de Minas Gerais para o período de janeiro de 1998 a agosto de 2011. Foram utilizados dois métodos: o Modelo Autorregressivo Integrado de Médias Móveis (ARIMA) e o Modelo Autorregressivo com Integração Fracionária de Médias Móveis (Arfima). Os resultados indicam que o modelo ARIMA se mostrou superior ao Arfima em relação à Raiz Quadrada do Erro Quadrado Médio de Previsão (RQEMP), Erro Absoluto Médio de Previsão (EAMP) e Coeficiente de Desigualdade de Theil (CDT). Por sua vez, o Modelo Arfima mostrou-se preciso pelo critério de Erro Absoluto Médio Percentual de Previsão (EAMPP). No entanto, conforme os autores, de maneira geral ambos os modelos são equivalentes para prever a arrecadação do ICMS.

É importante observar que os modelos de previsão utilizados nos estudos sobre a arrecadação do ICMS apresentados neste trabalho são predominantemente univariados (modelos de séries temporais), concentrando-se no modelo Autorregressivo Integrado de Médias Móveis (ARIMA), em detrimento dos modelos de base estrutural, conforme demonstrado também nos levantamentos em Salomão et al. (2014). É importante ressaltar que os poucos trabalhos que utilizam modelos capazes de aproveitar as informações da atividade econômica para as previsões mostram resultados promissores para essa estratégia.

No entanto, diferentemente da maioria dos trabalhos já realizados sobre esse tema, este artigo aprofunda a discussão em torno dos modelos estruturais, multivariados, lineares e não lineares a fim de apurar o potencial preditivo de cada um desses modelos para a arrecadação do ICMS dos 26 estados e do Distrito Federal. Para isso, faz-se imprescindível o detalhamento do modelo desenvolvido por Weise (1999), visto que na teoria econômica são escassos os casos de aplicação teórica para arrecadação de impostos. Ademais, em função de suas características, o referido modelo é o que melhor se adapta às peculiaridades da previsão de ICMS, dada a influência que as variáveis macroeconômicas (sobretudo as variáveis relacionadas ao crescimento da economia nacional ou regional e à evolução dos preços) podem exercer na arrecadação desse tributo.

3 METODOLOGIA

Esta seção metodológica ocupará-se em detalhar o modelo não linear multivariado desenvolvido por Weise (1999) com base em uma abordagem atinente aos objetivos propostos pelo trabalho e em descrever os procedimentos adotados para o tratamento dos dados.

3.1 Modelo teórico

O propósito de Weise (1999) em seus estudos consistiu em investigar se choques monetários produzem efeitos assimétricos em variáveis macroeconômicas como produção e preços. Com lastro em suas conclusões, observou-se que na presença de assimetria esses choques podem variar em função do ciclo econômico, da magnitude e do sinal do choque (se positivo ou negativo). Por sua vez, se o modelo é simétrico, os efeitos serão os mesmos, independentemente do fato de a economia se encontrar em regime de baixo ou alto crescimento.

Consideremos o modelo VAR linear de ordem na forma reduzida:¹

$$X_t = X + G(L)X_{t-1} + \mu_t \quad (1)$$

Os termos X e $G(L)$ compreendem operações com uma matriz inversa, contendo parâmetros do modelo na forma estrutural. L é um operador de defasagem, tal que $L^i X_t = X_{t-i}$.

Seja y_t^p a taxa de crescimento do produto potencial no período t , y_0 uma constante e θ_t um choque tecnológico, onde $E(\theta_t) = 0$.

$$y_t^p = y_0 + \theta_t \quad (2)$$

A demanda agregada é dada pela teoria quantitativa da moeda aumentada com uma estrutura geral de defasagem representada por $A(L)$:

$$y_t^d = y_0 + \delta(m_t - p_t) + A(L)X_{t-1} + \eta_t, \quad (3)$$

1 Maiores informações sobre a relação entre a forma estrutural e a reduzida podem ser encontradas em Salomão et al. *Previsões de arrecadação de ICMS a partir de um modelo multivariado de transição suave*. In: *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB)*: programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014.

onde m_t é o crescimento da oferta de moeda, p_t é a taxa de inflação, y_t é a taxa de crescimento da produção no estado de equilíbrio, $X_t = (y_t, p_t, m_t)'$ é um vetor de variáveis endógenas e é um choque não monetário na demanda agregada ou um choque de preço. A oferta de moeda é regida da seguinte forma:

$$m_t = m_0 - \phi y_t - \pi p_t + B(L)X_{t-1} + v_t, \quad (4)$$

em v_t que representa um choque monetário sobre a variável m_t , e $E(v_t) = 0$.

Admitindo-se a flexibilidade de preços, a variável p_t ajusta-se a fim de igualar a produção demandada (3) ao produto potencial (2) no pleno emprego, o que é ilustrado pela equação (5):

$$p_t^* = m_t + \frac{1}{\delta} A(L)X_{t-1} + \frac{1}{\delta} (\eta_t - \theta_t). \quad (5)$$

O exposto até o momento satisfaz uma situação em que o equilíbrio pode ser alcançado independentemente do estado em que se encontra a economia. A hipótese de preços flexíveis deve ser relaxada com a introdução de um componente de rigidez que possibilite desvios temporários do nível dado pela equação (3).

$$p_t = \alpha(z_t)p_{t-1} + [1 - \alpha(z_t)]p_t^* \quad (6)$$

A rigidez de preços é representada pelo parâmetro $\alpha(z_t)$, no qual z_t denota uma variável de transição que incorpora o estado da economia no momento t .

A equação (7) é obtida da equação (6) mediante manipulações algébricas:

$$p_t - \alpha(z_t)p_{t-1} = [1 - \alpha(z_t)]p_t^*$$

$$[1 - \alpha(z_t)L]p_t = [1 - \alpha(z_t)]p_t^*$$

$$p_t = \frac{[1 - \alpha(z_t)][m_t + \frac{1}{\delta} A(L)X_{t-1} + \frac{1}{\delta} (\eta_t - \theta_t)]}{[1 - \alpha(z_t)L]} \quad (7)$$

O modelo estrutural pode ser representado matricialmente com base nas equações (3), (4) e (6):

$$X_t = X_0 + C_0 X_t + C(L)X_{t-1} + D(L)\varepsilon_t \quad (8)$$

Onde

$$X_0 = (y_0, 0, m_0)', \varepsilon_t = (\theta_t, \eta_t, \mu_t)', C_0 = \begin{bmatrix} 0 & -\delta & \delta \\ 0 & 0 & 1 - \alpha(z_t) \\ -\phi & -\pi & 0 \end{bmatrix}$$

em que $C(L)$ e $D(L)$ são polinômios no operador de defasagem. As equações abaixo evidenciam a passagem da forma estrutural para a forma reduzida:

$$(I - C_0)X_t = X_0 + C(L)X_{t-1} + D(L)\varepsilon_t$$

$$X_t = (I - C_0)^{-1}X_0 + (I - C_0)^{-1}C(L)X_{t-1} + (I - C_0)^{-1}D(L)\varepsilon_t$$

Onde

$$(I - C_0)^{-1} = \frac{1}{w} \begin{bmatrix} 1 + [1 - \alpha(z_t)]\pi & -\delta(1 + \pi) & \alpha(z_t)\delta \\ [\alpha(z_t) - 1]\phi & 1 + \phi\delta & 1 - \alpha(z_t) \\ -\phi & \phi\delta - \pi & 1 \end{bmatrix}$$

Em que

$$w = \det(I - C_0) = 1 + [1 - \alpha(z_t)]\pi + \alpha(z_t)\phi\delta.$$

Representação da forma reduzida:

$$X_t = X + G(L)X_{t-1} + \mu_t, \quad (9)$$

onde

$$X = (I - C_0)^{-1}X_0, G(L) = (I - C_0)^{-1}C(L) \text{ e } \mu_t = (I - C_0)^{-1}D(L)\varepsilon_t.$$

A equação (9) possui uma representação idêntica à equação (1) do modelo VAR linear, à exceção do fato de que a introdução do termo $(I - C_0)^{-1}$ incluiu a variável de transição z_t em todos os coeficientes do modelo não linear.

Na análise de política monetária proposta por Weise (1999), quando se admite que os preços não são totalmente flexíveis para acomodar choques monetários, o equilíbrio deixa de ser independente do estado em que se encontra a economia. Para a análise de tributos, no contexto do modelo não linear aplicado neste trabalho, choques em variáveis de atividade econômica (v_t) afetam assimetricamente o nível do ICMS em função do ciclo econômico (z_t), se este é de baixo ou alto crescimento.

Na forma como o modelo reduzido se apresenta na equação (9), a variável de transição deve assumir características de indicador, sinalizando uma transição abrupta entre regimes, o que significa também intuir que as restrições deverão ser impostas a todos os parâmetros do modelo estrutural. Weise (1999) sugere incorporar uma forma funcional logística à equação (9) para assegurar a transição suave e modificar o polinômio de média móvel no termo de erro, removendo o operador de defasagem em $\mu_t = (I - C_0)^{-1} D(L)\varepsilon_t$ para $\mu_t = (I - C_0)^{-1} D\varepsilon_t$, mantendo apenas a parte autorregressiva.

A equação (10) representa a nova forma reduzida do modelo não linear:

$$X_t = X + G(L)X_{t-1} + (\theta_0 + \theta(L)X_{t-1})F(z_t) + \mu_t, \quad (10)$$

onde $F(z_t)$ é uma função logística representada por:

$$F(z_t) = \{1 + \exp[-\gamma(z_t - c)]\}^{-1} - \frac{1}{2}, \quad \gamma > 0. \quad (11)$$

O parâmetro c na equação logística em (11) representa o limiar (*threshold*) em torno do qual se baseia a dinâmica do modelo. No limite, quando $z_t - c$ se aproxima do infinito (menos infinito), $F(z_t)$ tende a um (zero). O parâmetro representa a suavização do modelo. Quando tende a zero, $F(z_t)$ converge para uma constante e o modelo se aproxima de uma dinâmica linear. Quando γ tende a infinito, a dinâmica do modelo muda abruptamente dependendo da distância expressa por $z_t - c$ nos moldes de um modelo TAR (*threshold autoregressive*) clássico.

3.2 Tratamento dos dados

O ICMS é um tributo que incide sobre operações relativas a mercadorias e serviços. De modo geral, parece razoável a hipótese de que a arrecadação do tributo seja função da variação dos preços e das quantidades dos produtos da economia. Como é difícil incorporar esse conjunto completo de informações, a estratégia foi recorrer a dados agregados – índices de preços e de quantidades.

Foram utilizadas as seguintes variáveis nos modelos para cada estado: 1) variável representativa de atividade econômica regional (IBC-BR do estado, quando disponível, ou vendas no varejo); 2) taxa de juros Selic anualizada; 3) índice nacional de preços ao consumidor amplo (IPCA); 4) índice de atividade econômica nacional, calculado pelo Banco Central (IBC-BR); e 5) ICMS estadual. As variáveis 1, 2, 4 e 5 estão disponíveis no *site* do Banco Central (o ICMS com base nos dados da Cotepe). O IPCA está disponível no *site* do Ipeadata.

A variável taxa de juros é justificada pelo fato de se efetuar previsões fora da amostra. Como o ICMS depende do produto, o primeiro horizonte de previsão da taxa de juros sinaliza um possível comportamento das variáveis representativas de atividade econômica. Como as séries utilizadas neste trabalho são nominais e pode ser difícil identificar o melhor deflator para a série de ICMS de cada estado, utiliza-se o IPCA como índice representativo do fator preço.

Os dados são mensais e abrangeram o período entre janeiro de 2003 e dezembro de 2012, somando 120 observações. Em virtude da diferenciação de algumas variáveis, o período em análise foi reduzido para 119 observações, iniciando-se em fevereiro de 2003. As previsões realizadas consideraram os meses de janeiro a dezembro de 2013.

As variáveis do ICMS e de atividade econômica foram log-diferenciadas para evitar a presença de raiz unitária; a taxa de juros foi diferenciada para que tivesse uma persistência menor. Todas as variáveis foram dessazonalizadas pelo método da média móvel, excetuando-se a taxa de juros, cuja meta estabelecida pela autoridade monetária não costuma depender de fatores sazonais.

Os valores previstos de ICMS, tanto no modelo VAR linear como no VAR não linear (LSTVAR), sofreram transformações a fim de possibilitar a comparação com os valores efetivamente realizados. Como o ICMS original (p_t) foi log-diferenciado ($\ln \frac{p_t}{p_{t-1}}$) e dessazonalizado, tem-se que $\ln \frac{p_t}{p_{t-1}} = PREV + FATOR$, onde PREV é o valor previsto pelo modelo e FATOR é o fator sazonal mensal calculado pelo método das médias móveis. Portanto, o valor previsto a ser comparado com o realizado pode ser representado da seguinte maneira:

$$p_t = \exp(PREV + FATOR) * p_{t-1} \quad (12)$$

No modelo LSTVAR, a ordem das variáveis seguidas foi a determinada no primeiro parágrafo dessa subseção. A primeira variável será sempre a variável de transição, cujo limiar (*threshold*) é obtido pela mediana dessa variável acumulada em 12 meses. Foram empregadas e comparadas na transição primeiramente as variáveis de atividade regional (IBC-BR estadual ou vendas no varejo) e depois as de caráter nacional (IBC-BR nacional). As velocidades de ajustamento γ foram definidas arbitrariamente em 5, 50 e 100 para todos os estados, o que resultou em sete modelos diferentes: um modelo VAR linear, três modelos LSTVAR, utilizando como variável de transição a de caráter nacional e três velocidades diferentes, e outros três modelos também LSTVAR com três velocidades de ajustamento, considerando-se, por sua vez, a variável de transição de amplitude regional.

Devido ao pequeno número de observações, não foram realizados os testes de linearidade nem os procedimentos para estimação dos parâmetros de limiar e velocidade propostos por Weise (1999) e descritos em Salomão et al. (2014). O pequeno número de graus de liberdade também limitou a escolha da defasagem dos modelos VAR e LSTVAR em t-1.

Os *softwares* utilizados foram os seguintes: *E-VIEWS* para o tratamento inicial dos dados (log-diferenciação e dessazonalização); *GRET* para a estimação e a previsão do modelo VAR linear; *OX-EDIT* para a estimação e a previsão do modelo LSTVAR. A transformação final dos dados (equação 12) e a consolidação foram realizadas numa planilha Excel simples.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A eficácia preditiva dos modelos

Com vistas a maximizar a amplitude das previsões acerca da arrecadação de ICMS efetuadas neste trabalho, optou-se por estendê-las a todos os estados da Federação (inclusive o DF), sendo, entretanto, restritas ao ano de 2013.

Os resultados foram obtidos com base em sete modelos econométricos distintos, descritos anteriormente, e foram comparados com a arrecadação efetiva de ICMS e também entre si. Foram analisados os Erros Percentuais (EP) e a soma dos Erros Quadráticos Médios (EQM) como forma de mensurar a capacidade preditiva dos modelos adotados. A diferença entre os critérios de erro no período considerado consiste em que o EP no ano não reflete necessariamente os Erros Percentuais calculados mês a mês, uma vez que um erro positivo pode anular um negativo, ao passo que o Erro Quadrático Médio logra dimensionar e acumular os desvios das previsões mensais em torno dos valores realizados, de modo que uma previsão anual com baixo Erro Percentual nem sempre é garantia de um bom desempenho preditivo mensal.

A Tabela 1 apresenta de forma sucinta a eficácia de cada modelo em função dos critérios do Erro Quadrático Médio e do Erro Percentual Anual, independentemente da velocidade de ajustamento, no caso dos modelos não lineares. A última linha da Tabela 1 mostra que, pelo critério do menor Erro Quadrático Médio, o modelo não linear (LSTVAR) com variável de transição regional obteve sucesso em 11 estados,

seguido pelo modelo linear (VAR), com oito estados e o Distrito federal, e o modelo não linear (LSTVAR) com variável nacional, com sete estados.

Pelo critério do Erro Percentual Anual (EP), também o modelo LSTVAR com variável regional apresentou os melhores resultados, sendo o mais eficaz em 14 dos 27 estados. O modelo LSTVAR com variável de transição nacional obteve o menor EP em sete estados, e o modelo VAR, em seis estados da Federação.

Tabela 1. Eficácia dos modelos por critérios de erro

EQM em mil R\$

ESTADO	VAR		LSTVAR NACIONAL		LSTVAR REGIONAL	
	EQM	EP	EQM	EP	EQM	EP
AC	4.968,46	—	—	—0,07%	—	—
AL	—	—	—	—	19.511,16	0,78%
AM	85.943,25	12,38%	—	—	—	—
AP	—	—	5.009,90	0,08%	—	—
BA	—	—	180.956,26	—1,95%	—	—
CE	—	—	28.811,22	1,86%	—	—
DF	53.311,67	7,21%	—	—	—	—
ES	—	—	81.879,05	9,14%	—	—
GO	—	—	—	—	152.728,54	12,07%
MA	—	—	—	—	16.566,92	1,99%
MG	154.959,67	2,28%	—	—	—	—
MS	—	—	22.758,54	2,03%	—	—
MT	—	—	—	—	17.965,75	1,79%
PA	—	—	—	—	92.390,56	-6,32%
PB	15.438,99	—	—	—	—	0,28%
PE	—	—	—	—	34.926,13	2,81%
PI	—	—	—	—	21.000,38	6,09%
PR	—	—	—	—	196.173,73	-1,01%
RJ	215.830,41	—6,17%	—	—	—	—
RN	—	—	—	—	21.034,79	5,87%

continua...

continuação

ESTADO	VAR		LSTVAR NACIONAL		LSTVAR REGIONAL	
	EQM	EP	EQM	EP	EQM	EP
RO	—	2,10%	32.373,74	—	—	—
RR	2.104,21	-2,82%	—	—	—	—
RS	—	—	71.062,89	0,11%	—	—
SC	42.784,37	—	—	—	—	0,47%
SE	—	—	—	—	12.114,63	0,27%
SP	890.950,25	—	—	—	—	-0,71%
TO	—	—	—	—	4.500,92	0,09%
CONTAGEM TOTAL	9	6	7	7	11	14

Fonte: elaboração dos autores. Dados dos modelos executados

4.2 Curto prazo versus médio prazo

Os Erros Percentuais em cada mês indicam o quanto os valores previstos se afastam do efetivamente realizado. Os resultados da pesquisa mostram que os modelos lineares apresentaram desempenho preditivo superior nos meses de julho a dezembro comparativamente aos modelos não lineares para todos os estados. As Tabelas 2 a 4 evidenciam uma medida de cálculo dos meses ordenada do menor ao maior erro de previsão. Os erros estão ordenados de cima para baixo, e os meses estão expressos em representação numérica (por exemplo, janeiro corresponde a 1, fevereiro, a 2, março, a 3, etc.).

Tabela 2. Erros Percentuais Mensais do modelo linear

ERRO	MODELO	SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR	AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS	TOTAL LINEAR
1º	LINEAR	8	7	5	1	4	12	10	11	9	4	11	10	1	2	4	10	5	3	4	7	12	3	8	2	4	12	10	179
2º	LINEAR	7	8	2	2	3	2	1	3	11	7	8	8	5	8	12	8	11	10	2	8	1	1	1	10	2	1	9	151
3º	LINEAR	2	5	1	10	1	7	4	9	1	12	6	12	12	5	6	3	2	6	12	10	3	6	7	7	10	9	6	174
4º	LINEAR	3	1	10	5	6	8	6	5	8	10	12	3	2	11	2	1	4	9	11	2	2	7	12	9	8	2	8	167
5º	LINEAR	4	11	9	6	7	6	2	10	2	9	3	11	7	10	11	4	1	7	7	9	8	5	5	8	5	7	1	175
TOTALLINEAR		24	32	27	24	21	35	23	38	31	42	40	44	27	36	35	26	23	35	36	36	26	22	33	36	29	31	34	846

Fonte: elaboração dos autores. Dados dos modelos executados

De acordo com os dados informados na Tabela 2, em São Paulo, o mês que retornou o menor erro foi agosto (mês 8). O mês que obteve o segundo menor erro foi julho (mês 7), e o terceiro, fevereiro (mês 2). Esse raciocínio é válido para as Tabelas de 2 a 4. A linha inferior mostra a soma dos meses em cada estado, o que significa que se os cinco menores erros de previsão se concentram no curto prazo (1ª semestre), a soma será feita sobre os números de 1 a 6. Analogamente, se os cinco menores erros de previsão se concentram no médio prazo (2º semestre), a soma será feita sobre os números de 7 a 12, totalizando um valor maior nesta situação em relação à primeira.

Tabela 3. Erros Percentuais Mensais do modelo não linear, com variável de transição regional em velocidades 5, 50 e 100

MODELO NÃO LINEAR-VARIÁVEL DE TRANSIÇÃO REGIONAL-VELOCIDADE 5																													
ERRO	MODELO	SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR	AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS	TOTAL NÃO LINEAR REGIONAL-5
1º	NLINEAR-REGIONAL-5	7	1	12	2	4	2	10	3	1	12	6	3	1	10	12	8	5			3	12	6	1	2	1	8	6	159
2º	NLINEAR-REGIONAL-5	8	8	1	1	3	12	1	11	2	10	8	8	12	11	4	10	12	3	7	2	1	7	3	1	6	7	11	170
3º	NLINEAR-REGIONAL-5	2	7	2	10	12	1	4	9	9	6	9	10	5	2	11	3	8	6	4	9	2	12	4	4	11	6	8	176
4º	NLINEAR-REGIONAL-5	3	5	5	5	7	7	12	5	5	2	12	12	7	12	6	1	4	9	2	7	3	3	5	5	5	1	7	157
5º	NLINEAR-REGIONAL-5	1	2	10	9	6	3	9	12	8	7	11	7	10	8	5	7	2	7	5	8	8	1	6	7	2	2	4	167
TOTAL NLINEAR-REGIONAL-5		21	23	30	27	32	25	36	40	25	37	46	43	35	43	38	29	31	35	29	29	26	29	19	19	25	24	36	829

MODELO NÃO LINEAR-VARIÁVEL DE TRANSIÇÃO REGIONAL-VELOCIDADE 50																													
ERRO	MODELO	SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR	AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS	TOTAL NÃO LINEAR REGIONAL-50
1º	NLINEAR-REGIONAL-50	7	1	12	2	4	12	12	3	5	6	8	4	1	5	4	3	5	3	11	9	12	3	3	2	11	7	7	162
2º	NLINEAR-REGIONAL-50	2	5	1	1	3	2	9	11	12	12	6	5	5	2	12	8	12	6	4	3	1	6	1	10	5	1	6	151
3º	NLINEAR-REGIONAL-50	3	8	2	10	7	7	4	9	8	10	12	9	7	8	6	10	2	10	7	2	3	7	4	7	1	5	8	176
4º	NLINEAR-REGIONAL-50	8	7	5	5	12	8	1	12	1	2	9	6	12	4	2	1	8	7	2	7	8	1	6	1	2	2	4	143
5º	NLINEAR-REGIONAL-50	4	2	4	6	6	3	11	5	11	5	11	7	2	11	11	7	4	9	12	8	6	5	5	9	9	8	11	192
TOTAL NLINEAR-REGIONAL-50		24	23	24	24	32	32	37	40	37	35	46	31	27	30	35	29	31	35	36	29	30	22	19	29	28	23	36	824

MODELO NÃO LINEAR-VARIÁVEL DE TRANSIÇÃO REGIONAL-VELOCIDADE 100																													
ERRO	MODELO	SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR	AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS	TOTAL NÃO LINEAR REGIONAL-100
1º	NLINEAR-REGIONAL-100	7	1	12	2	4	12	12	3	5	6	8	4	1	2	4		5	3	11	9	12	3	3	2	11	7	7	159
2º	NLINEAR-REGIONAL-100	2	5	1	1	3	2	9	11	12	12	12	5	5	5	12	8	12	10	4	3	1	6	1	10	5	5	6	168
3º	NLINEAR-REGIONAL-100	8	7	2	10	7	7	4	9	8	10	6	9	7	4	6	10	2	6	7	2	3	7	4	7	9	1	8	170
4º	NLINEAR-REGIONAL-100	3	8	5	5	12	8	11	12	1	2	11	6	12	8	2	1	8	9	2	7	8	1	6	1	8	2	4	163
5º	NLINEAR-REGIONAL-100	4	2	4	9	6	3	1	5	11	5	9	11	2	6	11	7	4	7	12	8	6	5	10	9	1	8	11	177
TOTAL NLINEAR-REGIONAL-100		24	23	24	27	32	32	37	40	37	35	46	35	27	25	35	29	31	35	36	29	30	22	24	29	34	23	36	837

Fonte: elaboração dos autores. Dados dos modelos executados

Observa-se que a soma total da Tabela 2 é 846. Este número é maior que seus análogos nas Tabelas 3 e 4, o que implica dizer que o modelo linear produz os menores erros de previsão no médio prazo comparativamente a todos os modelos não lineares.

Tabela 4. Erros Percentuais Mensais do modelo não linear, variável de transição nacional em velocidades 5, 50 e 100

10 MODELO NÃO LINEAR-VARIÁVEL DE TRANSIÇÃO REGIONAL-VELOCIDADE 53																													
ZERROS	MODELO	ESTADOS																				TOTAL NÃO LINEAR REGIONAL-53							
		SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR		AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS
1ª	NLINEAR-REGIONAL-5	8	1	1	2	4	2	10	3	2	6	11	5	1	4	4	5	5	10	2	3	12	12	4	8	4	5	9	143
2ª	NLINEAR-REGIONAL-5	12	8	2	10	3	10	1	11	1	2	8	4	5	2	2	6	2	9	12	9	1	3	8	2	2	9	6	150
3ª	NLINEAR-REGIONAL-5	10	7	10	1	7	7	4	9	9	4	6	1	12	6	6	9	11	3	8	2	3	1	12	7	5	1	10	171
4ª	NLINEAR-REGIONAL-5	3	5	5	5	6	8	2	12	8	8	12	6	7	5	12	4	4	6	1	7	2	7	7	9	8	12	8	179
5ª	NLINEAR-REGIONAL-5	2	2	4	9	12	9	6	5	5	10	3	9	2	8	5	1	1	7	4	8	8	6	6	10	1	7	7	157
TOTAL NLINEAR-REGIONAL-5		35	23	22	27	32	36	23	40	25	30	40	25	27	25	29	25	23	35	27	29	26	29	37	36	20	34	40	800

MODELO NÃO LINEAR-VARIÁVEL DE TRANSIÇÃO REGIONAL-VELOCIDADE 50																													
ERRO	MODELO	ESTADOS																				TOTAL NÃO LINEAR REGIONAL-50							
		SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR		AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS
1ª	NLINEAR-REGIONAL-50	10	1	1	2	4	2	10	3	2	6	6	1	1	4	4	9	5	9	2	3	12	5	9	10	5	5	6	137
2ª	NLINEAR-REGIONAL-50	12	8	2	10	2	7	1	11	1	2	3	5	12	6	2	5	2	10	4	9	1	3	1	4	9	1	8	141
3ª	NLINEAR-REGIONAL-50	3	7	10	1	3	8	4	9	9	8	8	4	5	2	12	6	11	3	12	2	3	1	6	2	8	9	9	165
4ª	NLINEAR-REGIONAL-50	2	5	5	5	7	12	6	12	5	5	11	3	7	5	6	12	4	6	11	7	8	6	11	7	1	7	11	187
5ª	NLINEAR-REGIONAL-50	8	2	4	9	6	10	2	10	8	4	5	6	10	8	5	4	1	7	8	8	2	7	4	9	10	12	7	176
TOTAL NLINEAR-REGIONAL-50		35	23	22	27	22	39	23	45	25	25	33	19	35	25	29	36	23	35	37	29	26	22	31	32	33	34	41	806

MODELO NÃO LINEAR-VARIÁVEL DE TRANSIÇÃO REGIONAL-VELOCIDADE 100																													
ERRO	MODELO	ESTADOS																				TOTAL NÃO LINEAR REGIONAL-100							
		SP	RJ	MG	ES	MT	MS	GO	DF	MA	BA	SE	AL	PE	PB	RN	CE	PI	PA	AP	RR		AM	AC	RO	TO	PR	SC	RS
1ª	NLINEAR-REGIONAL-100	10	1	1	2	4	2	10	3	2	6	6	5	1	4	4	9	5	9	4	3	12	5	6	10	5	1	6	136
2ª	NLINEAR-REGIONAL-100	3	8	2	10	3	7	1	11	1	2	3	4	5	6	2	12	11	10	2	9	1	1	1	4	9	7	8	143
3ª	NLINEAR-REGIONAL-100	12	7	10	1	2	8	4	9	9	8	8	1	12	2	12	5	2	3	11	2	3	3	11	7	8	5	9	174
4ª	NLINEAR-REGIONAL-100	2	5	5	5	7	12	6	12	5	4	11	6	7	5	6	4	4	6	7	7	8	6	9	9	10	2	11	181
5ª	NLINEAR-REGIONAL-100	8	2	4	9	6	10	2	10	8	5	5	3	10	8	5	11	1	7	12	8	2	7	4	2	1	9	7	166
TOTAL NLINEAR-REGIONAL-100		35	23	22	27	22	39	23	45	25	25	33	19	35	25	29	41	23	35	36	29	26	22	31	32	33	24	41	800

Fonte: elaboração dos autores. Dados dos modelos executados

Quanto à variável de transição, infere-se que os modelos que utilizam transição variável apresentaram menores erros no médio prazo (somatórios: 829, 824, 837), ao passo que os modelos que utilizam variável de transição nacional apresentaram melhor desempenho comparativo de previsão no curto prazo (somatórios: 800, 806, 800).

As velocidades de transição, por sua vez, parecem não ter tido influência no horizonte de previsão, uma vez que nos modelos regionais o aumento da velocidade de 5 para 50 favorece o curto prazo (de 829 para 824), e de 50 para 100, o médio prazo (de 824 para 837). Nos modelos nacionais ocorre o oposto: o aumento da velocidade de 5 para 50 favorece o médio prazo (de 800 para 806), enquanto de 50 para 100, o curto prazo (de 806 para 800, novamente).

Por fim, uma análise mais geral e qualitativa dos resultados evidencia que: a) para o período analisado, o ciclo econômico (regional ou nacional) influenciou o potencial preditivo dos modelos da maioria dos estados, independentemente do critério (EP ou EQM); b) considerando-se o EQM, o modelo linear teve desempenho superior nos estados mais ricos, como São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais;² c) os resultados do critério do EP mostram que para previsões anuais e informação relativa aos ciclos econômicos regionais e muito importante para parcela considerável das Unidades da Federação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O aperfeiçoamento da previsão das receitas tributárias estaduais, por intermédio da aplicação de métodos econométricos, é um importante meio de se garantir subsídios técnico-legais necessários para uma adequada programação financeira da administração pública.

Os instrumentos gerenciais estão previstos pela legislação tributária em vigor e contemplam os requisitos da transparência e da eficiência da gestão fiscal dos estados ao reduzir os riscos nas elaborações das propostas orçamentárias e um acompanhamento mais apropriado da realização da receita. Nesse sentido, as estimativas de arrecadação devem ser cada vez mais refinadas, de modo que a administração possa estabelecer um fluxo de desembolso aderente à entrada dos recursos financeiros previstos, em síntese, o equilíbrio receita-despesa.

Diante desse cenário, os modelos econométricos tornaram-se mecanismos úteis ao gestor público, na medida em que agregam capacidade preditiva à arrecadação e, por conseguinte, à disponibilidade financeira dos estados. Além disso, possibilitam uma justificativa técnica capaz de balizar a elaboração dos orçamentos e o monitoramento da receita ao longo do ano.

2 Para uma análise específica dos resultados de cada estado, ver comentários no apêndice do texto.

Nesse contexto, optou-se por analisar o comportamento do ICMS com base no VAR linear e no VAR não linear, sob variáveis de transição nacionais e regionais, nas velocidades de ajustamento 5, 50 e 100, posto que estas permitem observar as inter-relações dinâmicas entre as variáveis macroeconômicas sem a necessidade de uma definição completa da estrutura da economia.

Percebe-se que para a maioria dos estados o VAR não linear de variável de transição regional foi aquele que apresentou os melhores desempenhos comparados. Isso pode ser explicado, em grande parte, pelo fato de essa variável ser mais sensível às variações econômicas locais de cada ente estadual e do Distrito Federal. Essa variável mostrou-se capaz de assimilar as mudanças no comportamento do consumo e do investimento do estado e assim captar o processo gerador da série de forma mais adequada.

No entanto, com base em uma análise mais profunda dos resultados, pode-se notar que não existe um único modelo que seja o mais adequado para todos os estados. A comparação da assertividade dos modelos, com base na soma dos Erros Quadráticos Médios e dos Erros Percentuais, possibilitou mensurar a qualidade das previsões. Desse modo, é possível concluir que os estados possuem características distintas com relação à sua estrutura socioeconômica, por isso a dificuldade em se definir uma classe única de modelo mais eficiente.

De maneira geral, as previsões mostraram-se satisfatórias, uma vez que na maioria dos estados os Erros Percentuais estiveram abaixo de 3% e os Erros Quadráticos Médios, relativamente baixos. Não obstante, é possível afirmar que os Vetores Autorregressivos (VAR) se anunciam como modelos aderentes à arrecadação do ICMS e confiáveis estatisticamente.

No tocante à eficácia do horizonte de previsão, os resultados apontam que os modelos lineares obtiveram melhor eficácia em médio prazo (2ª semestre), ao passo que os modelos não lineares, comparativamente aos primeiros, obtiveram melhores previsões no curto prazo (1ª semestre). É digno de nota que a escolha das variáveis de transição dos modelos não lineares, de caráter regional ou nacional, influenciou no horizonte de previsão: os modelos de variável de transição regional obtiveram menores Erros Percentuais Mensais de previsão que seus análogos de variável nacional. Quanto à velocidade de ajustamento, os resultados mostram que não houve influência do horizonte de previsão em função dos valores escolhidos (5, 50 ou 100).

Destarte, os modelos de previsão de receita estadual apresentados podem contribuir de maneira efetiva para o planejamento orçamentário/financeiro, na busca pela eficiência na condução da política fiscal dos gestores das políticas públicas.

REFERÊNCIAS

- CASTANHO, Bernardino Josafat da Silva. **Modelos de previsão de receitas tributárias: o ICMS do Estado do Espírito Santo**. Dissertação – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade do Espírito Santo, Vitória, 2011. Disponível em: < http://ppgeconufes.weebly.com/uploads/5/7/8/8/5788000/dis_01_2011.pdf > . Acesso em: 19/04/2013.
- _____; BRASIL, Gutemberg Hespanha; SAMOHYL, Robert Wayne. Previsão de receitas tributárias: o ICMS do Estado do Espírito Santo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL, XLIII, Ubatuba, agosto de 2011. **Anais...** Disponível em: < <http://www.din.uem.br/sbpo/sbpo2011/pdf/87383.pdf> > . Acesso em: 25/03/2013.
- CERQUEIRA, Vinícius dos Santos; RIBEIRO, Márcio Bruno; MARTINEZ, Thiago Sevilhano. **Propagação assimétrica de choques monetários na economia brasileira: evidências com base em um modelo vetorial não linear de transição suave**. Brasília: Ipea, 2011 (Texto para discussão, n. 1.639). Disponível em: < <http://hdl.handle.net/11058/1378> > . Acesso em: 17/05/2013.
- CORVALÃO, Eder Daniel; SAMOHYL, Robert Wayne. Previsão da arrecadação do ICMS em Santa Catarina: aplicação da abordagem geral para específico em modelos dinâmicos. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE PESQUISA OPERACIONAL, XXXV, 2003. **Anais...** Disponível em: < <http://www.din.uem.br/sbpo/sbpo2003/pdf/arq0101.pdf> > . Acesso em: 23/06/2013.
- CRUZ, C. C. S. **Análise de séries temporais para previsão mensal do ICMS: o caso do Piauí**. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Centro de Aperfeiçoamento de Economistas do Nordeste, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: < <http://www.caucaianet.com/corecon-ce/imagens/cristovamcolombodossantoscruz.pdf> > . Acesso em: 18/06/2014.
- GUARAGNA, Paulo Ricardo Saldanha; MELLO, Marcelo Ramos. **Um modelo de previsão de arrecadação do ICMS**. Trabalho apresentado no VII Prêmio Tesouro Nacional, 2002. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> > . Acesso em: 26/06/2013.
- LIEBEL, Marlon Jorge. **Previsão de receitas tributárias: o caso do ICMS no Estado do Paraná**. 136 p. Dissertação (Engenharia) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.
- MARQUES, C. A. G.; UCHÔA, C. F. A. Estimacão e previsão do ICMS na Bahia. **Revista Desenhahia**, Salvador, v. 3, n. 5, p. 195-211, set. 2006. Disponível em: < http://www.desenhahia.ba.gov.br/uploads/2408201115063437Revista5_set2006.pdf > . Acesso em: 08/04/2013.
- PASSOS, J. J.; RAMOS, E. M. L. S.; ALMEIDA, S. S. Utilização de modelos Arima para previsão da arrecadação de ICMS do Estado do Pará. Disponível em: < <http://www.ufpa.br/abe/programacao/resumos/com-jairopasso2.pdf> > . Acesso em: 16/06/2013.

PECEGUINI, Edison Eugenio. **Análise comparativa de métodos de previsão aplicados à arrecadação do ICMS**: Estado de São Paulo. 47 p. Brasília: Esaf, 2001. Monografia premiada em 2º lugar no VI Prêmio Tesouro Nacional – 2001. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública, São Paulo. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_catalogos_pr6.html > . Acesso em: 30/03/2013.

PESSOA, Filipe de Moraes Cangussu; CORONEL, Daniel Arruda. Previsão de arrecadação de ICMS para o Estado de Minas Gerais: uma comparação entre modelos Arima e Arfima. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO (ENAPAG), Salvador 18 a 20 de novembro de 2012. **Anais...** Disponível em: < http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG79.pdf > . Acesso em: 13/05/2013.

SALOMÃO, M (Coord.) et al. **Previsões de arrecadação de ICMS a partir de um modelo multivariado de transição suave**. In: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB): programa de estudos. Brasília: Esaf, 2014.

WEISE, Charles L. The asymmetric effects of monetary policy: a nonlinear vector autoregression approach. **Journal of Money, Credit and Banking**, Blackwell Publishing, v. 31, n. 1, p. 85-108, Feb. 1999.

APÊNDICE

Análise dos resultados encontrados para cada estado

São Paulo

No estado mais rico do país – São Paulo –, que tem o maior PIB entre os estados brasileiros e o segundo PIB *per capita* da Federação, o desempenho da previsão do VAR não linear com a variável de transição regional na velocidade 50 apresentou o menor percentual de erro em termos anuais (-0,71%). No entanto, nota-se que foi no VAR linear que se observou o menor Erro Quadrático Médio (EQM) dentre todos os modelos analisados (890.950,25). Ademais, vale ressaltar que o VAR não linear com variável de transição nacional na velocidade 100 registrou o pior resultado (-4,16%), embora os Erros Percentuais tenham ficado em um patamar relativamente baixo.

Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro, cuja economia gira em torno da extração de petróleo na Bacia de Campos e do setor de turismo, todas as previsões não lineares efetuadas neste trabalho apresentaram resultados com percentuais de erro acima de 11%. O modelo linear, por sua vez, obteve o menor EQM total (215.830,41) e Erro Percentual anual (-6,17%) dentre todos aqueles analisados neste trabalho.

Minas Gerais

Ao apresentar resultados alinhados com o Rio de Janeiro, o Estado de Minas Gerais teve no VAR linear o melhor desempenho comparativo, com Erro Percentual anual de 2,28% e um EQM de 154.959,67. Adicionalmente, os resultados ainda mostraram que a classe dos modelos não lineares com variáveis de transição regional foi a que pior representou a expectativa de arrecadação no ano.

Espírito Santo

No Estado do Espírito Santo, todas as previsões mostraram-se não aderentes à receita realizada. No caso do modelo linear, o Erro Percentual foi ainda maior, com 11,67%, e ainda com a soma do EQM totalizando 99.762,90. As demais classes tiveram um desempenho um pouco superior, com destaque para o VAR não linear com a variável de transição nacional e velocidade 100: 9,14% de erro e 81.879,05 de EQM.

Mato Grosso

Para o Estado do Mato Grosso, que tem sua economia lastreada na agropecuária, principalmente na produção de soja e na criação de gado, os resultados foram notadamente satisfatórios, uma vez que todos os modelos apontaram para um erro menor que 4,35%. É importante destacar ainda que o VAR não linear com a variável de transição regional de velocidade 100 apresentou um erro percentual de apenas 1,79% e um EQM de 17.965,75.

Mato Grosso do Sul

Diferentemente do Mato Grosso, no Estado do Mato Grosso do Sul observou-se uma discrepância nos valores previstos para as classes dos modelos não lineares. Enquanto os resultados para os modelos não lineares com variável de transição regional apresentaram Erros Percentuais superiores a 10%, os nacionais registraram resultados bem mais próximos do efetivamente realizado, em especial para aquele de velocidade 5, com erro de 2,03% e EQM total de 22.758,45.

Goiás

Para o outro representante da Região Centro-Oeste – Estado de Goiás – os resultados mostraram que os modelos são não aderentes. Os resultados para o Estado de Goiás mostram Erros Percentuais entre 12,07% e 25,34%. O VAR não linear, cuja variável de transição utilizada foi regional e de velocidade 100, registrou o menor erro da série (12,07%) e um EQM total de 152.728,54.

Distrito Federal

Com uma economia dominada pelo setor de serviço, notadamente o governo (setor público), os modelos aplicados para o Distrito Federal também apresentaram resultados pouco satisfatórios. As previsões em nenhum momento estiveram próximas das receitas efetivamente realizadas. O VAR linear registrou o menor erro da série (7,21%), com um EQM de 53.311,67.

Maranhão

Na Região Nordeste, o Estado do Maranhão registrou um desempenho preditivo extremamente positivo. O VAR não linear regional de velocidade 100 teve um Erro Percentual de 1,99% e EQM total de 16.566,92, muito próximo da previsão de velocidade 50, com 2,04% de erro e 16.648,55 de EQM.

Bahia

Respondendo por mais de 1/3 do PIB da Região Nordeste, no Estado da Bahia as previsões também foram exitosas. Os modelos concernentes ao VAR não linear com variável de transição nacional apresentaram erros próximos a 2%, com destaque para o de velocidade 50 com EQM de 180.956,26 e -1,95% de Erro Percentual.

Sergipe

No Estado de Sergipe, as previsões foram ainda mais consistentes. O VAR não linear regional de velocidade 50 teve um erro reduzido (0,74%) e EQM de 12.599,18. O mesmo modelo com uma velocidade mais baixa (5) apresentou um resultado bastante satisfatório, com 0,27% de erro e 12.114,63 de EQM.

Alagoas

Em contrapartida, o Estado de Alagoas apresentou resultados extremamente díspares. Enquanto o VAR não linear nacional de velocidade 50 apresentou um erro de 14,64% e um EQM de 48.104,32, o modelo de variável regional com a mesma velocidade teve 0,95% de erro e 19.876,14 de EQM. Este modelo com velocidade 100 teve uma previsão ainda mais assertiva, com 0,78% de erro e 19.511,16 de EQM.

Pernambuco

No Estado de Pernambuco, as previsões apontaram para a mesma direção, com a produção de resultados positivos com erros menores que 4% em todas as classes. Entretanto, vale evidenciar o VAR não linear regional de velocidade 5, que apresentou erro de 2,81% e 34.926,13 de EQM.

Paraíba

O Estado da Paraíba manteve também um desempenho preditivo muito bom. Todos os modelos indicaram erros menores que 2%. Saliente-se o VAR linear com erro de 0,65% e EQM de 15.438,99, e o VAR não linear regional com velocidade 50 apresentando um erro de 0,28% e 15.944,48 de EQM, o que bem gabarita a capacidade analítica desses pacotes econométricos.

Rio Grande do Norte

Para o Estado do Rio Grande do Norte, os modelos não tiveram o mesmo êxito. O VAR não linear regional de velocidade 5 foi aquele que apresentou o melhor desempenho

preditivo, com um erro de 5,87% e 21.034,79 de EQM. O VAR linear também atingiu resultados semelhantes, com 6,28% de Erro Percentual e um EQM de 22.463,19.

Ceará

O Estado do Ceará alcançou ótimos resultados. Nenhuma previsão teve um erro superior a 4,18%. Nesse contexto, destaque-se o VAR não linear de variável nacional com velocidade 100, em que o erro percentual foi de 1,86%, e o EQM, de 28.811,22.

Piauí

As predições no Estado do Piauí não atingiram o mesmo patamar assertivo. Os Erros Percentuais para o VAR não linear nacional ficaram entre 16% e 18%. Todavia, o VAR não linear de variável regional de velocidade 5 apresentou um erro aceitável (6,09%) e um EQM de 21.000,38.

Pará

Na Região Norte, o Estado do Pará não apresentou diferenças significativas nos erros das suas respectivas projeções, visto que não houve um modelo que se destacasse, uma vez que todos tiveram desvios que ficaram entre 6% e 9%. Mesmo assim, merece destaque o VAR não linear regional de velocidade 50, visto que teve o menor erro da série (-6,32%) e um EQM de 92.390,56.

Amapá

Em contrapartida ao Estado do Pará, o Estado do Amapá teve erros absolutamente discrepantes, posto que desde o VAR não linear regional 5 com 8,59% de erro total até o VAR não linear nacional 5 apresentaram um erro insignificante da ordem de 0,08% com um EQM de 5.009,90.

Roraima

Nesta mesma linha, mas com resultados não tão favoráveis, o Estado de Roraima teve no VAR linear seu menor erro (-2,82%) dentre todas as classes. Neste modelo, o EQM foi de 2.104,21.

Amazonas

Para o Estado do Amazonas, o modelo não apresentou uma qualidade preditiva aceitável. O VAR linear foi o modelo com o menor percentual de erro (12,38%) e EQM de

85.943,25. O pior resultado foi encontrado no VAR não linear regional de velocidade 5 com erro de -15,45% e EQM de 103.488,21.

Acre

Ao contrário do Estado do Amazonas, o Acre teve previsões muito próximas da receita efetivamente realizada. Tal assertiva pode ser percebida no VAR linear com erro percentual de -0,25% e EQM de 4.968,46. Evidencia-se ainda o erro de -0,07% e o EQM de 4.997,17 no VAR não linear nacional de velocidade 5.

Rondônia

As previsões para o Estado de Rondônia mostraram-se pouco confiáveis para os modelos não lineares regionais, visto que mostraram erros superiores a 30%. No entanto, o modelo linear se sobressai ao reportar erros de apenas 2,10% e EQM de 37.097,78.

Tocantins

O Estado do Tocantins apresentou projeções muito eficientes em relação à soma da receita realizada. Destacam-se o VAR não linear nacional de velocidade 50, com um erro de -0,80% e EQM de 5.752,0, e o não linear regional com velocidade 5, que obteve um percentual de erro de 0,09% e um EQM de 4.500,92.

Paraná

Agora na Região Sul do país, observou-se que no Estado do Paraná nem todas as previsões se mostraram favoráveis. O VAR não linear nacional de velocidade 5 teve erro de -5,92% e EQM de 242.659,07, enquanto o não linear regional 5 teve uma *performance* significativamente melhor, com erro de -1,01% e EQM de 196.173,73.

Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina registrou em todas as previsões Erros Percentuais em torno de 1%. Os modelos não lineares com variáveis regionais foram os que alcançaram os melhores resultados comparados. Destes, destaca-se o de velocidade 50, que apresentou um erro percentual de 0,47% e um EQM de 47.368,35.

Rio Grande do Sul

Nesse contexto, enquadra-se também o Estado do Rio Grande do Sul, com Erros Percentuais menores que 2,03%. Em alguns casos, os modelos obtiveram erros de apenas -0,16% com EQM de 71.915,40, como o caso do VAR não linear nacional de

velocidade 100. Além deste, observa-se que o modelo de mesma classe, mas de velocidade 50, apresentou um erro de 0,11% e EQM de 72.233,70.

Findo o registro dos resultados para os estados e o Distrito Federal descritos neste trabalho, é possível afirmar que os modelos adotados tiveram, em média, um desempenho satisfatório ao se comparar as projeções de receita de ICMS das unidades federativas com a arrecadação efetiva.

Em contrapartida, não se confirma a tese da existência de uma única classe de modelo capaz de realizar previsões superiores para todos os estados. Dessa forma, as especificidades de cada estado da Federação devem ser interpretadas e compreendidas de modo que se defina um modelo consistente e aderente aos resultados realizados.

CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO, PRINCIPAIS PREMISSAS, MODELOS DE MENSURAÇÃO E GERAÇÃO DE INFORMAÇÕES

Alan Johanson
Sefaz/ES

Almerindo Leite Farias Filho
Sefaz/AP

Claudia Sebastiana Nobre Carvalho
Sefa/PA

Edileni Francisco dos Santos Menezes
Sefaz/GO

Eunice Michel da Silva
Sefaz/RS

Euzébio Francisco Santos
Sefaz/AL

Flávio Santana
Sefaz/GO

Jefferson Fernando Grande
SEF/SC

José Silvio Born
Sefaz/RS

Luisa Rocha Carvalho Bentes
Sefin/RO

Luiz Cesar de Souza Ribeiro
Sefaz/RS

Luiz Fernando Silka Pereira
Sefa/PR

Miller Martins Bertolini
Sefaz/ES

Nicandro E. de Campos Neto
Sefin/RO

Renata Onorato do Nascimento
Sefaz/RJ

Roberto Fialho
SEF/SC

Rosilene Locks Greco
Sefin/RO

Silvio Ribeiro Dias
Sefaz/AL

Thais Alessandra Damasceno Correa
Sefaz/RJ

Coordenador/orientador:
Heriberto Henrique Vilela do Nascimento
Analista de Finanças e Controle – STN
Especialista em Contabilidade Pública pela UnB
heriberto.nascimento@fazenda.gov.br

RESUMO

A administração pública brasileira vem experimentando, ao longo dos últimos anos, a necessidade de construir um sistema de informações de custos que permita aos gestores melhor alocar os recursos públicos nos programas e nas atividades estatais e que também permita à sociedade conhecer o custo dos produtos e dos serviços postos à sua disposição, dando ênfase no controle e na qualidade do gasto público. Essa necessidade tem sido impulsionada pelas reformas que visavam a mudar o paradigma da gestão, do Estado burocrático para o gerencial, alicerçadas no princípio constitucional da eficiência e pela necessidade do equilíbrio fiscal dos entes federados prescrito na Lei de Responsabilidade Fiscal. Tendo em vista as escassas experiências de desenvolvimento e implantação do sistema de informações de custos pelos entes federados e as raras referências bibliográficas sobre o tema, este trabalho visa a contribuir com o arcabouço teórico, verificando os desafios na construção de um modelo de apuração de custos no setor público com base na análise e na avaliação das experiências observadas nas Unidades da Federação, tendo como amostra a União, o Distrito Federal e os Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul e de São Paulo, identificando assim as premissas básicas que poderão ser utilizadas pelos demais entes na implantação dos seus próprios sistemas de informações de custos. Os dados levantados na pesquisa efetuada evidenciaram que há uma heterogeneidade quanto à organização administrativa do sistema de custos, quanto aos meios de divulgação e apresentação das informações geradas, quanto aos objetos de custos de interesse e quanto às principais dificuldades enfrentadas na implantação e na execução do sistema pelos entes estudados. Observou-se convergência na adoção de marcos legais na implantação dos sistemas, especialmente por meio da edição de decreto. No que tange ao método de custeio adotado, observou-se a prevalência do método direto.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Sistema de custos. Setor público.

ABSTRACT

The Brazilian government has been experiencing over the last years the need to develop a system of cost information that enables managers to better allocate public resources in state programs and activities, and also becoming viable for society to know the cost of available products and services, emphasizing the control and the quality of public spending. This necessity has been stimulated by the reforms that aimed to change the paradigm of management, from the bureaucratic state to management state, underpinned by the constitutional principle of efficiency, and the requirement of fiscal balance of federal entities, determined by the Fiscal Responsibility Law. Whereas the scant experience of development and implementation of cost information system by federal agencies, and the few references about the issue, this study aims to contribute to the theoretical framework, highlighting the challenges in developing a model of determination costs in the public sector, from the analysis and evaluation of the experiences observed in the federation units, given the sample with the União, the Distrito Federal and the states of Bahia, Rio Grande do Sul and São Paulo, and after identifying the basic premises that may be used by other units of the Federation in implementing their own cost information systems. The data collected in the conducted survey showed that there is heterogeneity in: the administrative organization of the costing system, the ways of dissemination and presentation of the obtained information, interest cost objects and the main difficulties faced in the implementation and execution of cost systems by the units studied.

There was convergence of legal frameworks adopted in the implementation of the systems, especially with decrees. Besides, regarding to the adopted method of cost calculation, the research revealed the prevalence of direct method.

Keywords: Cost accounting. Cost system. Public sector.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 531
 - 1.1 Apresentação do tema, 531
 - 1.2 Problema de pesquisa, 531
 - 1.3 Objetivos, 532
 - 1.3.1 Objetivo geral, 532
 - 1.3.2 Objetivos específicos, 532
 - 1.4 Justificativa, 533
- 2 REFERENCIAL TEÓRICO, 533
 - 2.1 Contabilidade de custos, 533
 - 2.1.1 Contexto histórico e terminologia aplicada a custos, 533
 - 2.2 Contabilidade de custos aplicada ao setor público, 535
 - 2.2.1 Contexto histórico, 535
 - 2.2.2 Objetivo, definição e características de custos no setor público, 540
 - 2.2.2.1 Objetivo de custos no setor público, 540
 - 2.2.2.2 Definições de custos no setor público, 540
 - 2.2.2.3 Características de custos no setor público, 542
 - 2.2.3 Principais sistemas de custeio aplicáveis ao setor público – vantagens e desvantagens da adoção, 542
 - 2.2.3.1 Custeio por absorção, 544
 - 2.2.3.2 Custeio direto, 545
 - 2.2.3.3 Custeio baseado em atividades (ABC), 546
 - 2.2.4 Importância dos sistemas de custos no setor público, 550
- 3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA, 553
 - 3.1 Estratégia da pesquisa, 553
 - 3.1.1 Tipologia da pesquisa, 553
 - 3.2 Amostra e população, 554

- 3.3 Coleta e análise dos dados, 554
 - 3.3.1 Fase I – Aplicação de questionários, 555
 - 3.3.2 Fase II – Interpretação dos dados, 556
 - 3.3.3 Fase III – Validação, 556
- 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS, 556
 - 4.1 Atos normativos emitidos pelos entes para implantação e funcionamento do sistema de informações de custos, 556
 - 4.2 Organização administrativa de suporte ao sistema de informações de custos, 558
 - 4.3 Os métodos de custeio e os sistemas adotados, 559
 - 4.3.1 União, 559
 - 4.3.2 Bahia, 560
 - 4.3.3 Rio Grande do Sul, 560
 - 4.3.4 São Paulo, 561
 - 4.3.5 Distrito Federal, 562
 - 4.4 Definição dos objetos de custos, 562
 - 4.5 Formas de divulgação e apresentação das informações geradas pelo sistema de apuração de custos, 563
 - 4.6 Principais dificuldades encontradas na implantação e na execução do sistema de custos, 564
 - 4.7 Apresentação das convergências e das divergências, 565
 - 4.7.1 Convergências dos modelos de custos da União, da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Distrito Federal, 565
 - 4.7.2 Divergências dos modelos de custos da União, da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Distrito Federal, 566
- 5 PREMISSAS BÁSICAS PARA A CONSTRUÇÃO DE UM MODELO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, 566
 - 5.1 Definições conceituais, 567
 - 5.1.1 Método de custeio, 567

- 5.1.2 Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) ou Execução Orçamentária Ajustada – bases contábeis das informações de custos, 567
- 5.1.3 Definição dos objetos de custos, 567
- 5.1.4 Limitação dos objetos de custos no tocante à capacidade do projeto, 567
- 5.1.5 Utilidade como ferramenta de gestão, 568
- 5.2 Marcos legais, 568
 - 5.2.1 Instituição do sistema de custos por lei ou decreto, 568
 - 5.2.2 Estrutura administrativa para a gerência do sistema, 568
 - 5.2.3 Equipe gestora do projeto, 568
- 5.3 Projeto, 568
 - 5.3.1 Apoio institucional, 568
 - 5.3.2 Prazo adequado, 569
 - 5.3.3 Implantação gradual, 569
 - 5.3.4 Desenvolvimento com controle do gestor do projeto, 569
- 5.4 Sistema de informação, 569
 - 5.4.1 Usabilidade, 569
 - 5.4.2 Indelebilidade, 570
 - 5.4.3 Regras de integridade, 570
 - 5.4.4 Rastreabilidade dos dados, 570
- 5.5 Fonte dos dados, 570
 - 5.5.1 Integração com sistemas estruturantes, 570
- 5.6 Difusão, 571
 - 5.6.1 Associação do sistema de custos ao programa de eficiência da gestão, 571
 - 5.6.2 Treinamento e capacitação, 571
 - 5.6.3 Disseminação em seminários e fóruns, 571
- 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 571
- REFERÊNCIAS, 573
- APÊNDICE, 577

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Elementos fundamentais do ABC, 548

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Elementos diferenciadores dos sistemas de custeio, 543

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho aborda o contexto histórico e legal do desenvolvimento e da utilização dos sistemas de custos na administração pública. Na sequência são apresentados o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos e a justificativa do trabalho.

1.1 Apresentação do tema

O desenvolvimento do sistema de informações de custos na administração pública brasileira é de discussão bastante recente. Apesar de previsto desde a Lei Federal n. 4.320/1964, não chegou a ser adotado de forma ampla pelos órgãos e pelas entidades da Federação pelos motivos que serão expostos ao longo deste trabalho.

O debate em torno do tema foi revigorado a partir da década de 1980, com a crise fiscal do Estado e a necessidade de a economia nacional estar preparada para fazer frente à competição internacional pelos mercados.

Mais recentemente, com a ênfase no controle e na qualidade do gasto público, impulsionada pelas reformas que visavam a mudar o paradigma da gestão, do Estado burocrático para o gerencial, alicerçadas pelo princípio constitucional da eficiência e pela necessidade do equilíbrio fiscal dos entes federados, prescrito pela Lei de Responsabilidade Fiscal, o setor público vem experimentando a necessidade de construir um sistema de informações gerenciais de custos que permita aos gestores alocar de forma mais eficaz os recursos públicos nos programas e nas atividades estatais, sendo nesse sentido uma ferramenta de auxílio na tomada de decisão, e que também permita à sociedade conhecer o custo dos serviços postos a sua disposição, traduzindo-se, dessa forma, em um importante instrumento de *accountability* (dever de prestar contas).

1.2 Problema de pesquisa

Apesar das exigências legais e da normatização contábil emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ainda são incipientes as experiências práticas da implantação de um sistema de custos na administração pública brasileira.

Machado e Holanda (2010, p. 793) afirmam que “não obstante as determinações legais, o fato é que a administração pública até 2010 (seja o Executivo, o Legislativo ou

o Judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. Os autores ainda complementam que “o motivo é porque, até então, não havia nem sistema, nem metodologia adequada capaz de ser aplicada sistemática e uniformemente para toda a administração pública federal”.

Nesse contexto, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: quais as principais premissas observadas na construção dos modelos existentes de apuração de custos no setor público?

1.3 Objetivos

A seguir, enunciam-se os objetivos geral e específicos de pesquisa.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral é verificar desafios na implantação, as principais premissas, os modelos de mensuração e geração de informações na construção de um modelo de mensuração dos custos no setor público com base nas experiências da União e dos Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Distrito Federal.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos foram definidos de forma que se permitisse uma adequada avaliação do alcance do objetivo geral. De maneira específica, busca-se:

- a. analisar o funcionamento dos sistemas ou modelos de mensuração de custos no setor público na União e nos Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e no Distrito Federal;
- b. avaliar o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos custos no setor público nos entes pesquisados;
- c. verificar os aspectos delineadores dos sistemas ou modelos de mensuração dos custos no setor público nos entes pesquisados; e
- d. identificar premissas básicas para a construção de um modelo de mensuração dos custos no setor público.

1.4 Justificativa

Este estudo visou a contribuir com o arcabouço teórico sobre o tema, visto que, apesar da legislação e das normatizações contábeis existentes, ainda são poucos os trabalhos científicos, assim como os estudos sobre a implantação de sistemas de custos para o setor público.

Quanto aos aspectos práticos, o estudo justifica-se na medida em que verificou os desafios na construção e na implantação de um modelo de apuração de custos no setor público com base nas experiências da União e dos Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Distrito Federal, apresentando assim as premissas básicas que poderão ser utilizadas pelos demais entes da Federação em futuras implantações.

O trabalho apresentou uma oportunidade ímpar aos participantes do estudo de se aperfeiçoarem neste tema e também de colaborarem na implantação de um sistema de custos nas entidades públicas em que atuam.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico do estudo, com abordagens sobre contabilidade de custos e sua aplicação no setor público.

2.1 Contabilidade de custos

2.1.1 Contexto histórico e terminologia aplicada a custos

Segundo estudos de Martins (2010), os primórdios da contabilidade de custos remontam ao século XVIII. A partir da Revolução Industrial, este tema ganhou importância em razão de sua imprescindibilidade na aferição do resultado econômico do período.

Antes disso, as informações geradas por meio da contabilidade financeira atendiam às necessidades das empresas comerciais, predominantes na era mercantilista.

A informação de custos a partir do início da era industrial era limitada à contabilidade industrial, até que passasse a ser utilizada como uma ferramenta para a tomada de decisão pela administração.

Com o desenvolvimento da contabilidade gerencial, a informação de custos tornou-se mais importante, tendo em vista que começou a ser aproveitada para fins gerenciais nas organizações. Essa mudança no uso da informação de custos, antes restrita à produção industrial, permitiu que ela fosse utilizada em outras áreas.

No processo de implantação de um sistema de custos no setor público é importante, inicialmente, que se entendam os conceitos de contabilidade de custos no âmbito das instituições públicas. O conhecimento da terminologia contábil básica aplicada a custos permite um melhor grau de comunicação entre os órgãos de contabilidade responsáveis pela normatização de custos e principalmente aos usuários da informação.

Segundo Machado (2002), para que seja possível o uso de informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica entre a contabilidade governamental e a contabilidade de custos. Nesse sentido, conforme Martins (2010), adota-se a seguinte terminologia:

Gasto: sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Só existe gasto no ato da passagem para propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. Não se inclui, neste caso, o custo de oportunidade ou os juros sobre o capital próprio, uma vez que estes não implicam a entrega de ativos.

Desembolso: pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.

Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.

Custo: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Despesa: bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas. São itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Perda: bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária. São itens que vão diretamente à conta de resultado, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita.

Embora essa terminologia tenha sido criada para o setor industrial, não há restrições para seu uso nas instituições prestadoras de serviços. Ressalte-se, porém, que, em se tratando de contabilidade de custos, o termo “custo” refere-se apenas aos

bens ou aos serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços a fim de se obter receita.

Desse modo, com base nos conceitos explicitados anteriormente, em linhas gerais, custo é um gasto relativo ao consumo na produção de bens e serviços. Por sua vez, os gastos destinados às fases de administração, esforço de vendas e financiamento são denominados despesas.

2.2 Contabilidade de custos aplicada ao setor público

2.2.1 Contexto histórico

Para se compreender as especificidades em que está inserido o desenvolvimento de um sistema de informações de custos pela administração pública brasileira, faz-se necessário conhecer seu contexto histórico, ou seja, as fases pelas quais tem evoluído o tema no país.

No Brasil, a primeira tentativa de se introduzir a disciplina de custos na contabilidade nacional ocorreu com a promulgação da Lei Federal n. 4.320/1964 (BRASIL, 1964). Porém, seu uso era restrito às empresas industriais da administração pública, haja vista que o país passava por um momento em que o governo federal explorava diversas atividades dessa natureza.

Em relação aos custos dos serviços públicos propriamente ditos, considera-se que o Decreto-Lei n. 200/1967 (BRASIL, 1967), que implementou uma reforma administrativa no setor público federal brasileiro, foi o diploma normativo que pela primeira vez mencionou, em seu artigo 79, a apuração de custos dos serviços públicos com o objetivo de evidenciar os resultados da gestão pública.

Apesar dessas disposições legais, não houve muitos avanços na aplicação de sistemas de custos na administração pública nos anos seguintes. Conforme Silva (2007, p. 112):

[...] vários aspectos contribuíram para que tais dispositivos normativos tenham permanecido apenas como intenção. O primeiro aspecto que impediu o desenvolvimento da contabilidade de custos decorre da existência, pelo menos num primeiro momento, de uma abundância de recursos para financiamento do serviço público. Esse volume de recursos foi particularmente importante durante a década de 1970, quando ocorreu um grande aporte de capital externo para financiar os investimentos de capital. Em segundo lugar,

a instabilidade econômica do período, em especial o processo inflacionário acirrado pelo choque do petróleo, tornou pouco relevante a apuração de custos. Finalmente, naquele momento, inexistia capacidade de processamento para a implantação de um sistema de custos que englobasse todo o serviço público.

Em meados da década de 1980, o governo federal fez uma nova tentativa de implementar um sistema de informações gerenciais de custos. O Decreto n. 93.872, de 1986 (BRASIL, 1986), em seu art. 137, reafirma a necessidade de apurar os custos para evidenciar os resultados da gestão. Segundo esse decreto, os custos seriam apurados por projetos e atividades, tendo por base o orçamento.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) trouxe em seu bojo uma novidade quanto ao gerenciamento de recursos públicos, o que representou uma evolução em relação àquele instituído em 1964.

Segundo seu art. 74, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem possuir, de forma integrada, um sistema de controle interno, objetivando comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A evolução é traduzida pela avaliação de resultados (eficácia e eficiência) como preocupação constitucional, e não mais somente a legalidade, abrindo espaço para que a administração pública brasileira buscasse uma ferramenta de cálculo de custos para esse controle e avaliação.

Essa norma constitucional determina ainda que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Como visto, a edição das normas constitucionais correlatas ao controle da gestão não foi suficiente para que se pudesse iniciar o desenvolvimento e a implantação de um sistema de custos no setor público de forma ampla, com a exceção de experiências localizadas.

O período compreendido entre 1988 e 1995 não apresentou nenhuma evolução relevante no sentido de ampliar as ações visando à implantação dos sistemas gerenciais de informações de custos pelos entes da Federação. Só recentemente, com a evolução do arcabouço legal e o surgimento da possibilidade de adoção do regime de

competência pela contabilidade pública, é que o caminho se abriu, finalmente, para o alcance desse objetivo.

A partir da reforma na administração pública brasileira, ocorrida com a Emenda Constitucional n. 19, em 1998, que teve como antecedente a crise do Estado contemporâneo, um novo princípio foi incorporado ao rol daqueles de observância obrigatória pelos administradores públicos: o princípio da eficiência. Nesse contexto, a contabilidade de custos relaciona insumos com resultados atingidos em medidas financeiras, sendo um instrumento de mensuração da eficiência.

Chiavenato (2008, p. 459) explica que a eficiência “guarda relação com o *modus operandi*. Tem a ver, portanto, com o consumo adequado dos insumos utilizados em determinado processo”. O princípio em discussão apresenta dois aspectos:

- a. relativamente à forma de atuação do agente público, espera-se o melhor desempenho possível de suas atribuições a fim de se obter os melhores resultados; e
- b. quanto ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a administração pública, exige-se que este seja o mais racional possível no intuito de alcançar melhores resultados na prestação dos serviços públicos (DI PIETRO, 2007 apud ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 204).

Nesse contexto, a citada emenda à Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) também colaborou na busca pelo desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais pelos entes da Federação que proporcionassem a avaliação e o controle dos custos dos programas e das atividades estatais, haja vista que o conceito de eficiência está diretamente relacionado à apuração do custo de um serviço ou atividade.

Continuando na linha histórica, o próximo ato legal que procurou criar condições para a implantação da apuração de custos no setor público foi a Lei Complementar Federal n. 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que, em seu art. 50, § 3º, tornou obrigatório o controle de custos por meio da manutenção de um sistema que viabilize a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, buscando, com isso, obter maior êxito nas peças de planejamento e maior eficiência, controle e transparência na administração dos recursos públicos.

Figueiredo e Nóbrega (2001, p. 53), discorrendo sobre o assunto previsto na LRF, lembram que é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da

administração pública brasileira, não havendo controle, por exemplo, do custo anual do aluno matriculado em instituições públicas de ensino ou do custo do atendimento de um hospital público, e afirmam:

Tais informações são fundamentais para o planejamento municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados à população, e que a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços.

Quanto à normatização contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), após publicar, em 2008, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), publicou, em 2011, a NBC T SP 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), aprovada pela Resolução CFC n. 1.366/2011 (CFC, 2011). Essa norma detalha os objetivos, os conceitos, os pressupostos, as características e os atributos a serem observados na implementação de um sistema de informação de custos pelas entidades do setor público brasileiro.

As informações constantes de um SICSP serão mais precisas à medida que ocorrer a convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais de contabilidade, haja vista que estas contemplam também a evidenciação de elementos patrimoniais que até então não eram considerados, a exemplo da depreciação de ativos, a qual se constitui em custo da utilização de ativos imobilizados na produção de bens e serviços pelo Estado.

Nesse contexto, a adoção de um sistema de custos no setor público propicia informações gerenciais que permitem comparabilidade e subsidiam os gestores públicos em suas tomadas de decisões, alcançando maior eficiência na gestão pública.

A Secretaria do Tesouro Nacional, ao tratar do sistema de custos na parte II do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2012), dispõe que um sistema de custos colabora na busca de eficiência nos gastos do setor público, que deve ser direcionada para aumentar a capacidade de gerenciar os recursos à disposição das entidades do setor público, ao mesmo tempo em que melhora o processo de tomada de decisão, contribuindo para otimizar as ações do Estado. Além disso, “a informação de custos no setor público, ao materializar o processo de *accountability*, melhora a transparência, pois possibilita que o conjunto da sociedade entenda com maior clareza a utilização dos recursos públicos” (STN, 2012).

Até hoje, apesar da existência de todos esses normativos, não houve, de forma ampla, ações contundentes no sentido de viabilizar um sistema de informações de

custos da maioria dos entes da Federação. Poucas ações pontuais têm sido levadas a cabo, podendo ser citadas: a do Estado do Rio Grande do Sul, a do Estado da Bahia, a do Estado de São Paulo, a da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, a do Distrito Federal e a da União.

Os possíveis motivos para a inexistência de ações mais amplas visando à implantação de um sistema de informações de custos pelos entes da administração pública brasileira são, de acordo com Silva e Morgan et al. (2007), os seguintes:

- a. falta de planejamento como definidor de um sistema de custos;
- b. falta de perfil para a função de gerente como um ator que articulará as ações visando à implantação do sistema e seu adequado gerenciamento;
- c. inadequação do orçamento quanto à alocação da dotação orçamentária devidamente aos programas de governo a serem executados por entidade;
- d. ausência de integração entre os diversos sistemas informatizados utilizados pela gestão pública, que são potenciais fontes de informações para o sistema de informações gerenciais de custos;
- e. desconsideração do custo do imobilizado (depreciação) simplesmente pela sua não escrituração ou registro;
- f. falta de uma cultura para apuração de custos dos serviços e produtos oferecidos pela administração pública;
- g. resistência a mudanças dos atores envolvidos;
- h. ausência de tecnologia da informação adequada; e
- i. falta de apoio dos gestores, talvez pelo desinteresse de certos grupos na melhoria da eficiência do setor público, advinda das informações dos sistemas de custos, ou na melhoria da transparência e *accountability*.

A ausência de um sistema de custos impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos. Piscitelli (1988, p. 33) comenta que “a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”.

Por fim, salienta-se que a obrigatoriedade da implantação pelas entidades estatais de um sistema de informações de custos dos programas e das ações governamentais veio ao encontro dessa evolução na administração pública, que exige cada vez

mais dos gestores um melhor planejamento dos serviços a serem prestados e a melhor tomada de decisão para uma alocação mais eficiente do gasto público a fim de proporcionar mudanças de rotas, quando for necessário, e demonstrar aos cidadãos, de forma clara e simples, por meio de indicadores de custos, o desempenho das ações governamentais em face dos serviços prestados e, a partir desses, cobrar responsabilidade dos gestores, sendo um valioso instrumento de *accountability*.

2.2.2 Objetivo, definição e características de custos no setor público

2.2.2.1 Objetivo de custos no setor público

A NBCT 16.11 (CFC, 2011) conceitua o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresenta também o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Tais objetivos, conforme a NBCT 16.11, são:

- a. mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b. apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- c. apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d. apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- e. apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto (CFC, 2011, item 3).

2.2.2.2 Definições de custos no setor público

A NBCT 16.11 (CFC, 2011, item 9) trouxe em seu bojo algumas definições sobre custos no setor público, propondo que a informação seja gerada com base em um sistema informatizado e projetado especificamente para suprir a necessidade da entidade, sem deixar de respeitar as características no tocante à universalidade na prestação do serviço público, nos termos descritos a seguir:

Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.

Subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade.

Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos fixos e variáveis diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles (CFC, 2011, item 9).

2.2.2.3 Características de custos no setor público

A melhoria no processo de *accountability* pelo setor público passa necessariamente pela capacidade de medir e relatar em sistemas projetados o gerenciamento de custos dos serviços públicos. O serviço público possui peculiaridades como a universalidade e a obrigação de fornecimento de alguns serviços que apenas o Estado pode fornecer, por não exigir contrapartida ou por apresentar um custo irrisório, serviços que em sua maioria são de direito social.

A NBC T 16.11 (CFC, 2011) versa sobre as características e os atributos da informação de custos, mencionando como atributos: relevância, utilidade, oportunidade, valor social, fidedignidade, especificidade, comparabilidade, adaptabilidade e granularidade.

2.2.3 Principais sistemas de custeio aplicáveis ao setor público – vantagens e desvantagens da adoção

Segundo Mauss e Souza (2008), os sistemas de custos são elaborados e desenvolvidos considerando-se duas diretrizes básicas: a primeira está relacionada à forma de produção (produção contínua e produção sob encomenda), gerando-se assim o sistema de acumulação de custos; a segunda diz respeito ao tipo de custo a ser utilizado (custo-padrão e custo-meta), que tem como foco avaliar a adoção do custo incorrido ou do custo predeterminado e está associado ao modelo de mensuração das atividades de gestão da entidade. Há ainda uma terceira variável que gira em torno do método de custeio a ser adotado (custeio por absorção, custeio direto e custeio baseado em atividades – ABC), que é a técnica operacional utilizada para identificar e alocar um custo ao objeto que está sendo custeado.

Ainda de acordo com os autores supracitados, é importante destacar que não existe um sistema de custos pronto e acabado que sirva de parâmetro para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada, visto que cada entidade precisa adequar seu sistema de acordo com sua complexidade e especificidade, com as necessidades de informação do gestor/usuário e com a realidade operacional de cada entidade. Em regra, os custos são acumulados no subsistema de contabilidade para posterior alocação aos objetos de custo, em que o nível de detalhe deverá refletir a estrutura da organização, os relatórios legais e gerenciais e o nível de informação demandada pelo usuário/gestor.

Consoante preleciona Walker (1978), os sistemas de custeio variam consideravelmente e devem ser projetados para se ajustar às necessidades individuais das

entidades. Bonfim e Passarelli (2008) acrescentam que a implantação desses sistemas demanda um completo entendimento sobre a estrutura da organização, dos processos de produção e do tipo de informação desejada pela administração.

Assim, depreende-se que as informações úteis geradas por meio dos sistemas de custos são resultantes da aplicação de processos metodológicos previamente determinados, os quais devem estar alinhados aos objetivos organizacionais, visando ao pleno proveito das funções essenciais da contabilidade de custos: o auxílio ao controle e à tomada de decisões pela administração.

Vale também destacar que, de acordo com Machado e Holanda (2010), diferentemente do setor privado, no que diz respeito à elaboração das demonstrações contábeis, no setor público não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio, sendo facultado ao gestor, portanto, adotar o método que, por sua percepção, considera mais viável e adequado na alocação do custo ao objeto que está sendo levantado.

Na busca de uma referência no setor público e, ainda, considerando a diversidade de abordagens adotadas pelos estudiosos da matéria, destaca-se relevante preceito para classificações empregado por Santos (2006, p. 66-67). De acordo com o autor, são quatro os principais elementos diferenciadores dos sistemas, conforme descrito no Quadro 1:

Quadro 1. Elementos diferenciadores dos sistemas de custeio

<p>FORMA Refere-se à modalidade de registro e apresentação dos custos.</p>	Sistemas monistas Sistemas dualistas
<p>CONTEÚDO Refere-se aos itens de custos a serem apropriados aos produtos, às mercadorias e aos serviços.</p>	Sistema do custeio por absorção Sistema do custeio direto Sistema do custeio ABC
<p>INSUMOS FÍSICOS Refere-se aos insumos físicos utilizados como base para a apropriação dos custos.</p>	Insumos reais Insumos normais Insumos padrões
<p>VALORES MONETÁRIOS Refere-se aos valores monetários empregados como base para a avaliação dos custos.</p>	Valores de mercado Valores históricos Valores padrões (curso predeterminado)

Fonte: adaptado de Santos (2006, p. 67)

Marques (2008, p. 128-129) conceitua os sistemas monistas e dualistas:

Nos sistemas monistas não existe separação das duas contabilidades, que formam por isso um único sistema. Há apenas uma contabilidade, que abrange quer as operações

patrimoniais, quer as operações internas da organização. Nos sistemas dualistas existem, de fato, duas contabilidades, isto é, dois sistemas distintos de contas, um para a contabilidade geral e outro para a contabilidade analítica. Temos aqui duas contabilidades separadas, pelo que não se podem movimentar contas de contabilidade analítica por contrapartida de contas da contabilidade geral.

Nesse sentido, tendo em vista a relevância do tema no desenvolvimento dos sistemas de custos, seguem abaixo os métodos de custeio aplicáveis ao setor público, com as respectivas vantagens e desvantagens na sua utilização.

2.2.3.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2010, p. 37), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Este método absorve todos os custos de produtos e serviços em determinado período, sendo os demais gastos considerados como despesa e lançados no resultado do período em que ocorrerem, estando em conformidade com os princípios de contabilidade. A utilização deste método provoca a necessidade de se realizar rateio dos custos indiretos aos produtos ou serviços custeados, o que gera certa subjetividade e arbitrariedade ao valor final do custo obtido. Suas técnicas permitem viabilizar uma análise gerencial considerando os custos totais de cada produto, a obtenção dos respectivos resultados econômicos e a análise da eficiência econômica por produto.

Também denominado custeio pleno ou integral, o custeio por absorção consiste na associação dos custos que ocorrem na elaboração dos produtos e dos serviços, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços (DUTRA, 2009).

Para Padoveze (2000) e Nakagawa (2001), apud Mauss e Souza (2008), as principais vantagens do custeio por absorção são:

- a. permite a apuração do custo de cada departamento ou centro de custo;
- b. agrega todos os custos, tanto diretos como indiretos, ao objeto de custo;
- c. possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço, pois absorve todos os custos de produção; e

- d. a implantação deste método pode ser menos custosa, por usar critérios de alocação simples.

Portanto, a principal vantagem deste método é que, metodologicamente, ele pode ser implantado de maneira mais simples do que os outros métodos mais sofisticados, além de permitir a mensuração dos custos totais dos objetos de custo e conseguir verificar qual a influência dos custos indiretos sobre o total de custos de cada objeto.

Em relação às desvantagens, Souza (2001), apud Mauss e Souza (2008), constata a incapacidade desse método em viabilizar:

- a. uma apropriação acurada dos custos aos respectivos objetos;
- b. um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos;
- c. a adoção de procedimentos que contribuem efetivamente no processo de melhoria dos bens, dos serviços e dos produtos além da eliminação dos desperdícios; e
- d. o estabelecimento de estratégias que assegurem vantagem competitiva.

Segundo Mauss e Souza (2008), o custeio por absorção é alvo de muitas críticas, motivadas, principalmente, pela utilização do rateio de custos indiretos, os quais são considerados arbitrários. Em resumo, a utilização do método de custeio por absorção permite o conhecimento dos custos totais e unitários dos bens e dos serviços produzidos, com a inclusão dos custos fixos e variáveis. No entanto, ao empregar critérios de rateio para os custos indiretos, é necessária certa cautela dos gestores com vistas a evitar distorções.

2.2.3.2 Custeio direto

Existe discussão sobre se o custeio direto é o mesmo método do custeio variável, ou se há distinção entre os dois. Na aplicação ao setor público, em geral adota-se o conceito de custeio direto apresentado por Santos (2011) apud Peter (2001 apud MACHADO, 2005, p. 124), que considera esse método o que apropria aos produtos e aos serviços os custos diretos, quer fixos ou variáveis, desde que possam ser perfeitamente identificáveis com o produto.

Os autores Mauss e Souza (2008) corroboram a distinção entre os dois métodos: no custeio direto podem-se apropriar também alguns custos e despesas fixas identificáveis ao objeto de custo, no custeio variável não, pois neste método os custos e as

despesas fixas são considerados despesas do período. Esse entendimento está consubstanciado na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n. 16.11 do Conselho Federal de Contabilidade, mencionada na seção 2.2.2.2.

As principais vantagens do custeio direto advêm da não utilização de critérios de rateio para a apropriação dos custos indiretos aos produtos e aos serviços, tendo em vista que consideram específicos do objeto de custo aqueles custos e despesas que podem ser diretamente a eles identificados, além de agregar, igualmente, as despesas operacionais que podem ser alocadas aos produtos e aos serviços, o que proporciona uma análise mais ampla e completa dos custos incorridos nas operações. Ainda de acordo com Mauss e Souza (2008), observam-se as seguintes desvantagens e críticas em relação ao método de custeio direto:

- a. a dificuldade em classificar corretamente os custos em fixos e variáveis;
- b. há uma limitação na análise da margem de contribuição direta, tendo em vista que, dependendo do nível em que a organização atua, os custos fixos também podem ter um crescimento desproporcional à receita.

Em resumo, a utilização do método de custeio direto facilita o processo de alocação dos custos, na medida em que não realiza o rateio dos custos e das despesas indiretos, porém pode limitar a análise de custos ao curto prazo.

2.2.3.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

Segundo Martins (2010, p. 87), o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC, é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Embora sem a atual denominação, Dutra (2009) descreve que o conceito do custeio baseado em atividades (*activity based cost* – ABC) surgiu na década de 1960 na tentativa de melhorar a informação contábil. Por sua vez, Santos (2009) relata que este método teve sua primeira aplicação em 1985, quando Keith e Nick Vintilla realizaram um estudo em busca das origens dos custos na fábrica de tratores John Deere. Posteriormente foi aperfeiçoado como ferramenta de gestão por Cooper e Kaplan.

Do vasto histórico descrito por autores como Bornia (2010), Santos (2009), Dubois, Kulpa e Souza (2009), deduz-se que a evolução para o ABC emergiu da necessidade de um método que minimizasse as discrepâncias observadas nos modelos tradicionais, uma vez que, considerando que todas as atividades de produção são

importantes para determinar o custo do produto, elimina as distorções provocadas pelo rateio indiscriminado dos custos indiretos de produção. Conforme preceitua Silva e Morgan et al. (2007, p. 39):

O ABC é um sistema de custos cujo foco está voltado para a obtenção de maior visibilidade e compreensão dos custos e dos fatores que os influenciam e contribuem para a sua formação. O sistema de custos ABC parte da hipótese de que os produtos e serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais.

Para sua utilização, Mauss e Souza (2008) destacam que três situações básicas devem estar presentes:

- a. os custos indiretos devem representar parcela considerável do custo total;
- b. produção, em uma mesma planta, de extrema variedade de produtos e serviços no que tange ao processo produtivo (volume de produção); e
- c. possuir uma clientela igualmente diversificada que exige especificações especiais, serviços adicionais, etc.

Os autores supracitados ressaltam que o ABC é um método de custeio bastante complexo, pois avalia e mensura o custo dos produtos em todo o seu processo de desenvolvimento, produção e comercialização, e por isso envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetos de custeio e dos processos das operações, além de envolver pesados investimentos em informatização, treinamento de pessoal e na contratação de consultoria externa competente para coordenar a implantação deste sistema.

No método de custeio ABC, a ideia é delinear as atividades para determinar os sistemas de custos, ou seja, as atividades da entidade constituem, neste método, os objetos fundamentais para a determinação dos custos. São estes custos por atividades que serão apropriados aos produtos.

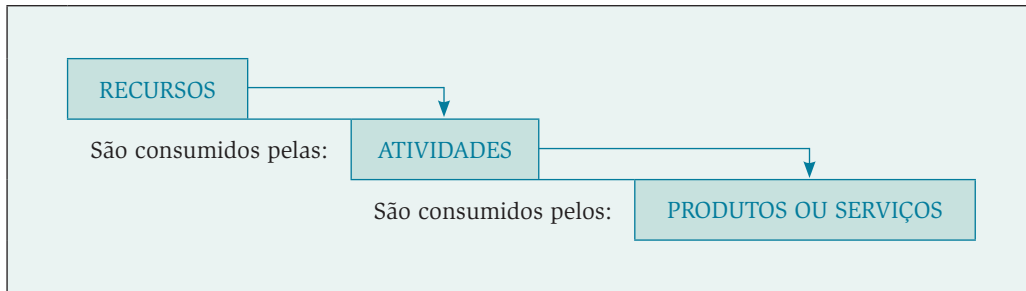
Simplificadamente, Bornia (2010, p. 114) fixou quatro fases para o cálculo dos custos do produto pelo ABC:

1. mapeamento das atividades;
2. distribuição dos custos às atividades;
3. distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas; e
4. distribuição dos custos dos produtos.

Observe-se, dessa forma, que o ABC parte da premissa de que as atividades geram custos. Assim, por este método, não são os produtos ou os serviços que consomem recursos, e sim as atividades, motivo pelo qual estas são o foco de alocação dos custos.

Nessa esteira, a Figura 1 demonstra os elementos fundamentais do método ABC.

Figura 1. Elementos fundamentais do ABC



Fonte: DUBOIS; KULPA; SOUZA (2009, p. 159)

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), Rocha (1995) e Nakagawa (2001), apud Mauss e Souza (2008), as principais vantagens observadas no ABC são:

- a. contabilidade baseada em atividade: identifica as atividades desenvolvidas, rastreando os custos indiretos de forma mais racional, viabilizando uma análise efetiva de custos e de desempenho;
- b. visão estratégica de custos: fornece subsídios para o planejamento e as decisões de longo prazo, pois incorpora os custos e as despesas fixas na apuração dos custos totais; e
- c. melhor gestão de custos: proporciona base para um controle melhor e mais eficiente dos custos totais, conduzindo tomadas de decisão mais eficazes.

No entanto, conforme ressaltam Catelli e Guerreiro (1995), apud Mauss e Souza (2008), o custeio ABC apresenta as seguintes desvantagens:

- a. a grande parcela dos custos indiretos, em qualquer tipo de atividade, é de natureza fixa, e o ABC não pode mudar essa realidade;
- b. todo o relacionamento de custos fixos das atividades com as unidades individuais de produtos, por meio dos direcionadores de custos, está sujeito à arbitrariedade, não existindo critério objetivo isento de discussões;

- c. as atividades apresentam diferentes níveis de volume, e com o ABC obtêm-se diferentes custos unitários por atividade;
- d. com o aumento da tecnologia nos sistemas produtivos e, conseqüentemente, o aumento proporcional dos custos fixos em relação aos variáveis, pelo método ABC os resultados serão proporcionalmente mais equivocados;
- e. o processo arbitrário de rateio dos custos fixos gera informações que impossibilitam a comparação entre os custos de empresas concorrentes; e
- f. o ABC segue estritamente o conceito de reconhecimento de receita somente no momento da venda, não se preocupando com o processo de agregação de valor proporcionado pelas atividades existentes.

Cabe ainda ressaltar que, segundo Machado e Holanda (2010), a adoção do método de custeio por atividades ampliaria as dificuldades para implantação de um sistema geral integrado (custo, orçamento e contabilidade) por diversas razões:

- a. o processo exigiria a implantação das atividades relevantes, tempos médios de execução de cada uma delas e número de horas trabalhadas de cada um dos funcionários, ente outros aspectos;
- b. o treinamento deveria ser intensivo para uniformizar os critérios a serem adotados em todos os órgãos ou centros de custos;
- c. o período de tempo necessário para que o sistema se estabilizasse e produzisse benefícios seria ampliado enormemente; e
- d. o sistema geraria uma quantidade de informações praticamente impossível de ser analisada pelos órgãos gestores centrais (Secretaria de Governo, Planejamento e Fazenda).

Portanto, conforme os citados autores, resta evidente que, embora seja conferida maior confiabilidade à informação contábil gerada com o método ABC, se deve analisar a relação custo *versus* benefício de sua aplicação, uma vez que é mais complexo, minucioso e demorado. O ABC exige, assim, quantidade elevada de dados e, conseqüentemente, carga excessiva de trabalho e tempo para sua implantação, alimentação, operacionalização e manutenção, tornando-se demasiadamente dispendioso quando comparado aos modelos tradicionais de custeio.

2.2.4 Importância dos sistemas de custos no setor público

Conforme preceituam Mauss e Souza (2008), a contabilidade de custos aplicada ao setor público é ferramenta fundamental para o planejamento governamental, a mensuração de resultado em suas atividades e para a alocação de recursos de maneira mais eficiente.

A gestão de custos na administração pública proporciona diversos benefícios, tais como: otimizar resultados dos programas governamentais, fornecer maior qualidade e maior transparência dos gastos públicos, reduzir desperdícios, aprimorar a qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoar a gestão pública e melhorar o desempenho institucional, contribuindo assim para o melhor aproveitamento dos recursos.

Para Mauss e Souza (2008, p. 4), a contabilidade de custos aplicada à gestão pública é um instrumento de informação que possibilita o controle e permite avaliar o cumprimento do programa de trabalho, mensurando-os em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços. Ele serve de base para determinar a eficiência da gestão pública.

Para que os administradores possam cumprir com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas, eles necessitam de um conjunto de informações gerenciais. Segundo Holanda (2010, p. 8), um sistema de informação de custos existe para auxiliar nas decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade. Ele também permite fazer comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, objetivando conhecer e estimular a melhoria do desempenho de seus dirigentes.

As informações de custos, associadas aos benefícios das políticas públicas, devem ser a base para a formulação da proposta orçamentária. O orçamento é o fio condutor que permite executar as despesas e prestar os serviços planejados. Mauss e Souza (2008, p. 4) informa que a Constituição Federal Brasileira (art. 70) exige que a fiscalização das ações públicas observe se elas foram realizadas com economicidade.

A análise da economicidade está estreitamente ligada à geração de informações adequadas de custos, pois sem estas não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados, ou seja, quais decisões são mais econômicas e possibilitam o melhor resultado para a entidade.

No entanto, conforme artigo publicado pelo BNDES (2000, p. 1),

Muitos administradores públicos apresentam projetos implantados em sua gestão dizendo o quanto executaram em um determinado período, preocupando-se em mostrar o volume de obras realizadas, de populações atendidas, etc. e dificilmente explicam se um projeto foi realizado com baixos custos e qualidade adequada.

A preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado administradores a buscar formas de medir custos mais adequadamente, visando ao conhecimento de como foi executado determinado projeto e qual seu custo-benefício para a população. Os recursos são escassos, e as necessidades são ilimitadas, por isso é de fundamental importância sua aplicação com racionalidade.

Governos têm extrema dificuldade na proposição de redução de gastos, em grande parte por disporem de sistemas de controle de custos inadequados. Faltam instrumentos gerenciais mais eficazes na determinação de gastos com insumos que prejudicam os resultados esperados. É necessário um sistema que mostre claramente os processos e seus custos para servir de base concreta para a decisão de cortes nos gastos de forma mais racional.

A economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custos. Sem estas não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. A solução para verificar deficiências e ingerências sobre os gastos públicos deve ser a análise pormenorizada dos custos, identificando as atividades essenciais e as supérfluas à manutenção das atividades públicas.

A contabilidade de custos, quando aplicada corretamente ao serviço público, pode ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e no cumprimento da missão do Estado, além de proporcionar maiores benefícios para a sociedade.

Alonso (1999, p. 43-44) sustenta que existem algumas razões para se apurar o custo dos serviços públicos. Diferentemente do setor privado, as preocupações com a gestão de custos no setor público não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou com a apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos. Em geral, o governo e a sociedade não sabem quanto custam esses serviços, conseqüentemente não existe uma medida de eficiência na administração pública, visto que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos a administração pública abre margem para encobrir a ineficiência:

[...] a melhoria substancial no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que deem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los. A medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ou inadequada na administração pública federal. Porém, com relação à medição de custos, a situação é ainda mais precária, pois não há tradição em se medir custos no serviço público.

A contabilidade pública gerencial e de custos possui a missão de dar amparo informacional para a fiscalização das atividades públicas, embasando as tomadas de decisão diárias em todo processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para a avaliação do desempenho e posterior controle das atividades, oferecendo assim um *feedback* dos resultados aos gestores para um novo planejamento e informando os resultados das atividades públicas aos órgãos fiscalizadores e à sociedade (transparência).

Dentre as várias funções desempenhadas por um moderno sistema de custos, pode-se destacar as seguintes:

- a. focaliza a prevenção de custos em vez de simplesmente reportá-los;
- b. estabelece ligação direta entre desempenhos operacionais e objetivos estratégicos;
- c. focaliza medições de resultado, além dos fluxos e das acumulações de custos;
- d. inclui os custos das atividades administrativas;
- e. equipara a importância do uso de tecnologias para incremento dos resultados tanto quanto a redução dos custos;
- f. aloca os custos indiretos com base em análise de diretrizes causa e efeito; e
- g. torna-se uma forma de fazer negócios e não estritamente uma função contábil.

Além das informações citadas, o sistema de custos precisa levar em consideração os seguintes aspectos:

1. qualidade do pessoal envolvido em sua manipulação e processamento;
2. adequação às condições e às necessidades específicas da empresa; e
3. relação custo-benefício entre sua utilidade ou a de cada informação e o sacrifício envolvido em sua obtenção.

Nesse sentido, atualmente o tema custos no serviço público vem crescendo em sua importância, principalmente pelo fato de criar indicadores gerenciais para avaliar o desempenho e a qualidade dos gastos realizados pelo gestor público, que são instrumentos para permitir um melhor direcionamento nas decisões e avaliar os resultados de uma gestão eficaz.

A experiência prática tem demonstrado que os entes públicos que adotaram o sistema de custos, ainda que de forma pouco estruturada, têm obtido resultados mais positivos nas gestões administrativa e financeira dos recursos públicos do que os que não o adotaram. Embora não esclareçam quais foram as experiências nas quais basearam a afirmação, pode-se inferir sobre tal conclusão com base nos relatos sobre as experiências no uso de informações de custos nos entes estatais brasileiros e também de diversos países das Américas, da Europa e da Austrália.

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Apresenta-se nesta seção o caminho metodológico percorrido pela pesquisa até atingir os objetivos fixados. Assim, nas subseções a seguir está descrita a estrutura de pensamento que norteou o estudo e seus resultados.

3.1 Estratégia da pesquisa

A pesquisa realizada é essencialmente qualitativa, caracterizada especialmente pelo uso de ferramentas de coleta de dados próprias de estudos dessa natureza. Tal abordagem, de acordo com Creswell (2007), permite uma descrição de tendências, atitudes ou opiniões de uma população ao se estudar uma amostra dela.

Essa metodologia emprega estratégias de investigação que envolve coleta de dados simultânea ou sequencial para melhor entender os problemas de pesquisa. A coleta de dados é realizada de forma que estes, ao serem obtidos, aumentem a amplitude de entendimento, auxiliando na busca de respostas para as problemáticas em estudo (CRESWELL, 2007).

3.1.1 Tipologia da pesquisa

A definição dos objetivos ancora este estudo em descritivo e exploratório, pois, no dizer de Cervo e Bervian (2002 apud LEAL; SOUZA, 2006, p. 21), a pesquisa

descritiva “busca descrever as características de determinada população, ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Quanto à sua classificação em exploratória, deve-se à definição conceitual de que esta “tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias visando à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores” (LEAL; SOUZA, 2006, p. 20), tendo em vista o objetivo específico de construção de premissas básicas norteadoras para implantação de sistemáticas de custos aplicadas ao setor público para os demais entes da Federação.

3.2 Amostra e população

No entendimento de Gil (2010), população ou universo é um conjunto de elementos que detém entre si características semelhantes. Por sua vez, Marconi e Lakatos (2002, p. 41) a definem como “o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentem pelo menos uma característica em comum”.

Ressalte-se que os entes federados, o Distrito Federal e a União, que compõem o universo desta pesquisa, possuem, de forma geral, a característica de serem apropriadamente abrangidos pela legislação que ampara o tema, totalizando 28 unidades.

Em seguida refinou-se a amostragem, destacando-se, do universo macro das unidades de análise, aquelas que se encontram com uma sistemática de custos implantada ou em fase avançada de implantação para os entes da Federação, quais sejam, União, Bahia, Rio Grande do Sul, Distrito Federal e São Paulo.

Assim, reconhecendo-se que essas unidades se alinham aos objetivos pretendidos desta pesquisa, depreende-se, enfim, que a amostra selecionada se caracteriza como não probabilística e intencional ou por tipicidade, pois se enquadra na definição dada por Gil (2010, p. 94), segundo a qual esse tipo de amostragem “consiste em selecionar um subgrupo da população que, com base nas informações disponíveis, possa ser considerado representativo de toda a população”.

3.3 Coleta e análise dos dados

A coleta de dados foi feita por meio da aplicação de questionários aos entes, abordando seis tópicos, conforme abaixo:

- a. atos normativos emitidos pelo ente para implantação do sistema de custos;

- b. a organização administrativa do sistema de apuração de custos (grupos de trabalho, gerências, setores responsáveis, etc.);
- c. método de apuração de custos adotado pelo ente (absorção, direto ou ABC), com descrição da lógica de execução;
- e. meios de divulgação e apresentação das informações geradas pelo sistema de apuração de custos (relatórios, demonstrações, etc.);
- e. objetos de custos no sistema de apuração, com exemplificação; e
- f. principais dificuldades enfrentadas na implantação e na execução do sistema de apuração de custos

Para a análise e a interpretação dos dados, a técnica adotada foi a análise do conteúdo, pois se baseia nas respostas aos questionamentos norteadores do estudo, alinhando-se com o pensamento de Chizzotti (2006, p. 98) ao afirmar que “o objetivo da análise de conteúdo é compreender criticamente o sentido das comunicações, seu conteúdo manifesto e latente, as significações explícitas ou ocultas”.

Quanto aos resultados, estes foram apresentados em textos que sintetizaram as realidades de cada unidade de análise estudada, bem como a percepção dos respondentes diante dos quesitos apresentados. Em seguida procedeu-se à análise em bases comparativas entre os entes explorados, verificando-se os padrões interpretativos encontrados para, enfim, identificar os pontos convergentes e os divergentes das realidades subjetivas dos sujeitos pesquisados, que, por fim, subsidiaram o estabelecimento de premissas básicas para a construção de sistemáticas de custos aplicados ao setor público, as quais poderão nortear os demais entes no empreendimento destas.

Assim, à guisa de um roteiro prático para subsidiar maior compreensão sobre o percurso metodológico aplicado, seguem as ações de coleta e análise de dados esquematizadas.

3.3.1 Fase I – Aplicação de questionários

Elaboração e envio de questionários aos contadores gerais do Distrito Federal, da Bahia, do Rio Grande do Sul e de São Paulo, bem como à Gerência de Informações de Custos da Secretaria do Tesouro Nacional (União), de acordo com os quesitos em exploração. Com relação aos estados, os questionários foram enviados no mês de maio/2014, e à União, no mês de agosto, todos respondidos com vinte dias, em média.

3.3.2 Fase II – Interpretação dos dados

Após análise das respostas, as características de cada ente pesquisado foram detalhadas. Em seguida, procedeu-se ao cruzamento de dados para descrição dos pontos convergentes e divergentes, bem como a congregação do referencial teórico com os resultados práticos com vistas à construção, por fim, de um conjunto de premissas básicas para implementação de sistemáticas de custos no setor público norteadoras aos demais entes da Federação.

3.3.3 Fase III – Validação

No mês de setembro, uma vez finalizadas as redações prévias dos resultados da pesquisa, foram enviadas as premissas construídas e as interpretações dos questionários para que cada ente selecionado se manifestasse acerca da validação dos textos no prazo de dez dias. Cumpre observar que se obteve total concordância, e esses resultados passam a ser apresentados na seção a seguir.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção apresenta a descrição e a análise dos dados coletados na União, nos Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul e de São Paulo e no Distrito Federal em relação aos sistemas de informações de custos destes entes.

4.1 Atos normativos emitidos pelos entes para implantação e funcionamento do sistema de informações de custos

Em relação às normas infraconstitucionais (lei complementar, lei ordinária, etc.) e infralegais (decreto, instrução normativa, portaria, etc.) emanadas pelos referidos entes da Federação (U, BA, RS, SP e DF) para fins de implantação e funcionamento do sistema de informações de custos, pode-se observar que a obrigatoriedade imposta pela legislação brasileira tem como marco inicial os artigos 85 e 99 da Lei n. 4.320/1964 e o parágrafo 3º do artigo 50 da Lei Complementar n. 101/2000 (LRF), ambas aplicáveis à União, aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal, com o objetivo de determinar que a administração pública mantenha um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Ademais, cada

ente da Federação publicou normas infralegais específicas no seu respectivo âmbito de atuação.

No âmbito da União, em relação às normas infralegais específicas, destaca-se o Decreto Federal n. 93.879/1986, que determina que a contabilidade deve apurar o custo dos serviços, dos projetos e das atividades, evidenciando os resultados da gestão. Nessa mesma linha de entendimento foram promulgados a Lei n. 10.180/2001, o Acórdão n. 1.078/2004 do TCU e o Decreto Federal n. 6.976/2009. A União, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), editou ainda a Portaria n. 157/2011, que dispõe sobre a criação do SIC, e a Portaria n. 716/2011, que dispõe sobre as competências dos órgãos central e setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

No Estado da Bahia foram promulgados o Decreto Estadual n. 8.444/2003 e a Portaria n. 804/2005, que dispõem sobre a instituição do sistema de apropriação de custos (ACP) e seus procedimentos em todos os órgãos e entidades do Poder Executivo do estado, e o Decreto Estadual n. 14.211/2012, que dispõe sobre os procedimentos relativos à utilização gerencial do ACP.

No Estado do Rio Grande do Sul o sistema foi instituído pelo Decreto n. 49.766/2012. É importante destacar duas instruções normativas: a Instrução Normativa Cage 05/2010, que institui a estrutura hierárquica de centros de custos, e a Instrução Normativa Cage 01/2014, que estabelece as etapas de implantação do Sistema de Informações de Custos do Estado do Rio Grande do Sul (CUSTOS/RS), bem como os procedimentos a serem observados pelos gestores quanto à sua utilização e às informações extraídas ou relacionadas ao sistema que deverão acompanhar os processos de tomada de contas.

No Estado de São Paulo é importante destacar que o Decreto Estadual n. 56.289/2010 institui que a Comissão de Supervisão do Sistema de Custos (CSPC) deve estabelecer diretrizes para a revisão da metodologia de planejamento de médio e longo prazo da administração pública estadual e também validar a metodologia de apuração de custos.

No Distrito Federal foi publicado o Decreto Estadual n. 35.241/2014 para fins de instituir e estabelecer as políticas e as diretrizes de funcionamento do Sistema de Informação de Custos do Distrito Federal (SIC/DF).

4.2 Organização administrativa de suporte ao sistema de informações de custos

No que diz respeito à estrutura administrativa de suporte ao sistema de custos, evidenciou-se que, no âmbito da União, foi formado um grupo técnico na Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN) com o objetivo de produzir a versão inicial do Sistema de Informações de Custos (SIC) em parceria com o Serviço de Processamento de Dados (Serpro) e com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. O Serpro, orientado pela Coordenação-Geral de Contabilidade de Custos da STN, realizou estudos preliminares acerca dos pontos de integração nos sistemas estruturantes com vistas à construção do Armazém de Informações (*Data warehouse*) do Sistema e à definição sobre a metodologia de apuração dos custos com base em ajustes contábeis dos dados da execução orçamentária da despesa.

Na União, com a gestão da Coordenação de Informação de Custos (Coinc), responsável pela manutenção e pelo aperfeiçoamento do SIC, foram criados o Sistema de Custos do Governo Federal e os Comitês de Análise e Validação das Informações de Custos, no âmbito dos ministérios, que estabelecem suas setoriais de custos.

No Estado da Bahia não existe uma estrutura administrativa específica para administração do sistema de custos, mas sim a função de gestores em nível estadual e setorial, que são responsáveis pelas ações necessárias à administração desse sistema em suas respectivas áreas de competência.

No Estado do Rio Grande do Sul, o sistema de custos está estruturado administrativamente pelo órgão central de custos (Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – Cage) e pelos órgãos e entidades da administração pública estadual, que são todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta que compõem os poderes e os órgãos autônomos.

Em termos operacionais, o sistema de informações de custos no RS é constituído por um conjunto de procedimentos, sistemas informatizados e atores estabelecidos, que efetuam o registro, o processamento, a evidenciação e a análise de custos na administração pública estadual tendo por base atributos do consumo apurado nas menores unidades consumidoras (centros de custos ou projetos/atividades). Os Grupos Setoriais de Custos (GSCs) são constituídos, multidisciplinarmente, por servidores designados pelo dirigente máximo de órgãos ou entidades, capacitados para atuarem na gestão de custos de forma integrada com os processos de trabalho de suas respectivas áreas.

No Estado de São Paulo, o sistema de custos é organizado pela Secretaria da Fazenda, responsável pelo desenvolvimento do Sistema de Custos do Setor Público (SCSP). Os trabalhos técnicos nesse estado estão sob a responsabilidade da Coordenação de Orçamento e Finanças (CAF), que conta com uma equipe efetiva de sete servidores para dedicação exclusiva aos projetos de custos, subordinada ao Gabinete da Contadoria-Geral do Estado (CGE-G).

No Distrito Federal, o sistema de custos encontra-se administrativamente vinculado à Coordenação de Custos Governamentais, da Subsecretaria de Contabilidade da Secretaria de Estado da Fazenda do DF, à qual compete, dentre outras atividades, a gestão normativa e operacional do Sistema de Informações de Custos do Distrito Federal (SIC/DF).

4.3 Os métodos de custeio e os sistemas adotados

4.3.1 União

Na União, o método de custeio utilizado é o direto, pois não foi contemplada solução que permita fazer alocação de custos e também não foi adotada nenhuma sistemática de rateio de custos.

A informação extraída do sistema contábil necessita ser ajustada, num primeiro momento, com base na classificação orçamentária para que se obtenham os custos dos serviços ou produtos, sendo os demais ajustes efetuados com base no sistema contábil.

A principal fonte de informação utilizada é o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), sendo os demais sistemas estruturantes apresentados em métricas físicas, que disponibilizarão os dados não contemplados no Siafi.

Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas: a primeira com o ajuste inicial, que consiste na identificação e no carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos; a segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas anteriormente, mas não compõem a informação de custo.

Para a construção do sistema de custos, foi definido que os sistemas estruturantes Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape) não fossem alterados para a inclusão de

dados não existentes. No caso dos dados de pessoal, seu nível de detalhamento foi restrito à menor unidade fornecida pelo sistema Siape, sem identificação do funcionário. Assim, os dados são extraídos dos sistemas estruturantes para um ambiente no qual é possível a criação e a personalização de relatórios gerenciais.

A melhor escolha para o desenvolvimento do sistema de custos era a criação de uma base de dados que fosse acessada por meio de um *data warehouse*, cuja característica é ser um repositório de dados eletrônicos projetado para facilitar a criação de relatórios e a análise de dados, tendo capacidade de permitir o manuseio e a gestão de grande volume de dados.

4.3.2 Bahia

No Estado da Bahia, o método de custeio utilizado é o direto, apropriando os custos que estão diretamente vinculados a cada centro de custo. Os custos cuja alocação direta às unidades seja impossível são lançados numa unidade fictícia denominada “Custos Comuns”. Algumas unidades administrativas efetuam o rateio desses custos comuns de acordo, normalmente, com o número de servidores.

O Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP), da Bahia, permitiu a identificação de quanto cada unidade gestora e suas respectivas unidades de custo utilizam em termos de pessoal, material de consumo, depreciação, entre outros, melhorando assim as informações fornecidas aos gestores para a tomada de decisão. Para tanto, ele foi implantado e integrado ao Sistema Contábil-Financeiro (Sicof) e aos demais sistemas já existentes: Sistema Integrado de Recursos Humanos (Sirh), Sistema Integrado de Material, Patrimônio e Serviços (Simpas), Sistema Integrado de Administração de Patrimônio (Siap), Sistema de Controle Total de Frotas (CTF) e Sistema de Controle de Bens Imóveis (Simov), os quais estão integrados ao Sistema de Apropriação de Custos Públicos (ACP).

4.3.3 Rio Grande do Sul

O Estado do Rio Grande do Sul, o Custos/RS, além de considerar os processos de gestão comuns à administração pública, contempla duas dimensões de custos: uma hierárquica e outra programática. Essas dimensões focalizam dois objetos fundamentais de análise de custos: as unidades administrativas (custo setorial) e os programas de governo.

Nessa linha de entendimento, o Custos/RS é alimentado por módulos auxiliares corporativos que compõem o sistema de finanças públicas do estado. Esses módulos suportam processos de gestão específicos, tais como folha de pagamento, administração de materiais, consumo de água, energia elétrica e telefonia, etc.; mediante a integração desses subsistemas concretiza-se a apropriação de custos nas dimensões supramencionadas.

Nesse processo de integração é essencial o componente Estrutura Hierárquica de Centros de Custos (EHCC), que harmoniza e encadeia dinamicamente os níveis integrantes das unidades: diretoria-geral, departamento, divisão, seção, setor e centros de custos, que são o menor nível de agregação/acumulação de custos.

O plano estratégico de implantação do sistema compreende a implantação por fases, a abordagem por dimensões de custos, a integração de sistemas corporativos por meio dos atributos de consumo e o uso da EHCC como módulo central de recebimento, classificação e estruturação dos dados (Módulo Custos), tornando-se um ambiente amigável, dinâmico e versátil de produção e análise de informações (Cubo Custos).

Por fim, a estratégia de implantação prevê também ações para promover o uso de informações de custos, valendo-se de regulamentação, treinamentos, envolvimento do controle e fomento à análise sistematizada de custos. O método de custeio adotado é o direto.

4.3.4 São Paulo

No Estado de São Paulo, o método de custeio utilizado é o direto, por meio do qual a apropriação ocorre com base em informações tangíveis (conta de energia elétrica, conta de água, etc.) e intangíveis (contrato de limpeza, contrato de segurança, etc.), seguindo os mesmos parâmetros e critérios utilizados na elaboração do orçamento, tais como área ocupada (m²), número de postos de trabalho, etc. Para se chegar aos serviços prestados, adota-se como procedimento padrão a alocação pela característica programática e pela natureza da despesa em questão.

O desenvolvimento do *software* do SCSP é realizado pela Prodesp, uma sociedade de economia mista que se dedica exclusivamente à área de tecnologia da informação. Além disso, o projeto de custos conta com o apoio técnico do Fundo Monetário Internacional (FMI) e com a cooperação técnica e a consultoria tanto da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) quanto do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

4.3.5 Distrito Federal

No Distrito Federal, o método de apuração de custeio informado é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), por meio do qual são estabelecidos os programas de trabalho, que representam as atividades e, desse modo, são reconhecidos como centros de custos.

4.4 Definição dos objetos de custos

Duas dimensões são contempladas pela União na definição dos objetos de custo no seu sistema: a dimensão física dos custos, que se refere à sua quantificação em termos de peso, volume, área, etc. e pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias, obtidos a partir de dados do Siop, do Siape e do próprio Siafi; e a dimensão monetária, que está relacionada à expressão econômico-financeira (reais, dólares, euros, etc.) e cujos dados podem ser extraídos também do Siafi. A definição dos objetos de custos é tratada individualmente com cada um dos órgãos, sendo geralmente utilizados os custos departamentais, por produtos, por programas, por ações, por projetos e por atividades.

No Estado da Bahia, o Sistema de Apropriação de Custos (ACP) apura os custos das unidades administrativas do estado, sendo estas (unidades administrativas) os objetos de custo do sistema.

No Estado do Rio Grande do Sul, o desenvolvimento e a implantação do sistema ocorrem em fases. Na fase I ocorre a alocação de custos diretos aos objetos primários de custos. A partir do custeamento dos centros de custos, na dimensão hierárquica apura-se o custo setorial, e na dimensão programática, a partir do custeamento dos projetos/atividades, o custo dos programas de governo. Na fase II, a cargo dos Grupos Setoriais de Custos (GSC) dos respectivos órgãos, sob a orientação e a supervisão do órgão central, são eleitos *objetos específicos*, ou seja, produtos e/ou serviços objetos de custeamento. Entretanto, numa visão de futuro, deverá ser desenvolvido um cadastro de produtos e serviços que identifique cada produto ou serviço, unitário ou agregado, a quantidade de produto/serviço produzido e disponibilizado.

No Estado de São Paulo, a definição dos objetos de custos leva em consideração a estrutura organizacional e as funções públicas, de acordo com a responsabilização pela prestação de contas, com a interface entre os recursos e os serviços, e também em conformidade com os custos que devem ser parte do procedimento operacional padrão e, principalmente, os centros de custos mais adequados devem ser as unidades de entrega dos serviços de uma unidade administrativa.

O processo de apuração de custos no Distrito Federal inicia-se com o ajuste contábil da despesa orçamentária e sua respectiva classificação em categorias de custos. Neste raciocínio, as atividades consomem os recursos e os produtos consomem as atividades governamentais. O enfoque em atividade do método ABC permite trabalhar com todos os processos produtivos, e por esse motivo se adapta naturalmente à diversidade de produtos e serviços ofertados pelo setor público, além de amenizar as distorções provocadas pelo rateio dos custos indiretos devido à utilização de direcionadores de recursos e de atividades, além de a estrutura programática do orçamento possibilitar equiparação da atividade ao programa de trabalho (PT), que passa a ser reconhecido como centro de custo.

4.5 Formas de divulgação e apresentação das informações geradas pelo sistema de apuração de custos

No que tange às formas de divulgação e apresentação das informações geradas pelo sistema de apuração de custos, a União disponibiliza as informações de custos por meio do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), utilizando, para isso, vários relatórios, gráficos, documentos, painéis dinâmicos e apresentações em *slides*. O acesso está restrito a servidores integrantes dos Comitês de Análise e Avaliação das Informações de Custos nos órgãos superiores da administração pública federal e/ou indicados por unidades de gestão interna reconhecidas como órgãos setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

No Estado da Bahia, as formas de divulgação e apresentação das informações geradas pelo sistema ocorrem pelas consultas gerenciais para elaboração e registro periódico de Relatório de Análise de Custos.

No Estado do Rio Grande Sul, as informações de custos apuradas pelo Módulo Central são disponibilizadas em um *data warehouse* denominado CuboDW – Custos, no qual o usuário (órgãos/entidades) pode elaborar inúmeras consultas e construir diversos relatórios de acordo com sua necessidade, sendo o acesso a essas informações disponibilizado a qualquer interessado integrante da administração estadual mediante solicitação de senha de acesso.

O Estado de São Paulo tem como prioridade a elaboração e a publicação dos relatórios sintéticos trimestrais para apoio ao processo decisório do gestor com o propósito de dar ênfase na melhoria da gestão orçamentária e financeira do estado.

No Distrito Federal, a divulgação e a apresentação das informações geradas pelo sistema são realizadas com a distribuição dos custos de cada item da estrutura funcional programática nas respectivas categorias (laboral, materiais, serviços, dívida pública, previdência, investimentos e despesas) atinentes ao funcionamento administrativo dos órgãos. Esses demonstrativos dividem-se em sintéticos e analíticos, podendo ser agregados por unidade gestora, unidade orçamentária, administração direta, autarquias, fundações e fundos. Também é possível evidenciar o quanto foi gasto em cada uma das subdivisões com material, serviço, laboral, serviço da dívida, funcionamento, benefício e investimento. Outro ponto a considerar é em relação ao modo de definição dos objetos de custos. O governo do Distrito Federal, para definir os objetos de custos no Sistema de Informação de Custo do Distrito Federal (SIC/DF), utilizou-se da estrutura programática constante no orçamento anual.

De acordo com essa estrutura, o objeto de custo é considerado produto do respectivo programa de trabalho (PT) constante do orçamento anual, que, por sua vez, é considerado uma atividade, sendo equivalente, portanto, a um centro de custo. Como nem todo programa de trabalho possui características próprias de *atividade*, foi necessário diferenciar os programas em “programa de trabalho finalístico” (aquele que representa de fato uma atividade) e em “programa de trabalho não finalístico” (aquele que representa recursos aplicados nas atividades).

4.6 Principais dificuldades encontradas na implantação e na execução do sistema de custos

Dentre as principais dificuldades encontradas na implantação e na execução dos sistemas de informações de custos pelos entes da Federação pesquisados, destacam-se a falta de cultura para a existência de um sistema de custos, a escassa literatura a respeito do tema (custos na administração pública), a grande diversidade de sistema de informações, além da inexistência de política de integração entre os sistemas, dificultando o compartilhamento e o intercâmbio dos dados. Cita-se também a inexistência de um modelo de custos aplicado ao setor público e a ausência de tecnologia de informação que pudesse ser utilizada como modelo. As informações e a grande massa de dados disponibilizadas são de difícil entendimento pelo público, há ênfase em controles financeiros em detrimento dos controles de produtividade, e o cidadão-contribuinte não consegue identificar ou rastrear a aplicação dos recursos arrecadados, seja na forma de investimentos, seja na forma de despesas de manutenção ou pagamento de juros da dívida pública.

Especificamente no Rio Grande do Sul, elenca-se a inexistência de um sistema de cadastro e manutenção de estruturas “administrativo-organizacionais”, o que inviabiliza a atualização das estruturas hierárquicas de centros de custos e compromete a usabilidade do Custos-RS. Constatou-se também que os sistemas informatizados de finanças públicas são desenvolvidos para atender à legislação orçamentária, e não voltados para a “setorização” do gasto.

No Estado de São Paulo, pode-se relatar a complexidade em implantar um sistema de custos no setor público de forma sistêmica e padronizada para todo o governo devido à dificuldade de sustentar um esforço continuado no uso da informação de custos pelas restrições da contabilidade pública, que tem foco nas despesas orçamentárias e não em custos, e à reduzida capacidade técnica específica para gerar e analisar as informações de custos.

No Distrito Federal, destacam-se as experiências isoladas no desenvolvimento de sistemas de custos aplicados ao setor público e as recorrentes confusões entre controle de despesas e sistema de custos, pois os modelos de custos existentes estão voltados para a indústria, e não para o setor público, que é naturalmente um fornecedor de serviço.

4.7 Apresentação das convergências e das divergências

Depois de efetuada a análise dos relatórios, que consideram os modelos de sistemas de informações de custos utilizados pelos entes União, Bahia, Rio Grande do Sul, São Paulo e Distrito Federal, são apresentadas as conclusões no tocante às convergências e às divergências entre as metodologias utilizadas pelas referidas unidades da Federação, nos termos descritos a seguir.

4.7.1 Convergências dos modelos de custos da União, da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Distrito Federal

Com relação às normas emanadas pelos entes da Federação pesquisados para fins de implantação e funcionamento do sistema de informações de custos, pode-se observar que o embasamento foi obtido pelas leis federais que regem o assunto, além da publicação de normas infralegais específicas em cada ente da Federação.

Outro ponto em comum é que os sistemas de custos são vinculados à área de finanças e contabilidade da Fazenda, e a maioria dos órgãos criou unidades administrativas específicas para gerenciar o sistema de custos.

Outro destaque está relacionado ao método de custeio utilizado, sendo o custo direto preferido na maior parte dos entes pesquisados. Além disso, outro ponto convergente diz respeito ao uso dos sistemas estruturantes que alimentam os sistemas de custos, mediante predefinição de critérios de seleção dos dados que vão compor as informações de custos.

4.7.2 Divergências dos modelos de custos da União, da Bahia, do Rio Grande do Sul, de São Paulo e do Distrito Federal

Diferentemente dos demais entes pesquisados (União, Bahia, Rio Grande do Sul e São Paulo), que adotaram o método de custeio direto, no Distrito Federal o método de apuração de custeio adotado é o Custeio Baseado em Atividades (ABC), por meio do qual são estabelecidos os programas de trabalho, que representam as atividades e, dess modo, são reconhecidos como centros de custos.

Outro ponto divergente é em relação à forma de apuração de custos. Na União essa apuração é feita com base na execução orçamentária ajustada, enquanto outros entes apuram essas informações com base nas Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD). Em alguns entes não foi possível identificar a base contábil.

Outra divergência diz respeito à integração do sistema de custos à estrutura administrativa do órgão, ficando a exceção por conta do Estado da Bahia, que não conta com uma área específica no organograma.

Por fim, observou-se que a geração de relatórios pelos sistemas de custos varia em todos os entes quanto à forma de acesso aos dados, ao modo de apresentação (se em relatórios específicos pré-formatados ou de livre construção pelo consulente), aos interessados e à periodicidade da disponibilização das informações.

5 PREMISSAS BÁSICAS PARA A CONSTRUÇÃO DE UM MODELO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Esta seção define as premissas básicas para a construção de um modelo de custos no setor público com base no referencial teórico estudado e nos dados coletados nos entes pesquisados.

5.1 Definições conceituais

5.1.1 Método de custeio

Para o desenvolvimento de um sistema de informações de custos deverá ser realizada a escolha do método de apuração de custos (direto, absorção, ABC ou outro). A escolha do método de custeio implicará uma série de decisões sobre o projeto, pois demandará adoção de procedimentos peculiares a cada um.

5.1.2 Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) ou Execução Orçamentária Ajustada – bases contábeis das informações de custos

Para existir convergência entre os custos alocados nos respectivos centros com a escrituração contábil, a informação de custos deve ser corroborada pelos dados contábeis (VPD ou Execução Orçamentária Ajustada). A escolha da base de dados para o sistema de custos dependerá das peculiaridades do ente público.

5.1.3 Definição dos objetos de custos

Uma estrutura de custos deverá servir de repositório que identifique os custos nos respectivos objetos definidos. Se o projeto definir que os objetos estejam num nível muito analítico, como o custo de determinado bem ou serviço, medido unitariamente, a estrutura de custos deverá ser construída de forma que, ao fim, o custo daquele serviço possa ser evidenciado pelo sistema. Ressalte-se que a informação do custo de um objeto terá utilidade se este custo puder ser gerenciado.

5.1.4 Limitação dos objetos de custos no tocante à capacidade do projeto

O projeto deve ter o escopo adaptado ao propósito do sistema de custos. Nesse sentido, se os objetos de custos forem definidos num nível muito analítico, o projeto deverá evidenciar todos os procedimentos, interferências e sistemas necessários para identificar seus custos. Em síntese, o projeto deve ser compatível com os objetos de custos, levando-se em conta o custo-benefício da informação bem como sua capacidade de utilização para fins gerenciais.

5.1.5 Utilidade como ferramenta de gestão

O sistema de custos deve fornecer informação relevante para a gestão e não meramente para atender a disposições normativas e tendenciais.

5.2 Marcos legais

5.2.1 Instituição do sistema de custos por lei ou decreto

Devido à importância dada na administração pública brasileira aos marcos legais, a publicação de uma norma que identifique todos os interessados, fornecedores, responsáveis e beneficiados do sistema de custos pode contribuir significativamente para o sucesso da sua implantação.

5.2.2 Estrutura administrativa para a gerência do sistema

O sistema de custos tem mais chances de ser realizado e implementado recebendo um espaço institucional formal, integrando o órgão central de contabilidade.

5.2.3 Equipe gestora do projeto

Além de requerer que o setor de custos faça parte da estrutura institucional de forma destacada, é necessário que os integrantes, que são os gestores do projeto, formem uma equipe perene com dedicação integral.

5.3 Projeto

5.3.1 Apoio institucional

O sistema de informações de custos deve estar inserido em uma política de Estado. O desenvolvimento do projeto deve compor as prioridades do órgão que o está financiando, seja em nível máximo do poder seja em nível máximo do órgão.

5.3.2 Prazo adequado

Os prazos de implantação devem ser coerentes a fim de não criarem hiatos de expectativas. O sistema de custos deve ser embasado por um projeto detalhado que leve em consideração, inclusive, as agendas e as prioridades dos demais parceiros, uma vez que é inovador na gestão pública por competir com outros sistemas, como o orçamentário e o patrimonial, e, além disso, por envolver uma grande variedade de atores e interesses para agirem em comum acordo.

Cabe lembrar que o projeto em comento tratará de órgãos com atividades muito distintas umas das outras e deve atender de forma homogênea a todas as expectativas. Ressalte-se que um prazo longo para a conclusão do projeto não significa que este não poderá gerar informações e benefícios no curto prazo, até mesmo em virtude de sua implantação gradual.

5.3.3 Implantação gradual

Por se tratar de um projeto que abrange toda a administração, é natural que seja implantado gradativamente: em princípio algumas funcionalidades para alguns órgãos, com o sistema evoluindo ao longo do tempo. Esse processo de gradualismo ajudará a testar e a aprimorar funcionalidades, a rever conceitos, a ajustar expectativas e a comprometer os interessados e os responsáveis de forma natural.

5.3.4 Desenvolvimento com controle do gestor do projeto

O gestor do projeto, em geral a unidade administrativa encarregada do desenvolvimento e da gestão do sistema de custos, deverá acompanhar todo o projeto, especialmente o desenvolvimento das funcionalidades dos sistemas de informação.

5.4 Sistema de informação

5.4.1 Usabilidade

Devem ser previstas características do sistema que garantam ao usuário a plena utilização das informações, tais como o tempo de disponibilidade dos relatórios,

a forma de acesso, a forma de disponibilização, a rapidez no acesso, a facilidade de conversão dos dados em planilhas, editores de texto ou outros arquivos, a facilidade de exportação dos dados e outros atributos.

5.4.2 Indelebilidade

A informação não pode ser passível de alterações, e o sistema deve garantir ao usuário que as informações carregadas serão perenes.

5.4.3 Regras de integridade

O sistema de custos não deve manipular números, não deve fazer divisões nem aglutinações de dados, salvo totalizações. Os dados devem ser carregados mediante regras de negócio fixadas em sistema a fim de prover eficiência aos procedimentos de operacionalização e geração de informações úteis à gestão.

5.4.4 Rastreabilidade dos dados

Os dados devem ser fidedignos, em conformidade com suas fontes primárias.

5.4.5 Fidedignidade da informação em relação às regras de negócio

O sistema deve ser fidedigno às regras de negócio, portanto essas regras devem compor as informações do sistema.

5.5 Fonte dos dados

5.5.1 Integração com sistemas estruturantes

Os sistemas estruturantes devem estar integrados ao sistema de custos, se possível com vínculos obrigatórios, de forma que a alteração de um vínculo gere implicações em ambos. Essa característica garante que as regras de negócio quanto aos dados de custos sejam preservadas.

5.6 Difusão

5.6.1 Associação do sistema de custos ao programa de eficiência da gestão

Se o sistema for associado a procedimentos e a ações de governo, necessariamente haverá o uso das informações e a cultura de análise de custos será implantada com mais rapidez, ocupando um espaço necessário na agenda pública. Esta premissa contribuirá para a formação de uma cultura de custos na gestão do ente público.

5.6.2 Treinamento e capacitação

Há necessidade de incluir no projeto o treinamento dos usuários das informações para que entendam o conteúdo, saibam usar as ferramentas de análise disponíveis e possam gerar informações úteis à gestão de forma tempestiva.

5.6.3 Disseminação em seminários e fóruns

Eventos como seminários e fóruns de debates são importantes para que não só o público diretamente interessado tenha conhecimento das informações produzidas – é importante que a administração e mesmo a sociedade possam ter acesso a elas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou verificar os desafios, as informações e as principais premissas na construção e na implantação de um modelo de mensuração dos custos no setor público com base nas experiências da União, do Distrito Federal e dos Estados da Bahia, do Rio Grande do Sul e de São Paulo.

Em relação ao primeiro objetivo específico, qual seja, analisar o funcionamento dos sistemas ou modelos de mensuração, observou-se que cada ente vem desenvolvendo sistemas próprios e utilizando modelos que consideram apropriados às suas peculiaridades. Observou-se também que a implantação dos sistemas está em diferentes estágios de desenvolvimento nos diversos entes pesquisados.

Quanto ao segundo objetivo específico – avaliar o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos custos nos entes pesquisados –, concluiu-se que eles

evidenciam os resultados da apuração por meios distintos: pelo acesso dos usuários ao sistema ou pelos relatórios colocados à sua disposição.

Sobre o terceiro objetivo específico – verificar os aspectos delineadores dos sistemas ou modelos de mensuração dos custos nos entes pesquisados –, verificou-se que em geral eles inicialmente procuram identificar o custo de programas governamentais e atividades finalísticas, para num segundo momento apurar os custos de serviços ou bens produzidos.

Por fim, sobre o quarto objetivo específico – identificar premissas básicas para a construção de um modelo de custos –, concluiu-se que são necessárias: a fixação de algumas definições conceituais, como método de custeio e estrutura de custos; a edição de marcos legais que viabilizem a execução do projeto, com a definição dos órgãos ou das equipes responsáveis, que devem ter dedicação integral, exclusiva e permanente; a construção de um adequado projeto para implantação do sistema, com prazos adequados e implantação gradual; a inserção do sistema em uma política de Estado; regras claras de usabilidade e indelebilidade do sistema; a definição das fontes de dados para alimentação do sistema; e a disseminação do modelo adotado e sua utilização por meio de treinamentos, capacitações, etc.

Concluiu-se, portanto, por meio dos dados levantados na pesquisa, que há heterogeneidade quanto à organização administrativa dos sistemas de custos, quanto aos meios de divulgação e apresentação das informações geradas, quanto aos objetos de custos de interesse e quanto às principais dificuldades enfrentadas na implantação e na execução do sistema nos entes estudados. Observou-se convergência na adoção de marcos legais na implantação dos sistemas, especialmente por meio da edição de decreto. No que tange ao método de custeio adotado, notou-se a prevalência do método direto.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direito administrativo descomplicado**. São Paulo: Método, 2009.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, Brasília, Enap, jan./mar. 1999.
- BAHIA. **Decreto n. 8.444, de 7 de fevereiro de 2003**. Institui o Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP, no Âmbito da Administração Pública do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Disponível em: < <http://sistemas.sefaz.ba.gov.br/acp/Leis/decreto8444.html> > . Acesso em: jun./2014.
- _____. **Decreto n. 14.211, de 20 de novembro de 2012**. Dispõe sobre procedimentos referentes à utilização gerencial do Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP e da implantação de Núcleos de Gestão de Custos, no âmbito da Administração Pública do Poder Executivo Estadual. Disponível em: < http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/pdf_saf/Decreto_14_211_2012.pdf > . Acesso em: jun. 2014.
- _____. Secretaria da Fazenda. **Portaria n. 804, de 26 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre procedimentos referentes ao Sistema de Apropriação de Custos Públicos – ACP no âmbito da Administração Pública do Poder Executivo Estadual. Disponível em: < <http://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/portaria804.pdf> > . Acesso em: jun. 2014.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). Uma introdução à contabilidade pública de custos. **Informe SF**, n. 18, ago. 2000. Disponível em: < <http://www.bndes.gov.br> > . Acesso em: jun. 2014.
- BONFIM, E. A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2008.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > . Acesso em: maio 2014.
- _____. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm > . Acesso em: abr. 2014.
- _____. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos do Tesouro Nacional, atualiza e consolida legislação pertinente. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm > . Acesso em: jul. 2014.
- _____. **Decreto n. 2.829, de 29 de outubro de 1998**. Estabelece normas para a elaboração e a execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm > . Acesso em: jul. 2014.
- _____. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm > . Acesso em: maio 2014.

- _____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > . Acesso em: maio 2014.
- _____. **Lei Federal n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm > . Acesso em: jul. 2014.
- _____. **Projeto de Lei Complementar n. 135 (PLC 135).** Trata do art. 165, § 9º da Constituição Federal de 1988 – versa sobre normas gerais para elaboração, execução, avaliação e controle dos planos, diretrizes, orçamentos e demonstrações contábeis da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (em tramitação no Congresso Nacional).
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução n. 750/1993.** Disponível em: < <http://www.cfc.org.br> > . Acesso em: 03/07/2014.
- _____. **Resolução CFC n. 1.366/2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. Disponível em: < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1366.doc > . Acesso em: abr. 2014.
- CHIAVENATO, I. **Administração geral e pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- CHIZZOTTI, A. Pesquisa em ciências humanas e sociais. 8. ed. São Paulo: Cortez, 2006.
- CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. **Gestão de custos e formação de Preços.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FIGUEIREDO, C.; NÓBREGA, M. **Gestão fiscal responsável – simples municipal, os municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – perguntas e respostas.** Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Ministério do Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. Brasília: BNDES, 2001.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.
- _____. **Sistema de Informação de Custos na administração pública federal: uma política de Estado.** Disponível em: < http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1 > . Acesso em: jul. 2014.
- KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica.** 21. ed. Rio de Janeiro: Petrópolis, 2002.
- LEAL, A. E. M.; SOUZA, C. E. G. **Construindo o conhecimento pela pesquisa: orientação básica para elaboração de trabalhos científicos.** Santa Maria: Sociedade Vicente Palloti, 2006.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custos**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2005. 221 f., il. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública** [online], v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Novos desafios na gestão universitária em Portugal: o papel da contabilidade analítica. **Economia Global e Gestão**, 13.3, p. 119-136, 2008. Disponível em: < <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a06.pdf> > . Acesso em: nov. 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, H. F. Gestão de recursos públicos: orientação para resultados e accountability. **Revista eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 3, set./out./nov. 2005. Disponível em: < www.direitodoestado.com.br > . Acesso em: jul. 2014.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicadas ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MONTEIRO, B. R. P.; PEREIRA, M. C. E.; SANTOS, W. V. D.; HOLANDA, V. B. de. **O processo de implantação do sistema de informação de custos do governo federal do Brasil**. Brasília, 2010. Ministério da Fazenda. Disponível em: < http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf > . Acesso em: jul. 2014.

PISCITELLI, R. B. **O controle interno na administração pública federal**. Brasília: Esaf, 1988.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, J. L. dos et al. **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de informação de custos do governo federal**: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. 2011. Disponível em: < http://www.repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/765/1/C4_TP_SISTEMA%20DE%20INFORMA%C3%87%C3%83O%20DE%20CUSTOS%20DO%20GOVERNO%20FEDERAL.pdf > . Acesso em: nov. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Portaria n. 828, de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: < http://tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf > . Acesso em: jul. 2014.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: procedimentos contábeis patrimoniais. Parte II. Portaria Conjunta STN n. 406/2011. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012.

_____. **Portaria n. 634/2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. 2013. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: abr. 2014.

_____. **Sistema de informação de custos**. 2014. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/sistema-de-informacoes-de-custos>>. Acesso em: abr. 2014.

SILVA, C. A. T. (Org.); MORGAN, B. F. et al. **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007.

SILVA, L. M. da. Contribuição ao estudo para implantação de Sistema de Custo na Administração Pública. **II Prêmio STN de Monografia**. Brasília: Ministério da Fazenda; STN, 1998. p. 397-450.

WALKER, Colin John. **Principles of cost accounting**. 2. ed. Plymouth: Macdonald and Evans Ltd., 1978.

APÊNDICE

QUESTIONÁRIO APLICADO AOS ENTES



Comunicado FFEb-Esaf

Assunto: Programa Esaf – FFEb 2014. Consulta dirigida aos contadores dos Estados da Bahia, de São Paulo e do Rio Grande do Sul.

Projeto: Custos na administração pública: desafios na implantação, principais diretrizes, modelos de apuração e geração de informações.

Participantes do projeto: Alan Johanson (ES); Almerindo Farias (AP); Cláudia Carvalho (PA); Edileni Menezes (GO); Eunice da Silva (RS); Euzébio Santos (AL); Flávio Santana (GO); Jefferson Grande (SC); José Silvio Born (RS); Luísa Bentes (RO); Luiz Ribeiro (RS); Luiz Silka (PR); Miller Bertolini (ES); Nicandro Neto (RO); Renata Onorato (RJ); Roberto Fialho (SC); Rosilene Greco (RO); Silvio Dias (AL); e Thaís Corrêa (RJ).

Prezado (a) Senhor (a) Contador (a):

O Núcleo de Estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Programa Esaf – Fórum dos Estados 2014, orientado pelo Professor Heriberto Nascimento (STN), está elaborando um estudo que pretende descrever o processo de implantação, principais diretrizes, modelos de apuração e geração de informações do sistema de custos do Estado.

Como suporte para este estudo, cuja finalidade é contribuir para a implementação eficiente do sistema no novo cenário de gestão contábil brasileira, faz-se necessário levantar os dados objeto da consulta abaixo.

Pedimos a valiosa contribuição de Vossa Senhoria, diligenciando para que até o próximo dia 15 de maio obtenhamos as respostas à referida consulta, especialmente relevantes para o bom termo do trabalho.

As respostas e as dúvidas devem ser encaminhadas a (e-mail), aos cuidados de (nome), (cargo), (órgão), participante do Núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Programa Esaf-FFEb 2014, tels:.

Gratos pela valiosa contribuição.

Atenciosamente,

Núcleo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Fórum Fiscal dos Estados

CONSULTA

I – Identificação:

Estado/DF:

Nome do responsável pelas informações:

Cargo:

E-mail e telefone:

II – Solicito a V. Sa. que descreva o sistema de custos utilizado pelo ente, com ênfase para:

1. Quais os atos normativos (decretos, portarias, notas técnicas) emitidos pelo ente para implantação e funcionamento do sistema de apuração de custos?
 2. Qual a organização administrativa do sistema de apuração de custos (Grupo de Trabalho, Gerência, Setor Responsável, etc.)?
 3. Qual o método de apuração de custos adotado pelo ente (Variável, Absorção, por Atividades, etc.). Se possível, descrever como o sistema é executado.
 4. Quais as formas de divulgação e apresentação das informações geradas pelo sistema de apuração de custos (relatórios, demonstrações, etc.)?
 5. Como é feita a definição dos objetos de custos no sistema de apuração de custos? Se possível, exemplifique alguns objetos de custos utilizados.
 6. Quais as principais dificuldades encontradas na implantação e na execução do sistema de apuração de custos?
-

APOSENTADORIA ESPECIAL NO ÂMBITO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RPPS)

Clarice Taffarel
SEF/SC

Fabiano Jorge Stainzack
Paranaprevidência/PR

Ighor David Dias
Sefaz/ES

Tomé Carlos do Rego Cavalcante
Sefaz/AL

Coordenador/orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

mcaetano70@yahoo.com.br

RESUMO

Este trabalho realiza estudos acerca da aposentadoria especial dos servidores públicos detentores de cargos efetivos no âmbito dos Regimes Próprios da Previdência Social (RPPS). Aborda, inicialmente, os tipos de regimes previdenciários previstos no ordenamento jurídico brasileiro e, na sequência, apresenta a previsão constitucional de aposentadoria especial para os servidores públicos civis de todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios), com descrição e análise das modalidades previstas, da exigência de edição de Leis Complementares (LCs) disciplinando as normas gerais sobre cada modalidade de aposentação – risco, deficiente e agentes nocivos. Diante da lacuna legislativa de mencionadas LCs, a pesquisa analisa o que dispõe o texto constitucional sobre competência concorrente para legislar sobre matéria previdenciária e como os Estados de Alagoas (AL), Espírito Santo (ES), Paraná (PR) e Santa Catarina (SC) vêm tratando cada caso, com demonstração, inclusive, dos dados das respectivas folhas de pagamento do exercício de 2013 e das quantidades de servidores amparados por regras de aposentadorias especiais. Os resultados demonstram ser possível a regulamentação concorrente quando da inexistência de lei federal sobre normas gerais e que o Judiciário reconhece a validade desse tipo de regulamentação. A análise da iniciativa para deflagrar o processo legislativo também é objeto de estudo e aponta que ela é privativa do chefe do Poder Executivo. A existência de projetos de leis tramitando na Câmara Federal (CF) e no Senado Federal (SF) faz parte da pesquisa. A expressiva judicialização da matéria é demonstrada, e seus desdobramentos, que culminaram na edição da Súmula Vinculante (SV) n. 33 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), levaram o Poder Executivo a regulamentar procedimentos para dar aplicabilidade às decisões judiciais. Os resultados também revelam a similaridade entre as regras constitucionais previstas no art. 40, § 4º (RPPS), e no art. 201, § 1º (Regime Geral de Previdência Social – RGPS) e entre a aposentadoria especial dos servidores civis e a dos militares.

Palavras-chave: Aposentadoria especial. RPPS. Servidor público civil e militar. Alagoas. Espírito Santo. Paraná. Santa Catarina.

ABSTRACT

This paper presents an approach about the public employees and their special retirement system under the Social Security Regimes. It begins with a research about what kind of pension arrangements are valid in the Brazilian juridical-constitutional order, emphasizing the public employee special pension system in every Brazilian federal states and the fact that the Federal Constitution requires additional laws with general rules for all retirements types – risk, handicapped and harmful agent. In light of this legislative omission, the research analyzes what do the constitutional law says about the concurrent competence to rule over the social security legislation and how the states of Alagoas, Espírito Santo, Paraná and Santa Catarina are dealing with it, according to 2013's payrolls and the amounts of public employees supported by special retirement rules. The results demonstrated that the concurrent competence is possible when there is no federal law on general standards and that the Brazilian juridical order recognizes it as valid. The analysis about the initiative to trigger the legislative process is also an object of study and it points out that it belongs exclusively to the Head of State of the Executive Branch. The existence of bills in progress in the Brazilian National Congress is also part of this analysis, highlighting its jurisprudence, especially the binding precedent n. 33, approved by the STF's Plenary Assembly. It is also noted the similarity between constitutional rules about it (pointing out the articles n. 40, § 4º, of the Special Welfare Policy and no. 201, § 1º, of the General Social Welfare Policy) and between the public employee and military's special retirement under the Social Security.

Keywords: Special Retirement. Public Employees. Military. Alagoas. Espírito Santo. Paraná. Santa Catarina.

1 SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 587
- 2 APOSENTADORIA ESPECIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS NO ÂMBITO DOS RPPS, 589
 - 2.1 Dos RPPS, 589
 - 2.2 Da previsão constitucional de aposentadoria especial, 591
 - 2.3 Da competência legislativa concorrente para estabelecer as regras sobre aposentadoria especial, 596
 - 2.4 Da iniciativa para deflagrar o processo legislativo, 599
 - 2.5 Da judicialização da matéria, 601
 - 2.6 Do cálculo dos proventos da aposentadoria especial, 605
 - 2.7 Da similaridade das regras constitucionais previstas no art. 40, § 4º (RPPS), e no art. 201, § 1º (RGPS), 609
 - 2.8 Das modalidades de aposentadoria especial previstas na Constituição Federal, 612
 - 2.8.1 Dos portadores de deficiência, 612
 - 2.8.2 Dos que exercem atividades de risco, 616
 - 2.8.3 Dos que exercem atividades sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, 620
 - 2.8.4 Das atividades exercidas pelos militares, 625
 - 2.8.4.1 Dos militares federais (Forças Armadas), 627
 - 2.8.4.2 Dos militares do Estado de Alagoas, 629
 - 2.8.4.3 Dos militares do Estado do Espírito Santo, 630
 - 2.8.4.4 Dos militares do Estado do Paraná, 631
 - 2.8.4.5 Dos militares do Estado de Santa Catarina, 632
 - 2.8.4.6 Considerações sobre a legislação analisada, 633
- 3 EXPERIÊNCIAS DOS ESTADOS, 635
 - 3.1 Estado de Alagoas, 635

3.2 Estado do Espírito Santo, 636

3.3 Estado do Paraná, 637

3.4 Estado de Santa Catarina, 637

3.5 Considerações sobre as despesas com a folha de pagamento dos estados pesquisados, 639

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS, 642

REFERÊNCIAS, 644

APÊNDICE, 651

TABELAS

Tabela 1. Quantidade e despesa de servidores ativos e inativos segregados por modalidade de aposentadoria nos Estados de AL, ES, PR e SC, 640

Tabela 2. Resumo da legislação dos estados pesquisados, 651

SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR	Agravo Regimental no Mandado de Injunção
AL	Alagoas
CF	Câmara Federal
CAS	Comissão de Assuntos Sociais
CCJC	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
Conaprev	Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DF	Decreto Federal
DL	Decreto Legislativo
EC	Emenda Constitucional
EPI	Equipamento de Proteção Individual
ES	Espírito Santo
IPAJM	Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do Espírito Santo
INPC	Índice Nacional de Preços ao Consumidor
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IN	Instrução Normativa
Iprev	Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina
LCE	Lei Complementar Estadual
LC	Lei Complementar
LCF	Lei Complementar Federal

LD	Lei Distrital
LE	Lei Estadual
LF	Lei Federal
LTCAT	Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho
MI	Mandado de Injunção
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MPS	Ministério da Previdência Social
ON	Orientação Normativa
PR	Paraná
PLC	Projeto de Lei Complementar
PLS	Projeto de Lei do Senado Federal
PSDC	Partido Social Democrata Cristão
PT	Partido dos Trabalhadores
PPP	Perfil Profissiográfico Previdenciário
RE	Recurso Extraordinário
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPC	Regime de Previdência Complementar
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RPSM	Regime Próprio Social Militar
SC	Santa Catarina
SF	Senado Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
SV	Súmula Vinculante

1 INTRODUÇÃO

O tema deste trabalho é a aposentadoria especial no âmbito dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), que abrange o servidor público detentor de cargo de provimento efetivo.

Inicialmente, será abordada a previsão constitucional da aposentadoria especial em favor de uma parcela de servidores da administração pública, especificamente para aqueles expostos às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, como também para os que exercem atividades de risco e nos casos de portadores de deficiência.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), a possibilidade de aposentadoria especial para o servidor público civil constou da redação original do § 1º do art. 40, sendo preservado tal direito nas sucessivas reformas ocorridas, sendo atualmente o § 4º o que rege a matéria (BUENO, 2010).

Ocorre que, passadas mais de duas décadas desde a promulgação da CF/1988, o dispositivo ainda não apresenta nenhuma regulamentação, com exceção da aposentadoria especial dos professores e dos policiais civis. E, nesse sentido, tem-se que a omissão legislativa gerou inúmeras controvérsias em relação à aposentadoria dos servidores sujeitos a agentes nocivos, o que os incentivou a ingressar no Poder Judiciário para requerer o benefício da aposentadoria especial (MONTE, 2012).

Assim, diante da supramencionada lacuna, o Judiciário recebeu um volume importante de pedidos de reconhecimento de direito à aposentadoria especial, uma vez que médicos, dentistas, enfermeiros, dentre outros, constituem grande número de servidores vinculados aos quadros das carreiras públicas que estariam contempladas nas hipóteses previstas nos incisos do § 4º do art. 40 da CF/1988.

A pesquisa ficará limitada à análise do mandamento constitucional sobre o direito de concessão da aposentadoria especial, a falta de regulamentação e sua judicialização.

O alerta para a elevação dos custos decorrentes da concessão do benefício será abordado, como também os reflexos no caso de as soluções adotadas serem distintas para cada uma das hipóteses de aposentadoria especial.

A pesquisa possui natureza exploratória, descritiva e empírica e tem por objetivo geral o estudo sobre as aposentadorias especiais no setor público brasileiro, no âmbito dos RPPS, e por objetivos específicos os abaixo descritos:

- descrever a previsão constitucional quanto à possibilidade de adoção de regras diferenciadas para concessão de aposentadoria especial e suas hipóteses (art. 40, § 4º), a saber:
- dos portadores de deficiência;
- dos que exerçam atividade de risco;
- cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física;
- analisar se a reserva ou a reforma dos militares poderiam ser consideradas modalidade de aposentadoria especial, nos termos da previsão constitucional constante do art. 40, § 4º;
- descrever a vedação contida na Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, parágrafo único, e demonstrar o impacto que a falta de regulamentação sobre a matéria provoca nos entes subnacionais diante do expressivo número de demandas no Judiciário;
- descrever e analisar se a competência para legislar sobre aposentadoria especial é privativa da União (CF/1988, art. 61, § 1º, “c”) ou também concorrente aos estados (CF/1988, art. 24, XII, combinado com os § 1º a 4º do mesmo artigo);
- descrever e analisar se a iniciativa na proposição de norma sobre aposentadoria especial é privativa de chefe do Poder Executivo (CF/1988, art. 61) ou se a iniciativa das propostas de regulamentação também pode ser parlamentar;
- evidenciar a similaridade das regras constitucionais previstas no art. 40, § 4º do RPPS, e no art. 201, § 1º do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que estabelecem a vedação da adoção de requisitos e critérios diferenciados para concessão de aposentadorias, com algumas ressalvas;
- descrever e analisar o critério adotado pelo RGPS, em especial quanto às disposições do Decreto n. 8.145, de 3 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a aposentadoria por tempo de contribuição e por idade da pessoa com deficiência, e da LCF n. 142, de 8 de maio de 2013, que regulamenta o § 1º do art. 201 da Constituição Federal no tocante à aposentadoria da pessoa com deficiência;

- descrever e analisar o conteúdo da SV proferida pelo STF sob o n. 33, a qual estabelece que devem ser aplicadas ao servidor público, no que couber, as regras do RGPS sobre aposentadoria especial relativa à exposição a agentes nocivos até a edição de lei complementar específica;
- descrever e analisar a posição do Judiciário e dos Tribunais de Contas (antes e depois da regulamentação das aposentadorias especiais feita pelo Regime Geral);
- pesquisar a existência de tratados internacionais sobre a matéria;
- descrever e analisar a Orientação Normativa (ON) SRH/MPOG n. 10, de 5 de novembro de 2010, que esclarece como aplicar os mandados de injunção (MI) no âmbito federal;
- pesquisar a experiência dos entes representados pela equipe objeto deste estudo, ou seja, dos Estados de AL, ES, PR e SC;
- pesquisar se eventuais leis nacionais antigas, disciplinadoras de normas sobre aposentadoria especial, foram recepcionadas pela CF/1988, a exemplo da LCF n. 51, de 20 de dezembro de 1985, que dispõe sobre a aposentadoria do servidor público policial;
- pesquisar a existência de projetos de lei tramitando na Câmara dos Deputados (CD) ou Senado Federal (SF) com vistas a regulamentar as modalidades previstas no art. 40, § 4º.

A pesquisa está estruturada da seguinte forma: após esta introdução, a seção 2 trata de todas as questões relacionadas com a aposentadoria especial do servidor público amparado por RPPS. A seção 3 trata da experiência dos estados selecionados (AL, ES, PR e SC) e, por fim, a seção 4 apresenta as considerações finais do trabalho.

2 APOSENTADORIA ESPECIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS NO ÂMBITO DOS RPPS

2.1 Dos RPPS

Antes de adentrar no tema aposentadorias especiais, é relevante evidenciar que a Constituição Federal, em seu art. 40, disciplina as regras previdenciárias dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

O artigo 40 sempre estabeleceu os critérios de aposentadoria para os servidores públicos, tais como a idade, o tempo de serviço,¹ o tempo no cargo e na carreira, dentre outros. As regras de aposentadoria dos servidores públicos civis foram significativamente modificadas pelas Emendas Constitucionais (ECs) ns. 20/1998, 41/2003 e 47/2005,² os critérios de acesso à aposentadoria ficaram mais restritivos, mas, de modo geral, em nenhum momento os servidores deixaram de se aposentar por falta de norma regulamentadora, exceto como vinha ocorrendo até recentemente com a aposentadoria especial do servidor público.³

Pois bem, a redação atual da Constituição Federal prevê dois tipos de regimes de previdência social de caráter obrigatório: o RGPS previsto no seu art. 201 e o RPPS tratado no art. 40. Adicionalmente, o § 14 do art. 40 prevê o Regime de Previdência Complementar (RPC)⁴ na hipótese de os entes federados estabelecerem o limite máximo previsto para os benefícios do Regime Geral na concessão das aposentadorias e pensões de seus servidores, estando as diretrizes para criação desse regime previstas no § 15 do mesmo artigo.⁵

A adoção do mesmo limite de aposentadoria ao praticado pelo RGPS é uma faculdade a critério dos entes (União, estados e municípios), mas uma vez exercida a opção pela adoção do RPC para os servidores públicos vinculados ao respectivo RPPS, fica o pagamento dos proventos limitado ao teto estabelecido pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS).

1 Com o advento da EC n. 41, passou a ser tempo de contribuição.

2 A alteração substancial da EC n. 20 foi a criação de limite de idade para as aposentadorias, enquanto a EC n. 41/2003 extinguiu a paridade e a integralidade para os servidores civis, preservando-lhes, entretanto, o direito adquirido e a criação de regras de transição para situações específicas. Por seu turno, a EC n. 47/2005 alterou as regras de transição estabelecidas nas ECs anteriores e ampliou o contingente de servidores elegíveis às aposentadorias especiais.

3 A aplicação da SV n. 33 soluciona, em parte, a falta da regulamentação, e o tema será analisado no item 2.5 deste estudo.

4 § 14. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que instituíam regime de previdência complementar para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo, poderão fixar, para o valor das aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de que trata este artigo, o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

5 § 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.

Ao servidor que ingressou até a data da publicação do ato que instituiu o RPC, consoante o § 16 do art. 40 da CF/1988,⁶ somente mediante sua prévia e expressa anuência é que as novas regras lhes são aplicáveis.

Outro aspecto a destacar é que a instituição dos RPPS pelos entes federados também se trata de uma opção. A não instituição do RPPS simultaneamente acarreta na obrigatoriedade da adoção do Regime Geral, consoante prevê o art. 13 da Lei Federal (LF) n. 8.212, de 24 de julho de 1991.⁷

Portanto, o RPPS é o regime previdenciário dos servidores públicos titulares de cargos efetivos vinculados a entes federados que optaram por instituí-lo. Ao ente que optou por não criar um RPPS, os seus servidores permanecerão vinculados ao Regime Geral, de acordo com o que estabelece o art. 13 da LF n. 8.212/1991.

Por sua vez, o RGPS é destinado aos trabalhadores da iniciativa privada e aos demais servidores públicos sem a proteção dos RPPS, sejam os servidores efetivos vinculados a entes que não criaram RPPS, sejam os agentes públicos que não têm vínculo efetivo com a administração pública, consoante preceitua o § 13 do art. 40 da CF/1988.⁸

Feito este breve panorama acerca dos regimes previdenciários no Brasil com destaque aos RPPS, será visto neste estudo que as aposentadorias especiais estão contempladas nos dois regimes.

2.2 Da previsão constitucional de aposentadoria especial

O direito à aposentadoria especial surge como forma de antecipação do tempo de contribuição para quem trabalha sujeito a condições de risco, que prejudiquem a saúde ou a integridade física, e por ser portador de deficiência.

6 § 16. Somente mediante sua prévia e expressa opção, o disposto nos §§ 14 e 15 poderá ser aplicado ao servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do correspondente regime de previdência complementar.

7 Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.

8 § 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.

Para Barros (2012, p. 79), a aposentadoria especial, em face de seus requisitos e critérios diferenciados, assim é considerada:

Constitui um benefício previdenciário do tipo aposentadoria por tempo de contribuição, que visa garantir ao segurado não apenas os proventos, mas também compensar-lhe pelo desgaste resultante da atividade reconhecidamente exercida sob condições desfavoráveis à saúde ou à integridade física.

Para Castro e Lazzari (2006, p. 574), o conceito sobre o tema é o seguinte:

A aposentadoria especial é uma espécie de aposentadoria por tempo de contribuição, com redução do tempo necessário à inativação, concedida em razão do exercício de atividades consideradas prejudiciais à saúde ou à integridade física. Ou seja, é um benefício de natureza previdenciária que se presta a reparar financeiramente o trabalhador sujeito a condições de trabalho inadequadas.

Ademais, a proteção ao trabalho seguro e em condições adequadas é um direito social fundamental consagrado no art. 7º, XXII, do texto constitucional.⁹

Ao encontro desse preceito, ainda no texto originário do art. 40 da CF/1988, seu § 1º previa a possibilidade de regras diferenciadas de aposentadoria, definidas em lei complementar, no caso de exercício de atividades consideradas penosas, insalubres ou perigosas.

Fazendo uma breve retrospectiva histórica acerca da previsão constitucional da aposentadoria especial, cumpre relatar que foi na Constituição de 1988 que, pela primeira vez, houve expressamente a previsão da possibilidade dessa modalidade de aposentadoria aos servidores públicos.

As Constituições anteriores, embora não previssem expressamente o benefício diferenciado, já continham o permissivo de que pudessem ser estabelecidos requisitos distintos para a aposentadoria que fugisse às regras gerais em virtude da condição da atividade exercida pelo servidor.

Assim, tão logo promulgada a CF/1988, já se detectava a necessidade de urgentes ajustes no tocante às questões previdenciárias.

9 Art. 7º [...] XXII – redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança.

A primeira modificação constitucional acerca de matéria previdenciária deu-se com a EC n. 3, de 17 de março de 1993, que incluiu o § 6º ao art. 40 da CF/1988, para estabelecer o caráter contributivo dos regimes próprios de previdência social, assim enunciando: “As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei”.¹⁰

Não transcorrido muito tempo após a publicação da EC n. 03/1993, surgiu a EC n. 20/1998, iniciando modificações mais substanciais, especialmente no tocante à Previdência Social, alcançando os dois regimes de previdência de caráter público compulsório, mas com relevante repercussão nos RPPS.

Assim, é comum expressar que foi a partir da EC n. 20/1998 que a aposentadoria do servidor público ganhou caráter previdenciário, com regras definidas, afastando sua natureza de benesse. Nessa linha, lecionam Dias e Macedo (2010, p. 593):

O título deste capítulo [A Emenda Constitucional 20/1998 e a criação da previdência social do servidor público] indica que a previdência social do servidor público foi criada pela Emenda Constitucional 20/1998, visto que os servidores públicos, até então, como regra, eram assistidos pelo Estado nas situações de eliminação ou redução de rendimentos, não sendo obrigados a contribuir para o financiamento das prestações estatais. Somente com a Emenda Constitucional 20/1998 é que o servidor passou a integrar um regime de previdência social e, como tal, de caráter contributivo, com regras que devem preservar o equilíbrio financeiro e atuarial.

As alterações sucessivas do art. 40 mantiveram a intenção de proporcionar ao servidor público a aposentadoria especial, sendo atualmente o § 4º o que rege a matéria, com a redação da EC n. 47/2005:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

[...]

¹⁰ Esse aspecto, “caráter contributivo”, ficou devidamente consolidado com a edição da EC n. 41 (*vide* nota remissiva n. 01).

§ 4º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos abrangidos pelo regime de que trata este artigo, ressalvados, *nos termos definidos em leis complementares*, os casos de servidores:

I - portadores de deficiência;

II - que exerçam atividades de risco;

III - cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física (grifo nosso).

Paralelamente ao texto constitucional, a LF n. 9.717/1998, em seu art. 5º, parágrafo único, vedou a concessão de aposentadoria especial, nos termos do § 4º do art. 40 da CF/1988, até que LC discipline a matéria, nos seguintes termos:

Art. 5º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal não poderão conceder benefícios distintos dos previstos no Regime Geral de Previdência Social, de que trata a Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, salvo disposição em contrário da Constituição Federal.

Parágrafo Único: *Fica vedada a concessão de aposentadoria especial, nos termos do § 4º do art. 40 da Constituição Federal, até que lei complementar discipline a matéria* (incluído pela Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001) (grifo nosso).

Sobre o tema, por oportuno observa-se que a ministra Carmem Lúcia, ao proferir seu voto no Mandado de Injunção n. 721/DF, afirmou que “a norma constitucional impõe, portanto, regulamentação específica, por meio de lei complementar da qual se defina a inteireza do conteúdo normativo a viabilizar o exercício daquele direito insculpido no sistema fundamental”.

Diante da falta da regulamentação em discussão, Campos (2009) argumenta que, na hipótese de se admitir apenas lei complementar federal (LCF), seria desrespeitar o disposto no art. 24, XII, da Constituição de 1988, segundo o qual inexistindo lei federal sobre normas gerais os estados exercerão a competência legislativa plena para atender suas peculiaridades (CF/1988, art. 24, § 4º).

E, conforme constou da introdução deste trabalho, as únicas carreiras que não padeceram pela falta de regulamentação foram as carreiras do magistério e dos cargos de policial civil.

Para a carreira do magistério, a redação original do art. 40 previa a aposentadoria especial para o professor, incluído o professor universitário. Todavia, com a vigência da EC n. 20/1998 restou assegurada a aposentadoria especial somente ao professor que comprovasse exclusivamente o tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio, excluído o professor universitário.

A LF n. 11.301, de 10 de maio de 2006, disciplinou a carreira do magistério, com extensão do benefício para os cargos de diretor, supervisor e coordenador, desde que no exercício de cargo no âmbito da escola. Contudo, essa carreira não é objeto neste estudo, por se encontrarem os critérios de aposentadoria dessa categoria plenamente consolidados.

Para o servidor público civil detentor de cargo de policial (nesse sentir *vide* os cargos arrolados nos incisos I a IV do art. 144 da CF/1988¹¹), a lei de regência da aposentadoria especial é a LCF n. 51, de 20 de dezembro de 1985,¹² ainda que sua aplicação tenha sido objeto de embate jurídico, segundo melhor ficará demonstrado no item 2.8.2 adiante.

Veja-se que é diante dessa celeuma que se encontram os servidores abrangidos pelos RPPS: de um lado, para a grande maioria, há ausência de regulamentação específica e a judicialização da matéria (item 2.5 adiante); do outro, alguns doutrinadores e também tribunais defendem a aplicabilidade do disposto no art. 24, XII, combinado com os § 1º a 4º do mesmo artigo, da CF/1988, que versa sobre competência concorrente dos estados para legislar sobre previdência social (item 2.3 deste estudo).

Nesse sentido, calha transcrever a seguinte decisão do STF:

Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: [...] XII – *previdência social*, proteção e defesa da saúde; [...]. Assentando a competência da União para editar normas gerais em matéria de regimes próprios dos servidores públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios, que não se confunde com o domínio

11 Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:
I – polícia federal;
II – polícia rodoviária federal;
III – polícia ferroviária federal;
IV – polícias civis;

12 Alterada pela LCF n. 144, de 15 de maio de 2014.

do art. 22, XXIII, da Constituição (ADI 2024, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2007, DJe 042 DIVULG. 21/06/2007 PUBLIC. 22/06/2007 DJ 22/06/2007) (grifo nosso).

Desse modo, diante da previsão constitucional de aposentadoria especial, esta análise ficará limitada a demonstrar uma visão geral, sem adentrar no seu mérito, a não ser o de reconhecer que se trata de exceção à regra geral das aposentadorias, independentemente do regime em que são concedidas (RPPS ou RGPS).

Portanto, à luz do direito constitucional, a aposentadoria especial revela-se um importante e polêmico assunto, tendo em vista a mora do legislador em regulamentar a matéria.

2.3 Da competência legislativa concorrente para estabelecer as regras sobre aposentadoria especial

Uma vez que aposentadoria especial é matéria que diz respeito à União e a todos os entes subnacionais, diante da falta de uma norma disciplinadora de seus critérios, consoante exigido no art. 40, § 4º da CF/1988, combinado com o art. 5º, parágrafo único da LF n. 9.717/1998, apresentaremos a regra constitucional sobre competência legislativa.

Na CF/1988, o art. 24 dispõe sobre a matéria:

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

[...]

XII – *previdência social*, proteção e defesa da saúde;

[...]

§ 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 (grifo nosso).

Apesar da clareza do texto constitucional em admitir a competência legislativa plena dos estados, na hipótese de ausência de lei federal dispondo sobre as normas gerais, esse tema tem se revelado bastante controvertido pelos órgãos envolvidos em sua execução.

Por exemplo, a Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Previdência Social (MPS), por meio do Parecer n. 16/2013/Conjur-MPS/CGU/AGU, aprovado pelo Despacho/Conjur/MPS n. 18/2013,¹³ enfrentou minuciosamente a questão da competência legislativa concorrente dos entes federativos. Ao final, reformou entendimento anterior sobre a matéria¹⁴ e concluiu pela possibilidade de estados, Distrito Federal e municípios legislares com base no art. 24, § 3º, da CF/1988.

A seguir, transcreve-se parte do mencionado Parecer, que esclarece as razões que levaram ao novo entendimento:

É dizer, no imperioso exercício hermenêutico de conferir interpretação conforme a CF/1988, tem-se que o art. 5º, parágrafo único, Lei n. 9.717/1998, não se presta para impedir os demais entes federativos de legislares nos moldes do art. 24, § 4º (*sic*), da CF/1988. Isso porque, não sendo lei complementar, o art. 5º, parágrafo único, Lei n. 9.717/1998, não pode ser considerado como norma geral exigida pelo art. 40, § 4º, da CF/1988.

Com base na linha do entendimento transcrito, a Conjur/MPS esclareceu que os estados e o Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena, nos termos do art. 24, § 3º, da CF/1988, e os municípios, com base no art. 30, incisos I e II da CF/1988, que lhes autoriza legislar sobre assuntos de interesse local e complementar a legislação federal e estadual no que couber.

Na hipótese do parágrafo precedente, vale salientar que eventual superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário, consoante o art. 24, § 4º, da CF/1988.

Essa mudança de entendimento da Conjur/MPS coadunou-se com as reiteradas decisões do STF, que embora tenha decidido pela necessidade de atuação normativa

13 Disponível em: < http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/1_130620-114507-606.pdf >. Acesso em: 27/07/2014.

14 No PARECER/CONJUR/MPS Nº 210/2009, aprovado pelo DESPACHO/CONJUR/MPS Nº 511/2009, de 19/05/2009, o entendimento era de que “[...] os entes deveriam, a rigor, aguardar a edição da lei complementar federal, que estabelecerá as ‘normas gerais’ do benefício de aposentadoria especial no âmbito dos regimes próprios de previdência social para, apenas então, editar as normas da regulamentação do benefício, no seu respectivo âmbito”.

da União para a edição de norma regulamentadora de caráter nacional, nos mesmos julgados que assim decidiu também reconheceu a competência legislativa concorrente dos entes subnacionais sobre a matéria.

É o que se extrai do Agravo Regimental no Mandado de Injunção (AgR) n. 1.832, do Distrito Federal,¹⁵ a saber:

APOSENTADORIA ESPECIAL DE SERVIDOR PÚBLICO DISTRITAL. ART. 40, § 4º, III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE PREVIDÊNCIA SOCIAL. NECESSIDADE DE TRATAMENTO UNIFORME DA MATÉRIA.

A competência concorrente para legislar sobre previdência social não afasta a necessidade de tratamento uniforme das exceções às regras de aposentadoria dos servidores públicos. Necessidade de atuação normativa da União para a edição de norma regulamentadora de caráter nacional.

E, em seu voto,¹⁶ a relatora ministra Carmen Lúcia assim sustentou:

[...] O reconhecimento da competência da União para editar a lei complementar nacional que regulamente o § 4º do art. 40 da Constituição da República não conduz à inconstitucionalidade formal de diplomas legais estaduais ou municipais que tenham disposto sobre a aposentadoria especial de seus servidores. Isso porque, tratando-se de competência concorrente, a omissão perpetrada pela União autoriza o exercício da competência legislativa plena pelos Estados, nos termos do art. 24, §§ 3º e 4º, da Constituição da República [...].

A decisão proferida no Recurso Extraordinário (RE) n. 757.078 deu-se no mesmo sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. APOSENTADORIA ESPECIAL. ATIVIDADE INSALUBRE. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE. NECESSIDADE DE ATUAÇÃO NORMATIVA DA UNIÃO PARA A EDIÇÃO DE LEI REGULAMENTADORA DE CARÁTER NACIONAL. PRECEDENTES DO PLENÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 757.078 – Min. Carmem

15 No mesmo sentido, o MI 1.898-AgR, Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16/05/2012, Plenário, DJE de 10/06/2012, e o RE 776199/SE-SERGIPE, Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgamento em 04/06/2014.

16 O julgamento foi unânime “em negar provimento ao agravo regimental no mandado de injunção, nos termos do voto da relatora”.

Lúcia. Julgamento 29/09/2013 – Partes Berenice Pinpão Macari e Estado de Santa Catarina. Publicado *DJ* 207 – 17/10/2013.)

Na decisão do dia 4 de junho de 2014, proferida no RE n. 776.199, o STF ratificou a posição consignada pela ministra Carmen em seu voto no AgR n. 1.832, partes acima transcritas, o que evidencia que a Suprema Corte vem mantendo a mesma posição sobre a matéria. Ou seja, a não edição da LC exigida pelo § 4º do art. 40 da CF/1988 trouxe à baila a discussão acerca da competência concorrente dos estados sobre previdência social, de modo que a jurisprudência atual admite a competência legislativa plena dos estados para legislar sobre a matéria enquanto não editada dita norma geral, nos termos dos §§ do inciso XII do art. 24 do texto constitucional.

Todavia, a competência concorrente dos estados sobre matéria previdenciária e o fato de ainda não ter sido editada a comentada LC não afastam a obrigatoriedade de esses entes, por ocasião da elaboração de projetos de leis nas respectivas jurisdições, observarem os fundamentos básicos que regem o sistema previdenciário, estabelecidos no próprio texto constitucional e em normas gerais da União, como as regras da LF n. 9.717/1998 e da LF n. 10.887, de 18 de junho de 2004.¹⁷

2.4 Da iniciativa para deflagrar o processo legislativo

A despeito da lacuna legislativa na regulamentação do § 4º do art. 40 da CF/1988, outro aspecto a ser considerado é quanto à competência da iniciativa para deflagrar o processo legislativo, se privativa de chefe do Poder Executivo ou também comum ao Parlamento.

O art. 61 da CF/1988 assegura:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º São de *iniciativa privativa do Presidente da República* as leis que:

[...]

¹⁷ Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis Ns. 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências.

II - disponham sobre:

[...]

c) servidores públicos da União e Territórios, seu regime jurídico, provimento de cargos, estabilidade e *aposentadoria* (grifo nosso).

No caso sob exame, a regra constitucional é taxativa ao exigir iniciativa privativa do presidente da República.

Questões sobre competência concorrente e iniciativa do processo legislativo foram enfrentadas de forma concreta pelo Judiciário também no RE 756.427,¹⁸ que assim decidiu:

CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. APOSENTADORIA ESPECIAL DE SERVIDOR PÚBLICO. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. CF, ART. 24, XII. INEXISTÊNCIA DE NORMA GERAL REGULAMENTADORA. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA AMPLA DOS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL. CF, ART. 24, § 1º A 4º. INICIATIVA DE LEI SOBRE A MATÉRIA: CHEFE DO PODER EXECUTIVO LOCAL (CF, ART. 61, § 1º, II C E CE, ART. 50, § 2º, IV). LEGITIMIDADE DO GOVERNADOR DO ESTADO PARA RESPONDER AO MANDADO DE INJUNÇÃO.

1. A competência concorrente para legislar sobre previdência social e a iniciativa reservada do Chefe do Executivo para deflagrar o processo legislativo com vistas à edição de lei complementar que disponha sobre aposentadoria especial de servidores públicos (CF, arts. 24, XII; 40, § 4º e 61, § 1º, II, c e CE, art. 50, § 2º, IV) somente tem o efeito de afirmar a competência da União para editar normas gerais sobre a matéria, mediante iniciativa privativa do Presidente da República, e a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para suplementar o diploma federal ou, na ausência deste, dispor amplamente sobre a matéria, mediante iniciativa do Chefe do Poder Executivo local.

2. A exigência de tratamento uniforme dos casos de aposentadoria especial de servidores públicos em âmbito nacional, embora afirme a competência da União em razão do princípio da preponderância do interesse, o faz em consonância com a limitação do § 1º do art. 24 da CF, ou seja, a lei federal (sob reserva de lei complementar) se limitará a dispor sobre normas gerais, não excluindo a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para dispor amplamente sobre a matéria enquanto não editada.

18 Julgamentos no mesmo sentido (iniciativa do processo legislativo): ADI 2.420, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 24/02/2005, Plenário, DJ de 25/04/2005; RE 583.231-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 08/02/2011, Primeira Turma, DJE de 02/03/2011; ADI 1.594, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 04/06/2008, Plenário, DJE de 22/08/2008.

3. *Em se tratando de matéria de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo (CF, art. 61, § 1º, II, c e CE, art. 50, § 2º, IV), o mandado de injunção visando à colmatação da omissão normativa que assegure aos servidores públicos estaduais o direito à aposentadoria especial de que trata o § 4º do art. 40 da CF deverá ser dirigido contra o Governador do Estado em face da ausência de lei federal de normas gerais (Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 30/09/2013, Plenário, DJE de 02/10/2013) (grifo nosso).*

Desse modo, uma vez que é do chefe do Poder Executivo a iniciativa para deflagrar o processo legislativo de projetos de leis sobre aposentadoria, neste estudo estarão sendo analisados ou comentados, preferencialmente, aqueles com observância a essa regra constitucional.

Portanto, nos termos do que dispõe o art. 61, § 1º, da CF, é de iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo Federal as leis que disponham sobre o regime jurídico, o provimento de cargos, as estabilidades e a aposentadoria. A regra aplica-se ao processo legislativo estadual e municipal por força do princípio da simetria, que tem como mote adotar o mesmo tratamento previsto na CF no tocante à iniciativa de leis.

2.5 Da judicialização da matéria

Conforme já comentado anteriormente, a redação original do art. 40 da CF/1988 assegurava a aposentadoria especial para os servidores públicos detentores de cargo efetivo, porém condicionada à edição de LC no caso de exercício de atividades consideradas penosas, insalubres ou perigosas.

Art. 40. O servidor será aposentado:

[...]

§ 1º Lei complementar poderá estabelecer exceções ao disposto no inciso III, “a” e “c”, no caso de exercício de atividades consideradas penosas, insalubres ou perigosas.

Com a publicação da EC n. 20/1998, o art. 40 sofreu sensível alteração, e a aposentadoria especial passou a ser um direito subjetivo do servidor e não mais uma mera possibilidade, porém ainda dependente de LC.

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

[...]

§ 4º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos abrangidos pelo regime de que trata este artigo, ressalvados os casos de atividades exercidas exclusivamente sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, definidos em lei complementar.

Com a vigência da EC n. 47/2005, novamente a redação do art. 40 sofreu alteração, tendo sido acrescido o direito à aposentadoria especial para os servidores portadores de deficiência e para aqueles que exercem atividade de risco. A concessão da aposentadoria também foi condicionada à edição de LC.

Art. 40 [...]

[...]

§ 4º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos abrangidos pelo regime de que trata este artigo, ressalvados, nos termos definidos em leis complementares, os casos de servidores:

I - portadores de deficiência;

II - que exerçam atividades de risco;

III - cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

Contudo, a referida LC não havia sido editada até o momento da escrita deste artigo. Ademais, a omissão legislativa, tanto do governo federal como dos governos estaduais e municipais, atinge um grande número de servidores públicos que, devido ao contato com agentes nocivos ou por exercerem atividades de risco, teriam direito à aposentadoria especial.

Em relação ao RGPS, a desigualdade de tratamento fica evidenciada, visto que a LF n. 8.213, de 24 de julho de 1991,¹⁹ e o Decreto Federal (DF) n. 3.048, de 6 de maio de 1999,²⁰ asseguram a aposentadoria especial aos trabalhadores da iniciativa privada e aos demais servidores públicos sem a proteção dos RPPS, consoante demonstrado no item 2.1 deste estudo. Desse modo, a matéria foi sucessivamente levada à apreciação do STF em inúmeros MIs individuais ou coletivos. Por oportuno, MI é o instrumento constitucional que tem como escopo tornar viável o exercício

19 Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências.

20 Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências.

dos direitos e das garantias relacionadas à cidadania, à nacionalidade e à soberania, tendo em vista a omissão legislativa.²¹

Por ser a aposentadoria um direito inerente à cidadania, nos processos apreciados pelo STF, aquela Corte, conforme se verá no curso deste item, decidiu que a falta de LC não poderia resultar em prejuízo aos servidores públicos. As decisões, de forma uníssona, determinaram, em razão da inexistência de lei específica de aposentadoria especial, que o ente previdenciário adotasse as regras da comentada LF n. 8.213/1991. As decisões proferidas visaram a homenagear o princípio da isonomia, pois duas classes de trabalhadores (estatutária e celetista), que se encontram sujeitas às mesmas condições especiais, por certo devem estar sujeitas ao mesmo direito.

Uma das primeiras decisões do STF a respeito da matéria, quando julgou procedente o MI n. 721-7/DF, entendeu que “inexistente a disciplina específica da aposentadoria especial do servidor, impõe-se a adoção, via pronunciamento judicial, daquela própria aos trabalhadores em geral – art. 57 da Lei n. 8.213/1991”.

Entretanto, o art. 57 da referida lei, que restou regulamentado pelo DF n. 3.048/1999, prevê apenas a aposentadoria especial aos trabalhadores sujeitos a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, não trata da aposentadoria das pessoas com deficiência e daquelas sujeitas a risco de vida.

Assim, sob a orientação das decisões do STF, os Tribunais de Justiça dos estados também firmaram entendimento a respeito da matéria no sentido de que o servidor público, para obter o direito à aposentadoria especial, deve preencher os requisitos do art. 57 da LF n. 8.213/1991, inclusive com a apresentação dos documentos exigidos pela referida norma, dentre os quais o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), documento histórico laboral que reúne todos os dados funcionais do servidor; o Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT), documento que reúne as condições do local de trabalho; e o Laudo Pericial, documento que atesta os períodos nos quais o servidor ficou exposto aos agentes nocivos.

Para dar cumprimento às decisões dos tribunais, o Poder Executivo Federal precisou regulamentar os procedimentos necessários para análise e concessão do benefício. Desse modo, a primeira norma foi a ON SRH/MPOG n. 6, de 21 de junho de 2010, da Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão

21 Art. 5o [...] LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

(MPOG), que teve por escopo uniformizar os procedimentos administrativos aos servidores públicos do Poder Executivo Federal, amparados por MI. Posteriormente, o MPOG editou a ON SRH n. 10, de 5 de novembro de 2010. Contudo, ambas as normas foram posteriormente revogadas, e atualmente encontra-se vigente a ON MPOG n. 16, de 23 de dezembro de 2013, que convalidou as regras então previstas nas ONs anteriores.

Considerando que as normas do MPOG não vinculam os servidores públicos dos RPPS dos estados e dos municípios, mas apenas os da União, o MPS editou a Instrução Normativa (IN) n. 1, de 22 de outubro de 2010, regulamentando a concessão do benefício.²²

Por oportuno, deve-se observar que as decisões judiciais somente se pautaram no dever de a administração pública analisar o pedido de aposentadoria especial do servidor à luz da legislação das regras do RGPS em face da omissão da edição de LC, com as disposições sobre o benefício em favor do servidor público.

Em decorrência da quantidade de processos recebidos pelo STF sobre aposentadoria especial dos servidores públicos, a Suprema Corte aprovou a SV n. 33, proposta pelo ministro Gilmar Mendes, que estabelece a não obrigatoriedade de decisões em MI nos processos administrativos de aposentadoria especial sob a análise do ente previdenciário.

A Súmula n. 33 determina que “aplicam-se ao servidor público, no que couber, as regras do RGPS sobre aposentadoria especial de que trata o artigo 40, § 4º, inciso III, da Constituição Federal, até a edição de lei complementar específica”.²³

Portanto, no que concerne às atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, perante o Poder Judiciário a matéria não apresenta maiores discussões, visto que as decisões determinam a aplicação das normas do RGPS à aposentadoria especial do servidor público, no caso, do art. 57 da LF n. 8.213/1991, e demais instrumentos legais que o regulamentam, sem necessidade de ordem em MI.

Observa-se que tramitam no STF o MI n. 833, impetrado pelo Sindicato dos Servidores da Justiça Federal do Rio de Janeiro, e o n. 844, ajuizado pelo Sindicato

22 Estabelece instruções para o reconhecimento do tempo de serviço público exercido sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física pelos regimes próprios de previdência social para fins de concessão de aposentadoria especial aos servidores públicos amparados por mandato de injunção.

23 As modalidades previstas nos incisos I e II do § 4o do art. 40 serão tratadas, respectivamente, nos itens 2.8.1 e 2.8.2 deste trabalho.

dos Trabalhadores do Poder Judiciário e pelo Ministério Público da União do Distrito Federal, que demandam a aplicação da LC n. 51/1985 aos oficiais de justiça e outros servidores do Poder Judiciário e do Ministério Público sujeitos a risco. As ações foram recentemente redistribuídas ao ministro Luiz Roberto Barroso.

Registra-se ainda no que concerne ao cálculo dos proventos de aposentadoria especial, que se identificaram diversos questionamentos e discussões apenas no âmbito administrativo (MPS), nos órgãos previdenciários e nos Tribunais de Contas, segundo ficará demonstrado no item 2.6. Destaca-se também que o Poder Judiciário ainda não foi chamado a decidir sobre o assunto, até porque a matéria não foi objeto de regulamentação e os MIs têm como finalidade apenas e tão somente determinar a aplicação do art. 57 da Lei n. 8.313/1991 nos processos de aposentadoria especial dos servidores.

Essa ausência de demandas judiciais com vistas a discutir os novos critérios de concessão e do cálculo dos proventos possivelmente decorre da falta de regulamentação e da demora dos resultados da análise dos pedidos na esfera administrativa, considerando-se a complexidade da matéria e a ausência de documentos funcionais nunca exigidos na administração, como o PPP e o LTCAT.

2.6 Do cálculo dos proventos da aposentadoria especial

A EC n. 41/2003 introduziu novo critério para o cálculo dos proventos de aposentadoria do servidor, tanto para a aposentadoria voluntária por idade e de contribuição como para a aposentadoria compulsória, por invalidez e especial.

Assim, a partir de janeiro de 2004, mês da entrada da vigência da referida emenda, a regra para o cálculo dos proventos passou a considerar a média aritmética simples dos salários de contribuição do servidor corrigida pela inflação, o que acarretou o afastamento do pagamento integral, ressalvado o previsto no art. 70 da Orientação Normativa MPS/SPS n. 2, de 31 de março de 2009, consideradas suas alterações.²⁴ A nova sistemática foi regulamentada pela LF n. 10.887/2004. A regra da média é aplicada a todos os servidores que ingressaram no serviço público após a promulgação da EC n. 41/2003.

²⁴ Art. 70. Na fixação da data de ingresso no serviço público, para fins de verificação do direito de opção pelas regras de que tratam os arts. 68 e 69, quando o servidor tiver ocupado, sem interrupção, sucessivos cargos na Administração Pública direta, autárquica e fundacional, em qualquer dos entes federativos, será considerada a data da investidura mais remota dentre as ininterruptas (nova redação dada pela ON MPS/SPS n. 3, de 04/05/2009).

Até o advento da referida emenda, o cálculo considerava a totalidade da remuneração do cargo efetivo, isto é, o pagamento integral das vantagens incorporáveis, no caso, vencimento básico e gratificações permanentes.

Não obstante a nova regra de cálculo das aposentadorias elencadas no art. 40 da CF (regra permanente), criaram-se regras de transição que permitiram a manutenção da integralidade para servidores que ingressaram antes da EC n. 41/2003. Por exemplo, restou preservado o pagamento integral dos proventos, com base na remuneração do cargo efetivo quando o servidor optar pela aposentadoria do art. 6º da EC n. 41/2003²⁵ ou do art. 3º da EC n. 47/2005²⁶ (regras de transição).

Também restou assegurado o cálculo dos proventos pela integralidade para aqueles servidores que cumpriram todos os requisitos até a entrada em vigor da referida emenda, por força dos princípios constitucionais do direito adquirido e da segurança jurídica.

Ademais, após a vigência da EC n. 41/2003, o instituto da paridade deixou de existir, o que afastou a previsão de igualdade remuneratória entre servidores inativos e em atividade, assegurando aos proventos apenas os reajustes anuais, no intuito de preservar o valor do benefício.

25 Art. 6º Ressalvado o direito de opção à aposentadoria pelas normas estabelecidas pelo art. 40 da Constituição Federal ou pelas regras estabelecidas pelo art. 2º desta Emenda, o servidor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, que tenha ingressado no serviço público até a data de publicação desta Emenda poderá aposentar-se com proventos integrais, que corresponderão à totalidade da remuneração do servidor no cargo efetivo em que se der a aposentadoria, na forma da lei, quando, observadas as reduções de idade e tempo de contribuição contidas no § 5º do art. 40 da Constituição Federal, vier a preencher, cumulativamente, as seguintes condições:

I - sessenta anos de idade, se homem, e cinquenta e cinco anos de idade, se mulher;

II - trinta e cinco anos de contribuição, se homem, e trinta anos de contribuição, se mulher;

III - vinte anos de efetivo exercício no serviço público; e,

IV - dez anos de carreira e cinco anos de efetivo exercício no cargo em que se der a aposentadoria.

26 Art. 3º Ressalvado o direito de opção à aposentadoria pelas normas estabelecidas pelo art. 40 da Constituição Federal ou pelas regras estabelecidas pelos arts. 2º e 6º da Emenda Constitucional n. 41, de 2003, o servidor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, que tenha ingressado no serviço público até 16 de dezembro de 1998 poderá aposentar-se com proventos integrais, desde que preencha, cumulativamente, as seguintes condições:

I - trinta e cinco anos de contribuição, se homem, e trinta anos de contribuição, se mulher;

II - vinte e cinco anos de efetivo exercício no serviço público, quinze anos de carreira e cinco anos no cargo em que se der a aposentadoria;

III - idade mínima resultante da redução, relativamente aos limites do art. 40, § 1º, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, de um ano de idade para cada ano de contribuição que exceder a condição prevista no inciso I do *caput* deste artigo.

Parágrafo único. Aplica-se ao valor dos proventos de aposentadorias concedidas com base neste artigo o disposto no art. 7º da Emenda Constitucional n. 41, de 2003, observando-se igual critério de revisão às pensões derivadas dos proventos de servidores falecidos que tenham se aposentado em conformidade com este artigo.

Observa-se que as reformas instituídas pelas ECs ns. 20 e 41 previram a possibilidade aos servidores que ingressaram antes de sua promulgação de optar pela concessão de aposentadoria com base na remuneração do cargo efetivo, isto é, pelo recebimento integral dos proventos, com paridade.

As regras de transição têm como escopo respeitar e proteger situações pertinentes à expectativa de direito com o intuito de amenizar o impacto das mudanças introduzidas pelas reformas, principalmente pela EC n. 41/2003, em relação aos servidores que se encontravam próximos à concessão do benefício com base nas regras anteriores.

Ocorre que, em relação aos servidores com direito à aposentadoria especial, entre eles os policiais civis e demais cargos sujeitos a atividade de risco (perito, agente penitenciário, etc.), a Constituição não assegurou qualquer regra de transição, com pagamento integral dos proventos e paridade, como previu para a aposentadoria comum, o que fere o princípio constitucional da isonomia.

Assim, da literalidade do texto constitucional, para receber a integralidade dos proventos, o policial civil, por exemplo, que ingressou antes da vigência da EC n. 41/2003 teria, a princípio, de cumprir 35 anos de tempo de contribuição e idade mínima de 60 anos, e a policial, 30 anos de tempo de contribuição e 55 anos de idade. Ou seja, para se beneficiarem do direito de receber o pagamento integral teriam de renunciar à aposentadoria especial.

Entretanto, no enfrentamento dessa questão, o entendimento hoje adotado no âmbito da União e dos estados em relação aos policiais federais e civis e demais carreiras (peritos, papiloscopistas, médicos legistas, etc.) é de assegurar o direito à integralidade dos proventos, com paridade, ao servidor que ingressou antes da vigência da EC n. 41/2003.

No Parecer n. 16/2013/Conjur-MPS/CGU/AGU, aprovado pelo Despacho/Conjur/MPS n. 18/2013, parcialmente apreciado no item 2.3 deste estudo, o MPS também enfrentou a questão do cálculo dos proventos concedidos com fulcro na LCF n. 51/1985, o que se deu na senda anteriormente demonstrada, isto é, pela manutenção da integralidade e da paridade do benefício. Transcreve-se a parte do mencionado parecer que sintetiza a questão:

II.A. Da regra de cálculo da aposentadoria especial dos policiais federais à luz da LC n. 51/1985. Prevalência do entendimento consubstanciado na NOTA N. 33/2011-DEAEX/CGU/AGU-JCMB, aprovado pelo Advogado-Geral da União. Persistência da integralidade

e da paridade aos ocupantes das carreiras policiais, mesmo após a EC n. 41/2003. Inexistência de vinculação da Área Técnica (SPPS/MPS) no exercício da competência do art. 9º da Lei n. 9.717/1998.

No citado parecer está esclarecido que o entendimento da Advocacia-Geral da União vincula apenas os órgãos jurídicos federais, razão de seus termos alcançarem tão somente os policiais federais.

Em sentido semelhante, isto é, pela manutenção da integralidade e da paridade, mas apenas para aqueles policiais que tiverem ingressado no serviço público antes da EC n. 41/2003, e após vários julgamentos sobre a matéria, o Tribunal de Contas do Paraná editou o Prejulgado n. 14, que assim determina:

- A EC 41/2003 inaugurou uma nova sistemática na forma de fixação dos proventos de aposentadoria ao alterar o § 3º do artigo 40 da CR/1988.
- A Lei Federal n. 10.887/2004, que regulamentou o citado parágrafo, é aplicável a todas as aposentadorias previstas nas regras permanentes contidas no artigo 40 e implementadas após a vigência da EC n. 41/2003, que se deu em 31/12/2003, excetuando-se as albergadas por regras de transição que prevejam expressamente outra forma.
- Especificamente quanto aos servidores que ingressaram antes da vigência da EC n. 41/2003 e aqui, em especial, estamos tratando dos policiais civis, e foram prejudicados pela mora do legislador em regulamentar a aposentadoria especial prevista no § 4º do art. 40 da CR/1988, tendo em vista os princípios da segurança jurídica, da igualdade, e harmonizando-os com o princípio da legalidade, proponho:
- os proventos dos servidores policiais civis que ingressaram no serviço público antes da vigência da EC n. 41/2003 que optarem e preencherem integralmente os requisitos da Lei Complementar n. 51/1985 para a aposentadoria especial lá prevista, serão fixados de forma integral pela última remuneração com a garantia da paridade com os servidores em atividade;
- da mesma forma, os proventos dos servidores policiais civis que ingressaram no serviço público antes da vigência da EC n. 41/2003 que optarem e preencherem integralmente os requisitos para a aposentadoria especial previstos na Lei Complementar Estadual n. 93/2002 até 15/04/2009, data da decisão da ADI n. 2.904-5, serão fixados de forma integral pela última remuneração com a garantia da paridade com os servidores em atividade;
- os proventos dos servidores policiais civis que ingressaram no serviço público após a vigência da EC n. 41/2003 serão fixados de acordo com o previsto na Lei Federal n.

10.887/2004, que regulamentou o previsto no art. 40, §§ 3º e 17 da Constituição da República de 1988.

O Tribunal de Contas do Distrito Federal também enfrentou a matéria por meio da Decisão n. 7.996/2009, na qual fixou entendimento de que os policiais civis do Distrito Federal, desde que tenham ingressado no serviço público antes da vigência da EC n. 41/2003 e preenchido os requisitos da LC n. 51/1985, podem se aposentar com proventos integrais, com paridade. Também é esse o entendimento do Estado de Alagoas, nos termos do Parecer n. 001/2013, em resposta à consulta formulada pela Alagoas Previdência, que assim concluiu:

1. Os proventos dos servidores policiais civis que ingressaram no serviço público antes da vigência da Emenda Constitucional n. 41, de 2003, que optarem e preencherem integralmente os requisitos da Lei Complementar n. 51, de 1985, para a aposentadoria especial lá prevista, serão fixados de forma integral pela última remuneração, com garantia da paridade com os servidores em atividade.
2. Os proventos dos servidores policiais civis que ingressaram no serviço público após a vigência da Emenda Constitucional n. 41, de 2003, serão fixados de acordo com o previsto na Lei Federal n. 10.887, de 2004, que regulamentou o previsto no art. 40, §§ 3º e 17 da Constituição da República de 1988.

É consenso que os proventos constituem um dos critérios mais importantes do processo de transferência para a inatividade e, devido ao seu caráter alimentar, se destinam a garantir a subsistência do servidor e seus dependentes. Assim, o entendimento exposto anteriormente se mostra adequado à luz da Constituição da República, pois se harmoniza com os princípios da segurança jurídica e da isonomia.

2.7 Da similaridade das regras constitucionais previstas no art. 40, § 4º (RPPS), e no art. 201, § 1º (RGPS)

Conforme já demonstrado, a aposentadoria especial para os servidores públicos encontra-se fundamentada no art. 40 da CF/1988 para os vinculados ao RPPS e no art. 201 para os regidos pelo RGPS. Este último assim prescreve:

Art. 201 [...]

§ 1º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, ressalvados os casos de

atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física e quando se tratar de segurados portadores de deficiência, nos termos definidos em lei complementar.

Como se verifica, no Regime Geral não há previsão de aposentadoria sob condições de risco, como é o caso da atividade do policial civil, do policial rodoviário, do agente penitenciário, dentre outras carreiras.

Em relação ao direito à aposentadoria especial sob condições que prejudiquem a saúde ou a integridade física, isto é, para o segurado que se encontra exposto aos agentes nocivos químicos, biológicos e físicos, o texto constitucional prevê o direito ao benefício tanto aos assegurados do RPPS como aos assegurados do RGPS. Todavia, para essa modalidade, consoante ficará demonstrado no item 2.8.3, o benefício ainda não foi regulamentado aos abrangidos nos RPPS.

Em razão da omissão legislativa no âmbito da administração pública federal e na dos estados analisados neste estudo, visto que estes detêm competência concorrente para legislar sobre previdência social de seus servidores (item 2.3 deste trabalho), restou assegurada pelo Poder Judiciário, por força de inúmeros MIs e da SV n. 33, a aplicação dos requisitos e dos critérios do RGPS na análise de concessão de aposentadoria ao servidor público. Assim, será devida a aposentadoria especial ao servidor desde que este comprove os mesmos requisitos e exigências previstos para o empregado amparado pelo RGPS.

De acordo com o anexo IV do Decreto n. 3.048/1991, o tempo mínimo de trabalho em condições especiais varia de acordo com a atividade laborada, coexistindo o tempo mínimo de 15 anos, 20 anos e 25 anos.

A aposentadoria especial aos 15 ou 20 anos é devida apenas aos trabalhadores que exercem atividades em mineração subterrânea, em extração de minérios ou nas frentes de produção de modo intermitente e habitual. Tal atividade não se encontra na administração pública.

Em se tratando de atividades sujeitas a condições especiais, nocivas à saúde, por exposição a agentes químicos, físicos e biológicos, faz-se necessário contar 25 anos de atividade habitual e permanente, não ocasional nem intermitente.

Ao contrário do RGPS, à luz da IN SPPS n. 01/2010, com as alterações da IN SPPS n. 3, de 23 de maio de 2014, no RPPS ainda não se admite a conversão de período especial em comum, salvo em relação ao tempo de serviço público sob o regime da CLT ou por determinação judicial, de modo que se faz necessária a comprovação

de todo o tempo especial para possível concessão de aposentadoria especial. Porém, deve-se garantir ao servidor o direito de ter seu pedido analisado sob esse aspecto para possível discussão judicial.

O cálculo dos proventos de aposentadoria especial no RPPS não pode ultrapassar a remuneração do cargo efetivo, isto é, a última remuneração percebida pelo servidor, que é constituída do vencimento básico, do adicional por tempo de serviço e das vantagens permanentes da carreira. Não há paridade entre o servidor aposentado e o servidor ativo, mas apenas o reajuste anual, por força do art. 40, § 8º, da CF/1988, que assim determina:

Art. 40 [...]

[...]

§ 8º. É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios estabelecidos em lei (redação dada pela EC n. 41/2003).

Conforme demonstrado no item 2.6, após a publicação da EC n. 41/2003, o instituto da paridade, que consistia na constante recomposição dos proventos do servidor aposentado na mesma equivalência dos vencimentos do servidor ativo, foi abolido do ordenamento jurídico.

Por sua vez, no RGPS, o cálculo passou a ser pela média das contribuições incidentes sobre a remuneração do segurado, limitado ao teto do benefício pago pelo INSS, atualmente, base outubro/2014, no valor de R\$ 4.390,24.²⁷

Sob o aspecto legal, no RGPS a aposentadoria especial encontra-se consolidada, por meio da LF n. 8.231/1991, seu regulamento, no caso o DF n. 3.048/1991, e demais orientações normativas. O problema, em razão da ausência de legislação regulamentando o benefício nos RPPS, tem sido a adaptação das regras do RPPS aos servidores públicos detentores de cargos efetivos, principalmente no que tange ao histórico funcional sobre eventual contato com agentes nocivos.

27 A paridade para os novos servidores foi extinta com a vigência da EC n. 41. Ocorre que, em razão da ausência de regulamentação dispondo sobre a aposentadoria especial do art. 40, § 4º da CF, o Tribunal de Contas do Paraná e do Distrito Federal, bem como a Procuradoria do Estado de Alagoas, entenderam que os policiais civis ingressos na Administração antes da referida Emenda fazem jus à aposentadoria com proventos integrais e com paridade. São decisões regionais sujeitas a mudanças caso a futura Lei Complementar não adote tal critério. Ademais, no Parecer n. 16/2013/Conjur-MPS/CGU/AGU, que vincula apenas a União, a paridade e a integralidade foram mantidas, mesmo aos policiais admitidos após a EC n. 41/2003.

Além disso, quando não há o registro do histórico funcional do servidor ou as informações específicas do seu local de trabalho para comprovar o período de exposição a agentes nocivos, o reconhecimento do direito torna-se mais difícil. Ou seja, como exigir a certificação do tempo passado nas hipóteses em que não há registros para tal finalidade? Nesses casos, o Poder Judiciário deverá ser acionado para solucionar eventual direito do servidor.

Finalmente, por certo que a LCF n. 142/2013, que regulamentou a concessão da aposentadoria de pessoa com deficiência segurada do RGPS (matéria objeto de análise no próximo item), e demais legislações do RGPS sobre aposentadoria especial servirão de parâmetro para futura regulamentação do direito ao servidor público regido por RPPS que se encontra nas mesmas condições.

2.8 Das modalidades de aposentadoria especial previstas na Constituição Federal

2.8.1 Dos portadores de deficiência

Segundo leciona Ribeiro (2012), a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que as regras para a concessão de aposentadoria devem ser iguais em relação ao RPPS, exceto os casos de servidores portadores de deficiência,²⁸ os que exerçam atividades de risco e aqueles cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, nos termos definidos em LC.

Diante da ausência de lei disciplinando a aposentadoria especial dos portadores de deficiência, até recentemente as concessões dessa natureza tinham de cumprir os requisitos e os critérios gerais previstos para todos os demais segurados.

Desse modo, apesar da previsão constitucional desde 2005, dada pela EC n. 47, a aposentadoria especial para deficientes não podia ser exercida na prática. Nesse cenário, a insegurança jurídica gerou MIs, por meio dos quais servidores demandaram ao Poder Judiciário o esclarecimento acerca de qual regra deveria ser aplicada, ou, em síntese, que este legislasse no lugar do Poder competente.

28 Modalidade incluída pela EC n. 47, de 2005, assim como a aposentadoria especial referente ao exercício de atividade de risco.

A partir da vigência da LCF n. 142/2013,²⁹ o STF passou a determinar, nos inúmeros MIs que recebeu, sua aplicabilidade em relação aos servidores públicos portadores de deficiência. O início da discussão se deu em virtude do MI n. 5.126, que tramitou no STF, requerido por um servidor público que alegava ausência de legislação do governo federal e do Distrito Federal. Ele argumentava ser portador de cervicalgia em razão de seqüela de poliomielite, deficiência física que pode ser reconhecida como causa de aposentadoria especial, prevista no art. 40, § 4º, inciso I, da CF/1988 (*Boletim de Notícias do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro*).

Nos termos do art. 2º da LCF n. 142/2013, a deficiência pode ser de ordem física, mental, intelectual ou sensorial, impedindo o indivíduo de participar ativamente da sociedade em igualdade de condições. São seus termos:

Art. 2º [...] considera-se pessoa com deficiência aquela que tem impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas.

A LC n. 142/2013 adotou o conceito de pessoas com deficiência previsto no art. 1º da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova York), assinada em 30 de março de 2007, aprovada no Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo (DL) n. 186, de 9 de julho de 2008, e promulgada pelo Decreto n. 6.949, de 25 de agosto de 2009, nos seguintes termos:

Art. 1º Pessoas com deficiência são aquelas que têm impedimentos de longo prazo de natureza física, mental, intelectual ou sensorial, os quais, em interação com diversas barreiras, podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas.

Merece ser destacado que a Convenção de Nova York possui *status* de EC em nosso país, considerando que se trata de convenção internacional sobre direitos humanos, pois que aprovada de acordo com o rito previsto no § 3º do art. 5º da CF/1988.³⁰

²⁹ Regulamentada pelo Decreto n. 8.145, de 3 de dezembro de 2013.

³⁰ § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais (*incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004*). (*Atos aprovados na forma deste parágrafo.*)

O MPS regulamentou a aplicação da LF n. 142/2013 por meio da IN MPS/SPPS n. 2, de 13 de fevereiro de 2014, na qual estabeleceu a instrução para reconhecimento, pelos RPPS da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, do direito dos servidores públicos com deficiência, amparados por ordem concedida em MI, à aposentadoria com requisito e critérios diferenciados de que trata o § 4º, inciso I, do art. 40 da Constituição Federal.

Os pontos de destaque dessa instrução é que a aposentadoria poderá ser concedida sem a exigência de idade mínima e que, em função de a aposentadoria da pessoa com deficiência estar prevista no artigo 40 da Constituição Federal, a referida IN prevê o cálculo da aposentadoria pela média salarial e o reajuste pela inflação, sem, portanto, a garantia da integralidade e da paridade.

Com base nesses dois normativos, os servidores públicos com deficiência abrangidos por RPPS serão aposentados voluntariamente, desde que cumprido tempo mínimo de dez anos de efetivo exercício no serviço público e cinco anos no cargo efetivo em que se dará a aposentadoria, observadas as seguintes condições: I - aos 25 anos de tempo de contribuição, se homem, e 20 anos, se mulher, no caso de servidor com deficiência grave; II - aos 29 anos de tempo de contribuição, se homem, e 24 anos, se mulher, no caso de servidor com deficiência moderada; III - aos 33 anos de tempo de contribuição, se homem, e 28 anos, se mulher, no caso de servidor com deficiência leve; ou IV - aos 60 anos de idade, se homem, e 55 anos de idade, se mulher, desde que cumprido tempo mínimo de contribuição de 15 anos na condição de pessoa com deficiência.

Entretanto, não basta ter a prerrogativa do direito à aposentadoria especial para alcançá-la. Após obter uma decisão judicial a seu favor, faz-se necessário que o servidor público com deficiência passe por uma avaliação médica e funcional, obedecendo aos critérios previstos na normatização do RGPS, definidos na Portaria Interministerial SDH/MPS/MF/MPOG/AGU n. 1, de 27 de janeiro de 2014.³¹

Se por um lado ficou demonstrado o caminho que o servidor público portador de deficiência necessita percorrer para obter a respectiva aposentadoria especial, situação que merecia ser facilitada diante de sua previsão constitucional, de outro lado também parte da doutrina argumenta que a aposentadoria dos servidores públicos por-

31 Aprova o instrumento destinado à avaliação do/a segurado/a da Previdência Social e à identificação dos graus de deficiência, bem como define impedimento de longo prazo, para os efeitos do Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999.

tadores de deficiência, por possuírem critérios diferenciados, possivelmente aumentaria os déficits nos regimes de previdência devido, dentre outros fatores, à não previsão orçamentária desse gasto (ausência de fonte de custeio).³² Além disso, Vasconcelos (2013, p. 1) argumenta o seguinte:

O achatamento da base da pirâmide etária e, conseqüentemente, a diminuição da população economicamente ativa faz com que o montante de contribuições vertidas ao sistema de seguridade social diminua. Por outro lado, o alargamento do topo da pirâmide gerado pelo aumento da expectativa de vida da população aumenta os gastos previdenciários.

O possível argumento de que a ausência de fonte de custeio exigida pelo art. 195, § 5º, do texto constitucional³³ seria óbice para o exercício do direito à aposentadoria especial dos servidores públicos de cargos efetivos deficientes, segundo observado por Ribeiro (2012, p. 17), não merece prosperar:

Efetivamente, não se pode afirmar, na espécie vertente, que as decisões judiciais em comentário criaram o direito à aposentadoria especial, já que expressamente previsto na Constituição Federal (CF, art. 40, § 4º) para os servidores públicos, mas apenas estabeleceram parâmetros para o seu exercício, até que sobrevenha lei complementar disciplinando a matéria, *de sorte que o custeio já estava previsto na própria contribuição imposta mensalmente aos servidores e à Administração destinada à aposentadoria, inclusive a especial* (grifo nosso).

Em resumo, o que se percebe dos chefes do Poder Executivo, a quem compete a deflagração do processo legislativo, é um ato omissivo em relação à matéria, pois os processos de aposentadoria dos servidores deficientes somente são analisados nos casos determinados pelo Poder Judiciário.

Entretanto, a solução adotada primou pelo princípio da isonomia entre os servidores públicos e os segurados do RGPS, na medida em que impõe a aplicação dos critérios constantes da LCF n. 142/2013 aliados aos da IN MPS/SPPS n. 02/2014 aos servidores portadores de deficiência abrangidos por RPPS.

32 Segundo o Jornal *Valor Econômico*, na matéria “Com déficit bilionário, 15 estados vão mudar regime de servidor”, de autoria do João Villaverde e Thiago Resende, publicada em 28 de maio de 2012, o déficit dos regimes de previdência dos estados e dos municípios já se aproxima de R\$ 50 bilhões por ano, enquanto o dos servidores federais superará os R\$ 61 bilhões.

33 Art. 195 [...] § 5º Nenhum benefício ou serviço de seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

2.8.2 Dos que exercem atividades de risco

Para Jorge e Munhoz (2012, p. 1), os fundamentos da aposentadoria especial aos sujeitos à atividade de risco são os seguintes:

Algumas atividades profissionais desgastam mais as pessoas ou as colocam em maior risco, fazendo com que elas, quando comparadas às demais, tenham menor tempo de vida útil ou permaneçam de modo mais fragilizado diante das peculiaridades de suas atividades. Nesses casos, o Direito prevê que tais profissionais possam se aposentar com menor tempo de serviço, pois do contrário passariam tempo maior sujeitos a situações de perigo ou desgaste, o que seria injusto.

Em outras palavras, a aposentadoria especial representa um abrandamento nos critérios de acesso ao benefício, com a redução de tempo de serviço ou contribuição. Os mencionados doutrinadores (2012, p. 1) sustentam ainda que:

A Constituição Federal, por exemplo, em seu artigo 40, parágrafo 4º, II, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 47, prevê a chamada aposentadoria especial às atividades de risco, ou seja, àquelas cujo exercício pode representar algum perigo à integridade física do agente público [...].

No ordenamento jurídico brasileiro, a LCF n. 51/1985, que trata da aposentadoria especial do detentor de cargo de policial civil, é o marco legislativo da regulamentação das atividades de risco. Contudo, apesar de se tratar de uma lei nacional, com o advento da Constituição de 1988 a continuidade de sua aplicabilidade foi muitas vezes discutida no Judiciário.

Inicialmente, a posição do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) era pela não recepção da LCF n. 51/1985, uma vez que antes da promulgação da EC n. 47/2005 não havia previsão constitucional para aposentadoria especial para atividades de risco, conforme se extrai do seguinte julgado:³⁴

ADMINISTRATIVO. POLICIAL CIVIL. APOSENTADORIA ESPECIAL. LC N. 51/1985. INAPLICABILIDADE. ART. 40, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, COM REDAÇÃO DADA PELA EC N. 20/1998. LEI COMPLEMENTAR. AUSÊNCIA.

34 No mesmo sentido, as decisões proferidas no RMS 14.976/SC (STJ – 6ª T. – Rel. Min. Paulo Medina – DJU 16/05/2005, p. 417) e no RMS 13.848/MG (STJ 5ª T. – Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca – DJU 01/07/2002).

1. O art. 40, § 4º, da Constituição Federal, com redação dada pela EC n. 20/1998, determina que a aposentadoria especial somente será concedida nos casos de desempenho de atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, cujos critérios serão definidos em lei complementar.

2. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a LC n. 51/1985 não foi recepcionada pela Constituição Federal, pois prevê hipótese de aposentadoria especial sem prestação de serviço prejudicial à saúde ou à integridade física (STJ – 5ª T. RMS 19186/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima – DJU 09/10/2006, p. 313) (grifo do original).

Mais recentemente, o STJ afirmou que a matéria “recepção de lei pela Constituição” deve ser apreciada pelo STF:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO. MÉDICO LEGISTA DA POLÍCIA CIVIL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. APOSENTADORIA VOLUNTÁRIA DE NATUREZA ESPECIAL POR TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL N. 51/1985. MATÉRIA DE DIREITO CONSTITUCIONAL. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O Tribunal *a quo* entendeu que a Lei Complementar Federal n. 51/1985 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. O Estado do Espírito Santo, contrariamente, sustenta que referida Lei Complementar não foi recepcionada pela Constituição, por isso o direito à aposentadoria especial não poderia ser reconhecido nos termos do § único do art. 5º da Lei n. 9.717/1998.

2. *A matéria tratada no recurso especial é de competência do Supremo Tribunal Federal, nos termos do artigo 102, inciso I, da Constituição de 1988, pois o deslinde da questão está em saber se o conteúdo normativo da Lei Complementar n. 51/1985 foi recepcionado materialmente pela Constituição Federal (STJ 6ª T. – AgRg no REsp 895585/ES – Rel. Min. Celso Limongi – Desembargador convocado do TJ/SP – DJe 15/03/2010) (grifo nosso).*

No âmbito do STF, segundo leciona Barros (2012), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.817/DF, o STF julgou inconstitucional o art. 3º da Lei Distrital (LD) n. 3.556/2005,³⁵ oportunidade que reconheceu a recepção da LCF n. 51/1985.

35 Art. 3º Será considerado como de efetivo exercício de atividade policial o tempo de serviço prestado pelo servidor das carreiras policiais civis da Polícia Civil do Distrito Federal, cedido à Administração Pública Direta e Indireta de qualquer dos Poderes da União e do Distrito Federal, até a data da publicação desta Lei.

Barros (2012, p. 92) esclareceu ainda que a partir da decisão da mencionada ADI “o STF passou a negar conhecimento a mandados de injunção impetrados por policiais, postulando a aposentadoria especial prevista no art. 40, § 4º, II, da CF, fundamentando-se a Corte na existência de regulamentação para a hipótese, no caso a destacada LCF n. 51/1985”. Com a recente edição da LCF n. 144, de 15 de maio de 2014, as dúvidas se a LCF n. 51/1985 fora ou não recepcionada pela CF/1988 devem ficar suplantadas.

Deve-se destacar também a existência da ADI n. 5.129, proposta pelo Partido Social Democrata Cristão (PSDC), na qual este questiona o inciso I do artigo 1º da LCF n. 51/1985, na redação dada pelo artigo 2º da LCF n. 144/1914, que prevê a aposentadoria compulsória do servidor policial (civil, federal, rodoviário e ferroviário, incisos I a IV do art. 144 da CF/1988) aos 65 anos de idade.

Para o PSDC, a promulgação da referida LC apresenta dois aspectos de inconstitucionalidade:

1. em relação à aposentadoria compulsória, ela infringe preceitos constitucionais, pois a CF/1988 diz no seu art. 40, § 1º, inciso II que o servidor será aposentado, compulsoriamente, aos 70 anos de idade, com proventos proporcionais ao tempo de contribuição;
2. a LCF n. 51/1985 não foi recepcionada pela CF/1988, e, nesse sentido, a LC n. 144/1914 não poderia dispor de maneira diversa.

A citada ADI, até a data da conclusão deste estudo, em outubro de 2014, ainda não se encontrava julgada.

Todavia, em relação ao primeiro ponto, embora o próprio § 4º do art. 40 da CF/1988 não aceite a adoção de requisitos e critérios diferenciados, ele também ressalva exceções nos termos definidos em leis complementares, dentre elas encontram-se os servidores que exercem atividades de risco, ficando a expectativa de qual será a decisão do STF.

Em relação à LCF n. 51/1985, de acordo com a jurisprudência do STF, conforme já abordamos, ela foi recepcionada pela CF/1988.

Uma vez que, consoante demonstrado no item 2.4, para deflagração do processo legislativo, a matéria é de competência de iniciativa do chefe do Poder Executivo,

identificamos a tramitação do PLC n. 554/2010,³⁶ apresentado pelo presidente da República, que visa a regulamentar o inciso II do § 4º, do art. 40 da CF/1988, disciplinando a aposentadoria especial dos servidores públicos titulares de cargos efetivos que exerçam atividades de risco de todas as Unidades da Federação, nos órgãos elencados nos incisos I a IV do art. 144 da CF/1988,³⁷ e também as exercidas no controle prisional, carcerário ou penitenciário e na escolta de preso.

O PLC n. 554/2010 objetiva revogar a LCF n. 51/1985, exigir idade mínima na carreira e afastar a paridade e a integralidade dos proventos, cujo cálculo passará a se fazer pela média dos salários de contribuição. Segundo ensina Queiroz (2010, p. 1-2), o servidor que exerce atividade de risco somente fará jus à aposentadoria especial se cumprir, cumulativamente, os seguintes requisitos:

1. trinta anos de contribuição, sendo 25 deles de efetivo exercício em atividade de risco;
2. cinco anos no cargo em que se dará a aposentadoria; e
3. 55 anos de idade, se homem, e 50, se mulher.

Na hipótese de o mencionado PLC ser aprovado, os servidores com direito a se aposentar pela regra geral da aposentadoria voluntária, com garantia da paridade ou da integralidade, asseguradas nas regras de transição ECs ns. 20, 41 e 47, receberão benefícios previdenciários de valor superior, caso cumpram os requisitos da aposentadoria voluntária normal, aos benefícios que receberiam caso se aposentassem pelas novas regras da aposentadoria especial. Naturalmente que esse raciocínio vale somente para aqueles que tiverem ingressado antes da promulgação da EC n. 41/2003, porque a regra da paridade e da integralidade não é válida para aqueles que tiverem ingressado após essa data.

Vale ressaltar que a redação do PLC n. 554/2010 guarda coerência com as recentes soluções adotadas para os portadores de deficiência (LC n. 142/13 e IN MPS/SPPS n. 02/2014) e para as atividades que prejudiquem a saúde ou a integridade física (art. 57 da Lei n. 8.213/1991).

36 Segundo informações disponíveis no sítio < <http://www.camara.gov.br> >, a última ação foi o recebimento do projeto em 30/04/2012 pela Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público (CTASP), que o apensou ao PLP n. 330/2006.

37 Vide nota remissiva n. 11.

2.8.3 Dos que exercem atividades sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física

A concessão de aposentadoria especial para o servidor público que trabalha em condições passíveis de prejudicar sua saúde ou sua integridade física se encontra prevista no art. 40, § 4º, III, da CF/1988.

A previsão constitucional em destaque, apesar de ter sua redação dada pela EC n. 47/2005, não trouxe grandes mudanças em relação à redação anterior, tendo em vista que ela apenas reestruturou o dispositivo de modo que ele continua a acolher a possibilidade já contida na redação original da CF/1988.

Ao analisar o sistema normativo, Monte (2012, p. 92) observou que “a Constituição Federal, reconhecendo o sacrifício da atividade a que estão submetidos esses servidores, permite que eles sejam aposentados com um tempo de contribuição menor do que o exigido para os demais profissionais”. Monte (2012, p. 93) leciona também o seguinte:

A efetivação desse direito constitucional, no entanto, reclama a edição de lei complementar na qual devem restar estabelecidos os termos de concessão do benefício. Isto é, deve dizer os requisitos a serem adimplidos, os meios de comprovação, o modo de concessão, entre outros pontos. Todavia, o fato é que, além de ainda hoje a norma infraconstitucional não ter sido editada, a Lei n. 9.717/1998, que traça as regras gerais dos regimes próprios, sofreu a inclusão de dispositivo, por medida provisória com efeitos praticamente *ad eternum* resguardados pela EC n. 32/2001, na qual foi aposta expressa vedação de concessão de aposentadoria especial a servidor público antes da edição da referida lei complementar [...].

Segundo demonstramos no item 2.5 deste trabalho, a mora legislativa na edição de comentada lei complementar levou inúmeros servidores públicos a buscarem os respectivos benefícios por meio de MIs, com vistas a lhes assegurar o exercício do direito de serem aposentados com regras diferenciadas, matéria essa pacificada pelo STF em relação à modalidade sob exame (MONTE, 2012).

No dia 9 de abril de 2014, o STF aprovou a SV n. 33, consolidando o entendimento de que o parâmetro alusivo à aposentadoria especial para o servidor público detentor de cargo efetivo, enquanto não for editada a lei complementar exigida pelo texto constitucional, é aquele contido no art. 57 da LF n. 8.213/1991. Porém, a SV ficou limitada à modalidade sob exame, no caso ao inciso III do § 4º do art. 40 da Constitui-

ção. Todavia, essa limitação não impede que os servidores portadores de deficiência e os que desempenham atividades de risco tenham direito à aposentadoria especial. Lecionam Cardoso e Silva Júnior (2014, p. 5) que:

A limitação ao inciso III do § 4º do art. 40 da Constituição (atividades exercidas em condições especiais prejudiciais à saúde ou à integridade física) não significa que os servidores portadores de deficiência e os que desempenham atividades de risco não têm direito à aposentadoria especial. Essas duas hipóteses não foram inseridas no enunciado porque os Ministros entenderam que não há um número suficiente de decisões reiteradas do STF sobre o tema, requisito exigido no art. 103-A da Constituição. Portanto, os servidores públicos têm direito à aposentadoria especial, independentemente da existência de lei específica regulamentadora desse benefício.

Em razão da SV n. 33, o MPS publicou a Nota Técnica n. 2 de 15 de maio de 2014, na qual consta a orientação aos RPPS da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, dando conta de que estes não estão mais limitados a examinar os pedidos da aposentadoria especial de que trata o art. 40, § 4., III, da Constituição Federal apenas dos servidores que obtiveram decisão judicial favorável ao seu pedido.

Diante desse posicionamento, devem ser examinados os requerimentos de aposentadoria formulados por todos os servidores, visto que as normas do RGPS passaram a ser aplicáveis a todos os segurados dos RPPS naquilo que lhe forem pertinentes e até que seja editada lei complementar específica, devendo ser observado, no entanto, que a extensão não é ampla, pois no verbete sumular consta a expressão “no que couber”, que estabelece a possibilidade de restrição para a adoção das normas do RGPS ao servidor.³⁸

Calha destacar que o posicionamento do STF anteriormente à edição da SV n. 33 levou o MPS/SPS a editar a IN n. 1, de 22 de julho de 2010,³⁹ aplicável aos RPPS, com alterações dadas pela IN MPAS n. 03/2014.

Ademais, de acordo com o demonstrado no item 2.5 deste trabalho, o Poder Executivo precisou regulamentar os procedimentos para dar cumprimento às decisões dos tribunais, editando também diversas orientações normativas.

38 Para que não fiquem dúvidas, a expressão neste parágrafo “todos os servidores” diz respeito apenas aos atingidos pelo inciso III do art. 40, § 4º, III.

39 Estabelece instruções para o reconhecimento do tempo de serviço público exercido sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física pelos regimes próprios de previdência social para fins de concessão de aposentadoria especial aos servidores públicos amparados por mandado de injunção.

Por força do que dispõe a SV do STF n. 33, o servidor público detentor de cargo efetivo fará jus à aposentadoria especial desde que cumpridas as exigências do art. 57 da Lei Federal n. 8.213/1991, isto é, a aposentadoria especial será concedida ao servidor que exerceu atividades em condições prejudiciais à saúde ou à integridade física, que esteve exposto a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou à associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física pelo período de 25 anos de trabalho permanente, não ocasional nem intermitente.

O referido artigo 57 considera trabalho permanente aquele que é exercido de forma não ocasional nem intermitente, no qual a exposição do servidor ao agente nocivo seja indissociável da prestação do serviço público.

A comprovação do tempo especial deve observar os requisitos e a documentação exigidos a cada época, conforme detalhado na IN MPS/SPS n. 1, atualizada pela IN n. 03/2014, conforme já dito.

Portanto, o objetivo da mencionada IN é uniformizar os procedimentos administrativos para a concessão da aposentadoria especial prevista no art. 57 da LF n. 8.213/1991 aos servidores públicos com fundamento na SV n. 33 ou amparados por MI em relação às modalidades previstas nos incisos I e II do § 4, do art. 40, enquanto não for editada a lei complementar prevista no § 4º em comento.

A referida IN segue os mesmos moldes da legislação federal que prevê a aposentadoria especial aos trabalhadores celetistas. Tanto é assim que os requisitos são os mesmos, conforme breve resumo de seus artigos, senão vejamos:

- I. cumprimento à SV 33 ou que o servidor esteja amparado por ordem concedida em MI pelo STF;
- II. o reconhecimento de tempo sob condições especiais prejudiciais à saúde dependerá de comprovação do exercício de atribuições do cargo público de modo permanente, não ocasional nem intermitente (art. 2º, § 1º);
- III. não admite a comprovação de tempo de serviço sob condições especiais por meio de prova exclusivamente testemunhal ou apenas pelo recebimento de adicional de insalubridade ou equivalente (art. 2º, § 2º);
- IV. exposição a agentes nocivos físicos, químicos ou biológicos acima dos limites de tolerância (art. 3º, II);
- V. o pedido de concessão de aposentadoria especial deve ser instruído com o PPP, Laudo Técnico e Parecer da Perícia Médica (art. 7º);

VI. o Laudo Técnico deve ser expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho (art. 9º);

VII. a análise para a caracterização e o enquadramento do exercício de atribuições com efetiva exposição a agentes nocivos prejudiciais à saúde ou à integridade física é de responsabilidade de Perito Médico (art. 11); e

VIII. o valor da aposentadoria especial replica o cálculo do RGPS (art. 14).

Ainda, o médico do trabalho deverá realizar análise pericial, proferindo parecer conclusivo que instrua a concessão. O cálculo deve ser feito pela média aritmética simples das maiores remunerações, utilizadas como base para as contribuições do servidor aos regimes de previdência a que esteve vinculado, atualizado pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), correspondente a 80% de todo o período contributivo desde a competência de julho de 1994 ou desde o início da contribuição, nos termos da LF n. 10.887/2004. Também não faz jus à paridade.

Por fim, destaca-se que eventual tempo de serviço em que o servidor exerceu atividades sob condições especiais, porém na condição de celetista, deverá ser certificado pelo INSS, órgão ao qual compete seu reconhecimento.

Em relação ao tempo de serviço público em condições especiais de período anterior ao estatutário, este deverá ser reconhecido pelo RPPS por meio do órgão competente para que este promova a respectiva certificação.

É conveniente que o órgão responsável de cada ente defina a quem cabe a responsabilidade pela emissão do parecer médico sobre a incidência dos agentes nocivos químicos, físicos ou biológicos e os respectivos períodos.

Cabe observar que, nos termos do Anexo IV do DF n. 3.048/1999, o tempo de 15 anos é devido para atividade de mineração no subsolo em frente de produção; vinte anos para mineração subterrânea cujas atividades sejam afastadas da produção; e 25 anos para as demais atividades sob condições especiais exercidas em exposição aos agentes físicos, químicos e biológicos. Portanto, o exercício do cargo não assegura mais a aposentadoria especial, mas sim a exposição aos agentes nocivos prejudiciais à saúde.

A propósito, permanência é o período em que o segurado, no exercício de todas as suas funções, esteve exposto a agentes nocivos físicos, químicos e biológicos. Haverá quebra de permanência se o segurado realizar atividades consideradas comuns.

Por sua vez, habitualidade diz respeito à atividade realizada todos os dias da jornada de trabalho do segurado. Significa que todos os dias do mês de trabalho o segurado se encontra exposto aos agentes nocivos ou assemelhados – uma repetição de obrigações diurnas ou noturnas próprias do serviço executado. Entendem-se compreendidos nessa jornada os diversos períodos legais para repouso, como o descanso semanal remunerado, os feriados e as férias anuais.

Destaca-se que atualmente os agentes e as atividades passíveis de gerar o direito ao benefício também se encontram regulamentados no Anexo IV do Decreto n. 3.048/1999, que estabelece os agentes físicos, químicos e biológicos que ensejarão o direito à aposentadoria especial quando a concentração ou a intensidade do agente superar os limites de tolerância. Limite de tolerância é a concentração ou a intensidade máxima ou mínima relacionada à natureza e ao tempo de exposição ao agente que não causará danos à saúde durante sua vida laboral.

O Decreto n. 3.048/1991, Anexo IV, define agentes nocivos como aqueles que possam trazer ou ocasionar danos à saúde ou à integridade física do trabalhador nos ambientes de trabalho em função de sua natureza, sua concentração, sua intensidade e ao fator de exposição, considerando-se:

- a) risco físico: ruído, calor, frio, vibração, radiação ionizante, radiação não ionizante, umidade excessiva e pressões anormais;
- b) riscos químicos: poeiras, fumos, névoas, neblinas, gases ou vapores;
- c) agentes biológicos: bactérias, fungos, bacilos, parasitas, protozoários e vírus.

Outro aspecto importante a ser destacado é a descaracterização do direito à aposentadoria especial pela existência de Equipamento de Proteção Individual (EPI). A partir da publicação da Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998,⁴⁰ e da Ordem de Serviço INSS/DSS n. 600, de 2 de junho de 1998,⁴¹ restou estabelecido que se o EPI diminui a intensidade do agente a limite de tolerância, não caberá o direito ao benefício de aposentadoria especial.

Em virtude da exigência de edição complementar para regulamentação do art. 40, § 4º, III da CF/1988 e da mora legislativa, diversos projetos de leis complementares (PLCs) foram apresentados no Congresso Nacional na tentativa de regular o direito

40 Altera dispositivos das Leis ns. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

41 Dispõe sobre o enquadramento e a comprovação do exercício de atividade especial.

previsto na Constituição. Assim, tramita naquela Casa o PLC n. 555/2010, apresentado pela presidente da República, o qual visa a regulamentar o inciso III do § 4º do art. 40 da CF/1988. Este PLC adota, em síntese, para a concessão de aposentadoria especial aos servidores públicos os mesmos conceitos e regras do Regime Geral, desde que tenham dez anos de exercício público e cinco anos no cargo, definindo ainda que o cálculo dos proventos será pela média, sem paridade. O projeto não prevê a conversão de tempo especial em comum.

Por todo o exposto, defronte da indiscutível mora legislativa em regulamentar o dispositivo constitucional que estabelece a adoção de critérios e requisitos diferenciados para a aposentadoria dos servidores públicos enquadrados no inciso III, § 4º do art. 40, não se pode admitir que o segurado tenha seu direito tolhido, devendo os órgãos competentes viabilizarem o fim dessa omissão.

Apesar do posicionamento recente do STF, torna-se imperioso que o legislador, atento às demandas existentes e, mais que isso, aos princípios constitucionais, promova, efetivamente, a edição da norma reclamada pelo art. 40, § 4º, III, da CF/1988, dando real efetividade à previsão constitucional.

2.8.4 Das atividades exercidas pelos militares

A questão a ser debatida neste item é se a aposentadoria dos militares poderia ser considerada espécie de aposentadoria especial, uma vez que a previsão constitucional se encontra no art. 40, § 4º, e esse artigo, com exceção do seu § 9º,⁴² destina-se apenas aos servidores civis.

Na redação originária da CF/1988, os militares eram classificados como servidores públicos. Todavia, com o advento da EC n. 18/1998, restou definido que os militares compõem gênero distinto do dos servidores civis, sendo tal entendimento adotado por Bulos (2008) e Gasparini (2002). Gasparini (2002, p. 224-225) esclarece o seguinte:

A Emenda Constitucional n. 18/1998 promoveu uma grande alteração na Seção III do Capítulo VII do Título III, que tratava dos Servidores Públicos Militares (art. 42). Hoje essa seção cuida dos Militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios (art. 42), sem chamá-los de servidores. Estes são, na atual sistemática constitucional, uma espécie de agente público: agente público militar ou, simplesmente, agente militar.

42 Art. 40 [...] § 9º O tempo de contribuição federal, estadual ou municipal será contado para efeito de aposentadoria e o tempo de serviço correspondente para efeito de disponibilidade.

Alguns autores, em razão da distinção entre servidores civis e militares, reconhecem o direito subjetivo desses agentes públicos à existência de um Regime de Previdência específico. Nesse sentido, Campos (2009), quando da análise dos Regimes de Previdência, aponta a existência de quatro regimes, isto é, além dos três já mencionados (RPPS, RGPS e RPC) também o Regime Próprio Social Militar (RPSM).

Todavia, neste texto, a fim de se evitar confusões conceituais, tratou-se o servidor público por servidor civil para distingui-lo do militar. Pois bem, as regras previdenciárias dos militares estaduais e distritais estão previstas no art. 42, § 1º, da CF/1988,⁴³ e para os militares das Forças Armadas (Exército, Marinha e Aeronáutica), no art. 142, § 3º, X.⁴⁴

Do art. 40, apenas seu § 9º é aplicado aos militares estaduais e distritais, e o art. 142, que versa sobre os militares das Forças Armadas, não traz qualquer vinculação com o art. 40, ou seja, as normas de aposentadoria e pensão do artigo 40 não se aplicam aos militares.

Os dispositivos constitucionais que versam sobre os militares conferiram autonomia à União para legislar sobre os militares membros das Forças Armadas e a cada estado e ao Distrito Federal para estabelecerem, dentre outros aspectos estatutários, as regras específicas sobre a previdência social de seus militares.

Diante da autonomia constitucional conferida aos entes subnacionais, as questões polêmicas sobre aposentadoria e pensão enfrentadas pelas reformas constitucionais quanto aos servidores civis⁴⁵ também poderão ser objeto de alteração para os militares, cabendo à União legislar sobre os militares membros das Forças Armadas e a cada estado e ao Distrito Federal estabelecer as regras específicas sobre a previdência social de seus militares.

Esclarece-se que militares não se “aposentam”, são transferidos para a inatividade a partir de regras predefinidas, inicialmente para a reserva e após, passado o período passível de convocação, para a reforma.

43 Art. 42. Os membros das Polícias Militares e Corpos de Bombeiros Militares, instituições organizadas com base na hierarquia e disciplina, são militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

§ 1º Aplicam-se aos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, além do que vier a ser fixado em lei, as disposições do art. 14, § 8º; do art. 40, § 9º; e do art. 142, §§ 2º e 3º, cabendo à lei estadual específica dispor sobre as matérias do art. 142, § 3º, inciso X, sendo as patentes dos oficiais conferidas pelos respectivos governadores.

44 Art. 142 [...] § 3º [...] X - a lei disporá sobre o ingresso nas Forças Armadas, os limites de idade, a estabilidade e outras condições de transferência do militar para a inatividade, os direitos, os deveres, a remuneração, as prerrogativas e outras situações especiais dos militares, consideradas as peculiaridades de suas atividades, inclusive aquelas cumpridas por força de compromissos internacionais e de guerra.

45 *Vide* nota remissiva n. 2.

Os estados e a União sempre possuíram legislações específicas para os militares. De modo geral, seus estatutos preveem tanto as normas de regência da função quanto as previdenciárias.

Desse modo, para melhor compreensão se a aposentadoria dos militares poderia ser tida como modalidade de aposentadoria especial serão analisadas, a título de exemplo, as leis específicas sobre a matéria dos militares federais e dos estados pesquisados (AL, ES, PR e SC).

O objetivo da análise será o de conhecer se essas leis apresentam aspectos que evidenciam serem as regras para concessão de aposentadoria similares às das aposentadorias especiais, disciplinadas para os servidores civis com fulcro no art. 40, § 4º, da CF/1988, sem adentrar nos pormenores das especificidades de seus benefícios.

2.8.4.1 Dos militares federais (Forças Armadas)

As Forças Armadas têm como regulamentação basilar a LF n. 6.880, de 9 de dezembro de 1980, conhecida como Estatuto dos Militares, que embora tenha sofrido alterações ainda se encontra em vigor.

Os militares federais têm direito à transferência para a reserva remunerada quando completam trinta anos de serviço,⁴⁶ ou ainda quando implementam a idade limite estabelecida, sendo variável para oficiais entre 48 e 66 anos e para praças, entre 44 e 54 anos de idade.

Por outra regra, o militar das Forças Armadas passa para a reserva, de modo compulsório, quando atingir a faixa etária entre 48 e 66 anos de idade para os oficiais e de 44 a 54 anos de idade para os praças, conforme o posto ou a graduação.⁴⁷ Será reformado quando atingida a idade que varia de 60 a 68 anos para os oficiais, também de acordo com o posto ou a graduação, e o limite de 56 anos para os praças, ocorrendo, ainda, algumas outras hipóteses, como por motivos incapacitantes e inclusão na cota compulsória.⁴⁸

Em razão de que as leis específicas não preveem idade mínima ou outros requisitos para transferência para a inatividade, como tempo mínimo no cargo, a título

46 Art. 97 da Lei Federal n. 6.880/1980.

47 Arts. 96, II, e 98 da Lei Federal n. 6.880/1980.

48 Art. 106 e seguintes da Lei Federal n. 6.880/1980.

ilustrativo, o militar das Forças Armadas passa para a reserva remunerada, a pedido, com trinta anos de serviço,⁴⁹ sem necessitar, nessa hipótese, combinar qualquer outro requisito.

No cômputo do tempo de serviço, será considerado, inclusive, o tempo de serviço privado, nos termos do que prevê o art. 93 do Decreto da União n. 4.307, de 18 de julho de 2002.⁵⁰

Os períodos de licença especial adquiridos até 29 de dezembro de 2000 poderão ser usufruídos ou contados em dobro para efeito de inatividade, e nessa situação para todos os efeitos legais, ou convertidos em pecúnia no caso de falecimento do militar, ficando assegurada a remuneração integral ao militar que optar pelo gozo de licença especial. Tal hipótese está prevista na MP n. 2.215, de 10/2001, do mesmo modo que o já citado art. 93 do Decreto n. 4.307/2002 trata o caso de férias não gozadas, ficando evidente a possibilidade da contagem de tempo ficto para efeitos de transferência para a reserva ou a reforma.

Diante do exposto, resta nítido que os militares federais ingressam na inatividade por modalidade especialíssima de transferência para a inatividade, ou seja, a não previsão constitucional de modalidade de aposentadoria especial aos militares, a exemplo daquela inserta no art. 40, § 4º para os servidores civis, nunca foi óbice para a não concessão de regras especiais de aposentadoria para os militares.

Pelo exposto, os critérios gerais para a concessão do benefício da reserva remunerada e da reforma carecem de adequação aos novos paradigmas previdenciários, que prestigiem regras atuariais sustentáveis, pois a redução do tempo de contribuição em até dez anos (se comparada com as regras aplicáveis aos servidores civis), conforme o caso, gera um significativo impacto na folha de pagamento, podendo representar entre 15% e 20% do total desembolsado pelos entes previdenciários, razão pela qual o tema merece ser enfrentado de forma racional.

49 Arts. 96, I, e 97 da Lei Federal n. 6.880/1980.

50 Art. 93. No cálculo dos anos de serviço do militar poderão ser computados os tempos de serviço previstos nos arts. 33, 36 e 37 da MP n. 2.215-10, de 2001, e nos incisos I, III e VI do *art. 137 da Lei n. 6.880, de 1980*.
§ 1º O tempo de serviço em atividade privada vinculada ao Regime Geral de Previdência Social, prestado pelo militar, anteriormente à sua incorporação, matrícula, nomeação ou reinclusão, desde que não superposto a qualquer outro tempo de serviço público, será contado apenas para efeito de passagem para a inatividade remunerada.

§ 2º Os períodos de férias não gozadas até 29 de dezembro de 2000 poderão ser contados em dobro, conforme art. 36 da Medida Provisória n. 2.215-10, de 2001, desde que registrados nos assentamentos do militar.

2.8.4.2 Dos militares do Estado de Alagoas

No Estado de Alagoas, a Lei Estadual (LE) n. 5.346, de 26 de maio de 1992, é a legislação que prevê as principais regras relativas aos militares, especialmente sobre a transferência para a inatividade. Nesse estado, a regra de transferência com proventos integrais é de após 25 anos de contribuição para o policial do sexo feminino e de trinta anos de contribuição para o policial do sexo masculino.

A LE n. 5.346/1992 dedica um capítulo específico para regras de contagem de tempo, admitindo como tempo de serviço efetivo aquele prestado a qualquer órgão público mesmo antes do ingresso na carreira de policial militar estadual. É possível computar com a denominação de tempo de serviço também períodos de tempo averbados de atividade prestada em atividade privada. Assim, nos termos da citada lei, a diferença entre tempo de serviço e tempo de efetivo serviço é o acréscimo ao tempo de efetivo serviço de períodos de atividade privada. O tempo de serviço será sempre a base de cálculo nos casos de proporcionalidade de proventos.

A transferência para a reserva remunerada ocorrerá a pedido ou *ex officio*. A LE n. 5.346/1992 não prevê idade mínima para a transferência para a reserva remunerada a pedido. Os militares do sexo masculino que contarem com trinta anos de contribuição e os do sexo feminino com 25 anos podem requerer sua transferência, conforme previsto no art. 50 da norma em tela, com proventos integrais. A dita lei também assegura, por ocasião da transferência para a reserva remunerada, o mesmo subsídio dos postos ou da graduação do militar quando na ativa.

O breve panorama acerca da legislação do Estado de Alagoas demonstra que as regras de aposentadoria dos militares daquele estado também apresentam o mesmo tempo de contribuição da LCF n. 51/1985, com as alterações da LCF n. 144/2014, aplicável ao servidor público policial, analisada no item 2.8.2 deste estudo, bem como a permanência efetiva de ao menos vinte anos na atividade de risco. Entretanto, a legislação federal exige tempo mínimo de exercício em cargo de natureza estritamente policial, requisito não demandado em Alagoas.

No Estado de Alagoas não há exigência de tempo mínimo no exercício da atividade de risco militar (LE n. 5.346/1992 – Estatuto dos Policiais Militares), somente para o policial civil (LC n. 28/2010).

Em suma, os militares do Estado de Alagoas também ingressam na inatividade com regras “especialíssimas” de reserva e/ou reforma, muito semelhantes às dos militares federais.

2.8.4.3 Dos militares do Estado do Espírito Santo

No Estado do Espírito Santo, a LE n. 3.196 de 9 de janeiro de 1978, regulamenta a transferência para a inatividade dos militares. Para o policial militar masculino são exigidos trinta anos de tempo de contribuição, com pelo menos vinte anos na atividade estritamente policial, ou seja, a passagem do policial militar à situação de inatividade, mediante transferência para a reserva remunerada, verificar-se-á *ex-officio* ao completar trinta anos de serviço, podendo esta ser dispensada na vigência de estado de guerra, estado de sítio ou em caso de mobilização. Em relação às mulheres, exigem-se 25 anos de contribuição, com no mínimo 15 anos de atuação na polícia.

No que se refere à reforma (a qual será organizada, anualmente, no mês de fevereiro, sempre que os policiais militares que houverem atingido a idade limite de permanência na reserva), ela será *ex-officio* e será aplicada quando o militar:

- I – atingir 65 anos de idade;
- II – for julgado incapaz, definitivamente, para o serviço ativo da Polícia Militar;
- III – estiver agregado por mais de dois anos por ter sido julgado incapaz temporariamente, mediante homologação de Junta Superior de Saúde, ainda que se trate de moléstia curável;
- IV – for condenado à pena de reforma prevista no Código Penal Militar por sentença passada em julgado;
- V – sendo oficial, a tiver determinada pelo Tribunal de Justiça do Estado, em julgamento por ele efetuado, em consequência do Conselho de Justificação a que foi submetido;
- VI – sendo aspirante a oficial PM ou praça com estabilidade assegurada, for para tal indicado, ao comandante-geral da Polícia Militar, em julgamento de Conselho de Disciplina.

A inativação do policial militar do Espírito Santo dar-se-á em consequência de:

- I – ferimento recebido em operações policiais militares ou na manutenção da ordem pública ou enfermidade contraída nessa situação, ou que nela tenha sua causa eficiente;
- II – acidente em serviço;
- III – doença, moléstia ou enfermidade adquirida com relação de causa a condições inerentes ao serviço;
- IV – tuberculose ativa, alienação mental, neoplasia maligna, cegueira, lepra, paralisia irreversível incapacitante, cardiopatia grave, mal de Parkinson, pênfigo, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave e outras moléstias que a lei indicar com base nas conclusões da medicina especializada;

V – acidente ou doença, moléstia ou enfermidade sem relação de causa e efeito com o serviço.

Nos casos previstos em I, II, III e IV, o policial será reformado com qualquer tempo de serviço. No que toca ao item V, o policial militar da ativa será reformado com: remuneração proporcional ao tempo de serviço se oficial ou praça com estabilidade assegurada e com remuneração calculada com base no soldo integral do posto ou graduação desde que, com qualquer tempo de serviço, seja considerado inválido, isto é, impossibilitado total e permanentemente para qualquer trabalho.

Em síntese, as regras de inativação dos militares do Espírito Santo guardam consonância com a legislação federal aplicável aos cargos de policial, no caso da LCF n. 51/1985, com as alterações da LCF n. 144/1914, que apresenta critérios de concessão dos proventos de forma mais benéfica do ponto de vista funcional e remuneratório das regras aplicáveis aos servidores civis.

2.8.4.4 Dos militares do Estado do Paraná

No Estado do Paraná, a Lei n. 1943, de 23 de janeiro de 1954, que trata do Código da Polícia Militar; a Lei n. 6.417, de 3 de julho de 1973, que dispõe sobre o Código de Vencimentos; e a Lei n. 6.774, de 8 de janeiro de 1976, que prescreve sobre a organização básica da Corporação, são os diplomas que regulamentam a concessão da reserva remunerada e a reforma dos policiais militares.

Com base na legislação citada, o militar será transferido para a reserva remunerada compulsória após completar 35 anos de serviço público, ou atingir a idade limite estabelecida para cada posto, no caso do soldado, 53anos, e sucessivamente até o coronel completar 60 anos. Por sua vez, será devida a transferência para a reserva remunerada a pedido, com proventos integrais, o policial militar que conte com trinta anos de serviço público.

Com 25 anos de serviço público e com pelo menos 15 anos na administração estadual, os proventos serão proporcionais. Todavia, será integral o benefício após 25 anos de serviço público, com pelo menos dez anos de serviço como músico, corneteiro, radiotelegrafista, radiotécnico do serviço de telecomunicações, de operações direta com raios-X ou substância radioativa.

Destaca-se ainda que o tempo de serviço prestado na iniciativa privada não é computado para efeito de transferência para a reserva remunerada, ou reserva compulsória, sob pena de ilegalidade do ato concessivo.

O pedido de inativação do policial militar, com base na Lei n. 1.943/1954, somente poderá ser deferido após cumprido totalmente o tempo de serviço público prescrito, uma vez que se trata de uma regra especial, não comportando, assim, interpretação ampliativa, não se admitindo a contagem de tempo de serviço que não seja exercido em atividade pública.

O benefício será calculado com base nas vantagens do posto ou da graduação, independentemente de tempo mínimo de exercício.

Em resumo, no Estado do Paraná as regras são um pouco mais restritivas se comparadas àquelas aplicáveis aos militares federais, mas mais benéficas do que aquelas exigidas dos servidores civis, o que não afasta o caráter “especial” de suas disposições.

2.8.4.5 Dos militares do Estado de Santa Catarina

No Estado de Santa Catarina, a exemplo dos Estados de Alagoas e do Espírito Santo, a regra geral da aposentadoria dos militares é a da aposentadoria especial, com proventos integrais, de 25 anos de serviço para o policial do sexo feminino e de trinta anos para o policial do sexo masculino. Nesse estado, as regras de transferência à inatividade encontram-se previstas na LE n. 6.218, de 10 de fevereiro de 1983.

A partir da alteração promovida pela Lei Complementar Estadual (LCE) n. 343, de 18 de março de 2006, militares do sexo feminino tiveram tratamento diferenciado dos militares do sexo masculino, com previsão de transferência para a reserva remunerada desde que comprovem 25 anos de contribuição, contando com pelo menos 15 anos de exercício em qualquer atividade da carreira, se mulher, e trinta anos de contribuição, contando com pelo menos vinte anos de exercício em qualquer atividade da carreira, se homem.

Posteriormente, a LCE n. 378, de 23 de abril de 2007, flexibilizou a regra, exigindo tão somente 25 ou trinta anos de serviço, respectivamente, se mulher ou homem, com proventos integrais equivalentes à remuneração correspondente ao grau hierárquico superior ou melhoria desta, regra prevista nos arts. 50 e 104 da LE n. 6.218/1983.

A LCE n. 614, de 20 de dezembro de 2013,⁵¹ alterou a redação do § 1º do art. 50 da LE n. 6.218/1983, mantendo as regras sobre tempo de serviço, e estabeleceu, quando do ingresso à inatividade, as seguintes vantagens:

51 Fixou o subsídio mensal dos militares estaduais, conforme determinam o § 9º do art. 144 da Constituição da República e o art. 105-A da Constituição do Estado e estabelece outras providências.

- ao oficial militar estadual – os proventos correspondentes ao subsídio do posto imediato ao seu;
- ao oficial militar estadual ocupante do último posto da hierarquia militar – o subsídio de seu próprio posto, acrescido do percentual de 17,6471% ;
- ao subtenente militar estadual – subsídio do posto de 2º tenente;
- aos demais praças militares estaduais – subsídio da graduação imediatamente superior.

Com o advento da LCE n. 616, de 20 de dezembro de 2013, a regra do citado art. 104, incisos I e II, respectivamente, passou a exigir trinta anos de serviço, se homem, desde que 25 anos sejam de efetivo serviço na carreira policial militar, e 25 anos de serviço, se mulher, desde que vinte anos sejam de efetivo serviço na carreira policial militar.

A LE n. 6.218/1983 também contém mais especificidades nos critérios de acesso à aposentadoria. Todavia, nesta análise, o objetivo foi conhecer a regra geral e sua eventual semelhança com as regras das aposentadorias especiais. Ou seja, atualmente as regras de aposentadoria dos militares do Estado de Santa Catarina estão muito parecidas com a legislação federal aplicável aos servidores civis, amparados pelo art. 40 da CF/1988 e detentores de cargos de policial, no caso da LCF n. 51/1985, com as alterações da LCF n. 144/1914, sendo mais um exemplo de legislação que mostra que a aposentadoria desses militares pertence a uma espécie de aposentadoria especial.

2.8.4.6 Considerações sobre a legislação analisada

A despeito da possibilidade de contagem de tempo de serviço prestado em outras atividades, como no caso do Estado de Alagoas, no julgamento da ADI n. 3.817/DF, segundo mencionado no item 2.8.2 deste estudo, o STF julgou inconstitucional o art. 3º da LD n. 3.556/2005⁵² justamente porque esse artigo previa como especial o trabalho desenvolvido por policial fora da respectiva atividade finalística.

São partes de seus termos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º DA LEI DISTRITAL N. 3.556/2005. SERVIDORES DAS CARREIRAS POLICIAIS CIVIS CEDIDOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

⁵² Art. 3º Será considerado como de efetivo exercício de atividade policial o tempo de serviço prestado pelo servidor das carreiras policiais civis da Polícia Civil do Distrito Federal, cedido à Administração Pública Direta e Indireta de qualquer dos Poderes da União e do Distrito Federal, até a data da publicação desta lei.

DIRETA E INDIRETA DA UNIÃO E DO DISTRITO FEDERAL: TEMPO DE SERVIÇO CONSIDERADO PELA NORMA QUESTIONADA COMO DE EFETIVO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE POLICIAL. AMPLIAÇÃO DO BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA ESPECIAL DOS POLICIAIS CIVIS ESTABELECIDO NO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL N. 51, DE 20/12/1985. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. [...]

3. O art. 1º da Lei Complementar Federal n. 51/1985 que dispõe que o policial será aposentado voluntariamente, com proventos integrais, após 30 (trinta) anos de serviço, desde que conte pelo menos 20 anos de exercício em cargo de natureza estritamente policial foi recepcionado pela Constituição da República de 1988. *A combinação desse dispositivo com o art. 3º da Lei Distrital n. 3.556/2005 autoriza a contagem do período de vinte anos previsto na Lei Complementar n. 51/1985 sem que o servidor público tenha, necessariamente, exercido atividades de natureza estritamente policial*, expondo sua integridade física a risco, *pressuposto para o reconhecimento da aposentadoria especial do art. 40, § 4º, da Constituição da República: inconstitucionalidade configurada*. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente (grifo nosso).

A decisão acima evidencia não ser possível o cômputo de atividade desenvolvida sem risco ou em condições normais nas mesmas regras da aposentadoria especial para servidores civis.

Entretanto, em face da autonomia dos entes para legislar sobre previdência dos militares, na prática, segundo as legislações analisadas nos tópicos precedentes, a regra para estes é bem mais flexibilizada do que os critérios de concessão de aposentadoria especial para os servidores públicos civis acobertados por RPPS ou pelos profissionais regidos pelo RGPS.

Agregue-se ainda que é de conhecimento público que boa parcela dos militares não desenvolve atividade-fim da carreira, mas sim atividade-meio, algumas delas de cunho essencialmente administrativo, razão pela qual deve ser questionado se a esses militares caberia tratamento diferenciado no que concerne à “contagem de tempo de serviço”, se comparadas com aquelas desenvolvidas com risco de vida e/ou em condições insalubres.

A aplicação do mesmo critério no quesito “contagem de tempo de serviço” para o militar que, ao longo de sua carreira, desenvolveu parte ou todo o período em atividade-meio, sem exigir a combinação de outro requisito a não ser o tempo de contribuição,⁵³ revela modalidade especialíssima de aposentadoria a esse grupo que desenvolve dita

53 *Vide* nota remissiva n. 42.

atividade-meio, na medida em que há o benefício da redução do tempo de serviço sem haver a exposição de risco de vida ou trabalho prejudicial à saúde.

No caso em exame, o legislador poderia adotar norma similar à dos professores, os quais aproveitam apenas o tempo dedicado em sala de aula para fins de cômputo à aposentadoria especial, ou então poderia exigir, à semelhança do RGPS, a elaboração de PPP como forma de averiguar a natureza especial daquele tempo de serviço/contribuição.

Então, retomando a reflexão se a aposentadoria dos militares poderia ser considerada espécie de aposentadoria especial, se comparada com aquelas já disciplinadas com fulcro no art. 40, § 4º, da CF/1988, a resposta é afirmativa em relação às Forças Armadas e aos Estados de Alagoas, Espírito Santo e Santa Catarina, pois as respectivas legislações preveem redução de tempo de serviço ou contribuição, havendo a possibilidade de o militar federal se aposentar com proventos integrais com trinta anos de serviço (regra para ambos os sexos) e, no caso dos três estados citados, com 25 anos de contribuição para o policial do sexo feminino e com trinta anos de contribuição para o policial do sexo masculino.

Em relação ao Estado do Paraná, não obstante sua legislação apresentar regras mais restritivas se comparadas às dos militares federais e dos estados citados no parágrafo precedente, ainda assim elas são mais benéficas do que aquelas aplicáveis aos servidores civis, o que não afasta o caráter “especial” de suas disposições.

Ademais, a possibilidade de contagem de tempo ficto, de contagem de tempo de serviço desenvolvido fora da carreira ou da atividade finalística e a promoção no momento da passagem para a inatividade são aspectos que, somados à redução do tempo de contribuição, tornam a modalidade de transferência do militar distinta e contrária aos paradigmas da previdência social brasileira, que preconizam a contributividade, o equilíbrio financeiro e atuarial, dentre outros.

3 EXPERIÊNCIAS DOS ESTADOS

3.1 Estado de Alagoas

No Estado de Alagoas foi editada a LCE n. 28, de 10 de setembro de 2010, que dispõe sobre a aposentadoria especial dos servidores integrantes das carreiras da Polícia Civil, com fundamento no art. 40, § 4º, II, da CF/1988.

Para a obtenção da aposentadoria especial, os servidores que integram as carreiras do quadro da Polícia Civil do Estado de Alagoas aposentar-se-ão com proventos integrais após trinta anos de contribuição, desde que contem com pelo menos vinte anos de efetiva atividade de risco.

A Procuradoria-Geral do Estado de Alagoas firmou entendimento, por meio do Parecer Coletivo PGE/CE n. 00.001/2013, dando conta de que embora o estado tenha editado a LCE n. 28/2010 a situação jurídica de aplicabilidade da LC n. 51/1985 não se altera, pois ambas trazem a mesma norma, inclusive enunciados idênticos.

Quanto aos casos de paridade e integralidade, observa-se claramente que as reformas previram a possibilidade de aqueles servidores que já estavam em atividade quando da vigência da EC n. 41/2003 se aposentarem, obedecidos os critérios determinados, com proventos integrais equivalentes à última remuneração, além de manterem a paridade com os servidores em atividade.

Em relação à aposentadoria especial sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, o Estado de Alagoas não possui legislação específica, e o benefício é concedido com base no art. 57 da LF n. 8.213/1995, dispensando a juntada de MI, em razão da SV do STF n. 33.

Da mesma forma, a aposentadoria para o servidor deficiente também carece de regulamentação estadual, de modo que o benefício é concedido apenas em razão de condenação judicial.

3.2 Estado do Espírito Santo

O Estado do Espírito Santo não possui lei estadual específica, aplicando-se o art. 57 da LF n. 8.213/1991, combinado com a SV n. 33 do STF, no que se refere à aposentadoria especial dos servidores que trabalham em condições especiais prejudiciais à saúde ou à integridade física.

Aos servidores portadores de deficiência, diferentemente do INSS, o Instituto de Previdência dos Servidores do Estado do Espírito Santo (IPAJM) ainda não regulamentou a matéria.

Em relação à LCF n. 51/1985, de acordo com o Parecer/Consulta TC-024/2013,⁵⁴ formulado pelo Egrégio Tribunal de Contas do Espírito Santo, o IPAJM deverá aplicar a referida lei complementar para os policiais civis.

54 Disponível em: < <http://www.tce.es.gov.br/portais/portaltcees/cidadao/consulta-documentos.aspx?id=0> > .

Em relação ao policial militar, a transferência para a reserva remunerada e a reforma por idade ou incapacidade é regulamentada pela Lei Estadual n. 3.196, de 9 de janeiro de 1978.

Em suma, quando se tratar de aposentadoria especial de atividade exercida sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, aplicar-se-á o art. 57 da LF n. 8.213/1991 combinado com a SV n. 33 do STF. Aos servidores portadores de deficiência, não há lei estadual específica sobre o tema, sendo os casos discutidos na Justiça por meio de mandados de injunção. Aos policiais civis é aplicada a LCF n. 51/1985.

3.3 Estado do Paraná

A aposentadoria especial do policial civil é regulamentada pela LCF n. 51/1985. O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, no Mandado de Segurança (MS) n. 5113362/2008, como também o Tribunal de Contas do Estado, por meio do Prejulgado n. 14, de 29 de julho de 2011, já se pronunciaram a respeito da recepção da norma pela EC n. 20/98.

No que tange ao policial militar, a transferência para a reserva remunerada e a reforma por incapacidade ou limite de idade é regulamentada pela Lei Estadual n. 1943, de 23 de junho de 1954.

Não há legislação prevendo a aposentadoria especial para os agentes penitenciários. O pedido é analisado à luz das regras da aposentadoria comum.

Em relação à aposentadoria especial sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, o benefício é concedido no art. 57 da LF n. 8.213/1991, combinado com a SV n. 33 do STF, e dispensa a juntada de MI.

Da mesma forma, a aposentadoria para o servidor deficiente também carece de regulamentação estadual, de modo que o benefício é concedido apenas em razão de condenação judicial.

3.4 Estado de Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina editou as seguintes legislações sobre aposentadoria especial, com fulcro no art. 40, § 4º, II e III, da Constituição da República:

- **Grupo SSP – bombeiro militar e policial militar.** Com o advento da LCE n. 616/2013,⁵⁵ passou-se a exigir, se homem, trinta anos de serviço, desde que 25 anos de efetivo serviço na carreira de policial militar, e, se mulher, 25 anos de serviço, desde que vinte anos sejam de efetivo serviço na carreira de policial militar.
- **Grupo Segurança Pública (SSP) – Polícia Civil, Sistema Prisional e Sistema de Atendimento ao Adolescente Infrator.** As regras encontram-se previstas na LCE n. 335, de 2 de março de 2006.⁵⁶ De acordo com seu art. 1º, o titular de cargos integrantes deste grupo será aposentado voluntariamente com proventos integrais, desde que comprove trinta anos de contribuição, contando com pelo menos vinte anos de exercício em qualquer atividade da carreira, se homem, e as mesmas regras para mulher, desde que observados, respectivamente, 25 e 15 anos.

Para a Polícia Civil, a matéria também se encontra prevista no art. 81 da Lei n. 6.843, de 29 de julho de 1986,⁵⁷ com a redação da LCE n. 609, de 20 de dezembro de 2013. Por sua vez, a LCE n. 611, de 20 de dezembro de 2013, fixou o subsídio mensal dos integrantes do Grupo Segurança Pública – Polícia Civil, Subgrupo Agente da Autoridade Policial, conforme determinam o § 9º do art. 144 da Constituição da República e o art. 105-A da Constituição do Estado, e estabelece outras providências.

- **Grupo SSP – Perícia Oficial.** De acordo com o art. 18 da LCE n. 374, de 30 de janeiro de 2007, o titular desta carreira será aposentado voluntariamente com proventos integrais desde que comprove trinta anos de contribuição, contando com pelo menos vinte anos de exercício em atividade privativa da carreira no Estado de Santa Catarina, se homem, e 25 anos de contribuição, contando com pelo menos 15 anos) de exercício em atividade privativa da carreira no Estado de Santa Catarina, se mulher.⁵⁸

55 No item 2.8.4.5 deste estudo, constam as legislações anteriores sobre aposentadoria dos militares do Estado de Santa Catarina e comentários sobre as vantagens concedidas por ocasião da transferência à inatividade.

56 Com a redação da Lei Complementar n. 343, de 18 de março de 2006.

57 A LCE n. 609/2013, em seu art. 9º, deu nova redação ao art. 81 da Lei n. 6.843/1986 e concedeu promoções e benefícios financeiros por ocasião da transferência à inatividade, sem previsão de incidência da contribuição previdenciária durante a atividade, em contrariedade com as regras da LF n. 9.717/1998, art. 1º, X.

58 Essa mesma regra constou do art. 80 da Lei n. 15.156, de 11 de maio de 2010, que “Institui o Plano de Carreiras e Vencimentos do Grupo Segurança Pública – Perícia Oficial e adota outras providências”. Já a Lei Complementar n. 610, de 20 de dezembro de 2013, fixou o subsídio mensal dos integrantes do Quadro de Pessoal do Instituto Geral de Perícias (IGP) e estabelece outras providências.

Segundo informações prestadas pela Gerência de Inativos do Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina (Iprev), a aposentadoria especial a esse grupo de servidores não vem sendo concedida em função de dúvidas da plena validade dessas leis. Todavia, como não se identificou nenhuma ADI declarando sua inconstitucionalidade, essas normas foram consideradas neste estudo, até porque a LCE n. 412, de 26 de junho de 2008, em seu art. 98, garantiu as regras de aposentadoria da LCE n. 374/2007.⁵⁹

Quanto às demais atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, o estado não possui legislação com regras de aposentadoria diferenciadas, razão da aplicação da SV n. 33 do STF. Do mesmo modo, a aposentadoria especial para o servidor deficiente também carece de regulamentação estadual e, segundo demonstrado no item 2.5 deste estudo, os entes apenas vêm concedendo essa modalidade nas hipóteses de condenação judicial. Todavia, no Estado de Santa Catarina até a data desta pesquisa (outubro de 2014) não houve nenhuma ocorrência.

3.5 Considerações sobre as despesas com a folha de pagamento dos estados pesquisados

Quanto às despesas com a folha de pagamento dos entes pesquisados (ativos e inativos), os dados recebidos encontram-se consolidados na Tabela 1, segregados, para cada estado, nas carreiras que possuem regras especiais de aposentadoria e outra que apresenta os dados dos servidores sem carreira especial.

Paralelamente às quantidades de servidores das respectivas carreiras, constam os percentuais de cada carreira, comparados com a quantidade total e, com o mesmo formato, uma coluna com os valores em “milhões de reais” e seus percentuais.

59 Art. 98. Ficam garantidas as regras de aposentadoria previstas nas Leis Complementares [...] n. 374, de 30 de janeiro de 2007, aplicando-se subsidiariamente a presente Lei Complementar.

Tabela 1. Quantidade e despesa de servidores ativos e inativos segregados por modalidade de aposentadoria nos Estados de AL, ES, PR e SC

		2013								R\$
ESTADO	CATEGORIA	SERVIDORES ATIVOS				SERVIDORES INATIVOS				
		QTDE	%	R\$	%	QTDE	%	R\$	%	
AL	TOTAL GERAL	37.326	100,00	1.400.249.720,56	100,00	21.002	100,00	849.861.495,64	100,00	
	TOTAL CARREIRA ESPECIAL	18.459	49,45	757.684.176,42	54,11	12.807	60,98	542.000.414,47	63,78	
	Magistério	7.348	19,69	206.458.362,11	14,74	8.841	42,10	312.362.017,19	36,75	
	Polícia Militar e Corpo de Bombeiro	9.313	24,95	414.649.237,84	29,61	3.625	17,26	205.490.634,52	24,18	
	Polícia Civil	1.798	4,82	136.576.576,47	9,75	341	1,62	24.147.762,76	2,84	
	Demais Carreiras	18.867	50,55	642.565.544,14	45,89	8.195	39,02	307.861.081,17	36,22	
ES	TOTAL GERAL	41.263	100,00	2.039.275.840,90	100,00	27.254	100,00	1.207.639.154,03	100,00	
	TOTAL CARREIRA ESPECIAL	18.485	44,80	857.024.205,45	42,03	19.391	71,15	828.431.213,38	68,60	
	Magistério	8.345	20,22	262.447.553,79	12,87	14.768	54,19	444.073.566,74	36,77	
	Polícia Militar e Corpo de Bombeiro	7.666	18,58	401.075.445,05	19,67	3.839	14,09	282.764.329,59	23,41	
	Polícia Civil	2.474	6,00	193.501.206,61	9,49	784	2,88	101.593.317,05	8,41	
	Demais Carreiras	22.778	55,20	1.182.251.635,45	57,97	7.863	28,85	379.207.940,65	31,40	
PR	TOTAL GERAL	158.253	100,00	9.346.594.616,24	100,00	106.236	100,00	6.145.874.544,03	100,00	
	TOTAL CARREIRA ESPECIAL	90.567	57,23	4.411.720.113,37	47,20	65.473	61,63	3.390.177.435,32	55,16	
	Magistério	66.735	42,17	2.919.274.695,91	31,23	44.697	42,07	1.848.030.331,68	30,07	
	Polícia Militar e Corpo de Bombeiro	19.643	12,41	1.143.835.912,10	12,24	17.412	16,39	1.207.500.354,32	19,65	
	Polícia Civil	4.189	2,65	348.609.505,36	3,73	3.364	3,17	334.646.749,32	5,45	
	Demais Carreiras	67.686	42,77	4.934.874.502,87	52,80	40.763	38,37	2.755.697.108,71	44,84	
SC	TOTAL GERAL	86.452	100,00	4.069.352.161,89	100,00	44.836	100,00	2.388.183.796,16	100,00	
	TOTAL CARREIRA ESPECIAL	41.800	48,35	2.189.968.583,00	53,82	32.740	73,02	1.651.291.085,93	69,14	
	Magistério	21.959	25,40	982.621.229,28	24,15	24.461	54,56	1.088.413.768,78	45,57	
	Polícia Militar e Corpo de Bombeiro	13.887	16,06	771.235.412,22	18,95	7.201	16,06	484.826.525,85	20,30	
	Polícia Civil	3.460	4,00	286.502.531,79	7,04	990	2,21	71.692.085,41	3,00	
	Sistema Prisional e Sistema de Atendimento ao Adolescente Infrator	2.042	2,36	106.881.565,43	2,63	53	0,12	2.331.690,86	0,10	
	Perícia Oficial	452	0,52	42.727.844,28	1,05	35	0,08	4.027.015,03	0,17	
	Demais Carreiras	44.652	51,65	1.879.383.578,89	46,18	12.096	26,98	736.892.710,23	30,86	

Fonte: ES: Secretaria Estadual de Gestão e Recursos Humanos;

SC: Sistema Integrado de Gestão de Recursos Humanos (SIGRH) e Sistema Informatizado de Recursos Humanos (SIRH);

AL: Secretaria de Estado da Gestão Pública (Segesp);

PR: Setor de Atuária da Paraná Previdência

Obs.: Quantidade: posição dez./2013. Despesa: fluxo do ano de 2013.

Desse modo, apresentar-se-á, na sequência, análise dos dados da Tabela 1 a respeito do comportamento das despesas do período analisado (exercício de 2013) e da quantidade de servidores existentes no mês de dezembro de 2013, com destaque para os dados das despesas realizadas com a folha de pagamento das carreiras que possuem regras especiais de aposentadoria.

Com base nos dados acima, observa-se que, de modo geral, as carreiras detentoras de regras especiais de aposentadoria estão se sobrepondo às demais carreiras nos respectivos valores e quantidades de servidores. Esse fato, futuramente, trará sérios problemas ao fluxo financeiro e atuarial dos planos previdenciários dos estados em função da diminuição da receita previdenciária, visto que, com a aposentação dos servidores, há a redução da participação contributiva destes com seu respectivo órgão previdenciário.

Observa-se também que a participação da quantidade dos beneficiados das aposentadorias especiais é sempre maior nos inativos do que nos ativos. Essa informação permite-nos deduzir que a passagem para a inatividade se dá com maior celeridade, tendo em vista que o tempo de contribuição das carreiras especiais é inferior ao das outras carreiras.

Quanto aos servidores ativos, os dados demonstram que as carreiras especiais já se equivalem com a quantidade de servidores das demais carreiras. Essa informação é muito preocupante porque indica a tendência de aumento desses percentuais ao longo do tempo.

O estudo revela ainda que na folha dos inativos a participação das carreiras especiais em quantidade de servidores e valores pagos é superior aos números apresentados para as demais carreiras. Essa realidade demonstra que se as contribuições dos servidores e a contribuição patronal repassadas forem insuficientes para honrar o pagamento da folha ou se o órgão previdenciário não dispuser de boa situação financeira, o ente será obrigado a cobrir essa insuficiência de caixa, o que provavelmente já deve estar ocorrendo.

Com base nos números consignados na tabela, observa-se que o que deveria ser tratado como exceção, no caso o direito à aposentadoria especial, na verdade tornou-se uma regra. Ou seja, a aposentadoria com tempo de contribuição reduzido deixou de ser um benefício em favor de poucos para se tornar o benefício da maioria dos servidores. Por certo que esses RPPS não suportarão os respectivos custos, pois a concessão do benefício compromete o equilíbrio atuarial e financeiro de qualquer fundo que apresente esse formato.

Logo, infere-se que alguma providência tenha de ser tomada a curto ou a médio prazos no intuito de cobrir futura insuficiência de recursos. E, nesse sentido, a discussão deverá passar pelo argumento de que, por força da redução do tempo de contribuição, a contribuição previdenciária deverá ser maior para compensar o encurtamento do tempo para aquisição do benefício. Em outras palavras, faz-se necessário um acréscimo do percentual da contribuição descontada do servidor beneficiado com a aposentadoria especial em face do servidor que fará jus à aposentadoria comum.

Por fim, conclui-se que se os Estados de Alagoas, Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina apresentam a situação anteriormente descrita possivelmente em outros estados e municípios brasileiros isso não deva ser muito diferente. Então, alguma medida deverá ser adotada num futuro próximo para garantir o equilíbrio financeiro dos RPPS. Caso contrário, os Regimes serão comprometidos, pois não haverá recursos suficientes para pagar benefícios instituídos com alíquotas que não representem os respectivos financiamentos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho buscou realizar análise acerca da aposentadoria especial dos servidores públicos no âmbito dos RPPS e demonstrou que o benefício se encontra presente nos dois regimes de previdência social de caráter obrigatório: o RPPS e o RGPS.

A aposentadoria especial é um direito constitucional que garante ao servidor a aposentadoria com redução no tempo de contribuição. Apesar de a previsão de aposentadoria especial constar desde o texto originário da Constituição Federal de 1988; em relação aos RPPS, a matéria ainda carece de regulamentação, em que pese a edição de normas de cunho orientador do Ministério da Previdência Social.

A competência concorrente para legislar sobre previdência social e a iniciativa privativa do chefe do Poder Executivo para deflagrar o processo legislativo foi demonstrada no estudo. Por conseguinte, em face do princípio da simetria dos Poderes, evidencia-se a possibilidade de os entes subnacionais (estados, Distrito Federal e municípios) disciplinarem as especificidades do benefício em favor de seus servidores, sendo que, dos estados pesquisados, apenas o de Santa Catarina já editou leis com essa finalidade, como demonstrado em item próprio.

Por sua vez, todos os estados pesquisados possuem legislação com regras especiais para os policiais militares (Alagoas, Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina) editadas com fulcro no art. 42, § 1º, da CF/1988.

Em decorrência da judicialização da matéria, diante da omissão legislativa na regulamentação das normas gerais sobre aposentadoria especial (art. 40, § 4º, da CF/1988), o Poder Executivo foi forçado a promover regulamentações destinadas a atender às decisões do Poder Judiciário, que determinou aplicar no âmbito dos RPPS as mesmas regras do RGPS, no que couber, e apenas em se tratando das atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, em especial o disposto no art. 57 da Lei n. 8.213/1991, que apresenta cálculo do benefício pela média.

Para os deficientes, no âmbito do RPPS, o governo federal editou a IN MPS n. 02/2014, que tem como escopo estabelecer regras para o cumprimento das decisões em MIs, pois não há regulamentação em favor desse grupo de servidores. Ou seja, apenas quando compelidos judicialmente os entes passam a analisar se os pedidos de aposentadoria dos deficientes atendem aos requisitos legais, com base nos critérios disciplinados para o RGPS.

O mesmo procedimento relativo aos deficientes também se aplica às demais atividades de risco não regulamentadas, isto é, o servidor ainda necessita de um mandado de injunção a seu favor determinando que o respectivo ente faça a apreciação de seu pedido de aposentadoria especial, hipótese que também vem sendo determinada com a aplicação da LC n. 142/2013.

Em paralelo, recentemente o governo federal editou a LCF n. 142/2014, que versa sobre a aposentadoria dos deficientes no âmbito do RGPS. Editou também a LCF n. 144/2014, alterando a LCF n. 51/1985, que versa sobre a servidora pública civil, ocupante de cargo de policial, modificando o tempo de contribuição, com redução de cinco anos. Assim, a policial civil poderá obter o direito à aposentadoria especial após 25 anos de tempo de contribuição com pelo menos 15 anos na carreira.

Apesar da grande discussão da matéria no Judiciário e das recentes regulamentações, de modo geral a aposentadoria especial ainda é matéria de intensa controvérsia, até porque se trata de um benefício desconhecido na Administração Pública. O desafio no momento é colocar em prática as novas exigências, em especial os documentos que provem o cumprimento dos requisitos atualmente presentes, como também para fatos passados, quando esses mesmos documentos não eram então exigidos.

Ademais, com essas novas regulamentações, novos ângulos do direito previdenciário estão sendo construídos. Certamente levará um tempo até o tema ficar devidamente ajustado, sendo muito provável que o Judiciário será demandado para a solidificação dos procedimentos relacionados à implementação do benefício.

A previsão de regulamentação das normas gerais por meio de lei complementar, exigência do art. 40, § 4º, do texto constitucional, necessita de providências urgentes no sentido de se ver essa norma publicada para possibilitar a análise dos pedidos na esfera administrativa e, conseqüentemente, desonerar o Poder Judiciário de demandas cujo mérito não é controvertido, desde que presentes todos os requisitos de concessão por parte do servidor.

Por fim, faz-se necessário observar que a aposentadoria especial atualmente é a regra, e não a exceção, de modo que novos requisitos e exigências serão necessários para a concessão do benefício, como, por exemplo, o aumento da alíquota da contribuição previdenciária para compensar a redução do tempo de contribuição e, quiçá, ainda, exigência de idade mínima, tendo em vista a longevidade crescente em favor dos servidores.

REFERÊNCIAS

- ALAGOAS (Estado). **Lei Complementar n. 28**, de 10 de setembro de 2010. Dispõe sobre a Aposentadoria Especial dos servidores integrantes das carreiras da Polícia Civil de Alagoas, com fundamento no art. 40, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.gabinetecivil.al.gov.br> > .
- _____. **Lei n. 5.346**, de 26 de maio de 1992 – Dispõe sobre o Estatuto dos Policiais Militares do Estado de Alagoas e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.gabinetecivil.al.gov.br> > .
- _____. PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO. **Parecer Coletivo n. 001/2013**, de 20 de abril de 2013 – Ementa: Constitucional. Aposentadoria Especial. Polícia Civil. Cálculo de Proventos. Emenda Constitucional n. 41/2003. Lei Complementar Federal n. 51, de 1985. art. 40, § 4º, da CR 88. Princípios Constitucionais da Segurança Jurídica e da Igualdade. Servidores que ingressaram antes da vigência da EC n. 41/2003. Possibilidade de fixação dos proventos integrais pela última remuneração e paridade. Servidores que ingressaram depois da vigência da EC n. 41/2003. Aplicação da Lei Federal n. 10.887/2003.
- BARROS, Clemliton da Silva. **A aposentadoria especial do servidor público e o mandado de injunção**: análise da jurisprudência do STF acerca do art. 40, § 4º, da CF. Campinas: Servanda Editora, 2012. 512 p.
- BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .
- _____. ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO. Parecer Conjur-MPS/CGU/AGU n. 16/2013 – Ementa: Previdenciário e Constitucional, art. 40, § 4º, da CF/1988. Aposentadoria Especial dos Policiais Federais. Forma de Cálculo dos Proventos. Disponível em: < www.previdencia.gov.br/arquivo/office > .

_____. **Decreto n. 3.048**, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Decreto n. 4.307**, de 18 de julho de 2002. Regulamenta a Medida Provisória n. 2.215/2010, de 31 de agosto de 2001, que dispõe sobre a reestruturação da remuneração dos militares das Forças Armadas, altera as Leis ns. 3.765, de 4 de maio de 1960, e 6.880, de 9 de dezembro de 1980, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Decreto n. 6.949**, de 25 de agosto de 2009. Promulga a Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Decreto n. 8.145**, de 3 de dezembro de 2013. Altera o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999, para dispor sobre a aposentadoria por tempo de contribuição e por idade da pessoa com deficiência. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Decreto n. 186**, de 9 de julho de 2008. Aprova o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova York, em 30 de março de 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Emenda Constitucional n. 3**, de 17 de março de 1993. Altera os artigos 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Emenda Constitucional n. 18**, de 5 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre o regime constitucional dos militares. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Emenda Constitucional n. 20**, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Emenda Constitucional n. 41**, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os artigos 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3º do art. 142 da Constituição Federal e dispositivo da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Emenda Constitucional n. 47**, de 5 de julho de 2005. Altera os artigos. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Instrução Normativa MPAS/SPPS n. 1**, de 22 de julho de 2010. Estabelece instruções para o reconhecimento do tempo de serviço público exercido sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física pelos regimes próprios de previdência social para fins de concessão de aposentadoria especial aos servidores públicos amparados por Mandado de Injunção. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Instrução Normativa MPAS/SPPS n. 2**, de 13 de fevereiro de 2014. Estabelece instruções para o reconhecimento, pelos Regimes Próprios de Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, do direito dos servidores públicos com deficiência, amparados por ordem concedida em Mandado de Injunção, à aposentadoria com requisitos e critérios diferenciados de que trata o § 4º, inciso I, do art. 40 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Lei n. 6.880**, de 9 de dezembro de 1980. Dispõe sobre o Estatuto dos Militares. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> .

_____. **Lei n. 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei n. 8.213**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei n. 9.717**, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei n. 9.732**, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis ns. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei n. 10.887**, de 18 de junho de 2004. Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei n. 11.301**, de 10 de maio de 2006. Altera o art. 67 da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, incluindo, para os efeitos do disposto no § 5º do art. 40 e no § 8º do art. 201 da Constituição Federal, definição de funções de magistério. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 51**, de 20 de dezembro de 1985. Dispõe sobre a aposentadoria do servidor público policial, nos termos do § 4º do art. 40 da Constituição Federal. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 142**, de 8 de maio de 2013. Regulamenta o § 1º do art. 201 da Constituição Federal, no tocante à aposentadoria da pessoa com deficiência segurada do Regime Geral de Previdência Social – RGPS. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar nº 144**, de 15 de maio de 2014. Atualiza a ementa e altera o art. 1º da Lei Complementar n. 51, de 20 de dezembro de 1985, que “Dispõe sobre a aposentadoria do funcionário policial, nos termos do art. 103, da Constituição Federal”, para regulamentar a aposentadoria da mulher servidora policial. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Medida Provisória n. 2.215**, de 31 de agosto de 2011. Dispõe sobre a reestruturação da remuneração dos militares das Forças Armadas, altera as leis ns. 3.765, de 4 de maio de 1960, e 6.880, de 9 de dezembro de 1980, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. Ministério da Previdência Social. **Parecer/Conjur/MPS n. 210/2009** – Ementa: Possibilidade de Estados, Distrito Federal e Municípios legislar com base no art. 24, § 3º, da CF/1988. Disponível em: < www.previdencia.gov.br/arquivo/office > .

_____. **Nota Técnica n. 02/2014/CGNAL/DRPSP/SPPS/MPS**, de 15 de maio de 2014. Amplitude dos efeitos da Súmula Vinculante nº 33. Aplicação das normas do RGPS na concessão da aposentadoria especial de que trata o art. 40, § 4º, III, da Constituição Federal aos servidores amparados em RPPS, que exercem atividades sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física. Disponível em: < <http://www.previdencia.gov.br> > .

_____. **Ordem de Serviço INSS/DSS n. 600**, de 2 de junho de 1998. Enquadramento e comprovação do exercício de atividade especial. Disponível em: < http://www.feb.unesp.br/jcandido/acustica/Textos/INSS_DSS_600.doc > .

_____. **Orientação Normativa SRH/MPOG n. 06**, de 21 de junho de 2010. Estabelece orientação aos órgãos e entidades integrantes do Sipec quanto à concessão de aposentadoria especial de que trata o art. 57 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, aos servidores públicos federais amparados por Mandados de Injunção. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Orientação Normativa SRH/MPOG n. 10**, de 5 de novembro de 2010. Estabelece orientação aos órgãos e entidades integrantes do Sipec quanto à concessão de aposentadoria especial de que trata o art. 57 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991 (Regime Geral de Previdência Social), aos servidores públicos federais amparados por Mandados de Injunção. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Orientação Normativa MPAS n. 2**, de 31 de março de 2009. Os Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos titulares de cargos efetivos, dos Magistrados, Ministros e Conselheiros dos Tribunais de Contas, membros do Ministério Público e de quaisquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações observarão o disposto nesta Orientação Normativa.

_____. **Orientação Normativa MPAS n. 16**, de dezembro de 2013. Esta Orientação Normativa estabelece orientações aos órgãos e entidades integrantes do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal (Sipec) quanto aos procedimentos administrativos necessários à instrução e à análise dos processos que visam ao reconhecimento do direito à aposentadoria especial com fundamento no art. 57 da Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991, aplicável por força da Súmula Vinculante n. 33 ou por ordem concedida em Mandado de Injunção. Publicado no **DOU** de 24/12/2013. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. **Portaria Interministerial SDH/MPS/MF/MPOG/AGU n. 1**, de 27 de janeiro de 2014 – Aprova o instrumento destinado à avaliação do segurado da Previdência Social e à identificação dos graus de deficiência, bem como define impedimento de longo prazo, para os efeitos do Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999. Disponível em: < www.pgp.ufv.br > legislação.

_____. Supremo Tribunal Federal – **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.420**, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 24/02/2005, **DJ** 25/04/2005. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br/pesquisa/processo> > .

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.817/DF**, Rel. Ministra Carmem Lucia, **DJ** 03/04/2009). Disponível em: < <http://www.stf.gov.br/pesquisa/processo> > .

_____. **Agravo Regimental no Mandado de Injunção (AGR) n. 1.832**. Ementa: Agravo Regimental no Mandado de Injunção. Aposentadoria especial do servidor público. Art. 40, § 4º, iii, da Constituição Federal. Aplicação do art. 57 da Lei n. 8.213/1991. Precedentes. Presidente da República. Legitimidade passiva *ad causam*. Competência para legislar sobre a matéria. Agravo a que se nega provimento. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Publicação **DOU**. Brasília 7 de novembro de 2013. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br/pesquisa/processo> > .

_____. Notícias do Supremo Tribunal Federal. Aposentadoria compulsória de policial aos 65 anos é questionada. Acesso em: 20/07/2014. Disponível em: < <http://m.stf.jus.br/portal/noticia/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=268717> > .

_____. **Recurso Extraordinário (RE) n. 776199** – Ementa: Administrativo – Mandado de Injunção – Preliminares de ilegitimidade passiva *ad causam* e necessidade de litisconsórcio passivo necessário com a autarquia previdenciária estadual – Rejeitadas – Usurpação da competência do STF – Não evidenciada – Aposentadoria especial por insalubridade – art. 40,

§ 4º, III, da CF – Ausência de lei complementar estadual regulamentadora – Mora legislativa – Necessidade de integração – Aplicação do art. 57 da Lei n. 8.213/1991 – Relator Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br/pesquisa/processo> > .

_____. **Súmula Vinculante n. 33** – Aplicam-se ao servidor público, no que couber, as regras do regime geral da previdência social sobre aposentadoria especial de que trata o artigo 40, § 4º, inciso III, da Constituição Federal, até a edição de lei complementar específica. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br/pesquisalivre> > .

BOLETIM DE NOTÍCIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Boletim de Difusão**. Rio de Janeiro, 2013. Edição 8.

BUENO, Luís Henrique Picolo. **A aposentadoria especial do servidor público**. 2010. Disponível em: < http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=4961 > . Acesso em: 21/07/2014.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 8. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Saraiva, 2008. 1596 p.

CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. **Regime próprio de previdência social dos servidores públicos**. 2. ed. (ano 2008), 1ª reimp. Curitiba: Juruá, 2009. 304 p.

CARDOSO, Oscar Valente; SILVA JÚNIOR, Adir José da. Aposentadoria especial dos servidores públicos: comentários à súmula vinculante n. 33 do Supremo Tribunal Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 4012, 26 jun. 2014. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/28432> > . Acesso em: 17/08/2014.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. Revisto conforme as emendas constitucionais e a legislação em vigor até 10/01/2006. 7. ed. São Paulo: LTr, 2006. 823 p.

DIAS, Eduardo Rocha; MACÊDO, José Leandro Monteiro de. **Curso de direito previdenciário**. 2. ed. São Paulo: Método, 2010. 593 p.

DISTRITO FEDERAL. **Lei n. 3.556**, de 18 de janeiro de 2005 – Regulamenta a cessão de servidor da Polícia Civil do Distrito Federal para outro órgão ou entidade. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .

_____. TRIBUNAL DE CONTAS – **DECISÃO n. 7996/2009** – Ementa: Estudos especiais acerca da forma de cálculo inicial e dos futuros reajustes dos proventos dos integrantes da Polícia Civil do Distrito Federal, aposentados na vigência da Emenda Constitucional n. 41/2003, com fundamento na Lei Complementar n. 51/85. Publicação no **Diário Oficial** de 10 de dezembro de 2009.

ESPÍRITO SANTO (Estado). SINDIPÚBLICOS. **Pleiteada aposentadoria especial para servidores**. Disponível em: < <http://www.sindipublicos.com.br/pleiteada-aposentadoria-especial-para-servidores/> > . Acesso em: 19/08/2014.

_____. **Lei n. 3.196**, de 9 de janeiro 1978. Regula a situação, as obrigações, os deveres, os direitos, e as prerrogativas dos policiais militares. Disponível em: < <http://www.seger.es.gov.br> > .

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 875 p.

JORGE, Éder; MUNHOZ, José. **Juiz deve ter direito a receber aposentadoria especial**. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-21/juizes-exercem-atividade-risco-direito-aposentadoria-especial>> . Acesso em: 03/07/2014.

MATTOS, Leonardo. **Aposentadoria especial para pessoas portadoras de deficiência**. 2013. Acesso em: 19/08/2014. Disponível em: <<http://leonardomattos.com.br/aposentadoriaespecial/>> .

MONTE, Meiry Mesquita. Aposentadoria especial de servidor público que labora em condições prejudiciais à saúde ou à integridade física: uma análise doutrinária e jurisprudencial em face da omissão legislativa. **Revista TCECE**, Ceará, p. 87-114, 2012.

PARANÁ (Estado). **Lei n. 1943**, de 23 de janeiro de 1954 – Dispõe sobre o Código da Polícia Militar do Estado do Paraná.

_____. **Lei n. 6.417**, de 3 de julho de 1973, que trata do Código de Vencimentos da Polícia Militar do Paraná.

_____. **Lei n. 6.774**, de 8 de janeiro de 1976, que regulamenta a Organização Básica da Estrutura da Polícia Militar do Estado do Paraná.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS – **PREJULGADO 14** – Ementa: Incidente de Prejulgado. Aposentadorias Especiais. Policiais Cíveis. Cálculo de proventos. Emenda constitucional n. 41/03. Lei Federal n. 10.887/2004. Art. 40, § 4º da CR/1988. Ausência de regulamentação. Mora do legislador infraconstitucional. Ausência de regras de transição. Tratamento anti-isonômico. Prejuízo aos servidores. Decisão. Publicação no **Diário Oficial** de 21 de julho de 2011.

QUEIROZ, Antônio Augusto de. Servidor: aposentadoria especial será regulamentada. 2010. Disponível em: <http://www.diap.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12189:servidor-aposentadoria-especial-sera-regulamentada&catid=45&Itemid=204&tmpl=component&format=pdf> . Acesso em: 20/07/2014.

RIBEIRO, João Batista. Aposentadoria especial do servidor público federal na Constituição da República. **Revista TCEMG**, Minas Gerais, p. 17, 2012.

SANTA CATARINA (Estado). **Lei n. 6.218**, de 10 de fevereiro de 1983. Dispõe sobre o estatuto dos policiais militares do Estado de Santa Catarina, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.alesc.sc.gov.br>> .

_____. **Lei n. 6.843**, de 29 de julho de 1986. Dispõe sobre o Estatuto da Polícia Civil do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.alesc.sc.gov.br>> .

_____. **Lei Complementar n. 335**, de 2 de março de 2006. Dispõe sobre a aposentadoria especial dos integrantes do Grupo Segurança Pública – Polícia Civil, Grupo Segurança Pública – Sistema Prisional e Grupo Segurança Pública – Sistema de Atendimento ao Adolescente Infrator, nos termos do disposto no art. 40, § 4º, II e III, da Constituição da República e estabelece outras providências. Disponível em: <<http://www.alesc.sc.gov.br>> .

_____. **Lei Complementar n. 343**, de 18 de março de 2006. Dispõe sobre a aposentadoria especial das mulheres integrantes do Grupo Segurança Pública – Polícia Civil, Grupo Segurança Pública – Bombeiro Militar, Grupo Segurança Pública – Polícia Militar, Grupo Segurança Pública – Sistema Prisional e Grupo Segurança Pública – Sistema de Atendimento ao Adolescente

Infrator, nos termos do disposto no art. 40, § 4º, II e III, da Constituição da República e estabelece outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 374**, de 30 de janeiro de 2007. Dispõe sobre o quadro de pessoal dos servidores do Instituto-Geral de Perícias e estabelece outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 378** de 23 de abril de 2007. Altera dispositivos da Lei n. 6.218, de 1983, que dispõe sobre o Estatuto dos Policiais Militares do Estado de Santa Catarina. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 412**, de 26 de junho de 2008. Dispõe sobre a organização do Regime Próprio de Previdência dos Servidores do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 609**, de 20 de dezembro de 2013. Fixa o subsídio mensal dos membros da carreira jurídica de Delegado de Polícia, conforme determina o § 9º do art. 144 da Constituição da República e o art. 105-A da Constituição do Estado e estabelece outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 611**, de 20 de dezembro de 2013. Fixa o subsídio mensal dos integrantes do Grupo Segurança Pública – Polícia Civil, Subgrupo Agente da Autoridade Policial, conforme determina o § 9º do art. 144 da Constituição da República e o art. 105-A da Constituição do Estado e estabelece outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 614**, de 20 de dezembro de 2013. Fixa o subsídio mensal dos Militares Estaduais, conforme determinam o § 9º do art. 144 da Constituição da República e o art. 105-A da Constituição do Estado e estabelece outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

_____. **Lei Complementar n. 616**, de 20 de dezembro de 2013. Altera a Lei n. 6.218, de 1983, que dispõe sobre o Estatuto dos Policiais Militares do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: < <http://www.alesc.sc.gov.br> > .

VASCONCELOS, Felipe Torres. **Aspectos polêmicos da lei de previdência complementar dos servidores públicos federais**. 2013. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/25319/aspectos-polemicos-da-lei-de-previdencia-complementar-dos-servidores-publicos-federais/> > .

VILLAVERDE, João; RESENDE, Thiago. Com déficit bilionário, 15 estados vão mudar regime de servidor. **Valor Econômico**. Publicada em 28/05/2012. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/> > . Acesso em: 19/07/2014.

APÊNDICE

Tabela 2. Resumo da legislação dos estados pesquisados

Estado	Critério	Lei	Carreira/atividade
Alagoas	Risco	Lei Complementar Estadual n. 28/2010 e Lei Estadual n. 5.346/1992.	Polícia Civil e Polícia Militar, respectivamente.
	Deficiência	Não há lei estadual específica. Não se aplica a lei federal porque o estado é competente para legislar (entendimento da PGE/AL).	
	Agentes nocivos	Não há lei estadual específica. Não se aplica a lei federal porque o estado é competente para legislar (entendimento da PGE/AL).	
Espírito Santo	Risco	Não há lei estadual específica. Aplica-se o art. 57 da Lei Federal n. 8.213/1991.	
	Deficiência	Não há lei estadual específica. Os casos estão sendo discutidos na Justiça mediante Mandado de Injunção.	
	Agentes nocivos	Súmula Vinculante n. 33 do Supremo Tribunal Federal.	
Paraná	Risco	Lei Federal n. 51/1985 e Lei Estadual n. 1943/1954.	Polícia Civil – Polícia Militar
	Deficiência	Não há regulamentação	Não possui.
	Agentes nocivos	Art. 57 da Lei Federal n. 8.213/1991.	Todos os servidores que comprovarem os requisitos da lei
Santa Catarina	Risco/agentes nocivos	Lei n. 6.218/1983, arts. 50 e 104, com a redação da LCE n. 616/2013.	Polícia Militar e Corpo de Bombeiros Militar
		Lei Complementar Estadual n. 335/2006, art. 1º, com a redação da LCE n. 343/2006 e LC n. 609/2013 (apenas quanto à Polícia Civil).	Polícia Civil, Sistema Prisional e Sistema de Atendimento ao Adolescente Infrator.
	Deficiência	Lei Complementar Estadual n. 374/2007, art. 18 e Lei n. 15.156/2010, art. 80 (obs.: a legislação não está sendo cumprida).	Perícia oficial.
		Não há regulamentação. Art. 57 da Lei Federal n. 8.213/1991 c/c IN MPS/SPPS n. 02/2014.	Não recebeu nenhuma ordem judicial para cumprimento.
Agentes nocivos	Art. 57 da Lei Federal n. 8.213/1991.	Todos os servidores que comprovarem os requisitos da lei.	

Fonte: elaboração dos autores

PADRÃO HOLANDÊS DE GOVERNANÇA APLICADO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Ana Cristina de Andrade

Sefaz/MT

Ana Flavia Cunha Canabrava

SPPrev/SP

Denise Gomes Fernandes da Silva

SPPrev/SP

Greice Caroline Guerreiro

Sefaz/MT

Paulo Roberto Paiva de Oliveira

Igeprev/PA

Coordenador/orientador:

Marcelo Abi-Ramia Caetano

Técnico de Planejamento e Pesquisa – Ipea

Doutor em Economia – Universidade Católica de Brasília

mcaetano70@yahoo.com.br

RESUMO

O impacto nas contas públicas dos entes federativos causado por seus Regimes Próprios de Previdência tem se mostrado fator determinante para a concentração de esforços no sentido de sua minimização. A complexidade dos processos inerentes ao tema, bem como a conjuntura existente, tem exigido da sociedade cada vez mais e maiores sacrifícios no presente na perspectiva de soluções futuras, que só virão no longuíssimo prazo. Com efeito, e na esteira das boas práticas de gestão, o tema governança corporativa vem repercutindo incisivamente tanto na área privada quanto na área pública. Nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS), os modelos de gestão predominantes não contam com sistemas estruturados de governança corporativa, integrados aos objetivos institucionais, que facilitem o cumprimento do seu papel perante os entes instituidores e seus beneficiários. Medidas como segregação de massas, previdência complementar, exigência de certificação de gestores e gestão única sucumbem à ausência de tratamento sistemático na implantação de melhores práticas nas unidades gestoras dos Regimes Próprios, o que faz com que a previdência dos servidores públicos se constitua em relevante problema a ser enfrentado. Desse modo, este estudo deteve-se na análise do padrão holandês de governança aplicado ao setor público e o alinhamento de suas diretrizes aos RPPS. Após análise teórica do padrão proposto, o estudo abordou os aspectos relacionados às diretrizes gerais, de gestão, de controle, de supervisão e de *accountability* e como elas estão presentes nos RPPS. As conclusões do estudo apontam que o padrão holandês é plenamente adequado ao atual modelo previdenciário do setor público brasileiro, e suas diretrizes são identificadas em diversas ações desenvolvidas no sentido de sua estruturação. Contudo, a ausência de inter-relacionamento entre elas dificulta o alcance dos objetivos das políticas previdenciárias, bem como o cumprimento do papel institucional das unidades gestoras dos RPPS.

Palavras-chave: Governança corporativa. Regimes Próprios de Previdência Social. Padrão holandês.

ABSTRACT

As the predominant reason for the present work, the impact on the public accounts of the federative entities, caused by their own pension schemes, has proven crucial to focus efforts towards minimization factor. The complexity of the processes inherent in the theme as well as the existing situation, society has required more and greater sacrifices in the present, in view of future solutions, which only come in the very long term. Indeed, and in the wake of good management practices, corporate governance has been the subject reflecting sharply, both in the private sector as in the public area. The Special Social Security (RPPS), the predominant management models do not have integration with institutional goals to facilitate the fulfillment of its role in the settlers and beneficiaries structured systems of corporate governance. Measures such as mass segregation, pension funds, requiring certification of managers succumb to the absence of systematic treatment in the implementation of best practices in management units own schemes, and ultimately to constitute a relevant problem to be faced. In order to help dealing with this problem, this study focuses in the analysis of the Dutch governance standards applied to the public sector, and its alignment to its guidelines RPPS. After theoretical analysis of the proposed standard, the study addressed issues related to the general guidelines, management, control, supervision and accountability, and how they are present in RPPS. It can be concluded after the studies, the Dutch standard is fully adequate to the current pension model of the Brazilian public sector, and its guidelines are identified in various actions undertaken to its structure, however, the absence of interrelationship between the same hinders the achievement of the objectives of social security policies as well as the fulfillment of the institutional role of the management units of RPPS.

Keywords: Corporate governance. Regimes Own Social Security. Dutch Standard.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 659
- 2 METODOLOGIA, 660
- 3 O PADRÃO HOLANDÊS DE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO, 666
 - 3.1 Diretrizes gerais, 666
 - 3.2 Gestão, 670
 - 3.3 Controle, 675
 - 3.4 Supervisão, 678
 - 3.5 *Accountability* – prestação de contas, 679
- 4 CONCLUSÃO, 684
- REFERÊNCIAS, 686

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Os quatro elementos da governança segundo Timmers (2000), 664

Figura 2. Inter-relação entre os elementos da governança segundo Timmers (2000), 665

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Resumo dos diversos padrões de governança, 666

LISTA DE SIGLAS

Cadprev	Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social
CF	Constituição Federal
CGRPPS	Certificação de Gestores de Regime Próprio de Previdência Social
CNIS	Cadastro Nacional de Informações Sociais
Coso	Committee of Sponsoring Organizations
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CRP	Certificado de Regularização Previdenciária
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
Ifac	International Federation of Accountants.
LOM	Lei Orgânica do Município
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPS	Ministério da Previdência e Assistência Social
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
ON	orientação normativa
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
Siprev	Sistema de Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social
TCU	Tribunal de Contas da União

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem como objetivo analisar e confirmar a aplicabilidade das diretrizes gerais e específicas do padrão holandês de governança no setor público aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS).

Tendo em vista a natureza do tema a ser pesquisado, assim como os objetivos propostos, na construção deste trabalho foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental com base em livros teóricos, artigos, legislação brasileira, a doutrina, conceitos e ideias buscando abranger todo o sistema e o contexto em que os Regimes Próprios de Previdência se encontram inseridos, analisando o padrão holandês de governança no setor público e confirmando a aplicabilidade de suas diretrizes gerais e específicas aos RPPS.

Espera-se que este estudo forneça subsídios para o Estado desenvolver ações que fortaleçam o nível de governança dos RPPS, podendo julgar, com base nos elementos apresentados, a melhor solução a ser implantada de acordo com suas peculiaridades, contribuindo para a gestão responsável dos regimes, para a efetividade do direito à seguridade social, assim como para a racionalização dos gastos e o aumento da capacidade de investimento do poder público em outras áreas.

Pelas abordagens realizadas, constata-se que as diretrizes dos padrões de governança da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Committee of Sponsoring Organizations (Coso), do Banco Mundial, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e da International Federation of Accountants (Ifac) sintetizam-se nos elementos de gestão, controle, supervisão e *accountability* do padrão holandês. Constata-se também que essas diretrizes são plenamente aplicáveis aos RPPS, pois o atual sistema previdenciário brasileiro está estruturado em um arcabouço legal, constitucional e infraconstitucional que prevê ações convergentes a essas diretrizes.

Para tal, o trabalho, além dos conteúdos abordados na introdução, trata brevemente na seção 2 de aspectos conceituais e padrões de governança para o setor público, tais como os da OCDE, do Coso, do Banco Mundial, do IBGC e da Ifac. Na seção 3, e por entender-se que é o que mais se alinha às peculiaridades dos RPPS, o padrão holandês é estudado de forma mais detalhada, analisando-se as características de suas diretrizes gerais e específicas. Na sequência, as próximas seções discorrem

detalhadamente sobre os quesitos que compõem as diretrizes gerais e as diretrizes específicas de gestão, de controle, de supervisão e de *accountability* do padrão holandês, estabelecendo os pontos onde estas são aplicáveis aos RPPS. Por fim, são expostas as conclusões acerca da análise do padrão holandês de governança no setor público e a aplicabilidade de suas diretrizes gerais e específicas aos RPPS.

2 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi aquela estabelecida por Timmers (2000), a qual ficou conhecida como o padrão holandês de governança no setor público, além do trabalho de Pereira (2012).

Segundo Pereira (2012, p. 26), “originalmente o significado da governança está atrelado ao seu objetivo, que é o de governar e controlar os fenômenos e eventos complexos do mundo real, os quais seriam naturalmente necessários e contingentes” [...] “a governança das grandes empresas do setor privado é hoje um imperativo que está consolidado no que comumente se chama de ‘governança corporativa’”. Ensina ainda que “a governança no setor público praticamente foi alicerçada sob os mesmos princípios da governança corporativa, porém tomando contornos peculiares, em razão disso, as estruturas e os mecanismos de governança no setor público estão em constante evolução”.

Portanto, há de se distinguir entre governança, em termos gerais, governança corporativa, que se aplica ao ambiente das corporações privadas, e governança no setor público.

Jessop (1999) afirma que a governança surge da necessidade, da tentativa ou da esperança de reduzir o risco, reduzir a complexidade inerente, ou seja, governar e controlar os fenômenos e os eventos do mundo real, os quais seriam naturalmente necessários e contingentes. Assim, a governança seria uma forma de transformar a complexidade desestruturada em uma complexidade estruturada, ainda que não se pudessem controlar os diversos efeitos da simplificação e da estruturação pretendidas.

Conforme já foi dito anteriormente, e por não se tratar do objetivo principal deste estudo, doravante serão abordadas de forma sucinta as diretrizes de governança para o setor público consoante os padrões adotados por essas instituições: Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE); Committee of Sponsoring

Organizations (Coso); Banco Mundial; Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e International Federation of Accountants (Ifac).

A OCDE estabeleceu em 1998 um conjunto de normas e diretrizes de governança corporativa, definindo seus princípios norteadores, que, originalmente concebidos para entidades privadas de capital aberto, sempre que aplicáveis, também poderiam balizar as ações de governança em instituições públicas. Os princípios definidos abrangem cinco áreas: os direitos dos acionistas, o tratamento equânime dos acionistas, o papel das partes interessadas, a divulgação e a transparência e, por fim, as responsabilidades dos conselhos. Trata-se de uma metodologia com aplicação mais adequada às empresas estatais.

O Coso é uma organização privada dedicada à orientação sobre gerenciamento de riscos corporativos, controles internos e prevenção de fraudes. A estrutura desenvolvida pelo Coso, também conhecida como “ferramenta Coso”, foi concebida inicialmente para coibir a ocorrência de fraudes em relatórios contábeis e financeiros de entidades privadas. Em decorrência do sucesso e da aceitação da metodologia, esta se tornou referência também em instituições governamentais. O padrão Coso estabelece que os controles internos são essenciais no processo de gestão e estariam formados por cinco dimensões: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e, por fim, monitoramento.

O Banco Mundial trata a governança com um enfoque mais voltado para as estruturas governamentais. Esse organismo define governança como um conjunto de tradições e instituições pelas quais a autoridade é exercida em determinado país. Assim, as dimensões política, econômica e institucional da governança seriam capturadas pelos seguintes indicadores agregados, quais sejam: voz e *accountability* – medida de participação dos cidadãos de um país na escolha dos governantes, da liberdade de expressão e de associação e da liberdade da mídia; estabilidade política e ausência de violência – percepção da chance de que o governo seja desestabilizado ou destituído por meios inconstitucionais e violentos; nível de violência doméstica e terrorismo; efetividade governamental – qualidade dos serviços e dos servidores públicos e grau de sua independência em relação a pressões políticas; qualidade da formulação e da implementação das políticas públicas e a credibilidade e o compromisso do governo em relação a tais políticas; qualidade regulatória – habilidade do governo para formular e implementar políticas e regulações que permitam promover o desenvolvimento do setor privado; administração legal – medida de confiança que os agentes depositam nas regras legais e, em particular, no cumprimento de contratos, na polícia e nas cortes

de justiça; níveis de crime e violência e controle da corrupção – medida de exercício do poder em benefício particular; níveis e formas de corrupção e uso do Estado pelas elites para interesse próprio. Observa-se que é uma metodologia aplicada a instituições governamentais em seu sentido mais amplo.

O IBGC é uma organização sem fins lucrativos que atua no sentido do desenvolvimento das melhores práticas de governança corporativa. Seu padrão de governança está estruturado em princípios básicos a serem seguidos pelas instituições públicas ou privadas, a saber: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

O princípio da transparência representa a obrigação de informar, mas também expressa, sobretudo, a vontade de disponibilizar as informações úteis às partes interessadas, e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos, as quais não devem restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, devem contemplar também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e conduzem à criação de valor. O princípio da equidade caracteriza-se pelo tratamento justo e igualitário de todos os sócios e demais partes interessadas, sendo inaceitáveis quaisquer atitudes ou políticas discriminatórias sob qualquer pretexto. Pelo princípio da prestação de contas (*accountability*), os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões. Por fim, pelo princípio da responsabilidade corporativa, os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade e incorporando aspectos de ordem social e ambiental na definição de negócios e operações.

A Ifac (2013) estabelece três princípios fundamentais de governança no setor público: transparência (*openness*), integridade (*integrity*) e responsabilidade de prestar contas (*accountability*). Além desses princípios, apresenta as dimensões que as entidades da administração pública devem adotar: a) padrões de comportamento, ou seja, como a administração da entidade exercita a liderança e determina os valores e os padrões da instituição, como define a cultura da organização e o comportamento de todos os envolvidos; b) estruturas e processos organizacionais, isto é, como a cúpula da administração é designada e organizada dentro da instituição, como as responsabilidades são definidas e como elas são asseguradas; c) controle, entendido como a rede de vários controles estabelecidos pela cúpula administrativa da organização no apoio ao alcance dos objetivos da entidade, da efetividade e eficiência das operações, da confiança dos relatórios internos e externos, da complacência com as leis aplicáveis,

regulamentações e políticas internas; e d) relatórios externos, isto é, como a cúpula da organização presta contas da aplicação do dinheiro público e de seu desempenho.

Por fim, o padrão holandês consiste em quatro elementos: gestão, controle, supervisão e *accountability*. Conforme Pereira (2012):

O documento do governo holandês define governança governamental como a garantia de inter-relação dos processos de gestão, controle e supervisão nas organizações governamentais com o propósito de se alcançar os objetivos das políticas públicas de forma eficaz e eficiente com processo de comunicação aberto e prestando contas (*accountability*) aos agentes envolvidos (*stakeholders*) desses benefícios.

O padrão holandês é pautado em um sistema de condução das políticas públicas baseado em diretrizes de gestão, controle, supervisão e *accountability*, seu inter-relacionamento, em que sejam definidos claramente seus objetivos, as ferramentas de implementação e a quem se destinam tais políticas, de que forma o processo de gestão e de acompanhamento da divisão de responsabilidades e poderes está estruturado. O sistema de governança também deve garantir que haja responsabilização no processo de implementação das políticas públicas pelo não atingimento dos objetivos, com monitoramento e funcionamento adequado das estruturas organizacionais, além de avaliar se os objetivos das políticas estão sendo alcançados e, se for o caso, se existe possibilidade de ajustes, e também se os executores das políticas estão tendo a devida supervisão na realização das atividades.

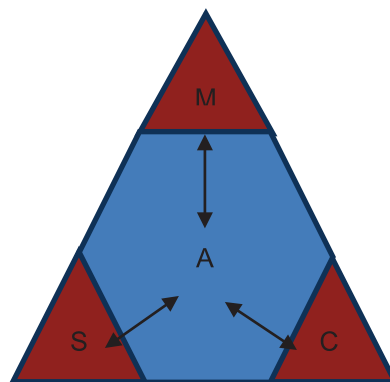
Nesse sentido, Timmers (2000) propõe que para a verificação do nível de governança seja utilizada uma ferramenta em forma de questionário, subdividido em cinco partes: 1) geral; 2) gestão; 3) controle; 4) supervisão; e 5) *accountability*. Cada parte é composta por questões que buscam verificar se determinados quesitos se encontram estruturados e se são capazes de manter o sistema de governança em funcionamento.

Na primeira parte do questionário, que corresponde à verificação dos aspectos gerais da área avaliada, são formuladas questões visando a definir qual a política e seus objetivos, quais as ferramentas utilizadas para implantação e a quem se destinam, quais os participantes no processo de implementação e qual seu papel e posição no ciclo de governança. Na segunda parte são estabelecidas questões para avaliar a governança nos aspectos relacionados à gestão, buscando evidenciar de que forma o processo de gestão e de acompanhamento da divisão de responsabilidades e poderes está estruturado e se assegura que os objetivos sejam alcançados, se há contratos de gestão e qual sua estrutura e, por último, quais os meios de financiamento das ações.

A terceira parte do questionário trata de evidenciar como o controle sobre as políticas está estruturado, se o modelo de execução escolhido permite alcançar os objetivos de forma adequada e eficiente, se existem sistemas de monitoramento, se a estrutura organizacional é adequada e se existem procedimentos vigentes que permitam o monitoramento. Na quarta parte, que trata do item supervisão, o questionário busca evidenciar quem exerce esse papel, sua instância de atuação, deveres, responsabilidades, poderes corretivos, de orientação, de aplicação de sanções, o nível de preparo desses agentes para desempenhar tal papel e como é verificada a conformidade das ações. Na quinta e última parte são respondidas as questões relacionadas ao processo de *accountability*, que se entende como o processo de prestação de contas, estrutura de comunicação desse processo, requisitos, mecanismos de fornecimento das informações, conteúdo, certificação de tais informações, avaliação dos instrumentos relacionados ao processo de responsabilização, se estes aumentam a transparência, apoiam o papel de fiscalização e fornecem uma compreensão da política seguida.

O questionário proposto por Timmers (2000) prevê que ao final de cada parte seja feita a análise de cada elemento do ciclo de governança, seu inter-relacionamento, resultando em uma série de recomendações. As cinco partes da ferramenta em forma de questionário serão mais bem detalhadas na seção 3. O documento de Hans Timmers apresenta os quatro elementos estruturados da forma exposta na Figura 1.

Figura 1. Os quatro elementos da governança segundo Timmers (2000)



M = *Management* (gestão)
S = *Supervision* (supervisão)

C = *Control* (controle)
A = *Accountability* (prestação de contas)

Fonte: elaboração dos autores com base em Timmers (2000)

O autor em questão ressalta a importância da inter-relação entre os elementos apresentados para que o administrador tenha uma visão ampla da gestão e consiga aplicar as diretrizes no ciclo de governança, conforme demonstrado no esquema da Figura 2.

Figura 2. Inter-relação entre os elementos da governança segundo Timmers (2000)



Fonte: elaboração dos autores com base em Timmers (2000)

Este trabalho realiza análise da estrutura de governança no Regime Próprio de Previdência brasileiro com base no padrão holandês. Com base nos quatro elementos de governança estabelecidos nesse padrão, foi realizada a análise de sua aplicabilidade aos Regimes Próprios de Previdência Social considerando-se o sistema previdenciário brasileiro e a legislação aplicável a cada um dos elementos, concluindo-se que esse padrão é o que melhor se adéqua ao atual sistema, razão pela qual foi escolhido como objeto do estudo, além de contemplar as diretrizes dos demais padrões citados, como se observa no Quadro 1.

Quadro 1. Resumo dos diversos padrões de governança

Padrão	Cruzamento das diretrizes do padrão holandês com as dos demais padrões				
Holandês	Gestão	Controle	Supervisão	Accountability	
OCDE	Direitos dos acionistas Tratamento equânime		Responsabilidades dos conselhos; papel das partes interessadas	Divulgação e transparência	
Coso	Ambiente de controle		Controles internos: atividade de controle, avaliação de riscos, monitoramento	Avaliação de riscos Monitoramento	
Banco Mundial	Estabilidade política e ausência de violência; nível de violência doméstica e terrorismo; efetividade governamental; qualidade da formulação e implementação das políticas públicas; credibilidade e compromisso do governo em relação a tais políticas; administração legal; níveis e formas de corrupção; uso do Estado pelas elites para interesse próprio		Voz Efetividade governamental Qualidade regulatória	Voz Efetividade governamental Qualidade regulatória	Accountability
IBGC	Responsabilidade corporativa.		Equidade	Equidade	Transparência Prestação de contas
Ifac	Integridade Padrões de comportamento de todos os envolvidos Estruturas e processos organizacionais		Rede de controle estabelecida	Relatórios externos	Responsabilidade de prestar contas Transparência Relatórios externos

Fonte: elaboração dos autores com base em Timmers (2000), OCDE (2004), Pereira (2012), IBGC (2009) e Ifac (2013)

3 O PADRÃO HOLANDÊS DE GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

A seguir analisa-se cada um dos elementos que constituem o padrão holandês de governança no setor público considerando sua aplicabilidade aos Regimes Próprios de Previdência Social. Para esta análise também foi utilizado como ferramenta o questionário elaborado por Hans Timmers.

3.1 Diretrizes gerais

Conforme preceitua o padrão holandês de governança corporativa no setor público, no processo de verificação das diretrizes gerais há de se responder a determinados quesitos, os quais, adaptados aos RPPS, podem ser assim expressos: 1) Quais os objetivos das políticas públicas previdenciárias e da instituição do regime próprio? 2) Quais meios são usados para atingir os objetivos? 3) Qual a estrutura de execução

utilizada? 4) Quais os participantes envolvidos na implementação e qual seu papel (instituidor, gestor, beneficiário, etc.)? 5) Qual seu lugar no ciclo de governança: gestão, controle, supervisão e *accountability*?

Quanto às políticas públicas voltadas à previdência dos servidores públicos, entende-se que estas têm como objetivos responder às demandas decorrentes dos direitos estabelecidos na legislação previdenciária e a otimização dos recursos disponíveis para redução dos impactos fiscais nas contas do ente instituidor.

Quanto à instituição de Regime Próprio, é oportuno citar alguns aspectos que justificam tal medida, tais como as disfunções e a diversidade de regimes precedentes, a falta de transparência, a concessão de benefícios e a instituição de sistemas de custeio sem critérios técnicos e de benefícios assistenciais e previdenciários desordenados contábil e financeiramente.

Segundo Lugocho e Fernandes (2014, p. 145), o principal objetivo do RPPS é “assegurar o regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos militares, e para os seus pensionistas”.

Observa-se então a necessidade de conferir se as políticas propostas e implantadas atendem às demandas legais com os recursos disponíveis e se estão promovendo o equilíbrio financeiro e atuarial do regime. Também há de se checar se a criação do Regime Próprio no ente federativo corrigiu as distorções do regime anterior e se o caráter contributivo e solidário é respeitado.

Outro quesito geral de verificação do nível de governança é o relacionado aos meios utilizados para atingir os objetivos. Esses meios compreendem as adequações normativas e a estruturação de ações para a gestão unificada do regime. No campo normativo, o ente instituidor deve observar os preceitos constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis aos RPPS, adequando a norma específica de forma que promova a devida segurança jurídica às partes relacionadas, evitando demandas e passivos judiciais, respeitando os direitos estabelecidos legalmente. Quanto à estruturação de ações para a gestão unificada do regime, entende-se que há de se verificar se as condições necessárias à análise, à concessão e à manutenção dos benefícios previdenciários de todos os segurados do regime são adequadas ao tamanho da massa e ao volume de recursos envolvidos, bem como se existem estruturas físicas, pessoas, processos e sistemas suficientes e adequados ao desenvolvimento das ações de forma transparente que possibilitem a prestação de contas à sociedade das ações e de seus resultados.

Outra diretriz geral a ser verificada diz respeito à estrutura de execução utilizada, que compreende o tipo de unidade administrativa criada para gerenciar o regime. Segundo Gushiken et al. (2002, p. 218), a legislação permite a organização do RPPS sob a forma de órgão – departamento interno do ente instituidor – ou sob a forma de entidade gestora autônoma. A primeira opção tem a vantagem de ser menos onerosa quanto às despesas administrativas, pois utiliza uma estrutura preexistente. Contudo, a falta de autonomia administrativa e financeira pode gerar interferências indesejáveis à gestão do regime. No segundo caso, a estruturação deverá ser minuciosamente avaliada quanto aos aspectos legais e tributários para então se decidir o formato mais adequado. Analisada essa diretriz geral, verifica-se se a estrutura escolhida atende às necessidades do regime e aos níveis de governança desejáveis.

Completando as diretrizes gerais a serem avaliadas, devem-se analisar os participantes envolvidos na implementação do regime, além de verificar qual seu papel (instituidor, gestor, beneficiário, etc.) e seu lugar no ciclo de governança: gestão, controle, supervisão ou *accountability*. Com isso conclui-se o preâmbulo que permite a análise dos aspectos gerais de governança do regime avaliado.

Nos RPPS estão presentes diversos atores que participam de seu processo de implementação: a União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social; os representantes do ente federativo; os tribunais de contas desses entes; o próprio gestor da unidade criada para administrar o regime; e os beneficiários.

Conforme estabelece a Lei n. 9.717/1998 em seu art. 9º, compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social, a orientação, a supervisão e o acompanhamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos e dos militares da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e dos fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais, a apuração de infrações, por servidor credenciado, e a aplicação de penalidades, por órgão próprio, nos casos previstos na citada lei. Ainda referente ao papel da União, o parágrafo único do mesmo artigo referenciado estabelece que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios prestarão ao Ministério da Previdência e Assistência Social, quando solicitados, informações sobre o Regime Próprio de Previdência Social e os fundos previdenciários.

Assim, entende-se que o Ministério da Previdência e Assistência Social, pela natureza legal de suas atribuições, ocupa lugar nas diretrizes de governança relacionadas ao controle e à supervisão como responsável pelo estabelecimento de normas gerais

e fiscalizador dos RPPS no tocante ao respeito ao caráter contributivo e solidário, à averiguação da compatibilidade entre as normas específicas estabelecidas pelo ente federativo e as normas gerais e ao cumprimento das normas relativas aos investimentos, à atuária e à contabilidade.

Por seu turno, os representantes dos entes instituidores têm o papel de promover a articulação institucional entre União, estados e municípios, no âmbito do regime instituído, no sentido de que as políticas previdenciárias propostas e implantadas sejam consonantes aos regramentos gerais, mantendo, em todos os seus aspectos, a regularidade do regime perante as instâncias fiscalizadoras. Ademais, os representantes dos entes instituidores estão sujeitos à obediência ao estabelecido na Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; na Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000, que trata dos crimes contra as finanças públicas; na Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000, que trata dos crimes contra a previdência; nas Leis n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (arts. 1º, 2º e 11), n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 83), n. 10.684, de 30 de maio de 2003 (art. 9º), que tratam dos crimes tributários; no Código Penal – Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (arts.168-A, 299 e 337-A); na Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992, que trata dos crimes de responsabilidade; na Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, que trata dos crimes de responsabilidade do presidente da República, dos ministros de Estado, dos ministros do Supremo Tribunal Federal, do procurador-geral da República, dos governadores e dos secretários dos estados; no Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967, que trata dos crimes de responsabilidade dos prefeitos e dos vereadores.

Nesse sentido, denota-se que as ações dos representantes dos entes instituidores dos RPPS – governadores e prefeitos – têm reflexo, especialmente, nos aspectos relacionados às diretrizes de governança de gestão, controle, supervisão e *accountability*, como responsáveis pelo estabelecimento de normas específicas aplicáveis aos regimes instituídos e relativamente às ações de controle interno exercidas com vistas à manutenção da regularidade perante a instância fiscalizadora, que nesse caso é a União por meio do Ministério da Previdência e Assistência Social.

Os tribunais de contas, como participantes do processo de implementação, além de integrarem a estrutura de controle externo do Poder Legislativo, participam da execução propriamente dita das ações voltadas à previdência pública, pois a eles cabe apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das

concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório. Os tribunais de contas, pela natureza de suas funções, posicionam-se no nível relacionado ao controle, à supervisão e à *accountability*.

Os gestores das unidades criadas para administrar os RPPS são os responsáveis pela execução das políticas previdenciárias e sujeitam-se às exigências legais relacionadas à administração pública e à obediência aos princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência. No processo de implementação, atuam no sentido de manter o respeito ao caráter contributivo e solidário, com regularidade e transparência dos atos relacionados aos benefícios, à arrecadação previdenciária, à política de investimentos, à contabilidade e à atuária. Os gestores dos RPPS ocupam lugar nas diretrizes de governança relacionadas à gestão, à supervisão e à *accountability*, conforme a estrutura hierárquica estabelecida nos estados e nos municípios, pois participam do processo normativo de caráter específico, supervisionando a execução das ações relacionadas às políticas previdenciárias, além da responsabilidade pela prestação de contas destas e pela participação representativa nos conselhos.

Fechando o rol de participantes no processo de implementação, aos segurados cabem os direitos estabelecidos na legislação do respectivo RPPS. Contudo, as contribuições previdenciárias de sua competência implementam parte da obrigação do caráter contributivo e solidário, cabendo ressaltar sua participação representativa nos conselhos. Dessa forma, entende-se que ocupam lugar, de maneira mais evidente, nas diretrizes de governança relacionadas ao controle e à supervisão.

Por fim, segundo o padrão holandês, avaliadas as diretrizes gerais de governança – baseadas na análise de aspectos relacionados às políticas previdenciárias, seus objetivos, ferramentas e estrutura utilizadas para alcançá-los –, identificados os participantes do processo de implementação e seu papel no ciclo de governança, pode-se seguir na avaliação dos aspectos específicos e seu inter-relacionamento, conforme abordar-se-á nas seções seguintes.

3.2 Gestão

Segundo Timmers (2000), o processo de gestão e de acompanhamento da divisão de responsabilidades e poderes está estruturado para que sejam atingidos os objetivos da política pública e sua base ligada no inter-relacionamento entre a gestão, o controle, a supervisão e a *accountability*.

Com essa proposta espera-se contribuir para o desenvolvimento na área de gestão previdenciária a fim de melhorar a capacidade de governar, utilizando um modelo de serviço prestado eficiente e eficaz à sociedade.

Para que o gestor adote a governança segundo o modelo holandês, é importante observar que a gestão pública no Brasil está alicerçada no princípio da legalidade – “somente é possível fazer o que existe previsão em lei” –, assim, ao gestor compete somente obedecer.

As bases legais dos RPPS (art. 40, § 12, da CF/1988; Leis ns. 9.717/1998 e 10.887/2004; ON 02/2009, art. 42 c/c o art. 142 da CF e leis específicas para os servidores militares) preveem a existência de um sistema único de previdência nos estados, nos municípios e na União. Para isso, faz-se necessário constituir um Regime Próprio de Previdência em cada um dos níveis, geridos também por um órgão único.

A gestão, a qual pode ser feita por autarquia com autonomia administrativa ou financeira ou por fundo de previdência vinculado à administração direta, é mais ampla do que a gestão em outros órgãos ou entidades públicas e exige extenso conhecimento e capacidade de gestão.

A Lei n. 9.717/1998 não define um modelo de estrutura de gestão para o Regime Próprio. Em face desse dispositivo, pode-se adotar a estrutura que for mais conveniente.

Em sua estrutura mínima organizacional, a gestão no RPPS pode ser composta pelo conselho deliberativo, pelo conselho fiscal e pela diretoria executiva. Podem ser ainda constituídas outras instâncias de decisão e assessoramento, como conselho consultivo de investimentos, entre outros. A diretoria executiva dos RPPS deve exercer suas atribuições de acordo com a política de administração traçada pelo conselho deliberativo. No entanto, o gestor deve garantir a participação de representantes dos segurados ativos e inativos nos colegiados e nas instâncias de decisão nos quais seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação, cabendo-lhes acompanhar e fiscalizar sua administração.

A centralização da gestão dos RPPS em uma única unidade administrativa criada pelos entes federativos para tal fim vai ao encontro das diretrizes propostas pelo padrão holandês, a saber: transparência, participação, planejamento, capacitação e controle, porque racionaliza os recursos previdenciários ao colocar sob a mesma coordenação a arrecadação, a análise, a concessão e a manutenção dos benefícios dos servidores.

Assim, a unidade gestora única deve centralizar, direta ou indiretamente, no mínimo, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios de aposentadoria e pensão de todos os poderes, órgãos e entidades de sua unidade federativa.

É recomendável que o gestor tenha formação superior nas matérias relacionadas ao Regime Próprio de Previdência, sendo detentor de competências técnicas e gerenciais compatíveis com as complexidades das funções exercidas, uma vez que deverá ter conhecimentos necessários de benefícios previdenciários, servidor público, investimentos financeiros, contabilidade previdenciária, cálculo atuarial, entre outros.

Pensando na prática de governança, a adoção da política de capacitação com o objetivo de elevar os padrões dos gestores dos Regimes Próprios de Previdência Social já encontra amparo oferecido por diversas instituições que implantaram o Programa de Certificação de Gestores de Regime Próprio de Previdência Social. O exame da Certificação de Gestores de Regime Próprio de Previdência Social (CGRPPS) visa a comprovar a qualificação técnica necessária dos profissionais que atuam nas instituições de previdência estadual e municipal e da União.

Para administrar o órgão gestor único dos Regimes Próprios de Previdência Social, o gestor necessita de uma ferramenta que lhe dê garantia de governança. A aplicação do modelo de Timmers, numa inter-relação de estrutura entre gestor, controles (internos e externos), supervisor (gerenciamento de risco) e *accountability* (responsabilidade de prestar contas), permite-lhe maior segurança, eficiência, eficácia e efetividade no sentido de lhe dar segurança para tomada de decisões e, por consequência, maior exequibilidade destas.

A constante necessidade de aprimoramento dos serviços e da gestão do RPPS em razão das mudanças constantes da sociedade, que geram novas demandas, justifica a aplicação do sistema de governança para que a atuação do gestor seja mais bem compreendida. A falta de transparência é um exemplo. Nesse contexto, observa-se a aplicabilidade dos princípios de governança, e vários benefícios podem ser alcançados, tais como:

- facilidade na manutenção das informações cadastrais dos segurados. Pode-se assim proporcionar um maior controle, por exemplo, no caso de grupos específicos que exercem atividades em condições especiais. Bases integradas podem melhorar a segurança das informações, uma vez que essa integração de dados de servidores facilita a descoberta de indícios de irregularidades, possibilitando a tomada de medidas saneadoras, ou seja, a estrutura da governança assegurando o respeito aos direitos das partes interessadas;

- gestão dos investimentos no intuito de tornar a política de gestão dos fundos administrados pelos institutos mais transparente e acessível;
- projeção de reservas e benefícios futuros, essencial para a organização, que deve sempre promover revisão dos planos de custeio e de benefícios no sentido de manter ou atingir o equilíbrio financeiro e atuarial, garantindo o direito dos segurados. É preciso lembrar que mesmo existindo equilíbrio ou superávit em um exercício os recursos devem demonstrar ser suficientes para o pagamento dos benefícios futuros;
- controle dos processos contábeis, prestação dos relatórios legais e adesão dos processos às legislações vigentes em uma estrutura de governança na qual o cumprimento dessas premissas possa ser garantido por meio dos conselhos de administração e fiscal;
- estatísticas de participação, apresentação de cenários, apuração de valores/cálculos;
- administração das concessões de benefícios respeitando as autonomias cabíveis.

Todos os dados utilizados para o cálculo do custo previdenciário são importantes, porém sua fidedignidade depende basicamente da correção das informações cadastrais relativas aos segurados do RPPS. Quanto mais a base cadastral expressar a real condição dos servidores e suas características, mais merecedores de crédito serão os resultados do cálculo atuarial. Isso também se reflete no cálculo das contribuições previdenciárias necessárias para fazer frente aos compromissos previdenciários assegurados pelo regime. Essa melhoria na qualidade das informações e a facilidade de seu cruzamento vão gerar indicadores de gestão que poderão contribuir na formulação de políticas públicas mais consistentes.

Cabe ao gestor a sustentabilidade do RPPS em suas áreas de atuação fundamentais: regularidade no repasse das contribuições, política de investimentos, gestão dos benefícios e equacionamento do déficit atuarial. Essas áreas seriam mais fortalecidas adotando-se a governança para a área da previdência com seus atributos de participação, controle, planejamento, capacitação e transparência.

Em relação à gestão dos investimentos, esta demanda especialização técnica própria e exige conhecimento das várias modalidades de negócios e mecanismos oferecidos no mercado financeiro, dado o objetivo de maximizar o retorno, sujeito às restrições impostas pela prudência e pelo risco.

Outra questão relevante de responsabilidade do gestor é decidir a forma de aplicação de recurso, se por administração própria ou por terceirização da gestão. A ele cabe também o acompanhamento contínuo do cumprimento da legislação previdenciária, mediante encaminhamento de documentação específica, preenchimento periódico de demonstrativos e fornecimento de informações ao Ministério da Previdência Social, conforme determinado na legislação.

Diante das bases de fiscalização, cabe ao gestor do Regime Próprio a responsabilidade de cumprir rigorosamente os prazos determinados para apresentação dos relatórios requeridos, conhecer a legislação, prestar com clareza as informações solicitadas, administrar os recursos necessários e acompanhar os processos de fiscalização.

A responsabilização do gestor pelo não cumprimento de suas obrigações está prevista no Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1.940 (Código Penal); na Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, a qual define os crimes de responsabilidade; no Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1.967, que dispõe sobre a responsabilidade de prefeitos e vereadores; na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1.990, que define crimes contra a ordem tributária; na Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal; e na Lei n. 8.429, de 2 de junho de 2002, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito.

Diante da legislação aqui elencada, o gestor do RPPS, em face do tamanho de sua responsabilidade em estabelecer uma governança que comece a avaliar as necessidades de melhor atender as demandas dos segurados e dos servidores, pode definir as diretrizes para os processos de implantação do projeto e definir os responsáveis por alcançar esses objetivos. O alcance de tais objetivos deve ser plenamente viável. Isso feito, deve ser demonstrado por meio de relatórios de fácil entendimento pelos agentes interessados, por meio de um ciclo bem concebido dos processos de gestão, controle, supervisão e *accountability*.

Com a finalidade de auxiliar a oficialidade da governança no RPPS, e tendo o gestor ciência dos procedimentos que a administração pública exige, é recomendável a instituição de um “grupo de trabalho” formado por pessoas detentoras de conhecimentos sobre Regime Próprio, previdência capitalizada, visão sistêmica de processos, direito público, finanças, entre outros, além de pessoas que façam parte do próprio regime.

O denominado “grupo de trabalho” deverá estudar, analisar, discutir e equalizar conhecimentos, efetuar a compilação de legislação previdenciária sobre o RPPS, escolher a ferramenta que melhor atenderá a autarquia ou o fundo de previdência, preparar

a base de dados, escolher o modelo organizacional, desenhar o plano, acompanhar os estudos atuariais, negociar com o Legislativo e elaborar projeto de lei. O “grupo de trabalho” e todas as considerações aqui expostas objetivam auxiliar os gestores dos regimes no exercício de sua função utilizando mecanismos de governança do sistema holandês, visando ao aprimoramento do sistema previdenciário, com a consequente satisfação dos segurados e dos beneficiários.

A governança no padrão holandês mais uma vez contribui com a aplicabilidade da descentralização administrativa, implementando o planejamento institucional por meio da adoção de controles internos, o que diminui a gestão de risco, da adoção de auditoria interna e externa, para que o gestor possa atuar de forma organizada e responsável, e da atuação do controle externo, o qual será abordado no próximo tópico.

3.3 Controle

O controle aborda o tema do alcance das metas estabelecidas para a gestão do RPPS. A questão chave é avaliar se seguramente tanto o gestor como os responsáveis pela implementação de políticas atingirão os objetivos pretendidos. Nesse intuito, um conjunto de medidas e procedimentos deve ser adotado e mantido, prestando garantias de que haverá eficácia no cumprimento dessas diretrizes.

Os elementos basilares do controle consistem no monitoramento e na estrutura organizacional adequada e eficiente. É imprescindível, portanto, avaliar se a estrutura de execução escolhida permite cumprir a política e os objetivos fixados, bem como se os sistemas de monitoramento macro (controle externo) e micro (controle interno) garantem eficiência, eficácia e qualidade quanto à finalidade dos institutos e/ou fundos de previdência.

Ressalte-se que o controle não está dissociado dos demais itens de governança do modelo holandês, isto é, não se concretiza sem a inter-relação com a gestão, a supervisão e a prestação de contas.

Conforme Timmers (2000, p. 16), deve haver a formulação de requisitos operacionais, segundo a legislação previdenciária vigente, que possam viabilizar e aferir a qualidade, a quantidade, a pontualidade, os custos e a abrangência das políticas implementadas quanto ao público-alvo. A estrutura organizacional deve abarcar planejamento, controle de ciclos, sistema de avaliação de qualidade, auditorias interna e externa apropriadas, controle de procedimentos internos, documentação contábil adequada e supervisão do corpo interno.

Ademais, o fluxo de informações acerca da política, do cotidiano operacional e das finanças deve ser contínuo e transparente não só para subsidiar atividades regulares, mas também para circunstâncias eventuais. Essas informações auxiliam na tomada de decisão do gestor, na manutenção do modelo de gestão adotado e, caso necessário, na intervenção em áreas que podem apresentar resultados não satisfatórios, corrigindo distorções.

Embora muitos órgãos de previdência busquem auditorias externas nos moldes daquelas que atuam nas sociedades anônimas abertas, o controle externo dos RPPS é realizado, substancialmente, pelo Ministério da Previdência Social e pelos tribunais de contas (SARQUIS; FRIGERI; SOUSA, 2013, p. 8). Em alguns casos, acrescentam-se outros órgãos e secretarias de administração em virtude do modelo de gestão do regime utilizado em cada ente subnacional.

O controle exercido pelo Ministério da Previdência Social se erige nos trâmites para a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), estabelecido pelo Decreto n. 3.788/2001 e regulado pela Portaria MPS n. 204/2008. Também cabe ao MPS supervisionar e normatizar os regimes próprios, nos termos do art. 9º da Lei n. 9.717/1998.

O Sistema de Gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social (Siprev), que é um *software* de gerenciamento de informações referentes a servidores públicos, civis e militares, ativos e inativos, pensionistas e demais dependentes dos RPPS, o Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social (Cadprev) e o Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) são ferramentas utilizadas pelo MPS que corroboram sua ação de monitoramento.

Enquanto a auditoria do MPS resulta na emissão do CRP, a jurisdição do Tribunal de Contas se faz mais frequentemente por ocasião de cada concessão de benefício previdenciário, anualmente por meio da prestação de contas e esporadicamente por representação ou iniciativa própria (SARQUIS; FRIGERI; SOUSA, 2013, p. 27).

A atribuição de controlar diretamente os Regimes Próprios é imputada aos tribunais de contas pelos incisos II, III e IV do art. 71 da Constituição Federal, em que se prevê o julgamento das contas anuais, a apreciação da legalidade de atos de pessoal e a realização de inspeções e auditorias.

O inciso II estabelece a auditoria periódica dos RPPS, com julgamento anual das contas. A sanção da legalidade do ato inicial de aposentadoria, reforma e pensão é

fundamentada no inciso III. Por seu turno, o inciso IV autoriza a auditoria de risco, por representação, temática ou aleatória. A Lei n. 9.717/1998 trouxe ainda clareza quanto às auditorias e às inspeções de natureza atuarial sob incumbência dos tribunais de contas (SARQUIS; FRIGERI; SOUSA, 2013, p. 8).

O controle interno, por seu turno, é um processo organizacional sob a responsabilidade da unidade gestora do Regime Próprio de Previdência, consistindo num conjunto de políticas e procedimentos adotados para vigilância, fiscalização e verificação da consecução dos objetivos traçados (TCU, 2009, p. 2). Ele difere da auditoria interna na medida em que esta é uma técnica utilizada pelo órgão central ou setorial com a finalidade de avaliar a eficácia do controle interno (FILHO, 2008, p. 91).

O art. 74 da Constituição Federal torna obrigatório em qualquer órgão dos Poderes a manutenção de um sistema de controle interno, devendo-se dar ciência das irregularidades encontradas aos tribunais de contas. Cabe a identificação de quem exerce essa função dentro dos RPPS.

Em cada unidade gestora dos Regimes Próprios de Previdência deve existir um setor específico destinado a desempenhar esse controle, estabelecendo manual de rotinas, segregando funções, determinando atribuições, responsabilidades e rodízio de funcionários, limitando acessos e promovendo treinamentos de pessoal.

De acordo com Machado Jr. e Reis (apud FILHO, 2008, p. 93), o controle interno necessita, prioritariamente, das seguintes definições: as áreas a controlar; o período em que as informações serão prestadas; o nível hierárquico de troca de informações para análises e decisões; o que deve ser informado, isto é, o intuito da informação.

Nos termos do art. 6º, I, da Lei n. 9.717/1998, os conselhos administrativo e fiscal integram a estrutura da controladoria interna, uma vez que exercem funções de deliberação superior, tais como fiscalização orçamentária, verificação de contas e julgamento de recursos, respectivamente.

Conquanto o controle interno se revele um inibidor de erros, ele é passível de falibilidade, dadas as limitações decorrentes de erros de julgamento, falhas, conluio, ausência de supervisão e impunidade.

Se esse arcabouço de controle estiver solidamente erigido nos RPPS, aliado aos outros itens de governança, será possível obter qualidade, eficiência e eficácia das políticas e das metas ambicionadas, ainda que se leve em consideração a heterogeneidade da gestão dos regimes.

Assim, mais uma vez mostra-se necessária a inter-relação entre este e os demais elementos garantidores da boa governança, na medida em que o controle interfere de forma direta na supervisão do regime para garantir o alcance dos objetivos e das políticas traçadas.

3.4 Supervisão

Timmers (2000) afirma que o propósito do elemento supervisão é determinar medidas corretivas na hipótese de insucesso no alcance dos objetivos da política. Nessas circunstâncias, deve-se atuar quando existe oportunidade para ajustes, verificando se os executores da política estão tendo a devida supervisão na realização das atividades. Este elemento é condição imprescindível para que a organização opere em benefício de sua missão.

Faz parte da supervisão aplicar ações corretivas nos processos de execução, apontando, quando identificados, os problemas relacionados à gestão; analisar manifestações dos responsáveis pelas correspondentes áreas a respeito das deficiências encontradas em verificações anteriores; garantir que medidas efetivas sejam adotadas para saná-las; além de auditar, quando necessário, evitando ou contornando as possíveis sanções que possam ter sido aplicadas pelos órgãos competentes.

Apesar de seu papel fundamental no elemento controle, as estruturas de controle interno e externo também exercem mecanismos de governança que atuam no elemento supervisão, no sentido de promover e manter os objetivos propostos. Porém, a supervisão, diferentemente do controle, tem sua atuação situada no âmbito estratégico. Com isso, a ação das chamadas entidades de fiscalização superior – agências de controle externo ou tribunais de contas – ganha força e relevância, principalmente à medida que, junto com a complexidade das políticas públicas, cresce também o interesse dos envolvidos nos processos do RPPS por seus resultados efetivos.

Medidas legais e administrativas contribuem para a melhoria da supervisão dos Regimes de Previdência. A auditoria fiscal direta e indireta nos Regimes Próprios é executada com o objetivo de verificar se os estados e os municípios cumprem os preceitos da legislação. O art. 29 da Portaria MPS n. 402/2008 retrata esse papel, exercido pelo MPS, no sentido de orientar, supervisionar e acompanhar os RPPS e os fundos previdenciários da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios por meio de procedimentos de auditoria direta e indireta.

Os conselhos, dentro da estrutura de um RPPS, têm papel importante na supervisão, com a competência de estabelecer planos estratégicos, propondo diretrizes de

atuação, respeitadas as disposições legais aplicáveis, verificando se existe aderência suficiente na implementação das políticas e orientando e promovendo os ajustes para a direção pretendida. Também acompanham e apreciam, mediante relatórios gerenciais, a execução de planos, programas e orçamentos do Regime Próprio de Previdência. O conselho fiscal, por exemplo, atuando com vistas a acompanhar a gestão e a evolução do objeto da entidade, analisando as demonstrações financeiras, os documentos contábeis e demais documentos ou registros que entender necessários ou que forem solicitados pelos órgãos competentes e reguladores, pode emitir pareceres, submetendo-os à deliberação nas instâncias estratégicas às quais está vinculado.

Acompanhar e avaliar sistematicamente a gestão, sugerir medidas para sanar irregularidades encontradas, comunicar os fatos relevantes que apurar nas esferas cabíveis são atribuições que vão configurar uma atuação de supervisão. Na verdade, espera-se que este elemento de governança – supervisão – atue no sentido de garantir o cumprimento dos objetivos e das políticas adotadas em conformidade com os parâmetros legais; esta deve ser aferida por meio das ferramentas adequadas. A supervisão deve zelar para que os ajustes sejam propostos e que os subsídios sejam fornecidos ao responsável pela realização dessas análises, tomando decisões para melhorar ou desenvolver novas políticas.

A política e o objetivo do regime previdenciário são questões que devem estar claras para toda a sociedade, e a garantia de sua execução, que se opera por meio do elemento supervisão, deve também ser objeto de acompanhamento e controle pelos interessados e beneficiários. Neste ponto entra em cena o último elemento de que trata o padrão holandês: a *accountability*.

3.5 *Accountability* – prestação de contas

A prestação de contas é colocada no centro dos quatro elementos apresentados por Hans Timmers em seu estudo sobre gestão de governo e governança, tendo em vista que se trata do elemento para o qual os demais convergem. Os quatro elementos devem estar integrados para que a governança se opere de modo eficaz e eficiente.

A administração pública deve fornecer informações à sociedade sobre seus objetivos, suas políticas e suas respectivas consecuições. Tal obrigação tem *status* constitucional e está concretizada por meio do princípio da publicidade na administração pública, que está estabelecido no artigo 37 da Constituição Federal, parágrafo primeiro:

Artigo 37. 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 e também ao seguinte:

§ 1º – A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

A publicidade dos atos dos gestores públicos gera maior controle social por parte da sociedade e reforça o sistema democrático. Os integrantes da administração pública devem obediência aos princípios constitucionais, dentre os quais o da publicidade.

Os gestores dos RPPS devem adotar medidas práticas de governança em suas instituições a fim de operacionalizar e efetivar este importante princípio constitucional, e uma delas é a prestação de contas, que se efetiva por meio da transparência de seus atos.

A gestão eficiente dos Regimes Próprios de Previdência deve objetivar e proporcionar a continuidade dessas entidades, garantindo o cumprimento do seu objetivo: o pagamento dos benefícios devidos aos seus contribuintes e segurados. Torna-se imprescindível que os RPPS possuam mecanismos de controle apropriados que encorajem a escolha de melhores alternativas e propiciem no tempo correto sua execução, ocasionando o acompanhamento e a avaliação do sistema previdenciário no longo prazo.

A transparência é também um princípio da gestão responsável que deriva do princípio constitucional da publicidade, favorecendo o controle social, a democracia e o exercício da cidadania. Nessa medida as ações de transparência adotadas pelos gestores devem ir além do atendimento às normas legais, devem buscar a efetividade e a eficácia das informações divulgadas.

Segundo Plat Netto (2007), a transparência possui conceito mais amplo do que o contido na publicidade, pois uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível. Garantir a transparência não significa apenas divulgar as informações em cumprimento de normas legais, mas fazê-lo de forma inteligível para o destinatário daquela informação e da sociedade em geral.

Em matéria previdenciária, especialmente no que tange ao Regime Próprio de Previdência Social, a transparência é fundamental para que exista compreensão sobre o modelo previdenciário, cuja eficácia depende de atividades de fiscalização e controle pelos servidores e pela sociedade.

Ainda de acordo com Platt Neto (2007), a divulgação das contas públicas pressupõe o fornecimento de informações confiáveis e relevantes aos interesses dos usuários, apoiando o processo decisório. A doutrina estabelece três elementos essenciais para

que se tenha uma gestão com transparência: o primeiro é a publicidade, que significa a ampla divulgação das informações para a sociedade; o segundo é a transparência, que diz respeito à compreensibilidade das informações; e o terceiro é a utilidade das informações, significando o grau de relevância destas.

O estudo de Timmers (2000) destaca ainda outros pontos a serem verificados para que a prestação de contas e a transparência sejam efetivas, como a importância da confiabilidade das informações constantes dos relatórios, a existência de requisitos claramente definidos na elaboração destes e sua emissão em tempo hábil, a responsabilização do gestor pelo não cumprimento de normas, a eficácia dos instrumentos de fiscalização do órgão, o tipo de informação constante no relatório que é divulgado, entre outros.

A Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, tem importante papel nesse processo para a administração pública como um todo, pois trouxe ao gestor público princípios como planejamento, transparência e participação popular. Em seu artigo 1º, § 1º, estabelece:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Pode-se verificar que a transparência da gestão fiscal no Brasil, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, passou a ser uma exigência legal, que pode ser, periodicamente, acompanhada e fiscalizada pelos órgãos competentes e pela população.

Ressalte-se que uma gestão pública transparente vai além da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, estende-se à concretização do conceito de *accountability*, quando possibilita aos cidadãos acompanharem e participarem, efetivamente, dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade.

Nesse aspecto devem ser considerados os mecanismos de fornecimento da informação, o tipo de informação fornecida pelo gestor, se a informação fornecida é suficiente para a compreensão da política e dos objetivos adotados, a certificação da informação, ou seja, a qualidade da informação disponibilizada à sociedade, e ainda a responsabilização do gestor pelo não cumprimento das normas existentes.

Quanto à responsabilização, as penalidades estão previstas em várias normas: Lei n. 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa), Lei n. 1.079/1950, Decreto-Lei n. 201/67, além do Código Penal. É importante mencionar que a Lei n. 9.983/2000 acrescentou ao Código Penal artigos específicos que tratam de crimes contra a previdência.

A Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, representa também um esforço no sentido de introduzir uma efetiva transparência aos atos da administração. O artigo 3º dispõe que os procedimentos previstos nessa lei se destinam a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I – observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II – divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III – utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- IV – fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
- V – desenvolvimento do controle social da administração pública.

A Lei de Acesso à Informação dispõe também, em seu artigo 6º, que cabe aos órgãos e às entidades do poder público, observadas as normas e os procedimentos específicos aplicáveis, assegurar a gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a esta e sua divulgação; proteger a informação, garantindo sua disponibilidade, sua autenticidade e sua integridade; proteger a informação sigilosa e a informação pessoal, observadas suas disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso.

Ao se tratar de transparência na gestão dos RPPS, ressalte-se que, além da divulgação das informações aos segurados e à sociedade de forma geral, há também o aspecto da transparência interna do regime, ou seja, a divulgação das informações de forma fidedigna e compreensível àqueles que possibilitam no dia a dia a gestão do regime e a consecução dos seus objetivos. Dentre estes estão os servidores que atuam na unidade gestora do RPPS, os ocupantes de cargo de direção, os membros dos conselhos administrativos e fiscais, sendo de suma importância que todos os atores envolvidos na gestão tenham acesso às informações relevantes para suas ações e tomadas de decisão.

A prestação de contas é um dos instrumentos de uma gestão transparente que permite a avaliação das ações dos gestores públicos e sua responsabilização pelos atos de má gestão. Ao tratarmos de Regimes Próprios de Previdência esta questão torna-se ainda mais relevante, pois a previdência é a poupança que o servidor faz para assegu-

rar o recebimento de seu benefício no futuro. O funcionário público entrega seu dinheiro ao gestor, que irá administrá-lo para que na velhice, na doença ou no caso de morte seja assegurado a si ou a seus dependentes um amparo (aposentadoria ou pensão, conforme o caso), de tal sorte que é imprescindível que o administrador preste contas da administração deste recurso e dos seus atos de gestão da entidade que o gere.

A Lei Federal n. 9.717/1998, que dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, dos militares dos estados e do Distrito Federal e dá outras providências, estabelece de maneira clara o acesso dos servidores às informações relativas ao Regime Próprio e à participação nos colegiados:

Art. 1º Os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios: [...]

VI – pleno acesso dos segurados às informações relativas à gestão do regime e participação de representantes dos servidores públicos e dos militares, ativos e inativos, nos colegiados e instâncias de decisão em que os seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação;

Segundo Gushiken et al. (2002), “raramente uma política de transparência sobre as operações de uma organização assume importância tão estratégica como no caso dos Regimes Próprios”.

Atualmente, existem vários mecanismos para que o gestor do RPPS enfrente a questão da transparência, tanto externa quanto interna, de forma efetiva. Podem-se citar alguns considerados relevantes, porém não esgotam a matéria, haja vista que qualquer ação no sentido de divulgação dos resultados da gestão, desde que de forma compreensível, será de extrema importância e utilidade para todos os envolvidos no processo, incluindo-se os segurados, os beneficiários e a sociedade em geral. Dentre os mecanismos citam-se a representação dos segurados/beneficiários nos conselhos; serviços de atendimento ao cidadão; garantia de acesso fácil, rápido e estruturado às informações públicas, conforme estabelecido pela Lei de Acesso à Informação; divulgação de relatórios de gestão e de resultados alcançados como instrumentos de acompanhamento da sociedade; avaliações de desempenho institucional e divulgação das informações mais relevantes aos cidadãos por intermédio do *site* da unidade gestora; desenvolvimento

de uma intranet do órgão para divulgação e comunicação com servidores, diretores e conselhos; realização de auditoria interna; atuação do controle externo dos RPPS, meio pelo qual a sociedade poderá averiguar se os que administram os recursos previdenciários estão agindo com lisura e de acordo com o interesse da sociedade, gerindo assim os recursos públicos de forma responsável.

A divulgação da informação confiável e compreensível é a melhor forma para fundamentar as decisões dos gestores, garantindo sua sustentabilidade e legitimidade, além de desenvolver a confiança da sociedade nas unidades gestoras dos RPPS.

4 CONCLUSÃO

Neste estudo, considerando os objetivos propostos de abordagem detalhada do modelo holandês de governança no setor público voltado aos RPPS e de apresentação de ações para seu fortalecimento de acordo com o padrão estudado, discorreu-se sobre temas necessários a uma melhor compreensão do que é e como se manifesta a governança, principalmente sob a perspectiva do setor público.

Seguindo o proposto, tratou-se das modalidades de governança nas organizações públicas e alguns de seus padrões, tais como os da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Committee of Sponsoring Organizations (Coso), do Banco Mundial, padrão holandês, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e da International Federation of Accountants (Ifac).

Dentre os padrões de governança aplicáveis ao setor público, o estudo concluiu que o melhor padrão a ser aplicado aos Regimes Próprios de Previdência é o padrão holandês, nos moldes apresentados por Timmers (2000).

Os elementos apresentados no padrão holandês devem funcionar de forma interligada para que a estrutura de governança seja efetiva, atendendo de forma confiável aos objetivos políticos, institucionais e especialmente ao interesse da sociedade. Esses elementos estão presentes na ferramenta sugerida por Timmers (2000), em suas partes específicas, compostas por diretrizes relacionadas à gestão, ao controle, à supervisão e à *accountability*.

As diretrizes de gestão dizem respeito ao gerenciamento, à integração das diversas áreas da instituição e à divisão de responsabilidades na organização visando ao alcance dos seus objetivos estratégicos.

As diretrizes de controle servem para assegurar garantias ao gestor da execução das políticas e dos objetivos estabelecidos. Aspectos importantes a serem analisados neste elemento são o monitoramento da instituição e sua estrutura organizacional, que definirá as responsabilidades de cada um dos atores envolvidos no regime.

A supervisão ocorre no sentido de verificar se a finalidade da instituição está sendo alcançada, bem como se o gestor está prestando contas do que está ocorrendo para que possam ser realizados ajustes caso necessário.

A prestação de contas busca dar transparência aos atos do gestor e verificar se os relatórios emitidos pela instituição possuem informações claras, relevantes e certificadas e se estão sendo emitidas em tempo hábil. São ferramentas que auxiliam o controle e a gestão na condução e na fiscalização dos objetivos estratégicos e políticos da organização. Característica comum a todos os elementos é assegurar que aconteça a inter-relação entre eles, imprescindível para que o modelo de governança apresentado funcione.

Os Regimes Próprios de Previdência devem tomar medidas no sentido de adotar sistemas de controle interno, garantir a execução de suas políticas, afiançar a transparência e a prestação de contas de suas ações de gestão, além de ações de gestão eficaz.

Os mecanismos de controle externo e interno são importantes ferramentas na garantia de uma gestão competente, da mesma forma que a supervisão das ações e a prestação de contas – elemento *accountability* –, pois visam a impelir o gestor a administrar os recursos de maneira idônea, assegurando a transparência de suas ações e a participação social, reforçando dessa maneira a democracia.

Conclui-se, por fim, que os princípios e as diretrizes de governança, presentes nos padrões estudados, sintetizados no padrão holandês, são a base para a composição de modelos de gestão eficiente no setor público e que, especialmente no caso dos RPPS, tais pressupostos são perfeitamente aplicáveis com vistas à aproximação entre a sociedade e as instituições públicas, na defesa de seus interesses e no controle de forma transparente e democrática das ações.

REFERÊNCIAS

- BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução n. 2.652, de 21 de dezembro de 1999. Disponível em: < <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=res&ano=1999&numero=2682> > . Acesso em: set./2014.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > . Acesso em: set./2014.
- _____. Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Federal n. 1.079, de 10 de abril de 1950. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L1079.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Decreto Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Federal n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Federal n. 8.429, de 2 de junho de 1992. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: < <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/b110756561cd26fd03256ff500612662/3> > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Federal n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9717.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Decreto n. 3.788, de 11 de abril de 2001. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2001/decreto-3788-11-abril-2001-358259-norma-pe> > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10684.htm> > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Federal n. 10.887, de 18 de junho de 2004. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.887.htm > . Acesso em: set./2014.
- _____. Lei Federal n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm > . Acesso em: set./2014.
- COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TRADEWAY COMMISSION (COSO) (Org.). **Enterprise Risk Management: Integrated Framework – Executive Summary**. United States Of America: American Institute Of Certified Public Accountants (www.aicpa.org), 2004. 16 p. Disponível em: < http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf > . Acesso em: set./2014.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL (CMN). Resolução n. 3.922, de 25 de novembro de 2010. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/4_101129-103306-555.pdf> .

FILHO, Antônio José. A importância do controle interno na administração pública. Parnaíba, **Diversa**, ano I, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008. Disponível em: <http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6_antoniofilho.PDF> . Acesso em: set./2014.

GUSHIKEN, Luiz et al. **Regime Próprio de Previdência dos Servidores**: como implementar? Uma visão prática e teórica. Brasília: MPAS, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Codigo_Final_4a_Edicao.pdf> . Acesso em: set./2014.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Good governance in the public sector**: consultation draft for an international framework. 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>> .

JESSOP, Bob. **The governance of complexity and the complexity of governance**: preliminary remarks on some problems and limits of economic guidance. Lancaster: Lancaster University, Department of Sociology, 1999. Disponível em: <<http://www.comp.lancs.ac.uk/sociology/papers/Jessop-Governance-of-Complexity.pdf>> . Acesso em: set./2014.

LUGOCH, Débora; SILVA, Edevaldo Fernandes. Regimes Próprios: aspectos relevantes. v. 8. São José dos Campos: Indústria Gráfica Senador; Abipem/Apeprem, 2014.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei n. 4.320 comentada**. Rio de Janeiro: Ibam, 1997.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (MPS). Portaria n. 204, de 10 de julho de 2008. Disponível em: <http://www.mpas.gov.br/arquivos/office/3_091123-172341-420.pdf> . Acesso em: set./2014. _____ . Portaria n. 402, de 10 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2013/05/Portaria-MPS-n%C2%BA-402-de-10dez2008-atualizada-27fev20141.pdf>> . Acesso em: out./2014.

_____ . Portaria n. 403, de 10 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/4_081215-103431-259.pdf> . Acesso em: set./2014.

_____ . Portaria n. 519, de 24 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.previdenciasocial.gov.br/arquivos/office/1_120808-172334-309.pdf> . Acesso em: set./2014.

_____ . Portaria n. 746, de 27 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_120116-090914-125.pdf> . Acesso em: set./2014.

_____ . Portaria n. 509, de 12 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/wp-content/uploads/2013/05/PORTARIA-MPS-N%25C2%25BA-509-de-12>> . Acesso em: set./2014.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE).

Os princípios da OCDE sobre o governo das sociedades. OCDE, 2004. Disponível em:

<<http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>> . Acesso em: set./2014.

ORIENTAÇÃO NORMATIVA SPS n. 2, de 31 de março de 2009. Disponível em: < http://www.previdencia.gov.br/arquivos/office/3_090505-171130-380.pdf > . Acesso em: set./2014.

PEREIRA, Romilson Rodrigues. **Governança no setor público**: fundamentos. Brasília: TCU; Instituto Serzedello Corrêa, 2012. Disponível em: < <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Index.faces?textoPesquisa=Governan%C3%A7a%20no%20Setor%20P%C3%BAblico> > . Acesso em: set./2014.

PLATT NETO, Orion Augusto et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007, Departamento de Ciências Contábeis da UFMG. Disponível em: < <http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320/313> > . Acesso em: set./2014.

SARQUIS, Alexandre Manir Figueiredo; FRIGERI, Celso Atilio; SOUSA, Daphne de Abreu. **O controle externo dos regimes próprios pelos tribunais de contas**. São Paulo: Tribunal de Contas do Estado, 2013. Disponível em: < <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/o-controle-externo-dos-regimes-proprios-pelos-tribunais-de-contas.pdf> > . Acesso em: set./2014.

TIMMERS, Hans. **Government governance corporate governance in the public sector, why and how?** The Netherlands Ministry of Finance. Government Audit Policy Directorate (dar). November 2000. Disponível em: < http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector.pdf > . Acesso em: out./2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF> > . Acesso em: set./2014.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS
NÚCLEO 6 – QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO
E TRANSPARÊNCIA DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

Escola de Administração Fazendária – Esaf

INDICADOR DE EFICIÊNCIA
DO GASTO PÚBLICO EM EDUCAÇÃO

Adrienne Serra
Sefaz/PI

Cecília Santos Moreira
Segplan/GO

Gustavo Rodrigues Lirio
CG/DF

José Vinicius Mello Coutinho
AGE/RJ

Marcus Monte Mor Rangel
Sefaz/ES

Marta Soares
Sefaz/PI

Nylo Sérgio José Nogueira Junior
Segplan/GO

Renato Martinez Geraci
AGE/RJ

Coordenador/orientador:
Vinicius Teixeira Sucena
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Mestre em Economia – Universidade de Brasília
vinicius.sucena@uol.com.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho é criar um indicador de eficiência do gasto público em educação. A premissa básica para definição do indicador é estabelecer uma relação entre a efetividade das redes de ensino e seus custos por aluno. Como parâmetro de efetividade foi escolhido o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb). Para a aferição do custo por aluno foi proposta uma metodologia de cálculo baseada na seleção de subfunções da despesa pública que representassem potencial de influenciar, direta ou indiretamente, no desempenho dos alunos. Devido à vinculação institucional dos autores, foi oportuno focar o cálculo do indicador apenas nas redes estaduais de ensino médio. Como a apuração do Ideb é realizada a cada dois anos, o indicador proposto também teve que seguir a mesma periodicidade. O indicador foi calculado para os biênios compreendidos entre os anos de 2006 e 2013, o que possibilitou a observação de uma série histórica de quatro períodos. A metodologia foi aplicada, em caráter de teste, apenas para as unidades da Federação com representantes entre os autores do estudo, sem a pretensão de gerar resultados que possibilitassem uma análise conclusiva sobre a relação entre o custo por aluno e o Ideb. No entanto, os resultados obtidos sugerem não haver uma relação direta entre o custo por aluno e o desempenho no Ideb. Ficou evidenciado que políticas educacionais mais eficientes podem gerar melhores resultados, ainda que com menores custos por aluno. Realizaram-se análises sobre o perfil do gasto por grupo de despesa e sobre a quantidade média de alunos por turma. Pôde-se concluir que o indicador proposto foi capaz de identificar as redes de ensino mais eficientes e estimular questionamentos direcionados a verificar as causas associadas ao sucesso, ou ao insucesso, das redes públicas de ensino em transformar o gasto público em educação de qualidade.

Palavras-chave: Educação. Eficiência. Indicador.

ABSTRACT

The aim of this paper is to create a public spending efficiency indicator in education. The basic premise to define the indicator is to establish a relation between the effectiveness of the education systems and their costs per student. The chosen effectiveness parameter was the Basic Education Development Index (Ideb). To measure costs per student the authors propose a methodology based on the selection of sub functions from the public expense with the potential to affect, directly or indirectly, on the students' performance. Due to the authors' institutional links, it was convenient to focus the indicator just on the high school systems. The proposed indicator had to follow the same periodicity of the Ideb determination, which is two years. The indicator was calculated for the biennia comprehended between the years of 2006 and 2013, what made possible to observe a historical series of four periods. The methodology was applied, in a trial basis, just for the Federation units represented by the paper's authors, without the ambition to generate results capable of subsidizing a conclusive analysis regarding the relation between cost per student and the Ideb's results. However, the obtained results suggest no direct relation between the costs per student and the performance on the Ideb. It was evidenced that more efficient educational policies can generate better results, even with lower costs per student. There were made analysis over the spending profile per expense group and over the average number of students per class. It was concluded that the proposed indicator was able to identify more efficient school systems and motivate questionings directed to investigate the causes associated to success or failure of the public school systems in transforming the public expenditure in quality education.

Keywords: Education. Efficiency. Indicator.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO, 695
- 2 REFERENCIAL TEÓRICO, 697
 - 2.1 Conceito de eficiência, 698
 - 2.2 Construção de indicadores, 700
 - 2.3 Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, 702
 - 2.4 Eficiência do gasto na educação, 704
 - 2.5 Despesa pública, 706
 - 2.5.1 Classificação funcional, 706
 - 2.5.2 Classificação por grupo de despesa, 707
 - 2.6 Receitas da educação, 708
- 3 METODOLOGIA, 712
 - 3.1 Apuração do gasto anual por aluno do ensino médio, 713
- 4 RESULTADOS E ANÁLISES, 719
 - 4.1 Cálculo do indicador de eficiência do gasto em educação, 719
 - 4.2 Análise sobre o perfil de gasto, 724
 - 4.3 Análise sobre a quantidade média de alunos por turma, 726
- 5 CONCLUSÃO, 727
- REFERÊNCIAS, 728

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1. Dimensões de desempenho, 699
- Figura 2. Valores liquidados (atualizados pelo IPCA) na subfunção 362 – Ensino médio, 714
- Figura 3. Ideb e custo anual médio por aluno, 720
- Figura 4. Variação do custo por aluno e das notas do Ideb, 721
- Figura 5. Incremento no gasto por aluno necessário para a elevação de um ponto no Ideb, 722
- Figura 6. Indicador de eficiência do gasto em educação, 723
- Figura 7. Matrículas nas redes estaduais de ensino médio em relação a 2006, 724
- Figura 8. Distribuição do gasto por grupo de despesa, 725
- Figura 9. Quantidade média de alunos por turma, 726

LISTA DE TABELAS

- Tabela 1. Exemplo de classificação funcional da despesa, 707
- Tabela 2. Categorias econômicas e grupos de despesa, 708
- Tabela 3. Subfunções com despesas liquidadas na função 12 entre 2006 e 2013, 715
- Tabela 4. Fatores de ponderação adaptados, 716
- Tabela 5. Ideb e custo anual médio por aluno, 720
- Tabela 6. Resultados do indicador de eficiência do gasto em educação, 722

1 INTRODUÇÃO

O período de transição pós-ditadura militar para a democracia brasileira culminou na promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pautada na garantia de direitos fundamentais aos cidadãos brasileiros. Dentre os muitos direitos assegurados, estava o direito à educação.

No texto constitucional esse direito é citado como de todos, cabendo ao Estado e à família essa obrigação, que tem por objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho.

A carta magna ainda dispõe que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios organizarão seus sistemas de ensino em regime de colaboração, cabendo aos estados e ao Distrito Federal atuar prioritariamente nos ensinos fundamental e médio.

Com o objetivo de proporcionar a universalização do ensino e garantir um padrão de qualidade e equidade, a Constituição estabeleceu no art. 212¹ que os estados, o Distrito Federal e os municípios devem aplicar na educação um percentual mínimo de 25% da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências nesse segmento.

A realidade tem demonstrado que, embora haja recursos elevados para este fim, observa-se que, de maneira geral, sua aplicação não gera o retorno esperado, como pode ser observado no resultado obtido pelo Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), criado em 2007 com o intuito de mensurar a qualidade do serviço prestado pela educação pública.

Ainda que a área da educação disponha de recursos assegurados nos orçamentos federal, estaduais e municipais, os serviços oferecidos pela rede pública de ensino básico não atendem ao padrão de qualidade esperado pela sociedade. Diante dessa observação surge o inevitável questionamento: a quantidade de recursos é insuficiente para a obtenção de bons resultados ou os recursos estão sendo mal utilizados?

O último *ranking* do Programa Internacional de Avaliação de Alunos (Pisa) apresenta o Brasil em 38º lugar entre 44 países.² Segundo pesquisas econômicas, essa má

1 Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

2 Disponível em: < <http://www.oecd.org/pisa/keyfindings/pisa-2012-results-overview.pdf> > .

qualidade na educação tem efeitos diretos no desenvolvimento social e econômico de um país. Um país com educação de alta qualidade desenvolve-se mais, e um país mais desenvolvido educa melhor seus cidadãos. O Relatório *Education at a Glance* publicado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2014 mostra que dentro dos gastos públicos totais do Brasil a educação até recebe uma atenção grande: em 2011, 19% de todo o gasto público do Brasil foi destinado para a educação. A média da OCDE é de 13%. O gasto público total em educação representou 6,1% do PIB, quando a média da OCDE é de 5,6%. Porém, quando se divide o gasto pelo total de alunos, o país fica em penúltimo lugar. Gastou US\$ 2.985 por estudante, enquanto a média da OCDE é de US\$ 8.952.

Entretanto, a entidade alerta que gastos elevados não representam necessariamente melhores resultados e qualidade no ensino, que ainda dependem de outros fatores, como tamanho das classes, salários dos professores e carga horária de aulas.

O censo escolar do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) de 2013 cita que na rede pública, em 2012, 19% dos alunos dos anos iniciais do ensino fundamental estavam com atraso escolar de dois anos ou mais, enquanto esse número foi de 31% para os alunos dos anos finais do ensino fundamental e de 35% para os alunos do ensino médio.

No intuito de que os recursos públicos fossem aplicados com maior qualidade, foram necessários ajustes à Lei Maior, como a Emenda Constitucional n. 19/1998, que acrescentou ao *caput* do art. 37, que trata dos Princípios da Administração Pública, o conceito de eficiência ao serviço público. Essa mudança na legislação levou à quebra do paradigma da alavancagem da receita como base para uma melhor prestação de serviço, pois o que realmente impacta no produto gerado é o modo como o recurso é empregado, e não o montante utilizado.

Com a conquista de maior estabilidade na economia brasileira a partir de meados dos anos 1990, aspectos relacionados à carga tributária e às despesas do setor público tornaram-se então motivo de maiores reflexões. Desde então, estudos sobre a qualidade dos gastos e dos bens e serviços prestados pelo governo têm recebido maior espaço na literatura, e diversos trabalhos sugerem a criação de instrumentos que mensurem e avaliem de forma mais precisa a dimensão qualitativa dos dispêndios públicos.

Nesse contexto, observa-se um movimento no sentido de criar formas de se mensurar a qualidade dos diversos serviços e produtos prestados pelo governo, entre eles os da área da educação pública. A academia, por exemplo, tem publicado estudos

sobre o tema com o objetivo de desenvolver ferramentas que mensurem e avaliem de forma mais precisa a dimensão qualitativa dos dispêndios públicos.

Este trabalho tem como objetivo primário criar um indicador de eficiência para os gastos públicos no setor educacional. O diferencial almejado em relação a outros estudos é oferecer uma metodologia padronizada que possa ser aplicada individualmente por qualquer Unidade da Federação, tanto para uma análise temporal do próprio ente quanto para uma análise comparativa entre as unidades que aderirem à utilização do indicador. Por meio da análise comparativa, o indicador deve ser capaz de identificar as redes de ensino mais eficientes e estimular questionamentos direcionados a verificar as causas associadas ao sucesso, ou ao insucesso, das redes públicas de ensino em transformar o gasto público em educação de qualidade.

Complementarmente, este estudo pretende verificar a relação de causalidade de alguns fatores que poderiam influenciar no desempenho educacional dos diferentes estados brasileiros com o intuito de fornecer subsídios para a discussão de políticas públicas educacionais.

Destaca-se que a metodologia proposta foi aplicada em caráter de teste, apenas para as unidades da Federação com representantes entre os autores, sem a pretensão de gerar resultados estatisticamente robustos que possibilitassem uma análise conclusiva sobre o nível de correlação entre o gasto por aluno e o desempenho da rede de ensino.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para uma melhor organização, o referencial teórico foi dividido em seis subtópicos:

1. Conceito de eficiência
2. Construção de indicadores
3. Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)
4. Eficiência do gasto na educação
5. Despesa pública
6. Receitas da educação

2.1 Conceito de eficiência

A Reforma Gerencial modifica os pressupostos que guiaram a administração pública burocrática e que já não dão mais conta dos problemas atuais. Orienta-se, basicamente, pelo controle dos resultados, ao invés do controle passo a passo das normas e dos procedimentos, como fazia o modelo burocrático weberiano.³

Essa nova forma de gerir obriga o poder público e suas organizações a definir claramente seus objetivos, analisados em sua substância e não como processo administrativo. Desse modo, a avaliação faz-se predominantemente por meio do cumprimento ou não de metas e objetivos, e não somente com base no respeito a regras.

Tanto a Constituição Federal quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000) trazem a preocupação de zelar pela melhor aplicação dos recursos públicos. Inicialmente o art. 37 da Constituição Federal não citava a eficiência como uma conduta a ser considerada no âmbito da administração pública. Esta passou a ser adotada como um princípio na Emenda Constitucional n. 19, de junho de 1998. A ideia de eficiência passa então a estar no centro da agenda dos órgãos públicos.

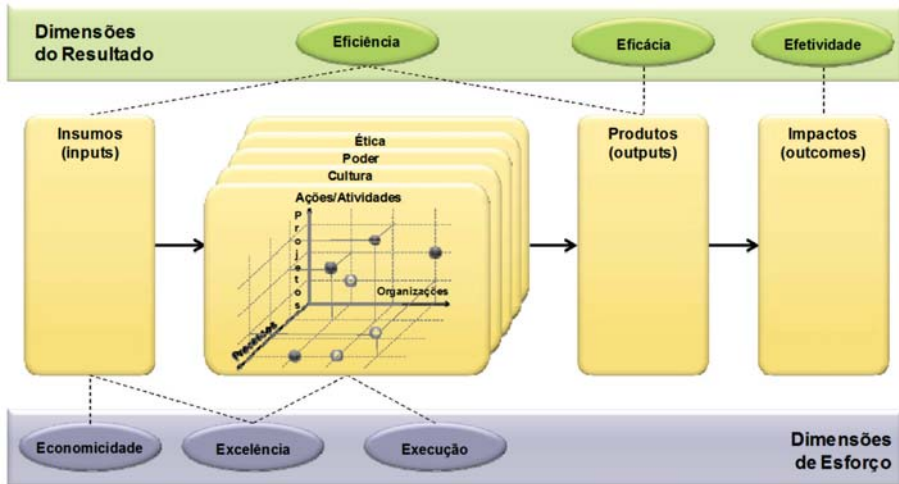
Nesse contexto, a definição e o monitoramento de indicadores que sejam capazes de medir o desempenho de uma determinada política pública são de fundamental importância.

Os “6Es do desempenho” servem como orientadores na definição do tipo de indicador a ser mensurado e qual dimensão do desempenho ele representa.

Segundo Marini (2010) os 6Es do desempenho são classificados em duas dimensões. A dimensão de resultado compreende os indicadores de eficiência, eficácia e efetividade; e a de esforço, a economicidade, a excelência e a execução. A Figura 1 demonstra as duas dimensões.

3 O alemão Max Weber elaborou um conceito de burocracia baseado em elementos jurídicos do século XIX. Dentro dessa perspectiva jurídica, o termo era utilizado para indicar funções da administração pública, que era guiada por normas, atribuições específicas, esferas de competência bem delimitadas e critérios de seleção de funcionários.

Figura 1. Dimensões de desempenho



Fonte: MARTINS; MARINI. Guia de governança para resultados, 2010

O guia *Referencial para medição de desempenho* e o *Manual para construção de indicadores do MPOG 2009* utiliza os seguintes conceitos:

Eficiência – É a relação entre os produtos e serviços gerados (*outputs*) com os insumos utilizados, relacionando o que foi entregue e o que foi consumido de recursos, usualmente sob a forma de custos ou produtividade.

Eficácia – É a quantidade e qualidade de produtos e serviços entregues ao usuário beneficiário direto dos produtos e serviços da organização.

Efetividade – São os impactos gerados pelos produtos/serviços, processos ou projetos. A efetividade está vinculada ao grau de satisfação ou ainda ao valor agregado, a transformação produzida no contexto em geral.

Para o Tribunal de Contas da União – TCU (*Manual de auditoria operacional* – 2010), o conceito de eficiência na avaliação de políticas públicas envolve mais de uma variável e apresenta a seguinte definição:

A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob

duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado. Nesse caso, a análise do tempo necessário para execução das tarefas é uma variável a ser considerada. A eficiência pode ser medida calculando-se e comparando-se o custo unitário da produção de um bem ou serviço.

Os 6Es do desempenho podem ser desdobrados em subdimensões que qualificam e auxiliam na caracterização de tipologias de indicadores a serem utilizados. Em relação à dimensão eficiência, esta é assim desdobrada:

- a. Custo-efetividade: relação entre os insumos para a prestação de um determinado serviço ou elaboração de um produto e a efetividade, ou seja, entende-se pelo grau de contribuição de um programa ou ação na consecução de metas e objetivos de impacto fixados para reduzir as dimensões de um problema ou melhorar uma dada situação.
- b. Produtividade: relação entre o nível de produção (serviços e produtos) e os recursos utilizados, seja o capital humano, imobilizado, investimentos e o tempo.
- c. Tempo: tempo decorrido entre o início e o fim de um determinado programa, projeto ou processo.
- d. Custo unitário: conjunto de custos (fixos, variáveis, reais, atribuídos, específicos e não específicos) a ser imputados a uma atividade por cada unidade de produto ou serviço gerado.
- e. Custo-benefício (qualidade do gasto): relação entre os dispêndios realizados por um determinado sistema e os retornos obtidos por conta desses dispêndios; apresenta a relação entre os insumos e os produtos gerados.

2.2 Construção de indicadores

Existem diversos conceitos de indicadores, e tão ou mais importante que classificá-los é sermos capazes de defini-los corretamente e relacioná-los com os objetivos que pretendemos atingir com a implementação das políticas públicas. Saber o que medir, como medir e para que medir é tão fundamental quanto desenhar um bom indicador.

De forma geral, os indicadores não são simplesmente números, mas sim atribuições de valor a objetivos, acontecimentos ou situações, de acordo com regras, para que

possam ser aplicados critérios de avaliação em relação a diferentes formas de análise do desempenho.

De acordo com o MPOG (2010):

Do ponto de vista de políticas públicas, os indicadores são instrumentos que permitem identificar e medir aspectos relacionados a um determinado conceito, fenômeno, problema ou resultado de uma intervenção na realidade. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável, determinado aspecto de uma realidade dada (situação social) ou construída (ação de governo), de maneira a tornar operacional a sua observação e avaliação.

Orbis (2010) traz uma definição similar para o termo “indicador”:

Indicadores são variáveis definidas para medir um conceito abstrato, relacionado a um significado social, econômico ou ambiental, com a intenção de orientar decisões sobre determinado fenômeno de interesse.

Indicadores funcionam como um termômetro, permitindo balizar o entendimento e o andamento das ações e são fundamentais para avaliar os objetivos, metas e resultados propostos, quantitativa e qualitativamente.

No Plano Plurianual da União 2012/2015, cada Programa Temático possui indicadores de desempenho, e os valores desejados para esses indicadores é que são tratados como índices. Como uma das possíveis aplicações para o indicador proposto é sua inclusão nos Planos Plurianuais dos Estados, esse será o tratamento aplicado aos termos “indicador” e “índice” neste trabalho.

O MPOG (2010) divide as propriedades desejáveis dos indicadores em dois grupos: essenciais e complementares.

Essencialmente, qualquer indicador deve apresentar as seguintes propriedades:

- validade: ter correlação com a realidade que se deseja medir e modificar;
- confiabilidade: ter origem em fontes confiáveis;
- simplicidade: ser de fácil apuração e entendimento do público em geral.

Complementarmente, é desejável que os indicadores possuam, entre outras, as propriedades a seguir:

- sensibilidade: refletir tempestivamente as mudanças ocorridas na realidade sob análise;
- desagregabilidade: capacidade de regionalização dos resultados;
- economicidade: os custos para sua apuração não devem ser superiores aos benefícios advindos das informações geradas;
- estabilidade: capacidade de gerar séries históricas passíveis de comparações.

2.3 Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb) foi instituído em 2007, por meio do Decreto n. 6.094, de 24 de abril daquele ano, como ferramenta de acompanhamento das metas de qualidade da educação básica, no âmbito do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE). Esse plano foi lançado pelo governo federal, por meio do Ministério da Educação (MEC), em 2007, com o objetivo de melhorar a qualidade do ensino.

A partir de então, firmou-se o Plano de Metas “Compromisso Todos pela Educação”, pela União Federal, em regime de colaboração com municípios, Distrito Federal e estados, e a participação das famílias e da comunidade, mediante programas e ações de assistência técnica e financeira, visando à mobilização social pela melhoria da qualidade da educação básica.

Para o alcance do desenvolvimento da educação básica no Brasil, mostrou-se necessário identificar quais as redes de ensino e escolas apresentavam maiores fragilidades no desempenho escolar e que, por isso mesmo, necessitavam de maior atenção e apoio financeiro.

Por essa razão, e para a execução do programa de metas previsto no Plano de Metas “Compromisso Todos pela Educação”, criou-se o Ideb. Segundo o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), esse é um índice calculado com base em dados sobre aprovação escolar (repassados pelas redes por meio do censo escolar), a média da Prova Brasil (aplicada a cada dois anos a alunos de séries finais de ciclos da educação básica, do 5º e 9º anos do ensino fundamental e também 3º ano do ensino médio) e notas do Sistema de Avaliação da Educação Básica (Saeb).

As metas são estipuladas de acordo com o patamar atual de cada instituição da rede escolar, mas cada uma tem o dever de melhorar seus índices. O Ideb possibilita também que os prefeitos e os governadores identifiquem quais são as escolas problemáticas e as promissoras de sua rede.

A média da Prova Brasil é utilizada para calcular os Idebs de municípios e escolas, enquanto a nota do Saeb subsidia o cálculo dos Idebs dos estados e do Ideb nacional. Além das notas nas avaliações, o cálculo do indicador usa as taxas de aprovação escolar.

A Prova Brasil e o Saeb são avaliações para diagnóstico, em larga escala, desenvolvidas pelo Inep. Essas ferramentas objetivam avaliar a qualidade do ensino oferecido pelo sistema educacional brasileiro com base em testes padronizados e em questionários socioeconômicos.

Nos testes aplicados nas séries do 5º e do 9º anos do ensino fundamental, os estudantes respondem a questões de língua portuguesa (com foco em leitura) e matemática (com foco na resolução de problemas). Por sua vez, o questionário socioeconômico permite que os estudantes forneçam informações sobre fatores contextuais que possam estar associados ao seu desempenho. Também existem questionários para professores e diretores das turmas e escolas avaliadas. Neste caso, os formulários coletam dados demográficos e ainda sobre o perfil profissional e as condições de trabalho oferecidas a esses profissionais.

De acordo com o MEC, a participação nas avaliações é voluntária, entretanto é importante que escolas, municípios e unidades da Federação participem do processo para que tenham seu Ideb calculado e, conseqüentemente, participem dos programas baseados nas metas previstas pelo Compromisso Todos pela Educação do MEC.

Com base nas informações do Saeb e da Prova Brasil, o MEC e as secretarias estaduais e municipais de educação definem ações voltadas ao aprimoramento da qualidade da educação no país. A finalidade é reduzir as desigualdades existentes, promovendo, por exemplo, a correção de distorções e debilidades identificadas, e direcionar seus recursos técnicos e financeiros para áreas identificadas como prioritárias.

Para o Inep, o Ideb é mais que um indicador estatístico, pois foi criado como condutor de políticas públicas, ao estabelecer metas para a melhoria da qualidade da educação. Sua composição possibilita não apenas o diagnóstico atualizado da situação educacional em todas as esferas, mas também acompanhar o cumprimento de metas fixadas nos planos nacionais, bem como comparar o desempenho entre as redes públicas federal, estadual, municipal e privada.

De acordo com o Ministério da Educação, os resultados de 2013 apontam que o país atingiu as metas previstas para as séries iniciais do ensino fundamental: o Brasil passou de 5,0, em 2011, para 5,2, em 2013, ultrapassando a meta estipulada de 4,9.

Nos anos finais (6^o ao 9^o ano) do ensino fundamental, o Ideb nacional cresceu de 4,1, em 2011, para 4,2, em 2013, enquanto a meta era 4,4. O ensino médio foi a única das etapas que não apresentou crescimento, mantendo a mesma nota de 2011: 3,7. Para o ensino médio, a meta estabelecida era 3,9.

Todavia, ainda que tenha havido melhoras, os números ainda são muito inferiores aos de países desenvolvidos. Conforme o Plano de Desenvolvimento da Educação do Brasil, somente para 2022 se estabeleceu a média 6, compatível com um sistema educacional de qualidade comparável à dos países desenvolvidos.

2.4 Eficiência do gasto na educação

A eficiência, ou qualidade, do gasto público, especialmente na educação, vem sendo alvo de diversos estudos no meio acadêmico.

Destaca-se, dentre muitos, o estudo de Brunet, Bertê e Borges (2008), “Qualidade do gasto público em educação nas redes públicas estaduais e municipais”, que elabora, por meio de um indicador estatístico, um estudo comparativo entre os estados brasileiros, nos níveis municipal e estadual. Como referencial de gasto foi utilizada a razão entre a despesa na função educação e o número de matrículas na rede pública do ensino básico, e como referencial de qualidade do ensino, uma ponderação dos resultados obtidos pelos estudantes nas avaliações do Sistema de Avaliação do Ensino Básico (Saeb) e Exame Nacional do Ensino Médio (Enem). Este estudo foi elaborado para comparar a evolução dos estados nos anos de 2005 com 2007, por meio de um tratamento estatístico denominado *escore padronizado* pelo método da função distribuição acumulada normal, e resultou nos indicadores de despesa e de desempenho da educação.

O período utilizado pelo mencionado estudo não pôde observar as notas obtidas no Ideb, isso porque o cálculo deste índice foi iniciado apenas em 2007. Além disso, ao utilizar o Enem como parâmetro, deve-se ter em mente que esta não é uma prova exclusiva para aqueles que estão saindo do ensino médio, tampouco de participação obrigatória para eles. Com isso, os resultados obtidos por essa metodologia não necessariamente refletem a real situação dos estudantes que acabam de sair do ensino médio.

O índice proposto pelo estudo referido somente pode ser utilizado quando analisado em conjunto com os outros estados, pois utiliza parâmetros de análises como a maior nota do país e, portanto, não pode ser analisado individualmente, o que diferencia substancialmente da metodologia proposta por este trabalho, que permite que seja

feita uma análise individualizada por estado a fim de que seja possível uma avaliação da evolução numa série histórica.

A conclusão a que chegaram os autores do trabalho citado foi de que “observa-se um expressivo grau de inércia na qualidade do gasto público em educação. As modificações são pouco expressivas nas esferas municipal e estadual das Unidades da Federação nesses dois anos”.

O estudo realizado por Macêdo et al. (2013) para medir a eficiência dos gastos com educação nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul concluiu, no que concerne aos recursos públicos direcionados à educação, que os menores municípios tendem a possuir uma gestão mais eficiente. No estudo foram utilizadas não só variáveis relacionadas à despesa e à receita como também dados relacionados ao número de matrículas, ao número de docentes e ao número de escolas.

No estudo realizado por Da Silva e Almeida (2012) no Estado do Rio Grande do Norte, os gestores municipais afirmam que o fraco desempenho dos indicadores educacionais se justifica com a limitação dos recursos recebidos. Em contrapartida, os pesquisadores argumentam que o fraco desempenho do ensino público municipal se deve à ineficiência na aplicação dos recursos. Tal conclusão baseia-se no fato de que houve um aumento dos gastos na educação, porém o Estado do Rio Grande do Norte não apresentou melhorias na qualidade da educação básica. O estudo levou em consideração variáveis tais como idade e escolaridade do prefeito, a relação entre a coligação do partido da prefeitura com a do estado, se o município tinha conselhos municipais de educação, a arrecadação de impostos e o PIB do município, localização e densidade da população.

Um ponto interessante a ser destacado nesse estudo do Rio Grande do Norte é que, em geral, os municípios pequenos, que dispõem de menos recursos, foram mais ineficientes que aqueles que captaram maiores parcelas de recursos. Porém, observou-se que alguns municípios que apresentaram os maiores gastos por aluno foram também os mais ineficientes. Tendo em vista as variáveis utilizadas no estudo, uma das conclusões observadas é que a experiência e o nível educacional dos gestores municipais são alguns dos requisitos para uma boa gestão pública, que irá refletir em um melhor desempenho na gestão dos recursos, particularmente em relação aos aplicados na educação.

Por fim, vale ser destacado outro estudo sobre a eficiência do gasto na área da educação, elaborado por Zoghbi et al. (2011), “Uma análise da eficiência nos gastos em educa-

ção fundamental para os municípios paulistas”. Para avaliar a eficiência relativa dos gastos na educação fundamental no ano de 2005 dos municípios do Estado de São Paulo, foi utilizado um indicador de desempenho em uma análise de fronteira de eficiência do tipo FDH (*free disposal hull*), cuja base de dados era composta por dados da despesa no ensino fundamental por município, número de alunos matriculados no ensino fundamental por município, distorção idade-série, taxa de aprovação, notas da Prova Brasil, notas do Ideb. Os autores ainda fizeram uma relação dos resultados de eficiência com o PIB *per capita*, tamanho da população, partido político gestor do município e o grau de municipalização da rede segundo as regiões administrativas. Na conclusão sugeriu-se cautela na avaliação dos resultados, pois a falta de dados não permitiu testes mais robustos.

Vale a observação de que a medida de eficiência do estudo proposto para os municípios de São Paulo teve por base a construção de uma função produção e que os próprios autores citam que uma única função não é aplicável para todos os municípios do Brasil. Para a análise de todos os municípios daquele Estado, considerou-se que a função produção é homogênea no município, mas o mais correto seria construir uma função de produção para cada escola.

2.5 Despesa pública

Podemos conceituar a despesa pública, em sentido estrito, como o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa jurídica de direito público, autorizados no orçamento para o funcionamento e a manutenção dos serviços prestados à sociedade por meio da realização de obras e prestação de serviços públicos. Para este trabalho é necessário entender dois tipos de classificação da despesa, a funcional e a por grupo de despesa.

2.5.1 Classificação funcional

O *Manual de orçamento do governo federal* diz que a atual classificação funcional da despesa foi instituída por meio da Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999, do extinto Ministério do Orçamento e Gestão (MOG), e representa a aplicação de um preceito da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, determinado nos seus artigos 2º e 8º.

A classificação funcional é de uso obrigatório pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios e é composta por funções e subfunções, as quais indicam as áreas de atuação da ação governamental.

Cada atividade, projeto e operação especial identificará a função e a subfunção às quais se vinculam, permitindo que se obtenha a quantidade de recursos despendida pelas administrações em cada uma das funções selecionadas.

Trata-se de uma classificação independente dos programas, facilitando assim a consolidação dos dados sobre o montante e a finalidade dos gastos do setor público. Tal classificação é representada por cinco dígitos, sendo os dois primeiros relativos às funções, e os três últimos, às subfunções, conforme exemplo a seguir.

Tabela 1. Exemplo de classificação funcional da despesa

Ministério da Educação		
Nível	Código	Descrição
Função	12	Educação
Subfunção	365	Educação infantil

Fonte: Portaria n. 42 – MOG, de 14 de abril de 1999

Para Mota (2009), as funções representam o maior nível de agregações das ações, por meio das quais se procura alcançar os objetivos do governo.

As subfunções, cuja codificação utiliza três dígitos, representam um nível de agregação imediatamente inferior à função, ou seja, correspondem a um desdobramento das funções, representando um subconjunto de uma função, visando a evidenciar a natureza da atuação governamental.

De acordo com a Portaria n. 42/1999 – MOG é possível combinar as subfunções com funções diferentes daquelas a elas diretamente relacionadas, o que se denomina matricialidade, ou seja, as subfunções são partições das funções.

2.5.2 Classificação por grupo de despesa

É um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto do gasto. A classificação das despesas, elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão, por meio da Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001, ficou assim definida:

Tabela 2. Categorias econômicas e grupos de despesa

Categoria econômica	Grupo de despesa
3. Despesas correntes (despesas que não contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital. São destinadas à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos. Esses recursos geram diminuição no patrimônio)	1. Pessoal e encargos sociais
	2. Juros e encargos da dívida
	3. Outras despesas correntes
4. Despesas de capital (despesas que contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem de capital, ao contrário das despesas correntes que geram acréscimos patrimoniais, e são resultantes de mutação compensatória do bem)	4. Investimentos
	5. Inversões financeiras
	6. Amortização da dívida

Fonte: Portaria Interministerial n. 163/2001 – STN/MPOG

2.6 Receitas da educação

A Constituição Federal cita no art. 212, no que diz respeito ao financiamento da educação, que os estados, o Distrito Federal e os municípios aplicarão, anualmente, nunca menos do que 25% da receita resultante de impostos, inclusive as transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino. Esse percentual mínimo é composto pelos 20% do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) e pelos 5% da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).

Conforme disposto no art. 70 da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases), as ações relativas à manutenção e ao desenvolvimento do ensino visam a atingir os objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis. O destino final dos recursos aplicados no MDE compreende as despesas que se enquadram no conceito de manutenção e desenvolvimento de ensino, entre elas:

- i. remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação;
- ii. aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino;
- iii. uso e manutenção de bens e serviços vinculados ao ensino;
- iv. levantamentos estatísticos, estudos e pesquisas visando precipuamente ao aprimoramento da qualidade e à expansão do ensino;

- v. realização de atividades-meio necessárias ao funcionamento dos sistemas de ensino;
- vi. concessão de bolsas de estudo a alunos de escolas públicas e privadas;
- vii. amortização e custeio de operações de crédito destinadas a atender ao disposto nos incisos deste artigo;
- viii. aquisição de material didático-escolar e manutenção de programas de transporte escolar.

O Fundeb foi criado em 2006, pela Emenda Constitucional n. 53/2006 e regulamentado pela Lei n. 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelo Decreto n. 6.253, de 13 de novembro de 2007, e possui vigência até 2020. É importante citar que a educação básica abrange a educação infantil (municipal), o ensino fundamental (municipal e estadual) e o ensino médio (estadual), em todas as modalidades: urbano, rural, regular, especial, jovens e adultos e profissional, quando vinculado ao ensino médio. Entre as principais características do Fundeb destacam-se:

- é um *fundo especial*, pois é composto por um conjunto de receitas específicas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação. Ressalta-se que o objetivo específico do fundo é financiar a educação básica;
- tem *natureza contábil*, ou seja, cada ente da Federação deve registrar em sua contabilidade o valor destinado à formação do fundo, a receita recebida bem como as despesas realizadas;
- tem âmbito *estadual*, isto é, cada estado e o DF devem criar um fundo, não sendo os recursos gerados dentro de um estado distribuídos para outros estados, ou seja, os recursos distribuídos só poderão ser investidos na educação básica ofertada pelos governos estaduais e municipais localizados no âmbito daquele estado.

Após citadas as principais características do Fundeb, apresenta-se a seguir o quadro que demonstra as fontes de financiamento do fundo a partir de 2009, posterior ao período de transição entre 2007 e 2008.

Esquema 1. Fontes de financiamento do Fundeb

Ente	Impostos	2009 a 2020
Estados, Distrito Federal e municípios	ICMS	20%
	FPM	20%
	FPE	20%
	IPI-EXP	20%
	LC n. 87/1996	20%
	ITCMD	20%
	IPVA	20%
	ITR	20%
	Outras origens*	20%
União	Complementação da União para os estados que não atingirem o valor mínimo nacional por aluno.	10% da contribuição total de estados, DF e municípios.

Fonte: Lei n. 11.494/2007

* Receita da dívida ativa tributária, juros e multas relativas aos impostos acima relacionados.

Uma observação importante a ser feita é que, caso alguma Unidade da Federação não atinja o valor mínimo nacional por aluno/ano divulgado pelo MEC em cada exercício, essa UF receberá recursos complementares da União para atingir esse valor mínimo nacional, cujo valor total está limitado a 10% da contribuição total de estados, DF e municípios. O parâmetro de verificação do valor mínimo nacional em cada UF é o valor por aluno/ano para os anos iniciais do ensino fundamental urbano no estado.

Uma vez demonstrados os recursos que compõem a base de cálculo do Fundeb, ressalta-se que o critério de distribuição dos recursos é o número de alunos matriculados em cada segmento da educação básica apurado no censo escolar realizado pelo Inep, considerando-se as ponderações aplicáveis. No caso dos estados objeto deste estudo, consideram-se as matrículas apuradas no ensino fundamental e no médio.

Com relação à utilização dos recursos do Fundeb, o art. 21 da Lei n. 11.494/2006 estabelece que os recursos do fundo serão utilizados em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública.

No art. 22 da Lei do Fundeb está definida outra regra importante do fundo, que estabelece que, no mínimo, 60% dos recursos anuais totais serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

Além dos recursos do Fundeb e do MDE, existem recursos provenientes de programas federais que financiam ações da educação. Dentre eles temos os recursos do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), que são transferência de recursos financeiros cujo objetivo é ofertar alimentação escolar para os alunos da educação básica matriculados em escolas públicas, filantrópicas e em entidades comunitárias conveniadas com o poder público.

Outra fonte de receita para a educação é o Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE), cujo objetivo é garantir o acesso e a permanência dos alunos nos estabelecimentos escolares do ensino básico público residentes em área rural que utilizem transporte escolar. O PNATE consiste em uma transferência automática de recursos financeiros para custear os gastos com reforma, seguros, licenciamento, impostos e taxas, pneus, câmaras, serviços de mecânica em freio, suspensão, câmbio, motor, elétrica e funilaria, recuperação de assentos, combustível e lubrificantes do veículo ou, no que couber, da embarcação utilizada para o transporte de alunos da educação básica pública nas áreas citadas anteriormente. Serve, também, para o pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar.

O Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) também é outra fonte de receita para a educação, cuja finalidade é prestar assistência financeira, em caráter suplementar, às escolas públicas da educação básica das redes estaduais, municipais e do Distrito Federal e às escolas privadas de educação especial mantidas por entidades sem fins lucrativos, registradas no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) como beneficiárias de assistência social ou outras similares de atendimento direto e gratuito ao público. O recurso tem por objetivo a melhora da infraestrutura física e pedagógica das escolas e o reforço da autogestão escolar nos planos financeiro, administrativo e didático.

O salário-educação é uma contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública e que também pode ser aplicada na educação especial, desde que vinculada à educação básica. Esse recurso é composto por uma cota federal e uma cota estadual e municipal, sendo as últimas redistribuídas de forma proporcional ao número de alunos matriculados na educação básica das respectivas redes de ensino apuradas no censo escolar do exercício anterior ao da distribuição.

Por fim, vale a observação de que os recursos do Fundeb e do MDE se constituem nas principais fontes de recursos para a educação do ensino médio dos estados, objeto de estudo deste trabalho.

3 METODOLOGIA

A metodologia para a criação do indicador partiu da ideia de se comparar os recursos investidos em educação (*input*) com os resultados efetivos obtidos (*output*) para os diferentes estados brasileiros.

Dessa forma, diante das informações disponíveis sobre os gastos estaduais e dos indicadores de desempenho apurados atualmente na área de educação, propõe-se o indicador definido a partir da equação (1).

$$IEE_x^{ano} = \frac{N_x^{ano}}{CM_x^{ano}} \quad (1)$$

Onde,

ano = ano de término do biênio de apuração do indicador;

x = campo para especificar a etapa de ensino sob análise;

IEE_x^{ano} = indicador de eficiência do gasto em educação para a etapa de ensino sob análise e para o biênio em apuração;

N_x^{ano} = nota do Ideb obtida no ano indicado para a etapa de ensino sob análise;

CM_x^{ano} = custo anual médio, atualizado pela inflação, por aluno, na etapa de ensino sob análise e para o biênio em apuração.

Essa formulação poderia ser aplicada às três esferas de governo, federal, estadual e municipal, e, ainda, às três etapas de ensino monitoradas pelo Ideb, anos iniciais do ensino fundamental, anos finais do ensino fundamental e 3º ano do ensino médio.

Cabe destacar, conforme citado anteriormente, que a Constituição Federal, no art. 211, ao definir as competências das esferas de governo em relação à organização do sistema de ensino, estabeleceu como área de atuação prioritária dos estados e do Distrito Federal os ensinos fundamental e médio, sendo a atuação no ensino fundamental compartilhada com os municípios.

Considerando-se que a equipe responsável por este estudo é formada por representantes estaduais, decidiu-se por focar a avaliação nessa esfera de governo, calculando-se os indicadores referentes ao 3º ano do ensino médio da rede pública estadual para os biênios 2006/2007, 2008/2009, 2010/2011 e 2012/2013.

As notas do Ideb do 3º ano do ensino médio da rede pública estadual podem ser facilmente obtidas a partir do sítio eletrônico do Inep aplicando-se os filtros adequados.

Por sua vez, a obtenção do gasto médio por aluno envolve maior dificuldade por haver a necessidade de se filtrar, entre os gastos com educação, apenas aqueles aplicados no ensino médio. Como a ideia deste estudo é fornecer um indicador para comparar, ao longo dos anos, e entre os estados, a eficiência do gasto em educação, a metodologia de cálculo deve ser baseada apenas em parâmetros objetivos, sem deixar espaço para discricionariedade de quem quer que se proponha a calculá-lo.

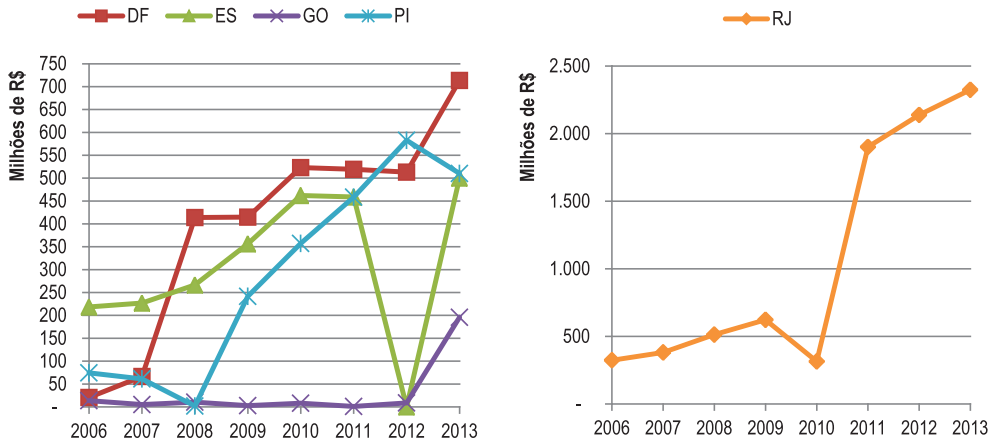
3.1 Apuração do gasto anual por aluno do ensino médio

Conforme comentado no subtópico 2.5.1, a codificação programática utilizada na elaboração dos orçamentos públicos contempla em seus dois grupos de códigos iniciais a identificação da função e da subfunção da despesa. Os gastos em educação são especificados pela função 12 – Educação. Dentre as subfunções com gastos na educação observa-se a presença de códigos diretamente relacionados a algum tipo de ensino (361 – Ensino fundamental, 362 – Ensino médio, etc.) e de códigos utilizados para alocar despesas de caráter transversal, ou seja, que podem custear mais de um tipo de ensino. Como exemplo podem ser citadas as subfunções 122 – Administração geral e 126 – Tecnologia da Informação.

Uma identificação mais detalhada sobre o tipo de ensino relacionado à despesa poderia ser feita por meio da análise das ações orçamentárias e dos subtítulos utilizados, mas, por essas codificações não serem padronizadas entre os estados, seria inviável incorporar tal verificação em uma metodologia de abrangência nacional e plurianual.

Ao se verificar o comportamento dos valores liquidados por subfunção ao longo dos anos, observou-se que, em alguns casos, a distribuição dos gastos entre as subfunções sofreu alterações significativas de um exercício para outro, indicando assim divergências entre os registros orçamentário-financeiros e a destinação final dos recursos. Como exemplo, é apresentada na Figura 2 a situação dos valores liquidados (atualizados pelo IPCA) na subfunção 362 – Ensino médio entre os anos de 2006 e 2013.

Figura 2. Valores liquidados (atualizados pelo IPCA) na subfunção 362 – Ensino médio



Fonte: execução orçamentária dos estados obtida em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/informacoes-contabeis-e-fiscais-do-setor-publico>

Observação: os dados do Rio de Janeiro foram apresentados em separado para facilitar a visualização, uma vez que seus valores absolutos são muito superiores aos das demais unidades.

Observam-se quedas acentuadas nos Estados do Piauí (2008), Rio de Janeiro (2010) e Espírito Santo (2012). Além disso, observa-se também um crescimento desproporcional nos valores de Goiás entre os anos de 2012 e 2013.

Distorções semelhantes foram identificadas ao se analisar o comportamento dos valores liquidados nas outras subfunções associadas à educação. Diante dessa constatação, fica claro que os gastos aplicados nos diferentes tipos de ensino não guardam estreita compatibilidade com a alocação por subfunção.

Na Tabela 4 são apresentadas todas as subfunções que tiveram valores liquidados, dentro da função 12, entre os exercícios de 2006 e 2013, para os cinco estados participantes deste estudo.

Tabela 3. Subfunções com despesas liquidadas na função 12 entre 2006 e 2013

Subfunções			
Cód.	Descrição	Cód.	Descrição
121	Planejamento e orçamento	363	Ensino profissional
122	Administração geral	364	Ensino superior
123	Administração financeira	365	Educação infantil
126	Tecnologia da Informação	366	Educação de jovens e adultos
128	Formação de recursos humanos	367	Educação especial
129	Administração de receitas	368	Educação básica
131	Comunicação social	392	Difusão cultural
243	Assistência à criança e ao adolescente	421	Custódia e reintegração social
244	Assistência comunitária	451	Infraestrutura urbana
272	Previdência do Regime Estatutário	571	Desenvolvimento científico
306	Alimentação e nutrição	573	Difusão do conhecimento científico e tecnológico
361	Ensino fundamental	846	Outros encargos especiais
362	Ensino médio		

Fonte: elaboração dos autores

Foram marcadas em verde as subfunções consideradas como tendo potencial para influenciar, direta ou indiretamente, no desempenho dos alunos da educação básica. Esse grupo de subfunções passará a ser denominado, a partir desse ponto, simplesmente de “subfunções selecionadas”, e o gasto total realizado nesse grupo receberá a sigla G_{SS} .

Diante das discrepâncias identificadas nas alocações orçamentário-financeiras, para se chegar ao custo por aluno do ensino médio foram utilizados os fatores de ponderação definidos na Resolução n. 8/2012 – Ministério da Educação, que aprovou as ponderações aplicáveis entre diferentes etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica para vigência no exercício de 2013. Esses fatores servem para estabelecer a relação entre o custo por aluno dos diferentes tipos de ensino e o custo por aluno dos anos iniciais do ensino fundamental urbano.

No entanto, os tipos de ensino detalhados na Resolução não são os mesmos especificados pelo censo escolar no Sistema de Consulta a Matrículas. Dessa forma,

foi necessário adaptar os fatores de ponderação definidos na Resolução para as modalidades de ensino especificadas no censo escolar, conforme apresentado na Tabela 5.

Tabela 4. Fatores de ponderação adaptados

Resolução n. 8/2012 – MEC		Censo escolar	
Etapas e modalidades de ensino	Fator	Etapas e modalidades de ensino	Fator adaptado
Creche em tempo integral pública	1,30	Creche	1,00
Creche em tempo integral conveniada	1,10		
Creche em tempo parcial pública	0,80		
Creche em tempo parcial conveniada	0,80		
Pré-escola em tempo integral	1,30	Pré-escola	1,15
Pré-escola em tempo parcial	1,00		
Anos iniciais do ensino fundamental urbano	1,00	Anos iniciais do ensino fundamental	1,15
Anos iniciais do ensino fundamental no campo	1,15		
Ensino fundamental em tempo integral	1,30		
Anos finais do ensino fundamental urbano	1,10	Anos finais do ensino fundamental	1,20
Anos finais do ensino fundamental no campo	1,20		
Ensino fundamental em tempo integral	1,30		
Ensino médio urbano	1,20	Ensino médio	1,27
Ensino médio no campo	1,30		
Ensino médio em tempo integral	1,30		
Ensino médio integrado à educação profissional	1,30	Educação profissional	1,30
Educação de jovens e adultos com avaliação no processo	0,80	Educação de jovens e adultos, incluindo os alunos da EJA integrada à educação profissional	1,00
Educação de jovens e adultos integrada à educação profissional de nível médio, com avaliação no processo	1,20		
Educação especial	1,20	Educação especial	1,20

Fonte: Resolução n. 8/2012 – MEC e Sistema de consulta a matrículas do censo escolar

O gasto total nas subfunções selecionadas pode ser definido pela equação (2):

$$G_{SS} = G_C + G_{PE} + G_{AI} + G_{AF} + G_{EM} + G_{EP} + G_{EJA} + G_{EE} \quad (2)$$

Onde,

G_C = gasto em creches;

G_{PE} = gasto em pré-escolas;

G_{AI} = gasto nos anos iniciais do ensino fundamental;

G_{AF} = gasto nos anos finais do ensino fundamental;

G_{EM} = gasto no ensino médio;

G_{EP} = gasto na educação profissional;

G_{EJA} = gasto na educação de jovens e adultos;

G_{EE} = gasto na educação especial.

O gasto em cada modalidade ou etapa de ensino pode ser definido por:

$$G_x = C_x M_x \quad (3)$$

Onde,

C_x = custo anual por aluno na modalidade ou etapa de ensino;

M_x = quantidade de matrículas na modalidade ou etapa de ensino.

Logo, aplicando-se (3) em (2) tem-se que:

$$G_{SS} = C_C M_C + C_{PE} M_{PE} + C_{AI} M_{AI} + C_{AF} M_{AF} + C_{EM} M_{EM} + C_{EP} M_{EP} + C_{EJA} M_{EJA} + C_{EE} M_{EE} \quad (4)$$

Utilizando-se os fatores de ponderação adaptados, apresentados na Tabela 5, o custo anual por aluno em cada modalidade ou etapa de ensino pode ser definido por:

$$C_x = F_x C_R \quad (5)$$

Onde,

F_x = fator de ponderação adaptado para a modalidade ou etapa de ensino;

C_R = custo de referência utilizado nas ponderações da Resolução do MEC.

Assim, tem-se que:

$$C_{EM} = G_{SS}F_{EM}/\sum F_xM_x \quad (6)$$

Aplicando-se (6) em (4) tem-se que:

$$\begin{aligned} G_{SS} &= F_C \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_C + F_{PE} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{PE} + F_{AI} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{AI} + F_{AF} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{AF} + F_{EM} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{EM} + \\ &+ F_{EP} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{EP} + F_{EJA} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{EJA} + F_{EE} \frac{C_{EM}}{F_{EM}} M_{EE} \\ G_{SS} &= \frac{C_{EM}}{F_{EM}} (F_C M_C + F_{PE} M_{PE} + F_{AI} M_{AI} + F_{AF} M_{AF} + F_{EM} M_{EM} + F_{EP} M_{EP} + F_{EJA} M_{EJA} + \\ &+ F_{EE} M_{EE}) = \frac{C_{EM}}{F_{EM}} \sum F_x M_x \end{aligned}$$

Logo, o custo anual por aluno do ensino médio pode ser obtido pela equação (7):

$$C_{EM} = G_{SS}F_{EM}/\sum F_xM_x \quad (7)$$

Para que seja possível criar uma série histórica de resultados, os valores aplicados nas subfunções selecionadas devem ser corrigidos pela inflação. Assim, para obtenção do custo anual por aluno corrigido pela inflação deve-se multiplicar a equação (7) pelo índice de inflação apurado entre o final do exercício em apuração e o final de 2013, que é o ano de referência para este trabalho, conforme apresentado a seguir:

$$C_{EM}^{ano} = G_{SS}i_{2013}^{ano}F_{EM}/\sum F_xM_x \quad (8)$$

Onde,

i_{2013}^{ano} = índice de inflação entre 31 de dezembro do ano indicado e 31 de dezembro de 2013.

Cabe destacar que, para os cálculos realizados neste trabalho, o índice de inflação utilizado foi o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

Na equação (1) é utilizado o custo anual médio por aluno para o biênio de apuração do Ideb, que, utilizando-se a equação (3), pode ser obtido por meio da equação (9):

$$CM_{EM}^{ano} = \frac{(G_{EM}^{ano1} + G_{EM}^{ano2})}{(M_{EM}^{ano1} + M_{EM}^{ano2})} = \frac{(C_{EM}^{ano1}M_{EM}^{ano1} + C_{EM}^{ano2}M_{EM}^{ano2})}{(M_{EM}^{ano1} + M_{EM}^{ano2})} \quad (9)$$

Onde,

Ano1 = primeiro ano do biênio em apuração;

Ano2 = segundo ano do biênio em apuração.

Dessa forma, observa-se que todas as variáveis presentes na formulação proposta para indicador foram definidas e que o cálculo pode ser efetuado utilizando-se os seguintes dados:

- notas do Ideb;
- valores liquidados na função 12 – Educação detalhados por subfunção orçamentária;
- quantidade de matrículas por modalidade ou etapa de ensino obtida pelo censo escolar;
- IPCA para os períodos de apuração do indicador.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Neste tópico serão apresentados, inicialmente, os resultados obtidos para os índices de eficiência do gasto em educação para as cinco Unidades da Federação participantes do estudo entre os anos de 2007 e 2013. Posteriormente, serão apresentadas análises com o objetivo de tentar estabelecer a correlação e o nexos de causalidade de determinados fatores na eficiência do gasto.

Foram selecionados para análise os seguintes fatores:

- perfil do gasto em educação por grupo de despesa;
- quantidade média de alunos por turma.

4.1 Cálculo do indicador de eficiência do gasto em educação

Na Tabela 6 são apresentados, para as unidades participantes deste trabalho, as notas do Ideb para a rede estadual de ensino e o custo anual médio por aluno do ensino médio em milhares de reais e corrigido pelo IPCA para os biênios entre 2006 e 2013.

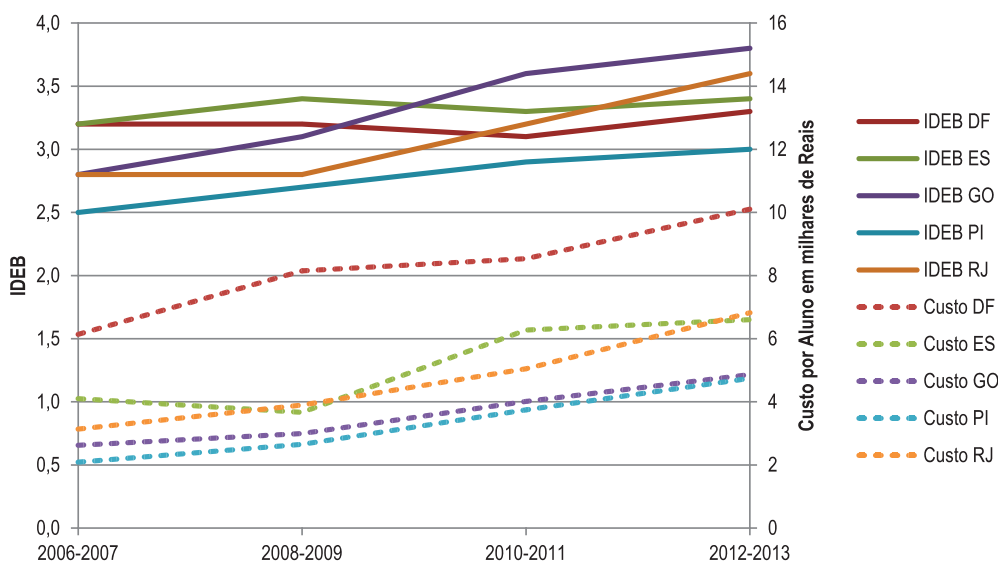
Tabela 5. Ideb e custo anual médio por aluno – R\$ 1.000

	Ideb					Custo anual médio por aluno corrigido pelo IPCA				
	DF	ES	GO	PI	RJ	DF	ES	GO	PI	RJ
2006-2007	3,2	3,2	2,8	2,5	2,8	6,14	4,10	2,62	2,09	3,14
2008-2009	3,2	3,4	3,1	2,7	2,8	8,15	3,67	3,00	2,65	3,90
2010-2011	3,1	3,3	3,6	2,9	3,2	8,53	6,27	4,01	3,75	5,05
2012-2013	3,3	3,4	3,8	3,0	3,6	10,10	6,60	4,86	4,74	6,82

Fonte: elaboração dos autores

A representação gráfica desses resultados é mostrada na Figura 3.

Figura 3. Ideb e custo anual médio por aluno



Fonte: elaboração dos autores

Observando-se o comportamento individual de cada unidade, percebe-se que há uma relação entre o custo por aluno e o desempenho no Ideb, porém não de forma determinante, pois o DF, por exemplo, aumentou consideravelmente o nível de gasto sem obter um aumento significativo no resultado do Ideb.

No entanto, ao se efetuar análises comparativas entre os estados e o DF podem ser destacadas as seguintes constatações:

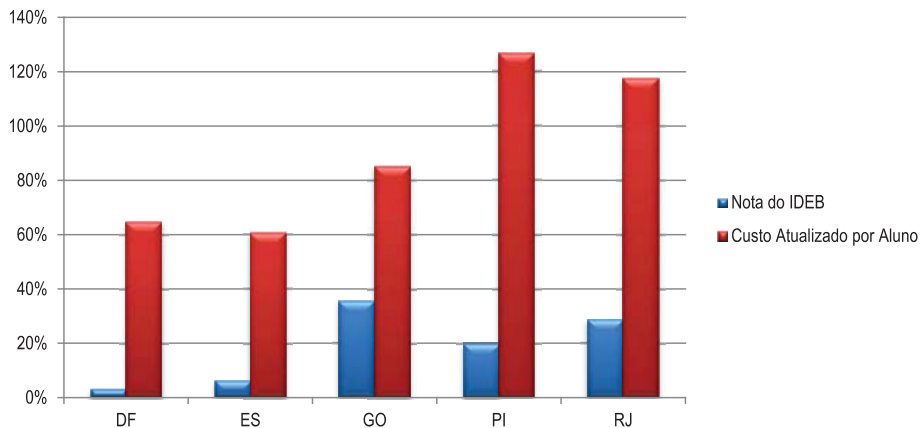
Os custos por aluno do ensino médio de Goiás e Piauí ao longo da série histórica são muito similares, sendo praticamente iguais no último biênio. No entanto, o desempenho no Ideb 2013 de Goiás foi o melhor entre as unidades em estudo, enquanto o Piauí obteve o pior resultado.

O Distrito Federal aplicou no último biênio mais do que o dobro de recursos que Goiás e, ainda assim, obteve um desempenho pior no Ideb 2013.

Apesar de o Distrito Federal ser, desde 2006, a unidade que mais gasta, só obteve um desempenho melhor do que o do Piauí no Ideb 2013.

Na Figura 4 apresenta-se a variação percentual do custo por aluno e das notas do Ideb, entre o último e o primeiro biênio analisados.

Figura 4. Variação do custo por aluno e das notas do Ideb



Fonte: elaboração dos autores

Verifica-se que, em todas as unidades avaliadas, o crescimento real do custo por aluno do ensino médio foi muito superior ao observado nas notas do Ideb. Destaca-se o exemplo do DF, que, apesar de ter aumentado o gasto real em 65% só obteve, no Ideb de 2013, um rendimento 3% superior ao resultado de 2007. É justamente para verificar essa relação que se propõe a utilização do indicador de eficiência do gasto em educação (IEE).

Aplicando-se os dados da Tabela 6 na Equação (1), são obtidos os resultados do IEE para os biênios sob análise, apresentados a seguir.

Tabela 6. Resultados do indicador de eficiência do gasto em educação

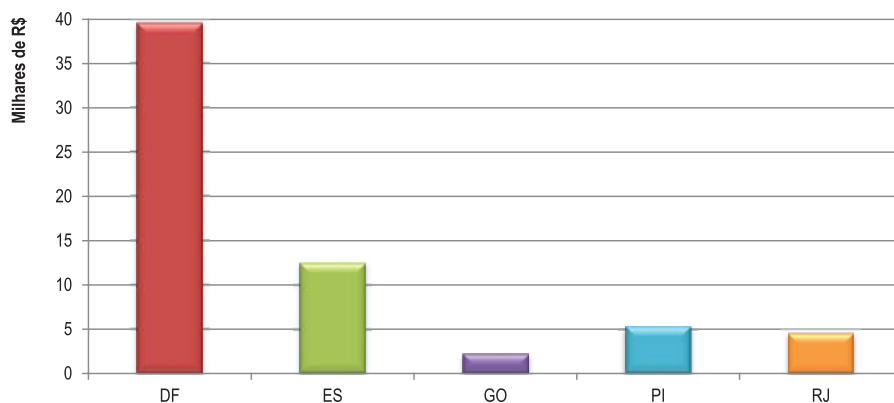
Biênio/Unidade	DF	ES	GO	PI	RJ
2006-2007	0,52	0,78	1,07	1,20	0,89
2008-2009	0,39	0,93	1,03	1,02	0,72
2010-2011	0,36	0,53	0,90	0,77	0,63
2012-2013	0,33	0,51	0,78	0,63	0,53

Fonte: elaboração dos autores

O indicador expressa uma relação de pontos no Ideb para cada mil reais aplicados por aluno. Dessa forma, observa-se que, para o último biênio analisado, enquanto o DF conseguiu extrair 0,33 pontos para cada mil reais aplicados, Goiás foi mais eficiente nessa transformação, obtendo 0,78 pontos. De forma inversa, pode-se concluir que o custo de cada ponto no Ideb é de R\$ 3.030 para o DF, R\$ 1.960 para o ES, R\$ 1.887 para o RJ, R\$ 1.587 para o PI e R\$ 1.282 para GO.

Utilizando-se a eficiência de transformação observada ao longo dos quatro biênios analisados, apresentam-se na Figura 5 quais seriam os incrementos nos gastos por aluno necessários para resultar no aumento de um ponto na nota do Ideb.

Figura 5. Incremento no gasto por aluno necessário para a elevação de um ponto no Ideb

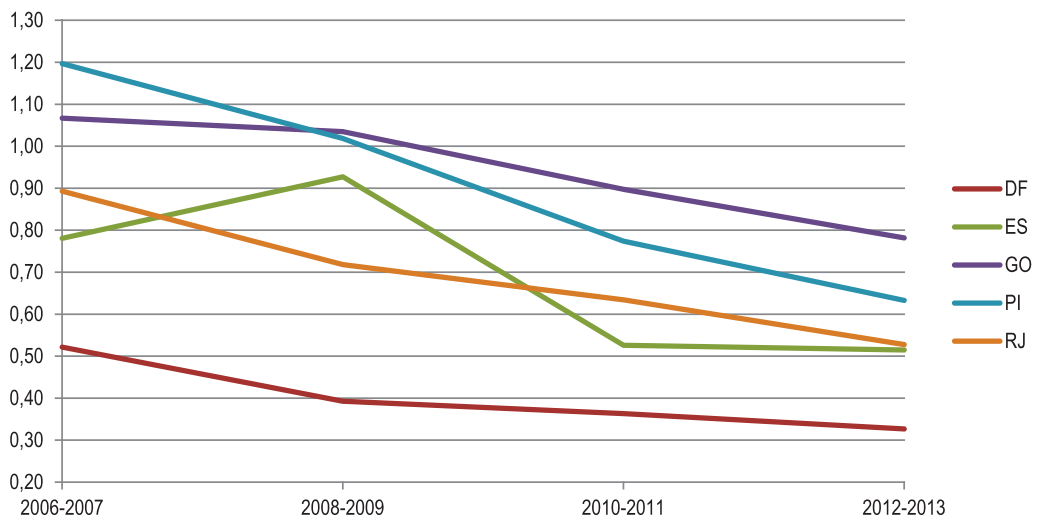


Fonte: elaboração dos autores

Verifica-se que a elevação dos valores observada para o DF e para o ES seria inviável a médio e a longo prazos, por resultar em custos incrementais superiores aos praticados por escolas particulares. Ficaria muito difícil justificar para a sociedade uma escola pública com um gasto superior ao valor necessário para pagamento de mensalidades em escolas privadas de boa qualidade. Na verdade, o DF já está se aproximando dessa realidade, uma vez que o gasto anual por aluno do ensino médio no biênio 2012/2013, de R\$ 10.100, já é compatível com valores cobrados por instituições privadas de ensino.

Na Figura 6 é apresentada a representação gráfica dos resultados obtidos para o IEE.

Figura 6. Indicador de eficiência do gasto em educação



Fonte: elaboração dos autores

Observa-se uma tendência geral de queda nos valores obtidos para o IEE justamente pelo fato de os gastos reais por aluno crescerem a uma taxa superior ao desempenho dos alunos.

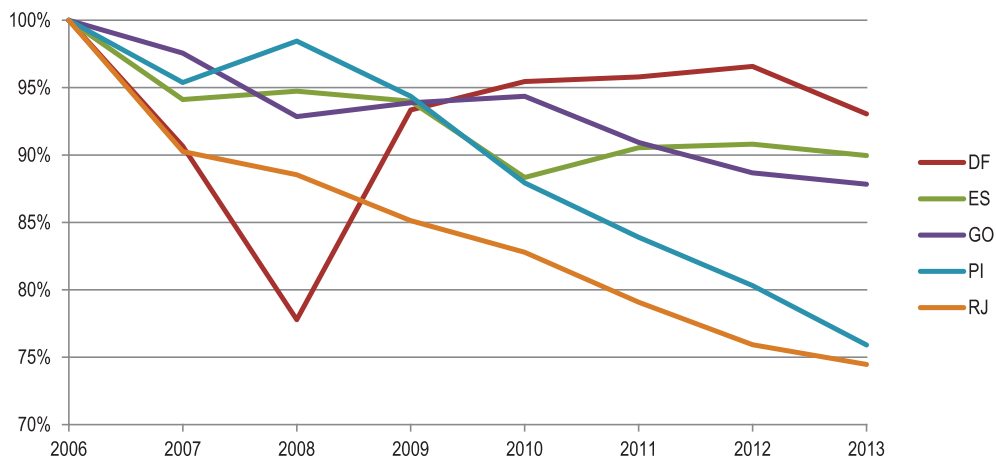
O único caso em que houve aumento no valor do IEE foi entre o segundo e o terceiro biênios no ES. No entanto, analisando-se detalhadamente os valores liquidados por subfunção, verificou-se que em 2008 e 2009 foram classificadas na função 12 – Educação um total de R\$ 525,5 milhões na subfunção 272 – Previdência do Regime Estatutário. Como essa subfunção não integrou o grupo das “subfunções selecionadas” (Tabela 4),

o valor considerado para o cálculo do gasto por aluno acabou ficando distorcido, para menor, para os referidos exercícios, o que, por sua vez, teve um impacto de aumentar o valor obtido para o indicador.

Verifica-se, portanto, que a qualidade dos resultados do indicador depende da correta classificação funcional da despesa, mantendo-se um mesmo padrão ao longo dos anos e entre as Unidades da Federação.

Um dos motivos encontrados para o crescimento acentuado do gasto por aluno é o fato de que, apesar de os gastos reais em educação crescerem anualmente, o número de matrículas na rede estadual apresenta uma tendência de queda, conforme apresentado na Figura 7, que mostra o percentual de matrículas em relação ao ano de 2006 para as redes estaduais de ensino médio.

Figura 7. Matrículas nas redes estaduais de ensino médio em relação a 2006



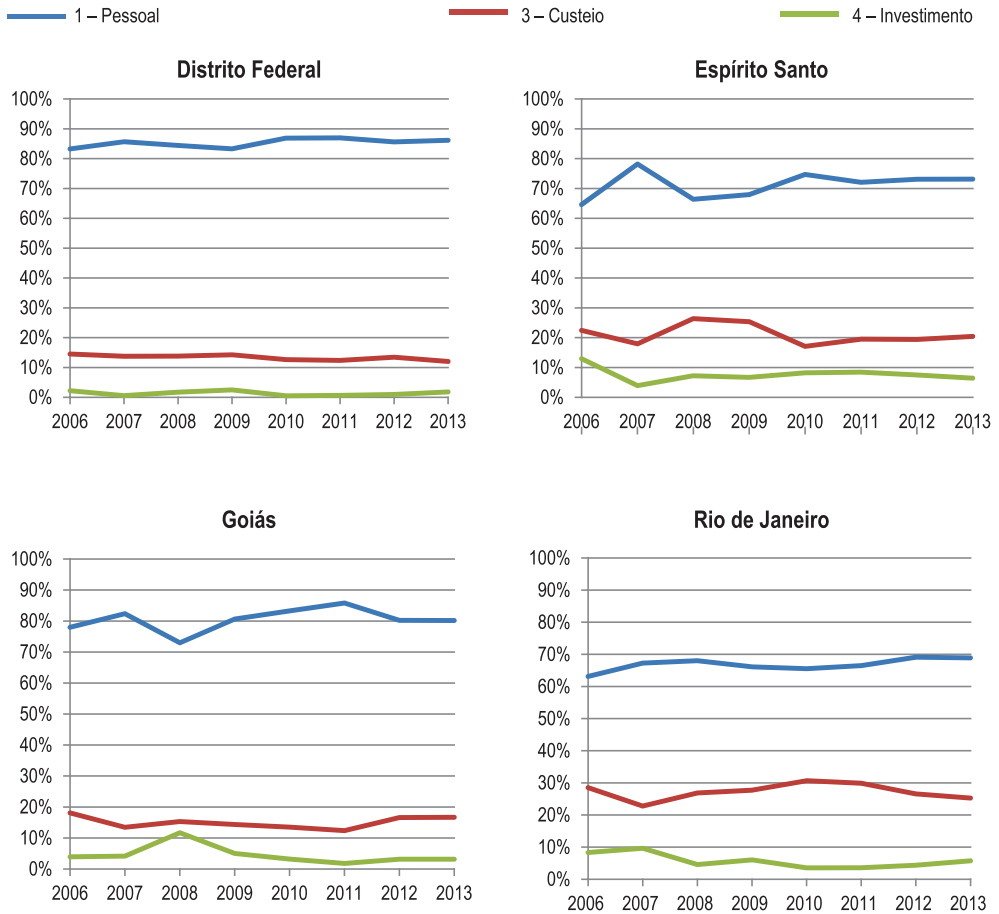
Fonte: elaboração dos autores com base em dados do Sistema de Consulta a Matrícula do censo escolar (<http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-matricula>)

Observa-se que todas as unidades tiveram menos alunos matriculados no ensino médio em 2013 do que em 2006, destacando-se o Rio de Janeiro e o Piauí, com uma redução de aproximadamente 25%.

4.2 Análise sobre o perfil de gasto

Na Figura 8 apresenta-se a distribuição do gasto por grupo de despesa para as subfunções selecionadas para o cálculo do gasto por aluno.

Figura 8. Distribuição do gasto por grupo de despesa



Fonte: Sistemas Governamentais dos Estados participantes do estudo e do Distrito Federal

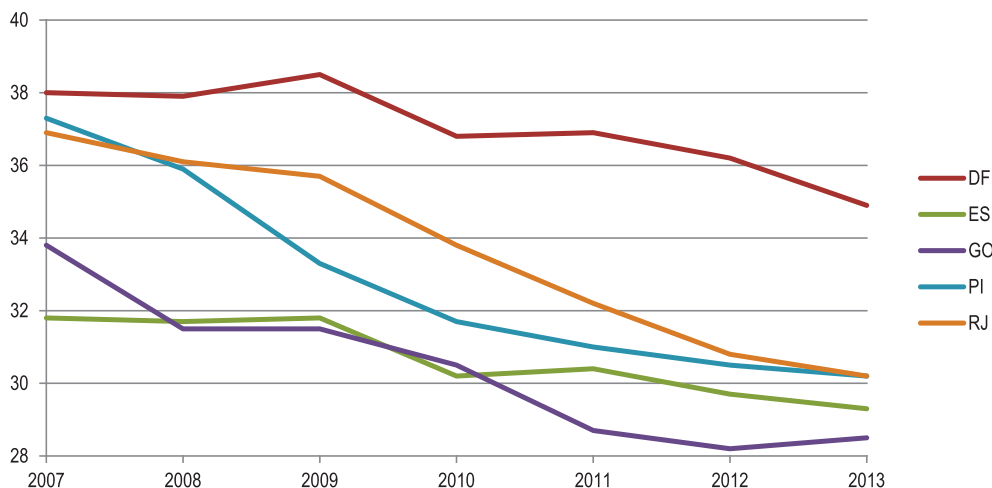
Observa-se que o DF, unidade com o pior indicador de eficiência, apresenta a maior concentração de despesa com pessoal, chegando a 86% em 2013. A partir da Figura 3 verifica-se que os Estados do ES e do RJ obtiveram resultados superiores ao DF no Ideb e possuem uma concentração em gastos com pessoal sempre abaixo de 80%, chegando em 2013 com 73% para o ES e com 69% para o RJ.

Logo, tendo-se como base apenas as quatro Unidades da Federação apresentadas na Figura 8, tem-se a indicação de que a concentração da despesa com pessoal entre 70% e 80% não é obstáculo para a obtenção de bons indicadores de eficiência.

4.3 Análise sobre a quantidade média de alunos por turma

Na Figura 9 apresenta-se a quantidade média de alunos por turma para os seis estados participantes do estudo entre os anos de 2007 e 2013.

Figura 9. Quantidade média de alunos por turma



Fonte: Inep (<http://portal.inep.gov.br/indicadores-educacionais>)

Verifica-se que o DF possui a maior quantidade média de alunos por turma, mesmo sendo a unidade que apresenta o maior gasto por aluno e a maior concentração da despesa com pessoal. Essa constatação, a princípio antagônica, pode ter as seguintes explicações:

1. o salário médio dos professores do DF é superior ao das demais unidades;
2. maior proporção de professores fora da sala de aula no DF, por motivo de afastamentos ou por estarem ocupando funções administrativas.

Provavelmente, o que ocorre é uma conjunção desses dois fatores. No entanto, não foi possível, no âmbito deste trabalho, focar na identificação das causas para essa situação.

O que fica claro é que o número de alunos por turma parece ter forte influência sobre a eficiência do gasto em educação, com os melhores resultados sendo obtidos para redes de ensino com turmas médias compostas por até trinta alunos.

5 CONCLUSÃO

A qualidade das redes públicas de ensino não atende às expectativas da sociedade e, de forma geral, há uma tendência em associar as deficiências na educação à falta de recursos para o setor. Como consequência, o discurso político vigente prega como caminho para a solução do problema o incremento no orçamento da educação, contando até, no futuro, com a previsão de recursos provenientes da exploração de petróleo do “pré-sal”. Contudo, os resultados obtidos neste trabalho indicam que isso pode não ser suficiente, visto que maiores gastos por aluno não necessariamente resultam em melhores desempenhos nas avaliações educacionais. Essa afirmação fica evidente ao se comparar os números do Distrito Federal com os do Estado de Goiás.

De acordo com a série histórica analisada, teria sido necessário o incremento de R\$ 39,6 mil no gasto anual por aluno no DF para conseguir a elevação de um ponto na nota do Ideb entre 2007 e 2013. Para o Estado de Goiás esse efeito foi obtido com o incremento de apenas R\$ 2,2 mil por aluno.

Dessa forma, considera-se que o objetivo primário do trabalho foi atingido, pois os resultados obtidos para o IEE foram capazes de estimular questionamentos importantes no sentido de se identificar as causas das disparidades nas eficiências verificadas entre as Unidades da Federação avaliadas.

Complementarmente, para iniciar o trabalho de investigação dessas causas, foram analisados o perfil do gasto em educação por grupo de despesa e a quantidade média de alunos por turma.

Observou-se que os estados mais eficientes alocaram entre 70% e 80% de seus gastos com despesas de pessoal.

A análise sobre a quantidade média de alunos por turma sugere que sua relação com a eficiência da educação seja forte e inversamente proporcional, ou seja, quanto mais alunos por turma, menor a eficiência da rede de ensino.

Salienta-se que as conclusões deste trabalho devem ser analisadas com cautela, pois a amostra de unidades foi pequena, apenas cinco. No entanto, observaram-se alguns indícios importantes nas relações entre as variáveis analisadas, que sugerem a necessidade de um aprofundamento do estudo, não só em relação à extensão para outros estados, como também a inclusão de outras variáveis relevantes para a eficiência das redes de ensino.

A expectativa é que o cálculo do IEE para outros estados do Brasil possa identificar as unidades mais eficientes e possibilitar assim a percepção de boas práticas, o que permitiria a reformulação bem direcionada da política educacional de unidades menos eficientes.

Acredita-se que os estados e o DF poderiam incorporar o IEE entre os indicadores de seus Planos Plurianuais para garantir sua apuração sistemática e a transparência dos resultados obtidos pelos investimentos públicos em educação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Texto constitucional de 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. **Portaria MOG n. 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Secretaria de Orçamento Federal. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

_____. **Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9394.htm > .

BRUNET, J. F. G.; BERTÊ, A. M. A.; BORGES, C. B. Qualidade do gasto público em educação nas redes públicas estaduais e municipais. **XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008**. Qualidade do Gasto Público. Brasília: Esaf, 2008.

DA SILVA, J. L. M.; ALMEIDA, J. C. L. Eficiência no gasto público com educação: uma análise dos municípios do Rio Grande do Norte. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 39, 2012.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS (INEP). Disponível em: < www.inep.gov.br > .

MACÊDO, F. F. R. R. et al. **Eficiência dos recursos públicos direcionados à educação**: estudo nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. Trabalho apresentado no XX Congresso Brasileiro de Custos, Uberlândia, novembro de 2013.

MARTINS, H.; MARINI, C. **Guia de governança para resultados**. Brasília: Publix, 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO (MEC). Disponível em: < www.educacao.gov.br > .

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG). Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. **Indicadores de programas**: guia metodológico. Brasília, 2010. 128 p.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília: Editora Estefania Gonçalves, 2009. 654 p.

OBSERVATÓRIO REGIONAL BASE DE INDICADORES DE SUSTENTABILIDADE (ORBIS). **Construção e análise de indicadores**. Curitiba, 2010. 108 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog). **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Versão 2010.

ZOGHBI, A. C. et al. Uma análise da eficiência nos gastos em educação fundamental para os municípios paulistas. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 36, 2011.

PREÇO DE REFERÊNCIA PARA LICITAÇÕES PÚBLICAS A PARTIR DOS DADOS DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA

Antonio Carlos Cordeiro da Silva
Sefa/PR

Boby Zeniti Sinzato
SEF/SC

Carlos Meireles dos Santos
Sefa/PR

Francinete Almeida de Oliveira
Sefa/PA

Izabel Christina Ghermacovski
Sefa/PR

José Paulo Leal
Sefaz/RS

Luis Henrique Bocchi
Sefaz/MT

Paulo Castro Cardoso da Silva
Sefaz/AL

Thiago Tenório Almeida
Sefaz/MT

Coordenador/orientador:
Vinícius Teixeira Sucena

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Mestre em Economia – Universidade de Brasília
vinicius.sucena@uol.com.br

RESUMO

Diante da constatação de que ainda se verificam discrepâncias entre os preços ofertados nas licitações do setor público e os praticados no mercado, este trabalho propõe uma metodologia capaz de proporcionar aos certames licitatórios um preço de referência, cuja base de informações é um conjunto de dados coletados das Notas Fiscais Eletrônicas. Para dar sustentação a este estudo, são apresentados os princípios e os aspectos gerenciais da administração pública; a regulamentação que rege as licitações públicas no Brasil; as especificações técnicas de produtos e o identificador de produtos, o *Global Trade Item Number* (GTIN); o projeto que criou a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e); e a análise da utilização da NF-e para esta metodologia. Por fim, é apresentada a metodologia estatística propriamente dita e sugerida uma minuta de portaria que pretende regulamentar a metodologia de precificação para ser aplicada nas licitações de medicamentos adquiridos pelo governo do Estado do Rio Grande do Sul. Avalia-se que será possível, extraindo-se dados contidos na base da NF-e, verificar se os preços praticados nas licitações públicas condizem com a realidade do mercado. Com isso, a metodologia tornar-se-á um instrumento capaz de reorientar os procedimentos no processo de compras e na execução orçamentária, ficando garantida a observância dos princípios de eficiência e economicidade nas aquisições governamentais, além de coibir aquisições com sobrepreços.

Palavras-chave: Licitação no setor público. Nota Fiscal Eletrônica. *Global Trade Item Number* (GTIN). Metodologia de preço de referência.

ABSTRACT

Following up the observation that there are still discrepancies between the prices offered in the biddings from the public sector and those in the market, the purpose of this paper is to present a methodology capable of providing, in the bidding process, a price reference threshold whose information is the data supplied by electronic invoices. In order to support this study, the principles and the management aspects of public administration are discussed; the applicable regulations of bidding processes in Brazil; the products technical specifications and product identifier, the Global Trade Item Number (GTIN); the project that has created the electronic invoices (NF-e); and the use of electronic invoices for this methodology. Finally, we present the statistical methodology itself, and attach a proposal of an Ordinance, in which the pricing methodology is being developed to be applied in the bidding of medical supplies purchased by the Health Secretary of Rio Grande do Sul. It is estimated that by extracting data contained in the database of the NF-e, it will be possible to check whether the prices in public bidding line with the reality of the market, thus providing a tool to reorient the procedures in the purchasing processes and budget execution. Through that, the observance of principles efficiency and economy in government procurement is guaranteed, in addition to providing less disparity between the prices offered to the public sector compared with those in the private sector.

Keywords: Bidding in the public sector. Electronic invoice. Global Trade Item Number (GTIN). Methodology for pricing reference.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO, 737

2 SOBREPREÇOS E PREÇOS DE REFERÊNCIA, 738

3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 742

3.1 Aspectos gerenciais: PPA, LDO E LOA, 744

4 LICITAÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS, 746

5 ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA DOS PRODUTOS E *GLOBAL TRADE ITEM NUMBER* (GTIN), 750

5.1 *Global Trade Item Number* (GTIN), 752

6 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E), 757

6.1 Conceito de NF-e, 758

6.2 Modelo operacional, 758

6.3 Modelo do arquivo eletrônico, 759

6.4 Sigilo fiscal da NF-e, 760

7 PROJETO DE PREÇO DE REFERÊNCIA, 762

7.1 Descrição da metodologia estatística, 762

7.2 Resultados do teste da metodologia, 764

8 CONCLUSÃO, 767

REFERÊNCIAS, 768

ANEXO 1 – METODOLOGIA ESTATÍSTICA, 771

ANEXO 2 – PROPOSTA DE PORTARIA PARA INSTITUIR METODOLOGIA DE PREÇO DE REFERÊNCIA DE MEDICAMENTOS (PRM) NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 776

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Formas de identificação dos produtos, 754

Figura 2. Estrutura numérica do GTIN-13, 755

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Teste do Coeficiente de Variação para medicamentos – de 04/2013 a 03/2014, 764

Tabela 2. Teste do Coeficiente de Representatividade para medicamentos – de 04/2013 a 03/2014, 765

Tabela 3. Teste do Coeficiente de Variação e Representatividade para medicamentos – de 04/2013 a 03/2014, 766

1 INTRODUÇÃO

Observa-se que, por mais que os gastos públicos sejam policiados, a legislação não tem sido suficiente para conter o descompasso entre a letra da lei e a ação executada. É fato, por exemplo, que a receita prevista no âmbito de todas as esferas públicas nunca se mostra adequada quando as cortinas da execução físico-financeira se abrem ao final do exercício, evidenciando recorrente *déficit* provocado pelo crescimento da despesa, que fica muito além do esperado.

Haja vista esse evidente avanço das despesas, num cenário de arrecadação sempre oscilante, este estudo procurou buscar instrumentos para melhor projetar os gastos com a aquisição de produtos pelo setor público, tomando como ponto de partida um problema trazido a este grupo pela Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (Sefaz RS), qual seja: encontrar um mecanismo que estabeleça preços de referência confiáveis para balizar as compras de medicamentos adquiridos pela Secretaria de Saúde do Rio Grande do Sul. A expectativa é que os preços apresentados nas licitações passem a melhor refletir os valores praticados no mercado e, desse modo, propiciem redução dos gastos com medicamentos, sem alterar a quantidade e a qualidade previstas no orçamento. Com a possível economia advinda da utilização do preço de referência, espera-se que a base de serviços ofertados à população seja ampliada sem gastos adicionais.

Essa preocupação com a disparidade dos preços ofertados nas licitações públicas motivou a busca por um método ou procedimento satisfatório que fornecesse um preço de referência não só para medicamentos, mas também para quaisquer produtos licitados. Foi desse modo que se propôs o uso das informações da base de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), as quais forneceriam, em tempo real, os valores dos produtos comercializados no mercado. Tendo isso em vista, passou-se à elaboração de uma metodologia para depurar esses dados, de modo que se evitassem possíveis disparidades e se excluíssem os pontos fora da curva, até se chegar a um preço de referência que servisse de parâmetro confiável para as comissões de licitação.

Para embasar este estudo serão apresentados um exame sobre a prática de sobrepreços em licitações e as experiências com o uso de preços de referência. Pretende-se também trazer à luz alguns princípios e aspectos gerenciais balizadores da esfera administrativa pública, incluindo os elementos reguladores das licitações públicas.

No contexto da Lei de Licitações, Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993,¹ a abordagem deter-se-á sobre a caracterização do objeto das compras, fator considerado essencial para o processo de compras de acordo com a seção V dessa lei. Nesse item, também será apresentado o GTIN,² ou Número Global de Item Comercial, compreendido como um identificador auxiliar à padronização de itens licitados e, por consequência, primordial para a metodologia aqui explicitada.

Após, inicia-se a exposição do projeto NF-e, cujo conteúdo especifica as informações e os procedimentos que embasarão a proposta de metodologia estatística aqui defendida. Finalmente, é apresentada a metodologia propriamente dita e é proposta uma minuta de portaria para a implantação do projeto.

2 SOBREPREGOS E PREÇOS DE REFERÊNCIA

Na essência, o objetivo deste projeto é oferecer uma nova metodologia de apuração do preço de referência de produtos adquiridos pela administração pública brasileira em todas as suas esferas.

A metodologia proposta calculará o preço de referência com base nos preços efetivamente praticados no mercado, pois os valores serão extraídos da base de dados do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica, conforme mencionado nas seções 6 e 7 deste estudo. Nessa linha, o novo modelo de preço de referência deverá substituir, com grande vantagem, os sistemas atuais de preços referenciais, que consistem basicamente em consulta feita diretamente aos fornecedores, sem, necessariamente, considerar a realidade de mercado e a dinâmica de suas possibilidades de negociação.

O preço de referência, calculado conforme metodologia proposta neste projeto, poderá ser utilizado como balizador dos preços ofertados em processos licitatórios, contendo ou minimizando ao máximo a prática lícita e/ou ilícita de sobrepreços, porque será conhecida a realidade do mercado. Será lícita quando houver deficiência involuntária no sistema de preços referenciais, e criminosa sempre que houver a intenção e a prática efetiva do sobrepreço.

Segundo o ministro Ubiratan Aguiar, do Tribunal de Contas da União (TCU), que examinou denúncia do Ministério Público do Estado de Minas Gerais de possíveis

1 Essa lei pode ser acessada em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm>.

2 O GTIN é apresentado na seção 5.1 deste trabalho.

irregularidades pela prática de sobrepreços em contratos da Petrobras, assinala em seu relatório, no Acórdão 310, de 15/03/2006: “O sobrepreço ocorre quando uma cotação de um bem ou serviço é superior ao valor praticado pelo mercado”. Em seu relatório, o ministro aponta diversos contratos com sobrepreços, dando razão aos denunciante.

Em dissertação de mestrado, Tarsitano (2012) analisou as estratégias de captura de renda por sobrepreços e medidas corretivas tomadas pelo TCU, apresentando diversas considerações acerca da prática de sobrepreços no Brasil. A autora examinou as resoluções de 76 acórdãos do TCU, exarados no período de 2000 a 2011, tendo constatado que:

A irregularidade de sobrepreço corresponde a uma das práticas de captura de renda mais encontradas pelo Tribunal de Contas da União, no momento em que desempenha o seu papel fiscalizador nas obras públicas federais sujeitas ao processo de licitação (TARSITANO, 2012, p. 40).

Diz a autora que o “sobrepreço consiste na contratação de preços superiores aos preços praticados no mercado para itens unitários [...]”. Reafirma, ainda, que o sobrepreço existe sempre que a cotação de um bem ou serviço é superior ao valor praticado no mercado, provocando diferenças entre os preços contratados e os preços utilizados como referência (TARSITANO, 2012, p. 40).

Dos 76 acórdãos do TCU, foram identificadas denúncias de sobrepreços em 72 processos no período analisado. Conforme Tarsitano (2012, p. 48-50), há diferentes estratégias para a prática da diferença de preço em desfavor dos cofres públicos. Os agentes públicos e privados apontados nos acórdãos apresentaram diversas razões para descaracterizar os relatórios do TCU, com ou sem êxito. Afirma a autora que não dispunha à época das decisões finais do TCU. De qualquer sorte, destaca-se a importância do sistema de preços referenciais para a contratação dos produtos, bem como a avaliação das contas dos gestores, seja por auditoria de rotina seja por inspeções especiais.

Também o artigo apresentado no XXXVI Encontro da Anpad, ocorrido em setembro de 2012, sob o título: “Compras públicas: divergências de preços praticados entre os níveis de governo e o mercado privado no Estado do Amazonas”, Tridapalli e Borinelli destacam que, apesar de constantes denúncias de superfaturamento no serviço público brasileiro, não foi encontrado nenhum estudo sistemático que dimensione os verdadeiros desvios de preços.

De outra parte, os autores informam que foram pesquisados preços de aquisição de 150 produtos com maior volume de compras nas três esferas de governo do Estado

do Amazonas: unidades do governo federal, estado e municípios. A base principal dos preços de referência foi a Nota Fiscal Eletrônica, com 47 milhões de notas e um volume de compras das três esferas com um total de R\$ 1,2 bilhão no período de janeiro a outubro de 2011.

Os autores concluíram que os “preços de compra do setor público são praticados acima dos do setor privado”. Sustentam essa afirmação com a seguinte avaliação de resultado do estudo:

[...] as unidades do governo federal que operam no âmbito territorial do Estado do Amazonas praticam preços em média 16% acima dos praticados no setor privado. Quando as compras foram realizadas pelo governo estadual, a lacuna média de preços identificada foi de 27,4%, e nos municípios do Amazonas, 42,5% (TRIDAPALLI; BORINELLI, 2012, p. 2-3).

Por fim, os autores concluíram que entre outras medidas para evitar o sobrepreço é fundamental a formação de banco de preços de referência.

Dado que o conceito de sobrepreço requer informação sobre os valores praticados no mercado, para que seja efetivamente constatada a prática lícita e/ou ilícita contra a administração pública é fundamental que o sistema de preços referenciais seja plenamente confiável, ágil e traduza indubitavelmente os valores praticados entre fornecedores e compradores na praça de negociações.

Sem um sistema de referências de preços adequado é inviável o exercício da boa gestão pública, incluindo a fiscalização dos atos de gestores públicos, que, neste caso, é feita por Órgãos de Controle Interno e pelos Tribunais de Contas nos níveis federal, estadual e municipal.

Segundo Tarsitano, a administração pública federal criou sistemas de referências de preços para facilitar o julgamento de propostas apresentadas em certames licitatórios e também para servir de base para ajustes contratuais efetivados na execução dos contratos. Além disso, o sistema de referências de preços serve para a fiscalização, por órgãos de controle, dos atos licitatórios e contratuais.

Para Tarsitano (2012, p. 31), “os preços desses sistemas referenciais são obtidos por meio de sistema de coleta junto a fornecedores de materiais, equipamentos e mão de obra nos locais representativos das diversas regiões brasileiras”. Assim, os preços contratados não podem ser superiores aos valores médios do banco de preços.

Comenta a autora que os dois principais sistemas de referência de preços utilizados pelo governo federal são o Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da

Construção Civil (Sinapi) e o Sistema de Custos Rodoviários (Sicro), ambos alimentados com base em pesquisa de preços coletados com os potenciais fornecedores.

Há outros sistemas de preços referencias que adotam a mesma prática de coleta de valores teóricos, não representando necessariamente os preços praticados no mercado de produtos. Dessa forma, os valores de base para julgamento das propostas licitatórias apresentam desconhecida limitação, podendo levar (in)voluntariamente ao sobrepreço.

Assim, entende-se que a proposta deste projeto supera as limitações do modelo atual de precificação de referência, posto que os valores serão buscados diretamente na base da Nota Fiscal Eletrônica, que controla todas as transações formais de circulação nacional de produtos nos termos dos seus atos constitutivos da NF-e.

Em tese, todas as transações formais estão armazenadas no sistema, logo, a base de cálculo do preço de referência é ampla, sem qualquer limitação, possibilitando todo tipo de análise de comportamento de preços e, ainda, posto que a base é alimentada *online*, dispõe-se de valores apurados de forma rigorosamente atualizada, captando qualquer oscilação de mercado em tempo real.

Ainda, pelo fato de o Sistema NF-e ser nacional, será possível a comparação de valores praticados em todas as unidades da Federação. No caso do governo federal, esta é uma oportuna vantagem, porque poderá capturar os preços praticados na unidade da Federação onde estiver ocorrendo o evento de aquisição de produtos.

Por fim, atribuir a este projeto o caráter de ineditismo absoluto é não respeitar tantas outras iniciativas existentes, porém pouco divulgadas. Todavia, a metodologia proposta é com certeza inédita na sua estrutura conceitual e nos critérios estatísticos de precificação de referência, com a utilização da base de dados do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica como fonte primária da pesquisa de preços efetivamente praticados no mercado por todos os contribuintes do ICMS e seus compradores, sejam eles privados sejam públicos.

É preciso destacar que o Estado do Amazonas é um dos pioneiros no uso da NF-e como referência de preços, inclusive o Estado do Rio Grande do Sul inspirou-se nesse modelo, com ajustes de metodologia. Mas este projeto inova em relação ao método utilizado pelo Amazonas, pois utiliza conceitos estatísticos diferentes, tais como: coeficiente de variação para medir a variabilidade dos dados de base do preço de referência e coeficiente de representatividade do preço de referência para medir o volume de transações praticadas, até o valor teórico do preço de referência calculado.³

3 Recentemente, no dia 27 de novembro, o governo do Estado do Rio Grande do Sul publicou portaria com a metodologia proposta nos termos do Anexo 2 deste projeto.

3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública deve ser entendida como instrumento de ação do Estado com a função de exercer, em benefício do interesse público, as atribuições previstas na Constituição e nas leis. Compete a ela zelar pelo cumprimento de suas funções e pela continuidade da prestação dos serviços por meio do princípio da obrigatoriedade do desempenho da atividade pública.

O regime jurídico-administrativo consagra fundamentalmente dois princípios:

1. indisponibilidade, pela administração, do interesse público;
2. supremacia do interesse público sobre o privado.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello (1997):

O interesse público que à administração incumbe zelar encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas.

Nos termos da Constituição Federal de 1988, a administração pública é regida por princípios que devem nortear a ação do gestor público, de sorte que seja garantida a boa gestão em favor da sociedade. Dentre os princípios insculpidos na Carta Magna podem ser ressaltados, resumidamente, os assinalados a seguir.

O princípio da legalidade determina que a administração pública aja estritamente vinculada à lei, enquanto o princípio da impessoalidade ou isonomia define que o agente público deve tratar todos de forma igual. O princípio da moralidade determina que os agentes públicos atuem com ética, integridade e honestidade, enquanto o princípio da publicidade trata da divulgação dos atos administrativos, ou seja, as ações do Estado devem se tornar públicas.

É importante ressaltar que o modelo de parâmetros de preços estabelecidos para compras públicas, com base nos dados da Nota Fiscal Eletrônica, será importante instrumento de gestão, atendendo aos princípios da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e, principalmente, o mais ligado à qualidade do gasto – o princípio da eficiência. Não menos importante é o princípio da economicidade, que, de certa forma, se confunde com a eficiência em termos de resultados da gestão da qualidade do gasto público.

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 esses objetivos. A conclusão, conforme Castro (2006, p. 9), é que:

[...] o Princípio da Eficiência ultrapassou os limites do debate acadêmico e se instalou definitivamente na vida pública nacional. A partir dele, sob o escopo legal, abriu-se a possibilidade de se praticar a administração pública com eficiência, eficácia e efetividade. Os pressupostos da moderna teoria gerencial podem ser adotados por qualquer governo, seja nos planos federal, estadual ou municipal. Ou seja, a introdução desse princípio no ordenamento jurídico é a autorização básica e necessária para introduzir a moderna teoria gerencial na administração pública brasileira.

O objetivo de valorizar estritamente a eficiência e a produtividade da gestão pública poderia fazer com que o modelo gerencial negligenciasse outros valores importantes na atuação daqueles que conduzem a máquina pública, a saber, a liberdade para decidir e para inovar. Por esse motivo, há, na visão de Abrucio (1997), 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 (ABRUCIO, 1997, p. 18).

Entenda-se eficiência operacional como a eficiência vinculada “ao incremento da ‘consciência dos custos’, portanto deve estar atrelada a uma rígida especificação de objetivos e controles” (ABRUCIO, 1997, p. 17). Por sua vez, a eficiência adaptativa “responde ao critério da flexibilidade, sendo útil a instituições que sofrem processos de mudança” (ABRUCIO, 1997, p. 18).

Um dos princípios consagrados de forma implícita no art. 3º,⁴ *caput*, da Lei de Licitações é o da “economicidade”, ao mencionar que o procedimento licitatório visa a selecionar a proposta mais vantajosa. Na prática, porém, tal princípio é tido como letra morta nos certames licitatórios, principalmente quando o critério utilizado para seleção é o de “menor preço”, ou seja, atende-se ao princípio de menor preço, mas a qualidade pode não ser satisfatória. Ressalte-se que para atender a esse princípio se torna imprescindível a especificação correta dos produtos, tema que será abordado na seção 4 deste estudo.

Cabe assinalar que a proposta deste estudo de precificação por meio da Nota Fiscal Eletrônica, além de atender a todos os princípios da administração pública, também traz uma inovação no processo de aquisições do setor público que valoriza o interesse público, de forma eficiente e econômica, e proporciona redução do gasto público. Ou seja, inicialmente buscar-se-á verificar se os preços ofertados nos processos de aquisição da administração pública estão em níveis razoáveis e respeitam os princípios administrativos aplicáveis às licitações públicas. A partir daí, certamente, em muitos casos, serão corrigidas importantes distorções provocadas por sobrepreços pagos pela administração pública, ainda que sejam realizados certames licitatórios não totalmente livres de cartéis e/ou propostas combinadas de preços que injustificadamente tornam os gastos públicos sobretaxados.

3.1 Aspectos gerenciais: PPA, LDO E LOA

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 174,⁵ priorizou um modelo gerencial de administração que estabelece o planejamento como uma das funções determinantes do Estado em todos os níveis da organização político-administrativa. Em seu art. 165, a Constituição lança as bases para o Poder Executivo instituir, em forma de lei, as ferramentas de planejamento do setor, quais sejam: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

4 “Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhe são correlatos” (BRASIL, 2012, p. 14).

5 “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (BRASIL, 1988).

A partir daí, qualquer ação do governo somente poderá ser executada se ela estiver inserida no PPA, ou seja, governo federal, estadual, distrital e municipal devem estabelecer, antes da execução orçamentária, as diretrizes, os objetivos e as metas que seguirão ao longo de quatro anos.

A LDO é o elo entre o PPA e a LOA e tem por finalidade definir as metas e as prioridades da administração pública, orientar a elaboração da LOA, dispor sobre as alterações na legislação tributária, dispor sobre políticas de pessoal e encargos sociais e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LOA prevê as receitas e fixa as despesas que potencialmente serão realizadas no período de um ano. É uma lei autorizativa e não impositiva, ou seja, o gestor tem a opção de realizar ou não as despesas contidas na LOA. Ela consolida os orçamentos fiscais, de investimento e de seguridade social que refletem os planos do governo. Vale ressaltar que o orçamento fiscal abrange todas as receitas e as despesas projetadas para o exercício financeiro; o orçamento de investimento prevê as despesas e as receitas provenientes do planejamento e da execução de obras, da aquisição de instalações, equipamentos e material permanente; e o orçamento da seguridade social inclui as receitas e as despesas de todos os órgãos, fundos, fundações e autarquias vinculados à saúde, à previdência e à assistência social.

O ciclo orçamentário é um processo dinâmico: começa antes do início do exercício financeiro, quando do envio do projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo, e termina após seu encerramento. O ciclo é composto de quatro etapas: 1) elaboração da proposta orçamentária; 2) discussão e aprovação da LOA; 3) execução; e 4) controle e avaliação.

Tendo em vista essas características da administração pública, a proposta aqui defendida de obtenção de preços de referência por meio de NF-e para as compras do setor público pode propiciar aos administradores públicos mais uma ferramenta para subsidiar o PPA, a LDO e a LOA, fazendo com que os gastos públicos sejam mais bem alocados em cada área de atuação. Além de auxiliar na adequação da projeção orçamentária com valores mais próximos da realidade de mercado, esta proposta coíbe também contratações prejudiciais ao interesse público.

4 LICITAÇÕES PÚBLICAS BRASILEIRAS

As compras realizadas pela administração pública brasileira devem observar as disposições da assim chamada Lei de Licitações – Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993 –, a qual regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, cuja redação é reproduzida abaixo:

Art. 37

XXI – ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

A Lei n. 8.666/1993 estabelece a necessidade de o poder público como um todo utilizar a licitação antes de qualquer celebração de contratos administrativos em decorrência do princípio da indisponibilidade do interesse público, ressalvadas as situações de dispensa e inexigibilidade. Em seu art. 1º, a lei estabelece:

[...] normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O alcance da referida norma estende-se, conforme parágrafo único do art. 1º, aos:

[...] órgãos da administração direta, fundos especiais, autarquias, fundações e empresas públicas, sociedade de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pelos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No anseio de proporcionar a justa concorrência, a Lei n. 8.666/1993 dispõe sobre os atos vedados aos agentes públicos durante o processo licitatório e os critérios de desempate em caso de igualdade de condições entre os concorrentes. Também, em seu § 3º, preconiza: “A licitação não será sigilosa, sendo públicos e acessíveis ao público os atos de seu procedimento, salvo quanto ao conteúdo das propostas, até a respectiva abertura”.

Em seu art. 45, § 1º, estão previstos os tipos de licitação aplicáveis a todas as modalidades de licitação, exceto à modalidade concurso. São eles:

- a. menor preço, para contratação de obras, serviços, compras, locações e fornecimentos;
- b. melhor técnica, para serviços de natureza predominantemente intelectual;
- c. técnica e preço, para a contratação de bens e serviços de informática e também para serviços de natureza predominantemente intelectual;
- d. maior lance ou oferta.

Vale ressaltar que quando o tipo escolhido é o menor preço, contempla-se, como já observado, somente o preço praticado entre os concorrentes participantes do certame, e não necessariamente o menor preço praticado no mercado.

Além das cinco modalidades de licitação especificadas no art. 22 – concorrência, tomada de preços, convite, concursos e leilão –, foram reguladas outras duas: o pregão e a consulta.

As modalidades concorrência, tomada de preços e convite são dispostas hierarquicamente de acordo com a complexidade de seus procedimentos e o valor dos contratos a serem celebrados. Elas são aplicáveis, por excelência, aos contratos de execução de obras públicas, prestação de serviços à administração e compras de bens pela administração. Vale ainda assinalar que os contratos de concessão de serviços públicos sempre exigem licitação prévia na modalidade de concorrência. Entre as três modalidades citadas, a concorrência é a mais complexa e, utilizada para a celebração de contratos de qualquer valor, denota maior publicidade e competitividade.

A existência de hierarquia entre as referidas modalidades decorre do § 4º do art. 23 da lei, que dispõe: “Nos casos em que couber convite, a administração poderá utilizar a tomada de preços e, em qualquer caso, a concorrência”. Os valores dos contratos a serem celebrados, que determinam a modalidade mínima exigida, estão dispostos no art. 23 da lei, como segue:

I – para obras e serviços de engenharia:

- a) convite – até R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);
- b) tomada de preços – até R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);
- c) concorrência – acima de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);

II – para compras e serviços não referidos no inciso anterior:

- a) convite – até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

- b) tomada de preços – até R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais);
- c) concorrência – acima de R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais).

O art. 22, § 3º, da lei conceitua o concurso como a modalidade de licitação entre quaisquer pessoas disponíveis para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico por meio da atribuição de prêmios ou remuneração aos vencedores, de acordo com os critérios constantes de edital publicado na imprensa oficial com prazo mínimo de 45 dias de antecedência.

A modalidade de licitação utilizada para a venda, entre quaisquer interessados, a quem oferecer maior lance igual ou superior ao valor da avaliação do objeto, é denominada leilão e está disciplinada pelo art. 22, § 5º, da Lei n. 8.666/1993. Entre as cinco modalidades pontuadas no art. 22 da referida lei, o pregão é a única instituída pela Medida Provisória n. 2.026/2000. Ele é passível de utilização por todos os entes da Federação para aquisição de bens e serviços comuns, qualquer que seja o valor estimado da contratação. A disputa entre os licitantes é realizada por meio de propostas em lances em sessão pública. O pregão pode ser usado para qualquer valor de contrato, desde que use o tipo menor preço.

Por fim, a modalidade de licitação denominada consulta, surgida no ordenamento jurídico por meio da Lei Geral de Telecomunicações – Lei n. 9.472/1997 (que criou a Anatel), é prevista somente para as agências reguladoras e não consta na Lei n. 8.666/1993.

De acordo com o Manual de Licitações e Contratos do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010), o ato convocatório da licitação deve disciplinar a forma de apresentação dos preços, que podem ser assim discriminados: por item/unidade, por total do item, pelo preço global ou por lote/grupo. Estabelece ainda que todos os valores, preços e custos utilizados nos processos licitatórios tenham a moeda corrente nacional como expressão monetária, ou seja, o real (R\$), ressalvadas as concorrências ocorridas em âmbito internacional. O Manual do TCU também ressalta a importância do modo de apresentação dos preços, ou seja, se os preços devem, por exemplo, apresentar-se por item, global, lote, fixos ou reajustáveis. Caso os preços sejam reajustáveis, o ato convocatório deve informar o índice a ser aplicado e a periodicidade. A seguir deliberação importante do TCU a respeito dos preços:

Acórdão 2406/2006 Plenário:

Informe aos potenciais fornecedores, ao realizar pesquisas de preços, sobre as isenções de impostos existentes, as exigências e vedações previstas para o edital da licitação, a fim de evitar uso de cotação de preços com dados distorcidos.

Faça, nas pesquisas de preço para subsidiar procedimentos licitatórios, cotação abrangente das opções de mercado, inclusive considerando preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública, conforme o disposto no art. 15, inciso V, da Lei 8.666/1993 (BRASIL, 2010, p. 479).

De acordo com as disposições do art. 3º da Lei de Licitação, devem ser adotados na concepção do processo licitatório:

[...] o princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhe são correlatos.

Desse modo, torna-se evidente que o objetivo da mencionada lei é garantir que as aquisições efetuadas pela administração pública em todos os seus níveis sejam efetuadas de forma mais vantajosa ao poder público e que a igualdade de competição entre os participantes do certame seja preservada. Entretanto, existem determinados fatores críticos para o sucesso da seleção, dentre eles a especificação do item objeto da contratação e os métodos empregados para calcular o preço de referência.

A respeito da especificação empregada na descrição de um item, a Lei de Licitações estabelece:

Art. 15. As compras, sempre que possível, deverão:

I – atender ao princípio da padronização, que imponha compatibilidade de especificações técnicas e de desempenho, observadas, quando for o caso, as condições de manutenção, assistência técnica e garantias oferecidas [...].

Art. 40. O edital [...] indicará, obrigatoriamente, o seguinte:

I – objeto da licitação, em descrição sucinta e clara [...].

Os trechos anteriormente extraídos da Lei n. 8.666/1993 são dignos de nota pelo fato de que a especificação dos itens tem relação direta com a formação do preço de referência.

É evidente que as normas legais voltadas para as licitações públicas devam assegurar juridicamente que as aquisições feitas pela administração pública sejam sempre as mais vantajosas e garantir que os bens públicos sejam comprados ou vendidos de

maneira competitiva e pública a todos os envolvidos na transação. No entanto, elas não dispõem de forma específica sobre a precificação dos itens licitados, deixando margem para que a decisão tomada, no que tange aos preços no momento da contratação, nem sempre seja a mais justa ou para que o preço nem sempre seja o menor praticado no mercado.

Nesse sentido, o cálculo dos preços de mercado dos produtos adquiridos pelo setor público servirá para suprir essa deficiência legal, fazendo com que o preço de referência praticado no momento das licitações públicas seja efetivamente aquele utilizado no mercado, servindo assim de parâmetro para julgamento de todas as propostas ou lances oferecidos em uma concorrência pública. Por meio do banco de dados da NF-e e pela sua dimensão, é possível que o preço calculado com a metodologia do preço de referência seja aquele que traduz efetivamente os valores dos produtos transacionados no mercado, seja do privado para o privado, seja do privado para o público.

Diante do exposto, infere-se que o preço de referência funcionará como uma forma de pesquisa de mercado dos preços dos produtos adquiridos pela administração pública, subsidiando totalmente aqueles que devem comprar e garantir a prática real de cumprimento do princípio licitatório do menor preço de mercado, e não apenas do certame.

5 ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA DOS PRODUTOS E GLOBAL TRADE ITEM NUMBER (GTIN)

No que se refere às compras do setor público, a caracterização do objeto é um dos itens fundamentais, conforme art. 14, seção V, da Lei n. 8.666/1993. Cabe ressaltar que, antes mesmo de especificar, é necessário ter claro o que se quer comprar, a quem servirá o item comprado e qual sua finalidade, de modo que o demandante traduza precisamente suas reais necessidades e verifique, quando for o caso de equipamentos, a adequação do bem à infraestrutura existente, evitando já de início gastos desnecessários ou indevidos. O passo seguinte será procurar conhecer suficientemente o produto, o que pode ser realizado por meio de pesquisas na internet ou de consultas à Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e a catálogos de fabricantes. Após, inicia-se a especificação propriamente dita, trabalho que exige a colaboração dos órgãos e dos membros envolvidos no processo de licitação, que devem observar as normas estabelecidas pela Lei n. 8.666/1993.

Para exemplificar a importância dessa questão, ao reportar-se à experiência do Estado da Bahia, Gomes assinala que muitos dos problemas enfrentados pela administração pública na área de compras se deveram em grande medida a imprecisões nas especificações dos materiais (GOMES, s. d.). Percebeu-se que a correta e clara descrição do objeto no momento de compor a relação de materiais solicitados poderia ter evitado dificuldades de interpretação por parte das comissões de licitação e dos fornecedores, impedindo compras duplicadas e limitando ou obstruindo impugnações que solicitavam esclarecimentos.

Em síntese, o grande desafio no processo de especificação do objeto reside em equilibrar dois extremos: não generalizar a descrição do objeto a ponto de dificultar sua identificação, nem especificar demais a ponto de direcionar a licitação ou o contrato a uma marca, empresa ou serviço. Além disso, a correta descrição dos objetos deve seguir paralelamente à padronização do catálogo de materiais e serviços, que é instrumento fundamental para que ordenadores e fornecedores tenham facilidade nas consultas e agilidade nos processos de compras, bem como exatidão aos almoxarifados quando do recebimento, da conferência, da distribuição e da fiscalização dos materiais adquiridos.

A especificação apropriada do objeto também pode elevar a qualidade das aquisições públicas, possibilitando eficiência no gasto público. Motta (2010) assinala que o modelo brasileiro de aquisição governamental é resultado da preocupação primordial com o combate à corrupção, aliada ao cumprimento restrito ao rito legal, fato que inviabiliza qualquer outra dimensão que busque a melhoria da qualidade dos produtos e dos resultados obtidos. A menção à ideia de eficiência como princípio no processo de licitação, por exemplo, foi introduzida somente em 1998, por meio da Emenda Constitucional n. 19. Antes disso, o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal preocupava-se sobretudo em estabelecer a garantia de igualdade de condições entre os concorrentes e assegurar o pagamento ao vencedor. Motta, em sua dissertação, propõe um modelo baseado na experiência norte-americana, que buscou inspiração nas práticas adotadas pelo setor privado, no qual a prioridade é realizar boas compras e obter resultados adequados. Para que isso ocorra, o setor de compras públicas é visto como estratégico, e a atividade de aquisição é normatizada, porém há flexibilidade para inovações.

Diante dessa importância, vê-se que a comissão de licitação não pode ser composta por técnicos despreparados. No mesmo trabalho, Motta relata que, contrapondo-se à realidade brasileira, no setor de compras públicas dos EUA os profissionais são treinados continuamente e os conhecimentos que permitem a produção de melhores resultados são valorizados. Endossa-se aqui a necessidade de qualificação técnica dos

componentes da comissão de licitação, que deve ser constituída por profissionais com formação acadêmica variada, como advocacia, contabilidade, administração, economia e estatística, devidamente treinados e nivelados para atuarem na área de licitações. Sugere-se ainda que os membros da comissão possam receber *jetons* enquanto exercem essa função, e entende-se que sua permanência na comissão deve ficar restrita a um período determinado, quando deverão ser substituídos por outros já treinados. O rodízio é necessário a fim de que a comissão não tenha caráter permanente.

5.1 *Global Trade Item Number (GTIN)*

Durante as discussões sobre as especificações dos produtos em aquisições governamentais, este grupo de trabalho aventou a possibilidade de utilizar como padrão para as licitações um identificador de produtos já desenvolvido no setor privado, qual seja, o *Global Trade Item Number (GTIN)*, ou Número Global de Item Comercial. Trata-se de um identificador para itens comerciais desenvolvido e controlado pela GS1, antiga EAN/UCC (*European Article Numbering-Uniform Code Council*).

A evolução rápida de papéis na cadeia de valor, a criação de novos canais de distribuição, as mudanças nos padrões de demanda e o aumento das expectativas de serviços têm contribuído para elevar a importância da tecnologia da informação nos processos de negócio.

Muitas empresas estão expandindo seus canais de distribuição para novos mercados e clientes em outros setores de atividade comercial, e estão sendo cada vez mais requisitadas ferramentas de rastreabilidade para seus produtos. Criar um método próprio de comunicação e rastreabilidade ou usar um método específico do nicho de atuação do empreendimento gera custos mais elevados. Logo, a organização GS1 – Organização Global de Informações – propôs a padronização dos sistemas com base na criação de padrões e linguagens universais.

As normas e os padrões da GS1 vieram para facilitar a comunicação nacional e internacional entre todos os parceiros comerciais, incluindo fornecedores de matérias-primas, fabricantes, atacadistas, distribuidores, varejistas, hospitais e clientes finais ou consumidores. Em seu *Global User Manual* (p. 6), a GS1 explica:

Um negócio que escolhe um padrão específico do setor enfrentará custos potencialmente elevados de manutenção de vários sistemas se ele quiser vender seus produtos ou serviços, ou simplesmente relacionar-se fora do seu nicho (tradução dos autores).

Nesse cenário, o sistema GS1 possibilita otimizar e tornar eficiente o fluxo de mercadorias e serviços nessas cadeias comerciais. Muitas dessas operações necessitam de procedimentos apurados de identificação e rastreabilidade, assim como velocidade nas trocas de dados, o que só será possível quando houver uma padronização na linguagem da informação. É para sanar essas necessidades e reduzir custos que muitos colaboradores comerciais têm aderido ao sistema GS1, evitando perdas e sacrifícios financeiros durante sua atividade comercial.

O GTIN (Número Global de Item Comercial) foi criado para a identificação dos produtos, o que pode ser feito por meio de um conjunto numérico expresso em forma de códigos de barras. Esses códigos correspondem a um agrupamento de determinadas informações, podendo variar conforme o sistema de códigos escolhido.

Usando o método GS1, pode-se identificar com exclusividade cada produto produzido dentro de uma companhia.

O Sistema GS1 é um conjunto de normas que permite a gestão eficiente de cadeias de abastecimento, multi-indústria global, identificando com exclusividade produtos, unidades de expedição, ativos, localizações e serviços. Facilita os processos de comércio eletrônico, incluindo o controle total e rastreabilidade (Global User Manual, p. 6 – tradução dos autores).

Pelo GTIN, um fabricante pode codificar todos os seus produtos, um a um, conforme tipo, tamanho, quantidade, etc. Isso é possível porque é gerado um código diferente para cada produto ou variável deste. Nos casos de variáveis do mesmo produto, é atribuído um novo GTIN toda vez que houver uma variação significativa ou relevante para o processo de negociação.

Seguem as instruções do Manual of Allocation Rules (Manual de Regras de Alocação, p. 5):

Um GTIN único e separado é necessário sempre que qualquer das características predefinidas de um item se diferencie de qualquer forma que seja relevante para o processo de negociação. O princípio orientador é: se o cliente distingue um novo item de comércio de um item de comércio antigo e o compre, então um novo GTIN deve ser atribuído (tradução dos autores).

As variações podem ser das mais diversas, como, por exemplo, variação de tamanho e volume, quantidade de subitens, mudanças do idioma da embalagem, composição

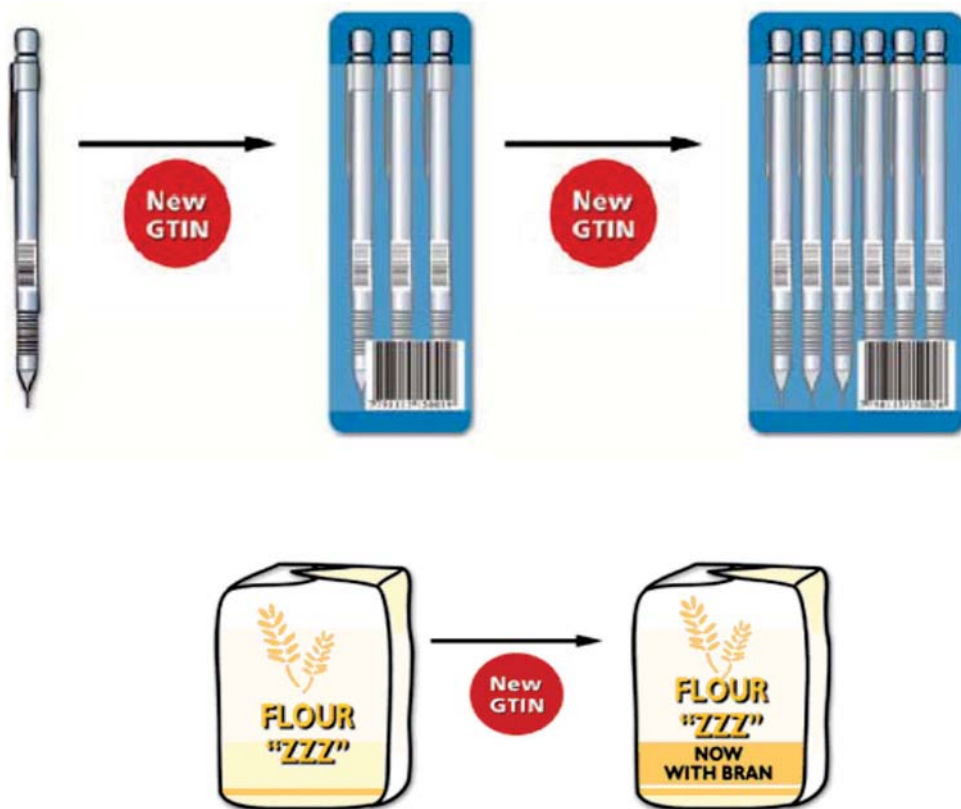
química, quantidade de calorias por porção, dentre muitas outras. Independentemente de sua natureza, quando uma mudança é significativa um novo GTIN deve ser aplicado.

O Manual de Regras de Alocação (p. 6) exemplifica:

A promoção é uma mudança temporária para um item de comércio, o que modifica a sua apresentação. O item promocional geralmente coexiste com o item comercial padrão. Para variantes promocionais de itens comerciais que afetam o peso líquido ou volume do item comercial, deve ser atribuído um único GTIN separado. Exemplos: anexo item adicional livre, 10% extra grátis (tradução dos autores).

Outras situações podem ser entendidas na Figura 1.

Figura 1. Formas de identificação dos produtos



Fonte: Manual of Allocation Rules, p. 14 e 23

Em determinadas situações, a mudança ou o agrupamento do item comercial não geram mudanças de GTIN. Pode-se citar o agrupamento de várias caixas de leite em uma caixa maior. Outro exemplo é o agrupamento aleatório de pirulitos. Como as cores são escolhidas aleatoriamente, basta que os pacotes tenham pirulitos do mesmo tamanho para que obtenham o mesmo GTIN.

No que tange ao próprio código GTIN e às informações nele contidas, observa-se um método bem simples, mas eficaz para o propósito para o qual foi criado. Nesse número de identificação podem constar o código da empresa e o código do produto, dentre outras informações. As variações das informações dependem do tipo de código identificador.

Existem quatro tipos de GTINs: GTIN-8, GTIN-12, GTIN-13 e GTIN-14. Pelas normas da GS1, o sequencial numérico usado para identificar produtos de varejo é o GTIN-13, sendo ele o sequencial de maior relevância para o trabalho. A imagem na Figura 2 descreve de forma didática o GTIN-13.

Figura 2. Estrutura numérica do GTIN-13



Fonte: GS1 Brasil, p. 3

Percebe-se desse modo que se no código GTIN-13 há o número da empresa agrupado a um código dado pelo fabricante especificamente para aquele produto, então se tem o número de identidade do produto. Com esse código, o produto fica individualizado em meio a uma quantidade de produtos do mesmo segmento e especificações.

O que favorece a implementação do estudo é que nas Notas Fiscais Eletrônicas constam os GTINs dos produtos vendidos (caso a empresa seja conveniada e cadastrada no sistema GS1). Destarte, mediante uma análise no banco de dados das notas

fiscais, é possível, pelo código GTIN, agrupar todas as notas fiscais e os valores de um determinado produto de interesse, assim como fazer análises estatísticas em seus preços de mercado.

Tendo uma lista dos GTINs, é possível agrupar produtos de maneira que se crie uma cesta de itens de características similares, e com essa cesta chegar ao valor médio de mercado para aquele nicho de objetos escolhidos. Por exemplo, pode ser montada uma lista de GTINs das principais canetas vendidas no mercado. Ao serem agrupadas suas notas fiscais por meio de seus números de identificação, pode-se, estatisticamente, encontrar o preço médio de canetas praticado em determinada região de análise.

Desde 1º de julho de 2011, por meio do Ajuste Sinief 07/2005,⁶ editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), a inserção do GTIN na NF-e passou a ser obrigatória. Contudo, o Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (Sinief) obriga seu uso apenas aos contribuintes que já possuem código implementado em seus sistemas. É dessa matéria que trata o § 6º da cláusula terceira do referido dispositivo.

Nesse cenário, pode-se observar a real potencialidade do uso do GTIN presente em Notas Fiscais Eletrônicas. Além da inclusão obrigatória para aqueles que já possuem o código, outro fator que corrobora o uso do número de identificação no método é o fato de ele tornar mais célere a troca de informações. O mercado globalizado e a necessidade de os países em desenvolvimento expandirem suas fronteiras comerciais forcem os produtores de alguma forma a aderir a esse sistema global de comunicação, pois, caso contrário, suas relações com setores estrangeiros ficariam prejudicadas. Assim, nos próximos anos o uso do GTIN tende a se tornar mais comum e até mesmo uma regra.

Se porventura o uso do código global ainda for inviável a determinados setores, podem ser usadas vias alternativas para desenvolver o método. Exemplo disso é o código criado pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) para o setor de medicamentos, que pode ser usado para precificar itens vendidos às secretarias de saúde dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Para finalizar a análise sob esse aspecto, os autores sugerem que, realizados os ajustes necessários à proposta, a comissão de licitação passe a determinar, no edital, que os fornecedores vencedores de licitações especifiquem nas notas fiscais,

6 Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Ajustes/2005/AJ_007_05.htm> .

obrigatoriamente, o GTIN dos produtos adquiridos. Com isso, criar-se-á uma base de dados para posterior pesquisa, facilitando a conferência dos produtos e tornando possível a rastreabilidade, o que corroborará para a boa origem e a qualidade dos materiais adquiridos. Além disso, será facilitada a leitura de entradas e saídas, controlando-se assim o fluxo que vai determinar quando se fará necessário um novo processo de compras.

6 NOTA FISCAL ELETRÔNICA (NF-E)

Na última década, sistemas informatizados passaram a ser cada vez mais utilizados pelos órgãos públicos. As áreas de fiscalização e arrecadação de tributos foram as que mais avançaram na automação de seus serviços e processos, com realização de investimentos maciços em tecnologia de informação, entre os quais se destaca a informatização do processo de emissão da nota fiscal.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) surgiu a partir de um trabalho desenvolvido de forma integrada pelas secretarias estaduais da Fazenda e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O projeto NF-e teve como foco substituir o processo de emissão de documento fiscal em papel por um sistema de emissão eletrônica, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do emitente. O objetivo foi a substituição dos documentos em papel, simplificação de obrigações acessórias dos contribuintes e maior poder de fiscalização para o Fisco.

Atribuiu-se a responsabilidade pela coordenação, pelo desenvolvimento e pela implantação do Projeto NF-e ao Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat) por meio do Protocolo Encat 03/2005.

Até o momento, a base de dados da Receita Federal, órgão responsável por centralizar todas as notas emitidas no país, possui mais de 9,9 bilhões de Notas Fiscais Eletrônicas autorizadas e mais de 1,1 milhão de contribuintes emissores. Além do benefício de maior controle na fiscalização de tributos, essa imensa base de dados apresenta grandes potencialidades para que a administração pública tenha mais economia em suas compras públicas. Isso decorre do fato de a NF-e possuir informações que poderão auxiliar tanto os gestores públicos em suas compras quanto os órgãos de controle nas auditorias sobre aquisições públicas e licitações.

6.1 Conceito de NF-e

A NF-e é um documento emitido e armazenado eletronicamente com a finalidade de documentar operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso é fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte. As legislações que normatizam a matéria já foram aprovadas, são elas:

- a. o Ajuste Sinief n. 07/2005, que instituiu nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (Danfe);
- b. o Ato Cotepe/ICMS n. 03/2009, da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que dispõe sobre as especificações técnicas da NF-e, do Danfe e dos Pedidos de Concessão de Uso, Cancelamento, Inutilização e Consulta a Cadastro, via *WebServices*, conforme disposto no Ajuste Sinief n. 07/2005;
- c. o Protocolo ICMS 10/07, que dispõe sobre a obrigatoriedade de emissão de NF-e para setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos;
- d. o Protocolo ICMS 42/2009, que estabelece a obrigatoriedade da utilização da NF-e em substituição à nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica.

6.2 Modelo operacional

A empresa emissora de NF-e gera um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial. Este arquivo é assinado digitalmente para garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. A seguir, o arquivo é transmitido via internet para a Secretaria de Fazenda estadual de jurisdição do emitente.

Se o arquivo estiver dentro dos padrões formais exigidos pelo Fisco, a empresa recebe um protocolo denominado “Autorização de Uso”. Esse documento permite a circulação da mercadoria e transforma o arquivo eletrônico na NF-e. O documento fiscal pode ser consultado na internet pelo destinatário e outros legítimos interessados que conheçam a chave de acesso. Esse mesmo arquivo da NF-e será ainda transmitido para:

- a. a Receita Federal, que será repositório nacional de todas as NF-e emitidas;

- b. a Secretaria de Fazenda estadual de destino da operação, no caso de uma operação interestadual;
- c. os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta, quando aplicável, que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização, tais como a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), por exemplo.

6.3 Modelo do arquivo eletrônico

A NF-e utiliza o padrão de documento XML. O arquivo é extenso (possui mais de quatrocentos campos) e possui diversas regras para preenchimento dos dados.

São apresentados a seguir os campos (e seus respectivos códigos) cujas informações precisariam ser buscadas e filtradas para atingir os objetivos deste projeto de preço de referência:

- a. Descrição da natureza da operação (natOp): campo que informa a natureza da operação de que decorrer a saída ou a entrada, tais como: venda, compra, transferência, devolução, importação, consignação, remessa (para fins de demonstração ou outra), conforme previsto na alínea i” do inciso I do art. 19 do Convênio S/N., de 15 de dezembro de 1970;
- b. Indicador da forma de pagamento (indPag):
 - 0 – pagamento à vista,
 - 1 – pagamento a prazo,
 - 2 – outros;
- c. Data de emissão da nota fiscal (dEmi);
- d. CNPJ do destinatário (destCNPJ);
- e. Unidade da Federação do destinatário (UFDestinatário);
- f. Tipo de emissão da NF-e (tpEmis): informa se é uma emissão de NF-e normal, em contingência, etc.;
- g. Código GTIN do produto (cEAN);
- h. GTIN da unidade tributável (cEAN Trib);
- i. Descrição do produto (xProd);

- j. Valor total bruto dos produtos ou serviços (vProd);
- k. Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP);
- l. Unidade tributável (uTrib);
- m. Quantidade tributável (qTrib);
- n. Quantidade comercial (qCom);
- o. Unidade comercial (uCom);
- p. Valor unitário de tributação (vUnTrib);
- q. Valor do desconto (vDesc).

6.4 Sigilo fiscal da NF-e

A obrigatoriedade de manutenção do sigilo das informações pela administração nada mais é do que um desdobramento das proteções à intimidade e à vida privada, consagradas no art. 5º, inciso X, da Constituição Federal. Segue dispositivo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação [...].

Também são invioláveis as correspondências e as comunicações telegráficas, conforme o inciso XII do mesmo art. 5º, transcrito a seguir:

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal [...].

A preocupação do legislador em proteger os dados dos cidadãos foi matéria anteriormente tratada no Código Tributário Nacional (CTN) e recepcionada pela atual Constituição Federal. Nele encontram-se mandamentos específicos e direcionados às relações fiscais. O art. 198 do CTN assim diz:

Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (redação dada pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001).

Parte da doutrina entende que o dever de que trata o dispositivo não é somente fiscal, mas também funcional, ou seja, os servidores devem proteger as informações que obtiveram para apuração das obrigações tributárias, não do tributo em si. O doutrinador Leandro Paulsen (2011) ratifica o entendimento:

[...] embora muitas vezes utilizados no mesmo sentido, o sigilo de que trata o dispositivo é funcional e não fiscal, ou seja, o agente deve manter sigilo sobre as informações que obteve para atingir seu fim (que é apurar o tributo devido), e não manter sigilo sobre o próprio tributo apurado.

Assim, com exceção dos casos de que trata o parágrafo primeiro do próprio artigo, qualquer divulgação sobre situação econômica ou financeira do sujeito passivo pela fazenda pública é ilegal. Concorde-se que a manutenção do sigilo cria um terreno estável e um ambiente de segurança no qual o contribuinte não se torne refém das informações que presta à administração no momento em que cumpre suas obrigações fiscais.

No entanto, mesmo que seja utilizado o banco das Notas Fiscais Eletrônicas para a aplicação da metodologia de precificação, seu acesso em nada agride os direitos aqui explanados, isso por diversas razões.

Em primeiro lugar porque, para se chegar aos resultados do trabalho de precificações, não é utilizado o nome do emitente da nota fiscal, pois não há necessidade nem haveria razão para expô-lo a público. O mesmo vale para o valor das transações, data, produto vendido ou adquirido ou informações que pudessem favorecer algum setor econômico. Divulgar-se-ia apenas o resultado do trabalho estatístico aplicado sobre os valores das notas fiscais correlacionados com seus respectivos produtos de varejo. Destarte, fica afastada qualquer possibilidade de descumprimento dos preceitos legais e constitucionais, restando o sigilo fiscal plenamente intacto.

Em segundo lugar, a Instrução Normativa SRF n. 19, de 17 de fevereiro de 1998,⁷ estabelece a possibilidade de a RFB fornecer dados econômico-fiscais às entidades que

7 Acessar essa lei em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/1998/in01998.htm>> .

não detenham a competência para cobrar e fiscalizar tributos, desde que seja de forma agregada e não possibilite a identificação de contribuintes, conforme o art. 10: “Art. 10. O disposto nesta Instrução Normativa se aplica, também, ao fornecimento de dados econômico-fiscais, que devem ser apresentados de forma agregada, vedada a possibilidade de identificação de contribuintes”.

Além disso, ao serem fornecidos os dados econômico-fiscais de forma agregada, para que não haja possibilidade de identificação de contribuintes, a RFB entende que as informações devem se referir, no mínimo, a quatro sujeitos passivos, a exemplo do que orienta o § 3º do art. 2º da Portaria SRF n. 306, de 22 de março de 2007, que dispõe sobre a divulgação de dados estatísticos de importações:

Não serão divulgadas informações cujos códigos na NCM selecionados sejam derivados de operações promovidas por menos de quatro importadores no período considerado, ressalvada a divulgação da informação quando houver zero de importação.

Com a finalidade de atender aos dispositivos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da Instrução Normativa n. 19 da SRF, a metodologia desenvolvida neste trabalho irá fornecer aos responsáveis por compras e aquisições públicas apenas a informação consolidada sobre preços praticados no mercado (preço de referência), sem identificação de contribuintes. Além disso, serão aplicados diversos filtros à base de dados, como, por exemplo, a necessidade de, no mínimo, quatro fornecedores.

Vale destacar que essas restrições não serão utilizadas quando forem analisadas notas fiscais cujo destinatário/comprador seja o setor público, dado que, nessas situações, não há de se falar em sigilo fiscal.

7 PROJETO DE PREÇO DE REFERÊNCIA

Nesta seção é realizada a abordagem da metodologia proposta e apresentados os resultados de testes preliminares feitos no Estado do Rio Grande do Sul com cerca de 15 mil medicamentos.

7.1 Descrição da metodologia estatística

A metodologia completa de cálculo do preço de referência está demonstrada no Anexo 1 e é detalhada, com todos os regramentos jurídicos, no Anexo 2. O Anexo 2

é uma proposta de portaria de implantação da metodologia de precificação de medicamentos; todavia, é aplicável a qualquer tipo de produto, bastando substituir alguns pontos específicos de medicamentos por outros produtos.

Em resumo, a metodologia de precificação de produtos adquiridos pela administração pública está fundamentada na base de dados do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica, referida na seção 6 deste trabalho.

A pesquisa dos valores de mercado será feita na base da NF-e com os códigos de barras dos produtos. Assim, todas as transações serão tabuladas para cálculo do preço de referência mediante aplicação dos critérios estatísticos definidos no Anexo 1 e regulamentos na proposta de portaria (Anexo 2).

O preço de referência é um valor teórico que espelha os valores praticados no mercado, devendo ser usado como valor máximo recomendável para as aquisições públicas. A metodologia demonstra, além do valor do preço de referência propriamente dito, os valores de outras medidas estatísticas, tais como: quartis, média, mediana e tabela de frequência dos valores de mercado dos produtos precificados. A fórmula de cálculo do preço de referência é: $[1^{\text{a}} \text{ quartil} + (2 \times \text{mediana}) + 3^{\text{a}} \text{ quartil}]/4$, onde o 1º quartil representa o valor de mercado abaixo do qual estão 25% das transações; a mediana indica o valor que separa o conjunto de dados em duas partes, ou seja, 50% das transações estão abaixo da mediana e 50% acima; e o 3º quartil representa o valor de mercado onde 75% das transações estão abaixo deste valor.

Para garantir a qualidade do valor de referência, a metodologia prevê a utilização do coeficiente de variação, bem como o coeficiente de representatividade. No Anexo 1 demonstra-se como esses coeficientes são calculados, e no Anexo 2 regulamenta-se sua aplicação para os fins deste projeto. O coeficiente de variação será utilizado para medir o nível de variabilidade da base de dados, e o coeficiente de representatividade é calculado para apurar o número de transações realizadas até o valor do preço de referência, inclusive.

De outra forma, se o coeficiente de variação for igual ou superior a 0,35, significa que a base apresenta alta variabilidade, prejudicando o cálculo do preço de referência. Mas se o coeficiente de representatividade for igual ou inferior a 0,45, o preço de referência fica prejudicado por apresentar baixa representatividade no mercado.

A metodologia prevê o cálculo do preço de referência por grupos de compradores segregando as compras entre integrantes do setor privado daqueles que fazem

parte da administração pública. Isso possibilitará a avaliação mais apurada do preço de mercado dos produtos vendidos exclusivamente para os entes públicos.

No Anexo 2 estão apresentados outros detalhamentos que completam todo o contexto metodológico proposto, permitindo que seja adotado por qualquer ente da Federação imediatamente, posto que a base da NF-e tem padrão nacional e é de cunho obrigatório, assim como o é também o modelo de licitações públicas.

7.2 Resultados do teste da metodologia

A metodologia proposta neste projeto, observando-se inclusive os regramentos do Anexo 2, foi testada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul com uma base de dados das transações de medicamentos no período de abril de 2013 a março de 2014, somando um volume de R\$ 2,1 bilhões em notas eletrônicas do estado.

Conforme a Tabela 1, foram precificados, para teste, 15.228 medicamentos com código de barras, somando R\$ 2,1 bilhões em transações comerciais, que totalizam 932,8 milhões de quantidades físicas comercializadas no período analisado. Note-se que os códigos de barras verificados não indicam necessariamente tratar-se de 15.228 medicamentos diferentes, dado que há medicamentos que possuem vários códigos de barras porque são produzidos por laboratórios e/ou com dosagens diferentes.

Tabela 1. Teste do Coeficiente de Variação para medicamentos – de 04/2013 a 03/2014

TESTE	GTINs		MEDICAMENTOS		VALORES	
	Abs.	%	Abs.	%	Em R\$ bilhão	%
*N	2.362	15,5	105,3	11,3	0,277	13,1
**S	12.866	84,5	827,5	88,7	1,836	86,9
TOTAL	15.228	100,0	932,8	100,0	2,113	100,0

Fonte: Sefaz RS

*N: não atende à condição de validação.

**S: atende à condição de validação.

A Tabela 1 mostra o resultado da aplicação do coeficiente de variação para validação do preço de referência calculado para 15.228 medicamentos. Cabe assinalar que se o coeficiente for igual ou superior a 0,35 o preço de referência será invalidado pela elevada variabilidade dos dados da base do seu próprio cálculo.

Nesse caso, o teste comprovou que o preço de referência de 2.362 medicamentos não (coluna teste, linha N) atendeu à condição de validação, enquanto 12.866 itens, representando 88,7% da base, satisfizeram a condição do coeficiente de variação (coluna teste, linha S). Por sua vez, os preços validados somam R\$ 1,84 bilhão, representando 86,9% do valor total das transações avaliadas.

Preliminarmente, pode ser afirmado que a metodologia cumpriu seu propósito apontando os valores válidos e inválidos. No caso dos preços rejeitados pela metodologia, nova análise será realizada para identificar as razões que levaram à inconformidade.

A Tabela 2 apresenta o resultado da aplicação do coeficiente de representatividade. Cabe salientar que se o coeficiente de representatividade for inferior a 0,45 o preço de referência será invalidado pela baixa representatividade entre os valores de mercado.

Tabela 2. Teste do Coeficiente de Representatividade para medicamentos – de 04/2013 a 03/2014

TESTE	GTINs		MEDICAMENTOS		VALORES	
	Abs.	%	Abs.	%	Em R\$ bilhão	%
*N	3.902	25,6	195,2	20,9	0,652	30,9
**S	11.326	74,4	737,6	79,1	1,461	69,1
TOTAL	15.228	100,0	932,8	100,0	2,113	100,0

Fonte: Sefaz RS

*N: Não atende à condição de validação.

**S: Atende à condição de validação.

Analisando a Tabela 2, observa-se que 11.326 medicamentos (GTINs) atenderam à condição de validação (coluna teste, linha S) do coeficiente de representatividade, representando 79,1% da quantidade tabulada, ou R\$ 1,46 bilhão, que soma 69,1% do valor total das transações analisadas. De outra parte, a metodologia rejeitou 3.902 itens, que somam R\$ 652,2 milhões, ou seja, 30,9% do valor total da base.

Preliminarmente, pode ser afirmado que a metodologia cumpriu seu propósito de validação dos valores de referência, apontando os medicamentos com preço de referência inválido por baixa representatividade no total das transações analisadas. Na prática, agora caberá uma análise complementar para compreender quais foram os fenômenos que deram causa aos valores inválidos.

Considerando que a validação do preço de referência somente será confirmada se forem atendidas, simultaneamente, as condições do coeficiente de variação e de representatividade, foram elaborados os testes demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3. Teste do Coeficiente de Variação e Representatividade para medicamentos – de 04/2013 a 03/2014

TESTE	GTINs		MEDICAMENTOS		VALORES	
	Abs.	%	Abs.	%	Em bilhões de reais	%
N	5.777	37,9	287,7	30,8	0,868	41,1
S	9.451	62,1	645,1	69,2	1,245	58,9
TOTAL	15.228	100,0	932,8	100,0	2,113	100,0

Fonte: Sefaz RS

N: Não atende à condição de validação.

S: Atende à condição de validação.

Analisando a Tabela 3, constata-se que 5.777 medicamentos, representando 41,1% do total de 15.228, ou R\$ 868,0 milhões em transações tabuladas, não atenderam à condição de validação do preço de referência pela combinação dos dois testes de coeficientes. Neste caso, na prática, os preços de referências rejeitados pela metodologia serão objeto de nova análise para verificação dos fenômenos que deram causa à rejeição dos valores calculados.

A metodologia validou, com os coeficientes de variação e representatividade, o preço de referência calculado para 9.451 medicamentos. Isso indica que foram validados 58,9% dos preços calculados, somando R\$ 1,24 bilhão do total das transações analisadas.

Assim, pode ser afirmado que os testes com os coeficientes de variação e representatividade do preço de referência são imprescindíveis para a validação dos valores calculados e, por consequência, da sua aplicação como valor referencial de preço para os processos de aquisição da administração pública. Os valores não validados pela metodologia, na prática, serão objeto de análise própria para verificar as razões da inconformidade.

8 CONCLUSÃO

Como contribuição para o grupo de estudo sobre o gasto público, apresentou-se aqui uma proposta metodológica para a criação de um sistema de precificação que oriente e balize o processo de compras e promova a melhoria dos controles. Afinal, o que se busca na execução das ações governamentais é o efetivo resultado, baseado na eficiência de quem gerencia e na eficácia dos objetivos pretendidos.

A metodologia consiste em buscar no banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) informações sobre os produtos a serem adquiridos e, a partir daí, proceder ao cálculo do preço de referência, como descrito neste trabalho. Essa operação deverá ser capaz de mensurar o preço médio e mediano dos preços praticados no mercado e, ao final do processo, estabelecer para as comissões de compras o preço médio de referência em torno do qual deverão gravitar as propostas, sendo recomendável, todavia, que represente o preço máximo das aquisições.

Ressalte-se que essa metodologia deverá atender a todos os produtos necessários para desenvolver as ações de governo. Além disso, os dados originais coletados devem ser mantidos em condição de sigilo, nos termos da legislação específica, e o processo deve zelar pela lisura e pela isenção a fim de que ao final da pesquisa os parâmetros coletados não possam servir de instrumentos embargatórios aos processos de compras públicas.

Implantados esses procedimentos, acredita-se que possam ser evitadas propostas abusivas em licitações e protegido o interesse na qualidade do gasto. Essa metodologia pode adquirir uma estrutura tal que represente condição para aperfeiçoar a memória de cálculo do orçamento público, dado que as unidades orçamentárias teriam uma base única e integrada.

O sucesso desta ou de qualquer outra medida endereçada a gerenciar os gastos do Estado dependerá sobremaneira da capacitação e da qualificação ótimas dos servidores públicos, conforme assinalamos. Com isso, os problemas que envolvem as licitações já podem ser minimizados desde seu início com a correta análise da necessidade e da motivação da compra, a adequação ao orçamento, o estudo e a especificação precisa dos objetos, a boa elaboração do edital, entre outros.

Em um horizonte mais amplo, este estudo pode ser um passo inicial para desenvolver futuramente um sistema integrado que mapeie todos os procedimentos

relacionados a gastos públicos, de modo que seja possível avaliar a pertinência do gasto, a adequação ao PPA/LDO/LOA e a conformidade com a legislação. Desse modo, a sociedade terá um importante mecanismo para avaliar o desempenho da administração pública.

Por fim, registre-se que a apuração do Preço de Referência de Produtos, com base na NF-e, dará ao processo licitatório da administração pública maior confiabilidade à luz do princípio do menor preço (economicidade). Além disso, a proposta é perfeitamente aplicável a qualquer das esferas de governo, posto que os conceitos da NF-e são aplicados, uniformemente, em todo o país, e o Método de Precificação poderá ser padronizado também entre as esferas da administração pública brasileira.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente, **Cadernos Enap**, n. 10, Brasília, 1997. Disponível em: < <http://www.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fAbrciocad%2010.pdf> > . Acesso em: setembro de 2014.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE AUTOMAÇÃO. **GS1**: Global User Manual, 2012, 67 p. Disponível em: < <http://www.gs1tw.org/twct/gslw/download/GlobalUserManualv13.pdf> > . Acesso em: 01/08/2014.
- _____. **GTIN Allocation Rules: made even easier – user guide**, 2014, 41 p. Disponível em: < http://www.gs1.org/docs/idkeys/GS1_GTIN_Allocation_Rules.pdf > . Acesso em: 01/08/2014.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Brasília, 1966.
- _____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- _____. **Lei de Licitações e Contratos Administrativos**: Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, com alterações posteriores. Organização, notas e revisão por Renato Geraldo Mendes e Fábria Mariela De Biasi. 28. ed. ver. e atual. Curitiba: Zênite, 2012.
- _____. **Lei n. 9.472**, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e o funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional n. 8, de 1995. Brasília, 1997.
- _____. Tribunal de Contas da União. **Licitações e contratos**: orientações e jurisprudência do TCU/Tribunal de Contas da União. 4. ed. rev., atual. e ampl. Brasília: TCU; Secretaria Geral da Presidência; Senado Federal; Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010. 910 p.
- _____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 310/2006**. Plenário. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 15/03/2006. Disponível em: < www.tcu.gov.br > .

CASTRO, Rodrigo Batista de. **Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública.**

In: ENCONTRO DA ANPAD, XXX. Salvador, 2006. Disponível em: < <http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf> > . Acesso em: setembro de 2014.

ENCAT. **Manual de orientação do contribuinte:** padrões técnicos de comunicação – Versão 5.0. Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais, 2012. 216 p.

GOMES, Aristides Julio da Silva. Padronização das descrições de materiais (PDM). In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, III [s. d.]. Disponível em: < http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material_%20CONSAD/paineis_III_congresso_consad/painel_8/padronizacao_das_descricoes_de_materiais.pdf > . Acesso em: junho de 2014.

GS1 Brasil. FAQ – Obrigatoriedade do GTIN. Disponível em: < <http://www.gs1br.org/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=480F89A831DEE9B90131E263A21864DE> > . Acesso em: agosto de 2014.

LEAL, Aylton Dutra (Coord.). **Manual do sigilo fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil.** 1. ed. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 9. ed. rev. e atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Ato Cotepe/ICMS n. 03, de 19 de março de 2009. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (Danfe) e dos pedidos de concessão de uso, cancelamento, inutilização e consulta a cadastro, via *WebServices*, conforme disposto no Ajuste Sinief 07/2005. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de março de 2009. Seção 1, p. 29.

_____. Instrução Normativa n. 19, de 17 de fevereiro de 1998. Disciplina os procedimentos de fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da Secretaria da Receita Federal (SRF) a outras entidades. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 de fevereiro de 1998. Seção 1, p. 19.

_____. Portaria n. 306, de 22 de março de 2007. Dispõe sobre a divulgação de dados estatísticos de importações. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de março de 2007. Seção 1, p. 7.

_____. Protocolo ICMS 10/2007, de 18 de abril de 2007, pelo Despacho do secretário-executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) n. 28, de 24 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. **Diário Oficial da União**. Brasília, de 25 de abril de 2007. Seção 1, p. 39-40.

_____. Protocolo ICMS 42/2009, de 3 de julho de 2009, pelo Despacho do secretário-executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) n. 189, de 14 de julho de 2009. Estabelece a obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 de julho de 2009. Seção 1, p. 87.

MOTTA, Alexandre Ribeiro. **O combate ao desperdício no gasto público:** uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, público federal norte-americano e brasileiro. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Instituto de Economia, Unicamp, Campinas. 2010.

OECD. **Brazil**: Country Note. Results from Pisa 2012. 12 p. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/acoes_internacionais/pisa/resultados/2013/country_note_brazil_pisa_2012.pdf> . Acesso em: 02/10/2014.

PARANÁ. Lei n. 8.485, de 3 de junho de 1987. Dispõe sobre a reorganização da estrutura básica do Poder Executivo no Sistema de Administração Pública do Estado do Paraná. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, 8 de junho de 1987.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 1. ed. Brasília: Prisma, 1997. 295 p.

TARSITANO, Fernanda Anselmo. **Estratégias de captura de renda por sobrepreços e medidas corretivas na consolidação do assunto pelo Tribunal de Contas da União Brasileiro**. 2012. 69 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto – Departamento de Contabilidade – Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2012.

TRIDAPALLI, Juarez Paulo; BORINELLI, Benilson. **Compras públicas**: divergências de preços praticados ente os níveis de governo e o mercado privado no Estado do Amazonas. In: ENCONTRO DA ANPAD, XXXVI. Rio de Janeiro, de 22 a 26 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_APB125.pdf> . Acesso em: novembro de 2014.

ANEXO 1 – METODOLOGIA ESTATÍSTICA

Este anexo apresenta o detalhamento teórico das medidas estatísticas propostas para cálculo do preço de referência. No Anexo 2, todas as variáveis estão explicitadas para o cálculo do preço de referência de medicamentos e já estruturadas com formatação jurídica para a implantação da metodologia proposta neste projeto.

Os cálculos estatísticos são feitos com base no Preço Unitário de Mercado dos produtos que serão precificados. O Sistema NF-e é a base principal dos valores de mercado de todos os produtos. Ainda, no Anexo 2 são apresentados outros elementos conceituais da metodologia de precificação.

A metodologia estatística é composta das etapas e cálculos descritos a seguir.

Primeiro passo

Os preços de mercado são organizados em classes, observando-se que a quantidade de classes a serem consideradas para o agrupamento é dada pelas regras a seguir:

$K = \sqrt[3]{n}$, se n for menor ou igual a 100.

Ou

$K = 5 \times \log(n)$, se n for maior do que 100.

Onde:

- K: quantidade de classes a serem usadas para o agrupamento;
- n: quantidade de unidades compradas.

Após a identificação do número de classes, a etapa seguinte é o cálculo da Amplitude Total:

$$AT = X_{\max} - X_{\min}$$

Onde:

- AT: amplitude dos dados;
- Xmax: valor do maior preço observado, em R\$;
- Xmin: valor do menor preço observado, em R\$.

Em seguida, a amplitude das classes:

$$h = \frac{AT}{K}$$

Onde:

- h: amplitude de cada uma das classes usadas para o agrupamento;
- K: quantidade de classes a serem usadas para o agrupamento;
- AT: amplitude dos dados.

De posse dessas medidas, o passo seguinte é a organização dos dados em uma tabela de frequências, conforme ilustra o modelo a seguir:

Classes	fi	Fi
Xmin - a2	f1	f1
a2 - a3	f2	f1 + f2
:	:	:
am-1 - am	fk	f1 + f2 + ... + fk

Onde:

- fi: frequência absoluta simples da quantidade de unidades compradas relativa àquela classe do produto em questão. Neste caso denomina-se cada uma das frequências por f1, f2 ... fk;
- Fi: frequência acumulada simples;
- “|-” : símbolo indicador de classe do tipo fechada no limite inferior e aberta no limite superior;
- “|-|” : símbolo indicador de classe do tipo fechada no limite inferior e fechado no limite superior;
- Xmin, a2 ... am: valores de preços unitários que limitam a classe.

Segundo passo

Após a organização dos dados em classes, são calculadas as estatísticas descritivas para os dados agrupados.

Média aritmética simples:

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^K fi \cdot Xi}{n}$$

Onde:

- \bar{X} : média aritmética simples dos valores unitários agrupados;
- f_i : frequência absoluta simples relativa àquela classe;
- X_i : ponto médio da classe;
- n : quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

Mediana:

$$\text{Med} = \text{LI} + \text{hi} \cdot \left[\frac{\frac{n}{2} - \text{Fant}}{\text{fmd}} \right]$$

Onde:

- Med: mediana dos valores unitários agrupados;
- LI: limite inferior da classe mediana. A classe mediana é aquela que contém o valor de frequência acumulada (F_i) correspondente à metade das unidades compradas;
- Fant: frequência acumulada da classe anterior à classe mediana;
- fmd: frequência absoluta simples da classe mediana;
- hi: amplitude da classe mediana;
- n : quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

1º quartil:

$$1^\circ\text{Q} = \text{LIp} + \left[\frac{\frac{1 * n}{4} - \text{Fant}}{\text{fQ1}} \right]$$

Onde:

- 1ºQ: primeiro quartil;
- LIp: limite inferior da classe que contém o 1º quartil. Esta classe é aquela que contém o valor de frequência acumulada (F_i) correspondente a 1/4 das unidades compradas;
- Fant: frequência acumulada da classe anterior à classe que contém o 1º quartil;
- fQ1: frequência absoluta simples da classe que contém o 1º quartil;
- n : quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

3º quartil:

$$3^{\circ}Q = LIp + \left[\frac{\frac{3 \cdot n}{4} - Fant}{fQ3} \right]$$

Onde:

3º Q: terceiro quartil;

- LIp: limite inferior da classe que contém o 3º quartil. Esta classe é aquela que contém o valor de frequência acumulada (Fi) correspondente a $\frac{3}{4}$ do total de unidades compradas;
- Fant: frequência acumulada da classe anterior à classe que contém o 3º quartil;
- fQ3: frequência absoluta simples da classe que contém o 3º quartil;
- n: quantidade de unidades compradas para o produto em questão.

Desvio-padrão:

$$s = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n fi(Xi - \bar{X})^2}{n - 1}}$$

Onde:

- s: desvio-padrão;
- fi: frequência absoluta simples observada em cada classe;
- Xi: ponto médio da classe;
- \bar{X} : média aritmética simples do produto em questão;
- n: quantidade de unidades compradas para o produto em questão.
- Coeficiente de variação:

$$CV = \frac{s}{\bar{X}}$$

Onde:

- CV: coeficiente de variação;
- s: desvio-padrão;
- \bar{X} : média aritmética simples

Terceiro passo

Este passo consiste no cálculo do Preço de Referência do Medicamento (PRM):

$$PRM = [1^{\text{o}} \text{ quartil} + (2 \times \text{mediana}) + 3^{\text{o}} \text{ quartil}] / 4$$

Onde:

- 1º quartil: valor do 1º quartil dos preços que constam da NF-e;
- 3º quartil: valor do 3º quartil dos preços que constam da NF-e;
- Mediana: valor da mediana dos preços que constam da NF-e.

Quarto passo

Após o cálculo do Preço de Referência do Medicamento (PRM), é necessário verificar sua representatividade, que corresponde ao coeficiente da quantidade de medicamentos comercializados, com valores iguais ou inferiores ao PRM sobre o total de produtos da base utilizada para cálculo do próprio PRM.

Quinto passo

A etapa seguinte após o cálculo das medidas descritivas é a verificação da qualidade dos parâmetros a serem informados, com base no coeficiente de variação e na representatividade do PRM.

Se o CV < 0,35 e Representatividade > 0,45, o PRM é considerado satisfatório. Caso não atenda a um dos critérios dispostos acima, são refeitos todos os cálculos após a exclusão de valores discrepantes (*outliers*). Consideraram-se como *outliers* os valores da NF-e estatisticamente discrepantes, correspondentes aos valores fora do intervalo de confiança estabelecido com base no valor médio unitário de mercado mais ou menos três desvios-padrão da base de dados depurada.

Após o recálculo, conforme descrito no quinto passo, se os valores do coeficiente de variação e de representatividade não satisfizerem as condições estabelecidas, o valor do Preço de Referência só poderá ser usado com cautela, posto que o valor calculado tem pouca representatividade em relação aos valores de mercado.

Por fim, quando os cálculos apresentarem significativas discrepâncias das estatísticas, cabe um exame detalhado da base da NF-e, situação que pode gerar inclusive auditoria fiscal dos contribuintes que forneceram os elementos para a base de dados da NF-e.

ANEXO 2 – PROPOSTA DE PORTARIA PARA INSTITUIR METODOLOGIA DE PREÇO DE REFERÊNCIA DE MEDICAMENTOS (PRM) NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Minuta da portaria XX/2014

Define os critérios de cálculo do Preço de Referência de Medicamentos, nos termos do art. 10 do Decreto Estadual n. 51.200, de 7 de fevereiro de 2014.

O **SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA**, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 10 do Decreto Estadual n. 51.200, de 7 de fevereiro de 2014, e:

Considerando a necessidade de qualificação permanente do processo de aquisição de produtos para garantir, além da melhor técnica, o melhor preço de compra, atendendo ao princípio da economicidade e da eficiência;

Considerando as disposições da Portaria n. 79/2013, de 18 de setembro de 2013, desta Secretaria;

Considerando o disposto no Termo de Cooperação Técnica n. 002/2013, de 7 de junho de 2013, celebrado com o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (Ipergs).

DETERMINA:

Art. 1º Fica instituída a Metodologia de Cálculo do Preço de Referência de Medicamentos (PRM), que será aplicada para subsidiar:

I – os processos licitatórios de aquisições feitas pela administração pública estadual;

II – a política remuneratória de prestadores de serviços de saúde credenciados no Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul (IPE – Saúde);

III – a Subsecretaria da Receita Estadual na avaliação de preços de mercado.

§ 1º O Preço de Referência de Medicamentos será calculado a partir dos dados extraídos do Sistema Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) da base Rio Grande do Sul.

§ 2º Independentemente da forma de divulgação do Preço de Referência de Medicamentos, as transações comerciais individualizadas que serviram de base para seu cálculo não serão publicadas, conforme o disposto no art. 11 do Decreto Estadual n. 51.200/2014.

§ 3º O Preço de Referência de Medicamento somente será divulgado se a base de dados da NF-e dispuser, no mínimo, de três fornecedores e/ou cinquenta unidades comercializadas do produto pesquisado.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não se aplica se a base de dados da NF-e for obtida exclusivamente a partir de transações tendo como destinatários os órgãos e entidades previstos nos incisos I e III do § 2º do art. 2º.

Art. 2º Para os fins desta Portaria, são adotados os seguintes conceitos:

I – Sistema da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e): é o sistema que controla a emissão de notas fiscais eletrônicas conforme os termos do AJUSTE SINIEF 07/2005 celebrado entre os Estados, Distrito Federal e Ministério da Fazenda. A NF-e é um documento de existência exclusivamente digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, cuja validade jurídica é garantida por duas condições necessárias: assinatura digital do emitente e Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte (*Manual de Orientação ao Contribuinte da NF-e, edição de 2012, versão 5.0*). No Rio Grande do Sul, o Sistema da NF-e é gerenciado pela Subsecretaria da Receita Estadual;

II – Base Depurada: é a base de dados que será estruturada e utilizada para cálculo do preço de referência de medicamentos, sendo composta pelos dados extraídos da NF-e e outros complementares. Observados os critérios previstos no art. 3º, a base depurada será constituída com os dados de todas as transações dos medicamentos catalogados para precificação. A pesquisa na base NF-e será feita para todas as transações pelo GTIN (código de barras) do medicamento que consta do campo *Cean*;

III – Tipo de Destinatário: são grupos de compradores de medicamentos, identificados no Sistema da Nota Fiscal Eletrônica e classificados conforme parágrafo deste artigo;

IV – GTIN (*Global Trade Item Number*): é o código de barras do medicamento que consta do campo *Cean* da NF-e;

V – Descrição do Medicamento: é a descrição do medicamento que consta do campo *xProd* da NF-e;

VI – Código Anvisa: é o número de registro, na Agência Nacional de Vigilância Sanitária, dos produtos da área da saúde, incluindo medicamentos;

VII – Preço Unitário de Comercialização (*PrC*): é o preço de mercado da unidade física de comercialização do medicamento e será apurado, para cada transação, da seguinte forma:

- a) se na NF-e houver desconto específico para o medicamento pesquisado, será utilizada a fórmula: $PrC = (vProd - vDesc) / qCom$, onde: *PrC* é Preço Unitário de Comercialização; *vProd* é o preço total bruto dos medicamentos; *vDesc* é o valor do desconto concedido para o medicamento; e *qCom* é a quantidade comercial do medicamento;
- b) se na NF-e o desconto for sobre o valor total dos itens, será calculado o valor do campo *vDesc* proporcional ao medicamento pesquisado, tomando-se como base o percentual do valor do desconto total da nota sobre o valor total bruto da nota e aplicado sobre o valor bruto do item pesquisado;

VIII – Preço Unitário Mínimo de Comercialização: é o menor preço calculado conforme o inciso VII deste artigo;

IX – Preço Unitário Máximo de Comercialização: é o maior preço calculado conforme o inciso VII deste artigo;

X – Preço de Referência de Medicamentos (PRM): é o valor que espelha o preço de mercado de medicamentos e será calculado com base no Preço Unitário de Comercialização de todas as transações pesquisadas na base NF-e, para cada tipo de medicamento catalogado para precificação. Os valores de comercialização de todas as transações serão tratados estatisticamente, conforme critérios previstos no art. 4º, para apuração do Preço de Referência de Medicamentos;

XI – Unidade Física de Comercialização do Medicamento: é a unidade física de comercialização do medicamento informada pelos vendedores no *uCom* da NF-e;

XII – Unidade Física de Apresentação do Medicamento: é a forma de apresentação farmacêutica do medicamento, que pode ser igual ou diferente da unidade de comercialização;

XIII – Unidade Física do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento: é a unidade física do conteúdo da apresentação farmacêutica do medicamento;

XIV – Especificação Técnica dos Medicamentos: é o conjunto de elementos utilizados para a caracterização dos produtos. Será feita com os seguintes dados:

- a) Código de Barras (GTIN) do produto que corresponde ao campo *Cean* da NF-e;
- b) Código Anvisa;
- c) Código Celic do medicamento;
- d) Código IPE do medicamento;
- e) Descrição do medicamento;
- f) Substância que corresponde ao Princípio Ativo do medicamento;
- g) Unidade Física de Comercialização do Medicamento;
- h) Unidade Física de Apresentação do Medicamento;
- i) Quantidade de Unidades Físicas de Apresentação do Medicamento;
- j) Unidade Física do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento;
- k) Quantidade de Unidades Físicas do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento (dose).

XV – Média Aritmética Simples: é a soma dos preços unitários de comercialização de cada medicamento dividida pelo número de observações da amostra de preços. A média aritmética simples será utilizada para indicar o preço unitário médio de comercialização;

XVI – Mediana: é a medida de localização do centro de distribuição dos dados e será utilizada para indicar o preço unitário de comercialização que divide o conjunto de preços unitários em duas partes iguais, sendo a primeira parte calculada a partir do preço unitário mínimo até a mediana, e a segunda parte indicando os valores acima da mediana até o preço unitário máximo;

XVII – Quartil: é a medida estatística que divide um conjunto de dados em quatro partes iguais, cada uma indicando 25% dos dados tabulados. Os dados são classificados em ordem crescente para ordenar os quartis;

XVIII – 1ª Quartil: indica o preço unitário de comercialização abaixo do qual estão situadas 25% (vinte e cinco por cento) das transações realizadas com preços unitários que variam entre o menor preço da base e o preço do primeiro quartil;

XIX – 3ª Quartil: indica o preço unitário de comercialização abaixo do qual estão situadas 75% (setenta e cinco por cento) das transações realizadas com preços unitários que variam entre o menor preço da base e o preço do terceiro quartil;

XX – Desvio-Padrão: é a medida de dispersão ou de variação dos preços unitários de comercialização em relação ao preço médio unitário de comercialização de cada medicamento;

XXI – Coeficiente de Variação: é o coeficiente que indicará a variabilidade relativa dos preços unitários de comercialização dos medicamentos em relação ao valor médio desses preços, sendo resultado da razão entre o desvio-padrão e a média dos preços unitários de comercialização. Para os fins desta Portaria, o Coeficiente de Variação será utilizado para avaliar a homogeneidade estatística do PRM em conjunto com o Coeficiente de Representatividade descrito no inciso XXII;

XXII – Coeficiente de Representatividade do Preço de Referência: é o coeficiente da quantidade de medicamentos com valores iguais ou inferiores ao PRM, em relação ao total de medicamentos utilizados no cálculo do PRM;

XXIII – Valores Discrepantes: serão considerados discrepantes os valores unitários de comercialização presentes na base depurada e que ficarem fora do intervalo de confiança estabelecido com base no valor médio unitário de mercado mais ou menos três desvios-padrão;

§ 1º – As medidas estatísticas serão sempre ponderadas pelo valor unitário de comercialização dos medicamentos e respectiva quantidade comercial.

§ 2º – Para os fins desta Portaria, os tipos de destinatários são os seguintes:

I – Setor Público, formado pelo conjunto de órgãos e entidades da Administração Pública compradores de medicamentos. Para a sua identificação, serão utilizados os respectivos números de inscrição no CNPJ;

II – Setor Privado são todos os destinatários, exceto os identificados como setor público, nos termos do inciso anterior;

III – Secretaria da Saúde do Estado;

IV – Credenciados do IPE – Saúde.

Art. 3º A base depurada de dados, prevista no inciso II do art. 2º, será estruturada com os critérios definidos neste artigo.

I – Na extração dos dados da NF-e, serão selecionadas somente as notas:

- a) do modelo 55;
- b) dos destinatários que tenham CNPJ;
- c) do tipo de operação (*tpNF*) 1(um) que corresponde à saída de produtos, sendo excluídas as canceladas e denegadas;
- d) com transações de venda do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), conforme Instrução Normativa da Subsecretaria do Tesouro do Estado;
- e) do período escolhido para análise dos dados, adotada a data de emissão da NF-e para a seleção requerida;
- f) com transações do código de barras (campo *Cean-Comercial* da NF-e) dos medicamentos especificados e, não sendo possível pelo campo *Cean*, deverá ser utilizado o campo *Xprod* (descrição do produto ou serviço);
- g) com base no CNPJ dos vendedores ou dos compradores, em situações especiais;
- h) que não sejam de pessoas jurídicas com o mesmo CNPJ ou façam parte do mesmo grupo econômico.

II – Para cada medicamento, serão extraídos os seguintes dados:

- a) *destCNPJ*: CNPJ do destinatário;
- b) *UF Destinatário*: Unidade da Federação do Destinatário;
- c) *Cean-Comercial*: *Global Trade Item Number* (GTIN), corresponde ao código de barras dos medicamentos;
- d) *qCom*: Quantidade Comercial, que corresponde à quantidade de unidades comerciais do medicamento;
- e) *uCom*: Unidade Comercial, que corresponde à unidade física de comercialização do medicamento;
- f) *vDesc*: Valor Total do Desconto, que corresponde ao desconto dado ao valor da unidade comercial;
- g) *vProd*: Valor Total Bruto dos Medicamentos;
- h) *xProd*: Descrição do Medicamento.

III – Os dados extraídos da NF-e serão complementados com as seguintes informações:

- a) Código Celic do medicamento;
- b) Código Anvisa do medicamento;
- c) Código IPE do medicamento;
- d) Substância que corresponde ao Princípio Ativo;
- e) Unidade Física de Comercialização do Medicamento;
- f) Unidade Física de Apresentação do Medicamento;
- g) Quantidade de Unidades Físicas de Apresentação do Medicamento;
- h) Unidade Física do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento;
- i) Quantidade de Unidades Físicas do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento (dose);
- j) Preço Unitário de Comercialização, calculado conforme disposto no inciso XII do art. 2º.

IV – A base depurada será atualizada quinzenalmente diariamente incluindo novos medicamentos para serem precificados;

V – A inclusão, na base depurada, de novos medicamentos para serem precificados deverá ser precedida de relatório eletrônico com os dados previstos no inciso XIV do art. 2º.

Art. 4º O PRM será calculado e divulgado utilizando os dados da base depurada.

§ 1º – O cálculo do PRM observará os seguintes critérios:

I – Será realizado em duas versões:

- a) a primeira versão com todos os dados da base depurada sem qualquer tratamento estatístico de valores discrepantes do preço unitário de comercialização;
- b) a segunda versão com exclusão dos valores discrepantes do preço unitário de comercialização mediante aplicação do critério previsto no inciso XXIII do art. 2º.

II – Será aplicada a seguinte fórmula:

$$PRM = [1^{\text{a}} \text{ quartil} + (2 \times \text{ mediana}) + 3^{\text{a}} \text{ quartil}]/4$$

Onde:

1º quartil – valor do 1º quartil dos preços unitários de comercialização;

3º quartil – valor do 3º quartil dos preços unitários de comercialização;

Mediana – valor da mediana dos preços unitários de comercialização.

III – Será apurada a variabilidade dos preços unitários de comercialização mediante cálculo do Coeficiente de Variação, conforme definido no inciso XXI do art. 2º, devendo-se observar o seguinte:

- a) se o coeficiente for inferior ou igual a 0,35 (trinta e cinco centésimos), os dados da base do PRM têm estatisticamente adequado nível de homogeneidade;
- b) se o coeficiente for superior a 0,35 (trinta e cinco centésimos), os dados da base do PRM têm estatisticamente baixo nível de homogeneidade e, conseqüentemente, fica prejudicada a sua aplicação sem avaliação complementar;
- c) quanto menor o coeficiente, mais homogênea a base de dados do PRM; logo, o coeficiente igual a zero indica que todas as transações foram realizadas com preço único.

IV – Será apurada a representatividade do PRM, conforme definido no inciso XXII do art. 2º, mediante cálculo do Coeficiente de Representatividade, devendo-se observar o seguinte:

- a) se o coeficiente for igual ou superior a 0,45 (quarenta e cinco centésimos), indica que o PRM tem significativa representatividade;
- b) se o coeficiente for inferior a 0,45 (quarenta e cinco centésimos), indica que o PRM tem baixa representatividade e, conseqüentemente, fica prejudicada a sua aplicação sem avaliação complementar;

quanto maior o coeficiente, maior será o número de transações praticadas até o valor do PRM; logo, o coeficiente de representatividade igual a 1,0 (um) indica que todas as transações foram realizadas com preço único.

V – Será atualizado quinzenalmente ou sempre que houver demanda especial de cálculo.

§ 2º – A divulgação do PRM será feita mediante publicação, na *intranet* desta Secretaria da Fazenda, do Relatório do Preço de Referência de Medicamentos.

I – O Relatório do Preço de Referência de Medicamentos apresentará as seguintes informações:

- a) o Tipo de Destinatário;
- b) o Código de Barras (GTIN) do produto que corresponde ao campo *Cean* da NF-e;
- c) o Código Anvisa do medicamento;
- d) o Período de Competência dos Dados;
- e) a Quantidade de fornecedores;
- f) a Quantidade de unidades comerciais do medicamento;
- g) o Valor total das transações;
- h) o Código Celic do medicamento;
- i) o Código IPE do medicamento;
- j) a descrição do medicamento;
- k) a Substância que corresponde ao Princípio Ativo;
- l) a Unidade Física de Comercialização do Medicamento;
- m) a Unidade Física de Apresentação do Medicamento;
- n) a Quantidade de Unidades Físicas de Apresentação do Medicamento;
- o) a Unidade Física do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento;
- p) a Quantidade de Unidades Físicas do Conteúdo da Unidade de Apresentação do Medicamento (dose);
- q) a Mediana do Valor Unitário de Comercialização;
- r) o 1º Quartil do Valor Unitário de Comercialização;
- s) o 3º Quartil do Valor Unitário de Comercialização;
- t) o Preço de Referência do Medicamento (PRM);
- u) o Coeficiente de Variação do Valor Unitário de Comercialização;
- v) o Coeficiente de Representatividade do Preço de Referência;
- w) a indicação de versão, conforme previsto no inciso II do art. 4º;
- x) a Tabela de Frequência do Preço Unitário de Comercialização.

II – Em relação às informações referidas no inciso anterior, devem ser observados os seguintes critérios:

- a) o preço de referência deverá ser calculado e divulgado em todos os tipos de unidades de comercialização do mesmo medicamento;
- b) os dados devem ser apresentados por tipo de destinatário em linhas separadas, ou por filtro próprio para cada tipo de destinatário, conforme classificação apresentada no § 2º do art. 2º.

III – O Relatório do Preço de Referência de Medicamentos será atualizado e publicado quinzenalmente ou sempre que houver demanda especial de cálculo.

Art. 5º Compete à Subsecretaria da Receita Estadual, gestora do Sistema NF-e, disponibilizar os dados necessários ao cumprimento desta Portaria.

Art. 6º Compete à Subsecretaria do Tesouro do Estado:

I – implantar o Sistema de Preço de Referência de Medicamentos adquiridos pela Administração Pública Estadual com base nos critérios definidos nesta Portaria;

II – processar o cálculo do PRM;

III – divulgar o Relatório do Preço de Referência de Medicamentos;

IV – expedir normas complementares para o cumprimento desta Portaria;

V – expedir normas para aplicação da metodologia de cálculo do Preço de Referência de Medicamentos para outros produtos;

VI – manter os arquivos eletrônicos com os dados utilizados para cálculo dos preços de referência.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data da sua publicação.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA, em Porto Alegre,



Ministério da
Fazenda



ISBN 978-85-7202-061-9



9 788572 020619