

DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA GESTÃO FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS

UMA VISÃO ESTRATÉGICA



MINISTÉRIO DA
FAZENDA

DESAFIOS E TENDÊNCIAS DA GESTÃO FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS

UMA VISÃO ESTRATÉGICA

Brasília, 2017



MINISTÉRIO DA
FAZENDA

Ficha Técnica

Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda (SE/MF):

Secretário Executivo: Eduardo Refinetti Guardia
Secretário Executivo Adjunto: Daniel Rodrigues Alves
Subsecretária de Gestão Estratégica do MF: Juliêta Alida Garcia Verleun
Coordenador Geral de Programas e Projetos de Cooperação: Luiz Alberto de Almeida Palmeira

Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) – Secretários de Fazenda, Finanças e Tributação dos Estados Brasileiros e do DF:

Coordenador do CONFAZ e Secretário de Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte: André Horta Melo
Acre: Joaquim Manoel Mansour Macedo
Alagoas: George André Palermo Santoro
Amapá: Josenildo Santos Abrantes
Amazonas: Jorge Eduardo Jahaty de Castro
Bahia: Manoel Vitorio da Silva Filho
Ceará: Carlos Mauro Benevides Filho
Distrito Federal: João Antônio Fleury Teixeira
Espírito Santo: Bruno Funchal
Goiás: José Fernando Navarrete Pena
Maranhão: Marcellus Ribeiro Alves
Mato Grosso: Gustavo Pinto Coelho de Oliveira
Mato Grosso do Sul: Márcio Campos Monteiro
Minas Gerais: José Afonso Bicalho Beltrão da Silva
Pará: Nilo Emanuel Rendeiro de Noronha
Paraíba: Marconi Marques Frazão
Paraná: Mauro Ricardo Machado Costa
Pernambuco: Marcelo Andrade Bezerra Barros
Piauí: Raimundo Rafael Tajra Fonteles
Rio de Janeiro: Gustavo de Oliveira Barbosa
Rio Grande do Sul: Giovani Batista Feltes
Rondônia: Wagner Garcia de Freitas
Roraima: Ronaldo Marcilio Santos
Santa Catarina: Antonio Marcos Gavazzoni
São Paulo: Helcio Tokesh
Sergipe: Josué Modesto Dos Passos Subrinho
Tocantins: Paulo Antenor de Oliveira

Secretaria Executiva do CONFAZ:

Manuel dos Anjos Marques Teixeira

Organização da Publicação:

Cristina Mac Dowell
Ernesto Jeger
José Barroso Tostes Neto

Autores:

Ana Lucia Dezolt
Andrea Lemgruber
Antonia Torquato de Oliveira Morão
Augusto de Oliveira Monteiro
Caio Marini
Carlos Lago
Carlos Pimenta
Célia Maria Silva Carvalho
Cristina Mac Dowell
Ernesto Jeger
Eudaldo Almeida de Jesus
Eurico de Santi
Fátima Cartaxo
Fernando Rezende
Flavio George Rocha
José Luis Marques Barreto
José Roberto Afonso
Juliêta Alida Garcia Verleun
Marco Antonio Rocha Lima Guilherme
Maria Catarina Ribeiro Raulino
Maria de Fátima Alves Ferreira
Vinicius Pimentel
Wanderlei Pereira das Neves

Abril/2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UNIFACS Universidade Salvador

D441

Desafios e tendências da gestão fiscal dos estados brasileiros: uma visão estratégica / Cristina Mac Dowell, Ernesto Jeger, José Barroso Tostes Neto (Organizadores). – Brasília: Comitê de Secretários de Fazenda – COMSEFAZ, 2017.

280 p. : il.
ISBN 978-85-62539-45-9

1. Gestão fiscal. 2. Administração tributária. I. Mac Dowell, Cristina, org. II. Jeger, Ernesto, org. III. Tostes Neto, José Barroso, org. III. Título.

Apoio



CDD: 658.150981

“As opiniões contidas nesta publicação não refletem necessariamente as opiniões do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)”

Sumário

Apresentação. 5
André Horta Melo

Introdução
Cristina Mac Dowell e Ernesto Jeger 7

Parte I. Federalismo Fiscal no Brasil

A Essência de um Pacto Federativo: Fortalecer a União e Respeitar a Diversidade
Fernando Rezende. 13

Articulação Federativa e Gestão Fiscal
José Roberto Afonso 25

A Reforma Orçamentária e as demais Reformas Essenciais ao Desenvolvimento Nacional
Fernando Rezende. 31

Parte II. Tributação, Administração Tributária e Contencioso Fiscal

Tributação e Desenvolvimento: um diálogo de interesse público
Fátima Cartaxo 39

Tributação e o ICMS
José Roberto Afonso 61

Desafios das Administrações Tributárias Estaduais
Andrea Lemgruber 71

A cooperação como instrumento para a modernização da Administração Tributária:
Simplificação e eficiência fiscal
Eudaldo Almeida de Jesus e Vinicius Pimentel de Freitas 77

O Processo Administrativo Tributário como Garantia Constitucional do Cidadão-Contribuinte
Antonia Torquato de Oliveira Mourão 95

Contencioso Tributário e as Deformidades do Sistema Tributário Brasileiro
Eurico de Santi. 113

Parte III. Gestão Financeira e dos Gastos Públicos

Gestão Financeira Pública nos Estados Brasileiros <i>Carlos Pimenta</i>	135
Regras Fiscais e Gastos Públicos <i>José Roberto Afonso</i>	153
A Reforma na Gestão Financeira e na Qualidade dos Gastos Públicos: o dilema dos estados brasileiros <i>Augusto de Oliveira Monteiro, Célia Maria Silva Carvalho, Flávio George Rocha, José Luiz Marques Barreto, Marco Antonio Rocha Lima Guilherme, Maria Catarina Raulino Ribeiro, Maria de Fátima Alves Ferreira e Wanderlei Pereira das Neves</i>	161
Governança das Compras Públicas: uma análise para os estados brasileiros <i>Ana Lucia Dezolt e Carlos Lago</i>	181

Parte IV. Gestão Fazendária

Modelo de Gestão e de Governança adotada pelos Estados Brasileiros <i>Caio Marini</i>	215
Cadeia de Valor e Gestão de Macroprocessos Fazendários <i>Juliêta Alida Garcia Verleun</i>	223
Gestão Fazendária: transformações e perspectivas <i>Ernesto Jeger</i>	257

 Autores	271
--	-----

Apresentação

Sinto-me muito honrado com o convite para a apresentação dessa coleção de artigos sobre ideias de aprimoramento da gestão fiscal dos estados brasileiros.

Ao voltarmos o olhar para o ano de 2002, quando eram publicados estudos de referência sobre “O colapso das finanças estaduais e a crise da federação”, percebemos, hoje, que a caracterização daquela conjuntura talvez tenha sido um tanto hiperbólica quando em perspectiva com as vicissitudes do último biênio.

A crise financeira dos estados reivindica naturalmente o nascer teórico de receituários de medidas e soluções para debelá-la. O consenso das soluções-padrão prescritas aos diversos executivos estaduais que assumem compromissos com a consolidação fiscal foi, esse ano, tensionado por pesquisadores do Departamento de Pesquisas do Fundo Monetário Internacional (FMI), entidade que é um dos laboratórios mais reconhecidos na popularização do modelo prevalente. Como afirmaram Ostry et al., “as políticas de austeridade não somente geram custos substanciais de bem-estar social devido aos canais de economia do lado da oferta, mas elas também prejudicam a demanda – assim piorando a empregabilidade e o desemprego¹.”

Ora, não vislumbramos melhor porta de entrada para um esforço ensaístico que essa: um tempo de adversidade, que reclama, com maior contundência, vetores de análises e soluções; aliada a uma movimentação de placas tectônicas nos modelos de terapias de crise, que se comunicam com a mais tradicional díade da teoria macroeconômica, cuja polarização foi enriquecida e atualizada – mas nunca abandonada – nas recorrentes parselhas antagônicas de escolas teóricas que emergiram até a contemporaneidade.

1. OSTRY, Jonathan D.; LOUNGANI, Prakash; FURCERI, Davide. Neoliberalism: Oversold? *Finance & Development*, Washington, D. C., v. 53, n. 2, p. 38-41, jun. 2016. Tradução nossa.

Ampliou-se o horizonte das publicações, ficou mais vasto que o de tempos não tão distantes, posto que foram alargadas as fronteiras daquilo que se chamava de pensamento hegemônico: não excluindo, de modo algum, o que vinha sendo dominante, mas operando a inclusão de outras perspectivas que, de forma imperdoável, vinham se concentrando ou confinando no meio acadêmico. A técnica e o emprego dos remédios de gestão são instigados a considerar novas dosagens e diversificados preparos. A provocação epistemológica da circunstância engendra uma oportunidade imperdível à emergência de variados olhares sobre o federalismo, a tributação e as gestões financeiras e fazendárias. E é exatamente com essa questão que a qualidade patente dos autores reunidos nessa obra nos brinda, capturados que foram pela feliz escolha dos organizadores.

Boa leitura!

André Horta Melo

Secretário de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte
Coordenador dos Secretários de Fazenda dos Estados no Conselho Nacional de Política
Fazendária (Confaz)
Presidente do Comitê de Secretários de Fazenda dos Estados (Comsefaz)

Introdução

Nas duas últimas décadas, os estados brasileiros realizaram significativos avanços na gestão fiscal com melhorias na eficiência da administração tributária, na modernização da gestão financeira, contábil e patrimonial, no aumento da transparência fiscal, bem como na integração dos fiscos. Esse esforço foi apoiado, sobretudo, por programas nacionais de modernização que abrangeram as 27 unidades da federação, tais como o Programa Nacional de Apoio à Modernização Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE) e o Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil (PROFISCO).¹

Apesar dos avanços já realizados, os estados estão cientes da necessidade de continuar esse processo de modernização da gestão fiscal, visando à melhoria do ambiente de negócios, por meio da simplificação tributária; à eficiência e à eficácia do gasto público, que permitem a redução do desperdício de recursos públicos e oferta de serviços de qualidade para a sociedade; ao aumento da transparência, viabilizando a participação e o controle social; além do fortalecimento da rede de governança fiscal dos estados, para melhoria do desempenho e redução das disparidades institucionais.

Nesse sentido, esta publicação, coordenada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com o apoio do Ministério da Fazenda (MF) e do BID, foi idealizada durante o ano de 2014 quando especialistas da academia e de organismos multilaterais, além de gestores e técnicos fazendários, participaram de diversas reuniões técnicas,² promovidas com a finalidade de refletir sobre o processo de modernização da gestão fiscal dos estados brasileiros.

Ao fim daquele ano, foi aprovado, pelo CONFAZ,³ o documento *Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros*. A publicação reúne um conjunto de soluções, resultados e recomendações, considerando as novas tendências nacionais e internacionais, que deveriam nortear a continuidade das ações de modernização, nos próximos anos, nas áreas de gestão fazendária, gestão da dívida pública e dos passivos contingentes, administração financeira, contábil e dos gastos públicos e administração tributária e do contencioso fiscal.

1. Programas financiados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

2. Os eventos foram realizados entre maio e novembro de 2014 e contaram com o apoio direto e permanente dos seguintes grupos técnicos do CONFAZ: Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (GEFIN), Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), Grupo de Desenvolvimento do Servidor Fazendário (GDFAZ), Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB) e Conselho dos Contenciosos dos Estados (CCONT); assim como o Colégio Nacional das Procuradorias Fiscais (CNPF). Tais eventos aconteceram em três etapas: reuniões preparatórias, workshops temáticos e seminário de consolidação.

3. Na 233ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, foi apreciada a proposta de criação de um Novo Programa de Modernização da Gestão Fiscal, que tomará por base as diretrizes e as recomendações técnicas apresentadas no documento, e aprovada pelo Convênio de Cooperação, publicado no Diário Oficial da União, em 26 de dezembro de 2014.

A presente obra fundamenta e aprofunda o conteúdo desse documento, com artigos distribuídos em quatro partes: (i) Federalismo Fiscal no Brasil; (ii) Tributação, Administração Tributária e Contencioso Fiscal; (iii) Gestão financeira e dos Gastos Públicos; e (iv) Gestão Fazendária. Cada artigo reflete a perspectiva dos próprios autores com respeito às tendências e aos desafios da gestão fiscal dos estados brasileiros. Uma característica marcante dessa publicação é a diversidade de abordagens, que contempla desde textos mais analíticos e teóricos até diagnósticos e experiências práticas, enriquecendo o debate sobre o tema.

Na primeira parte – Federalismo Fiscal no Brasil –, são abordados temas ligados ao debate das reformas necessárias para promover o desenvolvimento nacional. Rezende, em seu primeiro artigo, chama a atenção para o crescimento dos conflitos federativos e da progressiva fragilização da posição dos estados na federação. O autor lista uma série de desafios, em especial, aqueles relacionados com a reforma do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e da seguridade social e também propõe um novo modelo de federalismo, com incentivos à cooperação intergovernamental, possibilitando superar os antagonismos, atender às demandas da sociedade por melhores serviços públicos e fortalecer a federação.

Afonso, por sua vez, discute a necessidade dos governos estaduais recuperarem o protagonismo perdido no sistema tributário nacional. Aponta, ainda, a necessidade de os estados promoverem o ajuste fiscal para equacionar a questão do seu endividamento assim como investir na modernização da gestão do gasto público, com a adoção da contabilidade de custos e da avaliação de programas.

O segundo artigo de Rezende discute a necessidade de uma reforma orçamentária para a estabilidade macroeconômica e para o avanço de uma reforma tributária. Segundo o autor, a revisão do federalismo fiscal traz novas oportunidades para melhorar a eficiência do gasto e a qualidade da tributação.

A segunda parte – Tributação, Administração Tributária e Contencioso Fiscal – contém análises e propostas para modernização tributária, com vistas à simplificação e à melhoria da eficiência fiscal e do ambiente de negócios.

O artigo de Cartaxo procura analisar em que medida a atual estrutura e o funcionamento das administrações tributárias brasileiras impacta na segurança jurídica e no ambiente de negócios, identificando os aspectos que afetam mais diretamente o relacionamento e a confiança legítima entre o fisco e o contribuinte. A autora apresenta, ainda, algumas propostas para mitigar os impactos negativos dessa relação.

Afonso defende a ampliação dos investimentos em modernização da administração fazendária, mas salienta a importância de uma reforma estrutural na política tributária como maneira de recuperar a importância dos estados na federação brasileira.

Ao discutir o desafio dos fiscos estaduais em maximizar o cumprimento das obrigações tributárias com o menor custo, Lemgruber apresenta a prática internacional e faz algumas recomendações para implementação de um processo de gerenciamento estratégico das máquinas fiscais mediante a mensuração da brecha e do gasto tributário, assim como para o estabelecimento de indicadores de gestão de modo a estabelecer *benchmarks* e avaliar oportunidades de melhorias.

Almeida de Jesus e Freitas argumentam a necessidade de continuar o processo de fortalecimento da integração fiscal pela cooperação entre as administrações tributárias, do investimento em tecnologia e da padronização de documentos e procedimentos.

No artigo de Mourão, são abordados alguns aspectos relevantes referentes ao processo administrativo tributário no âmbito estadual. A autora levanta uma série de assimetrias nos 27 contenciosos estaduais, relacionados com a deficiência de infraestrutura, a complexidade das legislações, a morosidade, a falta de transparência e a publicidade na tramitação e nos atos do processo administrativo, a baixa integração com as áreas de arrecadação, fiscalização, tributação e com as Procuradorias Fiscais Estaduais, além da baixa interatividade institucional dos contenciosos. A autora propõe ainda providências no sentido de minimizar as assimetrias existentes.

De Santi retoma o tema da construção de confiança entre fisco e contribuinte por meio da transparência fiscal, mostrando que quanto mais legítima for a tributação aos olhos do cidadão, maior o nível de cumprimento voluntário de normas tributárias. Nesse aspecto, o autor apresenta a experiência da elaboração do Índice de Transparência do Contencioso Tributário (ICAT).

A terceira parte do livro – Gestão Financeira e dos Gastos Públicos – dedica-se a analisar os desafios dos estados em relação aos principais aspectos da gestão das finanças públicas: orçamento, investimento público, tesouro, gestão da dívida, contabilidade pública, sistema de administração financeira e compras públicas, bem como discute o tema da qualidade do gasto público.

Em seu artigo, Pimenta analisa a gestão financeira pública dos estados para aumentar a produtividade e a eficiência dos gastos públicos e propõe uma agenda de modernização que envolva: (i) orçamentos mais realistas, equilibrados e eficazes; (ii) gestão de caixa do tesouro mais eficiente; (iii) gestão da dívida pública e de outros passivos sustentável no longo prazo; (iv) contabilidade patrimonial nova e moderna que possibilite a apuração de custos do setor público; (v) Sistemas Integrados de Administração Financeira (SIAF) modernos e transparentes; e (vi) sistemas de compras públicas mais eficientes; entre outras ações de modernização da própria gestão pública.

Afonso discute formas de melhorar a qualidade dos gastos públicos por meio da melhoria da respectiva gestão, sem necessariamente promover alterações na legislação, tendo em vista

prestar mais e melhores serviços públicos. No que se refere à gestão financeira e contábil, indica caminhos para o aperfeiçoamento dos SIAF e, em especial, a respectiva adaptação às normas contábeis internacionais, bem como para uma gestão eficaz das transferências governamentais. Sugere alternativas para a gestão da dívida pública em um cenário econômico adverso e ressalta a importância da gestão dos riscos fiscais, principalmente para a previdência pública e Parcerias Público-Privado (PPPs).

O artigo escrito pelo Grupo de Gestão Financeira dos Estados (GEFIN) analisa a evolução da modernização da gestão financeira e contábil dos estados nos últimos 20 anos por um diagnóstico das seguintes áreas: gestão do tesouro; gestão da dívida pública, da previdência e dos passivos contingentes; contabilidade pública; gestão da qualidade e dos custos públicos; investimentos por meio de PPPs. O autor conclui afirmando que, não obstante as ações já realizadas, os desafios atuais mostram-se ainda expressivos, tornando fundamental a intensificação dos esforços e investimentos voltados para a continuidade deste processo.

Dezolt e Lago apresentam os resultados de uma pesquisa de percepção realizada junto a técnicos das áreas fiscais dos estados sobre a capacidade para a gestão de compras dos programas e projetos de investimento público, identificando lacunas e oportunidades de melhoria do modelo de gestão de compras estaduais. Mostram que apesar da inovação tecnológica e do uso intensivo das compras eletrônicas, existe a necessidade de serem aperfeiçoados os sistemas de compras governamentais, mediante a qualificação das equipes técnicas e o uso de sistemáticas e ferramentas adequadas para gestão de contratos, entre outros.

A quarta e última parte trata da Gestão Fazendária e seus autores apresentam a evolução dos modelos de gestão para as administrações fazendárias, com enfoque na gestão para resultados, as perspectivas para sua modernização e aborda um caso prático de implantação de um modelo de gestão integrada com base em resultados.

Marini ressalta que o debate contemporâneo sobre gestão pública passa por um momento de transição. Segundo o autor, os novos tempos exigem soluções transversais que extrapolam as fronteiras organizacionais, impondo um novo padrão de gestão em rede e de redes. Propõe uma agenda de fortalecimento da gestão dos estados a partir do conceito moderno de governança pública, fundamentada em colaboração e orientada para resultados.

Jeger argumenta que, apesar dos avanços na gestão fazendária dos últimos 20 anos, é necessário incrementar as ações com o objetivo de reduzir a disparidade que ainda existe na capacidade institucional das administrações fazendárias estaduais, assim como na sua produtividade. O autor aponta tendências neste tema, por meio de referências nacionais e internacionais, nas seguintes áreas: gestão estratégica, governança em rede, prestação de serviços ao contribuinte, tecnologia de informação e comunicação e gestão de pessoas.

Verleum, por sua vez, traz uma abordagem conceitual sobre processos e cadeia de valor e relata a recente experiência do MF na implementação de uma governança orientada pela visão de processos. De acordo com a autora, essa experiência possibilitou a este Ministério refletir sobre as questões transversais dos macroprocessos fazendários, compreender seus negócios e resultados finais, identificar os parceiros internos e externos, estabelecendo um ambiente de trabalho mais colaborativo.

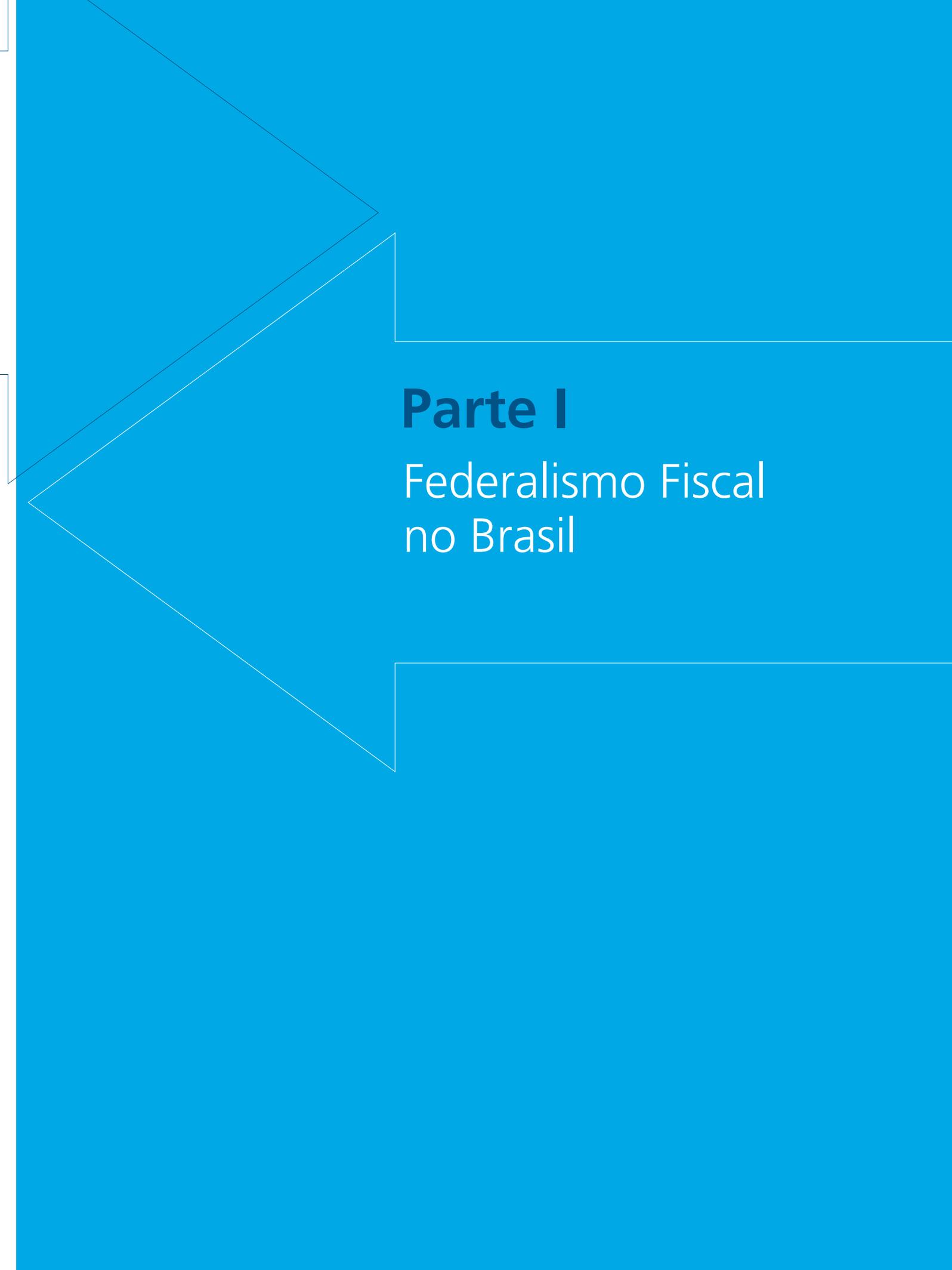
Espera-se que esta coletânea de artigos possa contribuir para identificar os caminhos a serem trilhados pelos estados nesse momento em que a União e os governos subnacionais têm assumido compromissos com a consolidação fiscal e o reequilíbrio das contas e da economia. Assim, esta obra é dedicada aos gestores e técnicos fazendários estaduais, bem como aos formuladores de políticas e pesquisadores interessados neste tema crucial para o financiamento das políticas públicas do país.

Cristina Mac Dowell

Especialista Líder fiscal e subnacional do Banco Interamericano de Desenvolvimento

Ernesto Jeger

Consultor do Banco Interamericano de Desenvolvimento



Parte I

Federalismo Fiscal no Brasil

A Essência de um Pacto Federativo: Fortalecer a União e Respeitar a Diversidade

Fernando Rezende

Em 2005, o seminário internacional promovido pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), com o apoio do *Forum of Federations* e da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, reuniu participantes de várias federações para discutir os problemas enfrentados em cada caso e extrair elementos importantes para situar o caso brasileiro em perspectiva comparada. Os resultados desse importante debate realçaram os vícios acumulados pelo nosso federalismo fiscal nas últimas décadas e contribuíram para destacar os desafios que a federação brasileira precisa enfrentar, para fortalecer a união econômica e a coesão dos entes federados, de modo a atender às aspirações da sociedade por sustentação de um modelo de desenvolvimento que concilie o crescimento e a modernização da economia com a continuidade dos avanços registrados no campo social.

Uma década após a realização desse evento, a situação no Brasil piorou bastante. O alívio proporcionado pelo ajuste fiscal realizado em 2003 e pela substancial melhoria do cenário internacional contribuiu para arrefecer a disposição de enfrentar os problemas, que voltaram a se agravar com a crise econômica mundial deflagrada em 2008 e sua repercussão no território nacional.

Desde então, os conflitos cresceram e as dificuldades para lidar com eles aumentaram, em face das limitações que a economia impôs ao avanço de algumas iniciativas adotadas para lidar com os desequilíbrios federativos. Na esteira das dificuldades econômicas, os conflitos ganharam intensidade e demandam novas estratégias para enfrentar os desafios a seguir analisados.

Desafio: construir uma nova solução para um velho problema

Como superar os obstáculos que se acumularam ao longo do tempo e que estão na raiz dos sucessivos fracassos das tentativas de promover mudanças pontuais nas regras aplicadas à cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas operações interestaduais?

Como avançar na busca de caminhos para equacionar os conflitos federativos e abrir novas perspectivas para reverter a progressiva fragilização da posição dos estados na federação?

Como construir o entendimento necessário para definir o caminho a ser perseguido e levar adiante as medidas necessárias para percorrer todo o trajeto?

Tendências e visão estratégica

Conflitos federativos, associados a grandes disparidades econômicas regionais, estiveram presentes desde os primeiros momentos de formação da nação brasileira, e se manifestaram na forma de competição fiscal por atração de investimentos, pelo menos desde a criação do antigo imposto sobre vendas e consignações pela Constituição de 1934. O que é novo é a intensidade que os conflitos adquiriram, em decorrência do efeito combinado das reformas promovidas em 1988 e do concomitante abandono pelo governo federal de uma nova política capaz de lidar com a realidade regional e federativa que foi se configurando ao longo do tempo. Um pouco de história é importante para que esses conflitos, e o que precisa ser feito para solucioná-los, possam ser observado de novas perspectivas.

Apesar de impactos favoráveis na arrecadação estadual, a implantação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) foi objeto de intensos debates nos anos que se seguiram à sua criação, que apontavam para maiores benefícios auferidos pelos estados mais desenvolvidos, em decorrência das regras inicialmente adotadas. Na formulação inicial, esse efeito deveria ser compensado pelo novo fundo constitucional, criado para transferir 10% da receita federal para os estados cuja base econômica não iria garantir recursos suficientes para darem cabo de suas responsabilidades. No entanto, modificações introduzidas logo em seguida contribuíram para que o equilíbrio idealizado pelos responsáveis pela proposta de reforma tributária que implantou esse imposto não fosse alcançado.

Logo após, a necessidade de promover o ajuste das contas públicas como elemento importante de um programa de estabilização econômica levou à redução à metade do tamanho do Fundo de Participação dos Estados (FPE) na receita federal e, em seguida, o *boom* econômico do início da década de 1970 desencadeou um processo de redução das alíquotas inicialmente adotadas, rompendo com os princípios que orientaram o modelo implantado em 1965.

O avanço do processo de industrialização reforçou a concentração da arrecadação do ICM nos estados que abrigavam os investimentos em projetos industriais. A opção mais fácil para lidar com esse problema era reduzir as alíquotas cobradas nas operações interestaduais, de modo a transferir parte da receita oriunda das atividades que contribuíam para o crescimento da arrecadação estadual para as unidades federadas em que os produtos eram consumidos. E essa opção se amparava na denúncia de que o regime então vigente acentuava as disparidades regionais, pois implicava na transferência de renda dos residentes nos estados mais pobres em benefício dos residentes nos estados mais ricos.

Com o advento da crise que se instalou no final da década de 1970 e perdurou por toda a década seguinte, a situação dos estados não industrializados se agravou, tendo conduzido à adoção do diferencial de alíquotas aplicadas ao comércio inter-regional, para ampliar a parcela da receita captada pelo estado de destino das mercadorias a serem consumidas. De novo, o objeto dessas mudanças era redistribuir a arrecadação, tendo em vista o peso que a receita gerada pela atividade industrial representava na arrecadação nacional desse imposto.

A reforma de 1988 criou uma nova situação ao incorporar os antigos impostos únicos à base do imposto estadual, que ganhou uma nova letra para retratar sua nova identidade. Com a base ampliada, a participação da indústria na receita estadual perdeu a importância que tinha anteriormente, pois as novas bases incorporadas ao ICM proporcionavam uma grande produtividade fiscal sem maiores exigências do ponto de vista da administração. Ao mesmo tempo, as mudanças promovidas no regime de transferências reforçavam o processo de recuperação do FPE, que teve início durante a transição para a democracia. Na versão adotada na Constituição de 1988, a base desse fundo foi elevada para o nível de 21,5% da receita dos principais impostos federais, o que aumentava seu potencial de atender ao objetivo constitucional de promover a redução das disparidades socioeconômicas entre os estados.

Mais uma vez, entretanto, o cenário econômico forçou a adoção de medidas paliativas. A implementação das novas regras coincidiu com um novo período de crise, na economia e na política. A descentralização da receita tributária num contexto em que a nova Constituição aumentava as responsabilidades do governo federal no campo social, levou ao esvaziamento dos instrumentos até então utilizados para combater as disparidades regionais de desenvolvimento. Concomitantemente, a combinação dos efeitos gerados pelas mudanças processadas no federalismo fiscal oferecia novas oportunidades para que os governos estaduais buscassem compensar a omissão do governo federal no campo regional, por meio da retomada da concessão de benefícios fiscais para atrair investimentos e estimular o desenvolvimento de suas economias.

A competição fiscal ganhou em dimensão e intensidade, turbinada pelas novas receitas que os estados menos industrializados passaram a usufruir e pelas regras adotadas em 1989 para

repartir os recursos do FPE, com a vantagem adicional proporcionada pela manutenção, e até mesmo a ampliação, do diferencial de alíquotas aplicadas ao comércio inter-regional.

Os conflitos cresceram à medida que a competição entre os estados estimulava os investidores a buscar maiores vantagens e contribuía para aumentar o preço a ser pago para manter os investimentos realizados e continuar atraindo novos projetos. Apesar de sucessivas denúncias de que as armas utilizadas na guerra fiscal feriam a legislação vigente, e das ações impetradas na justiça com foco na inconstitucionalidade das práticas adotadas, a crise federativa só foi se agravando, por uma razão que não é explicitada publicamente. É que essa crise assumiu uma clara dimensão política, que se traduz na impossibilidade de por cobro aos conflitos na ausência de condições efetivas para preservar os investimentos que foram feitos, que podem abandonar os locais em que se instalaram na hipótese de as condições estabelecidas nos contratos não puderem ser honradas.

Nesse cenário, avulta a falta de apetite do governo federal para assumir a responsabilidade pelo exercício de uma função que só a ele cabe exercer em um regime federativo: a de agir para promover a redução das disparidades socioeconômicas entre os estados que formam a União. Ao invés de por o debate de uma nova estratégia de política regional na frente das iniciativas que visam lidar com os conflitos federativos, o governo federal tem se limitado a oferecer compensações financeiras, que não atendem às demandas dos estados e nem às expectativas dos investidores e que, portanto, não preenchem os requisitos necessários para serem aprovadas.

A insistência nesse modelo já devia ter sido abandonada. Apesar das sucessivas tentativas de promover uma redução gradual das alíquotas interestaduais do ICMS, mesmo prevendo um prazo de transição incompatível com a urgência em encontrar uma solução para o problema, os sucessivos fracassos colhidos ao longo de duas décadas demonstram que está na hora de mudar.

Para mudar, é preciso mais do que discutir o tamanho da conta a ser paga. É necessário uma nova estratégia. Nessa nova estratégia, o elemento central deve ser o reconhecimento de que a retomada dos debates sobre as medidas requeridas para equacionar os conflitos federativos deve por na frente a questão regional. Ao longo do tempo, o retrato das disparidades regionais de desenvolvimento passou por grandes mudanças, que foram detalhadamente expostas por estudiosos do tema, tanto na academia quanto em instituições governamentais.

Não se trata, portanto de retomar a velha política regional, mas sim de formular uma nova política nacional de desenvolvimento regional, que tenha por base um diagnóstico atualizado do problema regional brasileiro e os desafios de promover a redução das disparidades no contexto de uma economia aberta à competição internacional, dadas as possibilidades que novas tecnologias aplicadas à produção criam para ampliar o relacionamento com o exterior. Nesse

ambiente, a preservação da coesão federativa requer novas estratégias e novos instrumentos para que a política regional tenha reais chances de sucesso.

O importante é que não é necessário partir da estaca zero. Nos últimos anos, o diagnóstico da realidade regional brasileira foi feito, e o desenho dessa nova política já foi elaborado. Na Conferência Nacional de Desenvolvimento Regional, promovida pelo Ministério da Integração Nacional em 2012, essa proposta foi amplamente discutida, mas não teve a devida repercussão por falta de interesse em divulgá-la e por ausência de qualquer mobilização nesse sentido. Não é só o governo federal que até agora demonstrou não ter entusiasmo em promovê-la, os estados também não se moveram nessa direção e tampouco as entidades empresariais manifestaram interesse pelo tema.

Conforme mencionado, a solução para os desequilíbrios regionais tornou-se mais complexa na medida em que a nova ordem econômica mundial e as tecnologias usadas no processo produtivo estimulam a busca de oportunidades de relacionamento com outros países e continentes, que podem trazer benefícios imediatos, mas geram um ambiente propício ao enfraquecimento da coesão federativa, em detrimento das oportunidades que nações continentais encontram na competição por atração de investimentos na economia globalizada.

A complexidade do problema não explica, todavia, a falta de interesse em buscar uma nova solução para o velho problema regional brasileiro, como ponto de partida para avançar na reforma do ICMS e na solução para os conflitos federativos. O problema é velho, mas as medidas necessárias para lidar com ele são novas. Velhos paradigmas precisam ser postos de lado e isso talvez explique o desinteresse até agora demonstrado.

Mas essa atitude está custando caro. A participação da indústria na economia brasileira encolhe rapidamente e o valor agregado à produção nacional também sofre com os problemas enfrentados para atrair investimentos em atividades que concorram para ampliar a riqueza nacional, o que repercute sob a forma de redução do crescimento da base tributária em detrimento de todos.

É preciso contemplar o horizonte para construir uma visão estratégica que substitua o individualismo reinante por uma ação coletiva, que desperte a atenção para as propostas que já estão sobre a mesa e conduza à aprovação de uma nova política nacional de desenvolvimento regional como passo fundamental para equacionar os conflitos federativos e retomar um processo de desenvolvimento que contribua para reduzir, ao invés de ampliar, as disparidades regionais de desenvolvimento.

Desafio: superar um eterno dilema

Ao longo de nossa história a centralização do poder e dos recursos tributários foi sempre justificada como um requisito essencial à promoção de reformas voltadas para a redução das disparidades sociais. Como superar esse velho dilema?

Na Constituinte, a intenção era romper com essa associação. No entanto, o processo adotado para escrever a Constituição de 1988, bem como as medidas instituídas para fortalecer a federação e ampliar as garantias de recursos para o atendimento dos direitos sociais, acabaram gerando efeitos distintos. Como recuperar o espírito da época sem comprometer seus objetivos?

A confluência dos efeitos de duas medidas adotadas, de forma independente, no processo de elaboração do texto constitucional – a descentralização das receitas tributárias e a instituição da seguridade social – acabou por reverter a intenção de fortalecer a federação. Como lidar com essa nova situação?

Tendências e visão estratégica

Desde os primeiros momentos de formação da nação brasileira, foram intensos os debates entre os defensores da adoção do Império e os que ansiavam pelo modelo republicano associado ao regime federativo. A posição liderada pelo principal articulador da opção pela monarquia, José Bonifácio, afinal vencedora, era a de que a centralização do poder e dos recursos necessários para exercê-lo, era essencial para promover as reformas sociais que se faziam necessárias para a formação da nação brasileira.

Naquele momento, a defesa da centralização apoiava-se no argumento de que o conservadorismo das elites que administravam as antigas províncias não iria permitir que tais reformas fossem feitas, o que, afora a posição assumida por alguns representantes das províncias mais ricas, não encontrou maior resistência. No entanto, o movimento que defendia o regime federativo não arrefeceu. Ademais da efêmera tentativa de implementar uma monarquia federativa por ocasião da renúncia de Pedro I, a bandeira da federação foi erguida em todos os momentos de ruptura institucional, numa regularidade que associou a descentralização fiscal e o fortalecimento da federação aos momentos de transição que marcaram o fim de regimes autoritários e o retorno à democracia.

Não obstante, é certo que, ao longo da história, as principais reformas sociais foram feitas durante os períodos de centralização do poder. Em 1988, a intenção de buscar o rompimento com esse padrão histórico acabou sendo atropelada pelo processo que comandou a preparação do novo texto constitucional, e por fatores que fizeram com que o resultado se desviasse das intenções. Nesse processo, a elaboração das medidas que visavam o fortalecimento da federação,

e daquelas que buscavam implementar um novo regime de garantias financeiras para atender aos propósitos de universalizar o acesso aos direitos sociais inscritos na Constituição, seguiram trajetórias independentes, levando a que as intenções de então não se materializassem.

Pelo menos dois fatos importantes explicam o resultado mencionado. O primeiro foi a decisão de postergar o debate sobre a repartição das responsabilidades pelo exercício das novas e ambiciosas responsabilidades atribuídas ao Estado brasileiro pela Constituição de 1988. As medidas adotadas para promover a descentralização fiscal limitaram-se a redistribuir as receitas, repetindo o padrão histórico e deixando a cargo de uma lei complementar a tarefa de lidar com essa questão.

O segundo foi o caráter particular do regime criado para garantir o atendimento dos direitos sociais. Esse novo regime, rebatizado de seguridade social, na prática limitava-se a ampliar o alcance do antigo regime previdenciário, que propiciava benefícios previdenciários, assistência social e atenção à saúde, cujo acesso era restrito a trabalhadores formalmente empregados e a suas famílias. A seguridade social estendeu o acesso à previdência, assistência e saúde a todos os brasileiros, independentemente de sua inserção no mercado de trabalho. Uma medida meritória, certamente, mas de alcance limitado, que, ademais, encerrava uma contradição com a intenção de reforçar a federação.

Era de alcance limitado porque as garantias financeiras criadas para financiar a seguridade social não alcançavam todos os direitos sociais listados no art. 6º da Constituição. E era também contraditória com o espírito da Constituinte porque o novo regime da seguridade social embutia um forte ingrediente capaz de promover a centralização, pois a responsabilidade pelo exercício das funções de previdência e assistência social, que, à época, já absorviam mais de 70% dos recursos da seguridade, deve ser exercida pelo governo central. Em decorrência, as funções tradicionalmente de responsabilidade dos governos estaduais – que abrangem os demais direitos constitucionais, a exemplo dos transportes, da habitação, do saneamento e da segurança pública – foram praticamente expulsas dos orçamentos.

Acresce que as novas contribuições criadas para financiar a seguridade permaneceram na competência exclusiva do governo federal, e embaralharam as fronteiras que deveriam delimitar o campo de incidência dos tributos federais e do ICMS, bem como abriram espaço para reverter os ganhos inicialmente obtidos com respeito à recuperação das bases do FPE. Assim, à medida que as despesas com a previdência e a assistência social cresciam, em razão das novas leis que regularam os direitos nessas áreas, as contribuições sociais aumentavam e o governo federal invadia o campo tributário originalmente reservado aos estados.

Os problemas agravaram-se quando a crise econômica de 1998 forçou o recurso ao aumento das contribuições sociais para promover o ajuste fiscal requerido para preservar a estabilidade macroeconômica e salvar o Real. Era necessário, mas a prorrogação desse modelo abriu espaço

a uma nova rodada de ampliação das contribuições sociais, que contribuiu para reforçar o controle do governo federal sobre as políticas adotadas para implementar sua agenda social. A regulamentação da política de assistência social e a expansão dos programas de transferência de renda fortaleceu a centralização das decisões nessa área, ao mesmo tempo em que a crise de financiamento da saúde conduziu à aprovação da emenda constitucional que vinculou recursos de estados e municípios, acarretando também à centralização das decisões sobre as políticas do setor, mediante uma detalhada regulação federal.

O acelerado processo de urbanização da população brasileira agregou novos elementos que contribuíram para o reforço da centralização e do controle do governo federal sobre as políticas públicas. A concentração da população e da pobreza em centros urbanos favoreceu a implantação e o posterior fortalecimento de relações diretas do governo federal com os municípios, que se beneficiaram, também, do novo status alcançado em 1988. E esse relacionamento refletiu-se na política, por meio da crescente importância das eleições municipais e da atuação dos representantes estaduais no Congresso Nacional, os quais tendem a privilegiar o atendimento dos interesses de suas bases eleitorais. A perda de influência dos estados na política nacional é uma consequência de todos esses desdobramentos.

Por caminhos não previstos, a implementação das medidas adotadas para lidar com os problemas sociais reverteu a descentralização intentada em 1988, enfraquecendo os estados e criando uma situação inédita na história de nosso federalismo. O retorno à centralização em plena democracia.

A falta de uma visão estratégica para lidar com essa situação se manifesta na maneira como os debates que tratam dos problemas federativos vêm sendo conduzidos. Os estados reclamam de perdas decorrentes das limitações que enfrentam para recuperar a importância do ICMS e do encolhimento das bases do fundo constitucional, além do não ressarcimento por compensações devidas pela desoneração das exportações. Focalizam apenas os efeitos sentidos, sem buscar a compreensão das reais causas das dificuldades que atravessam.

Não há possibilidade de recuperar o que perderam sem trazer ao debate o velho dilema e buscar uma solução para ele. A oportunidade, que as manifestações populares de 2013 ofereceram para provocar um debate a respeito não foi aproveitada. A contrapartida da expansão das receitas e despesas da seguridade social foi a carência de recursos para atender aos demais direitos sociais previstos na Constituição, o que acarretou a deterioração da infraestrutura e dos serviços urbanos, o retorno de doenças que haviam sido erradicadas em razão do agravamento das condições de saneamento, o aumento da violência e o sentimento de insegurança vivenciado pelos cidadãos, bem como as dificuldades para resolver os problemas da saúde pública, que também não se beneficiou do regime da seguridade social que foi adotado.

Na construção de uma visão estratégica para lidar com os problemas federativos e o enfraquecimento dos estados, é preciso por em debate os efeitos combinados, mas não intencionais, das opções adotadas para promover a descentralização de receitas e instituir garantias para o atendimento de parte dos direitos sociais. A seguridade social atropelou a federação e a não consideração desse problema poderá consagrar definitivamente a tese de que a promoção de reformas e a adoção de medidas para lidar com as desigualdades sociais são incompatíveis com o equilíbrio e o fortalecimento da federação.

Desafio: adotar uma nova solução para um novo problema

O novo problema refere-se aos desafios criados pela combinação do reforço da autonomia municipal com o impacto do acelerado processo de urbanização e de concentração espacial da população brasileira. Em pouco mais de três décadas, o campo sofreu um acelerado processo de esvaziamento, do qual a existência de um número maior de brasileiros vivendo em cidades com mais de 1 milhão de habitantes, do que os que permanecem em toda a zona rural, dá um testemunho eloquente.

Esse fato repercute na dificuldade que os estados enfrentam para organizar a produção de serviços públicos nos respectivos territórios, o que estimula a centralização das políticas e gera um ambiente pouco favorável a uma gestão eficiente do gasto público. Nesse contexto, a demanda por eficiência da gestão enfrenta os seguintes desafios.

De que modo a nova condição assumida pelos municípios se reflete nas relações intergovernamentais, de que maneira isso repercute na federação e o que precisa ser feito a esse respeito?

Como lidar com os desafios gerados pela combinação desse fato com o avanço do processo de urbanização da sociedade brasileira?

Como construir um novo relacionamento no qual estados e municípios precisam cooperar para promover a eficiência da gestão pública e a qualidade dos serviços prestados à população.

Tendências e visão estratégica

O novo problema remeteu a uma questão mencionada anteriormente, que ressaltou as consequências da urbanização para o federalismo fiscal. Além dos fatos já indicados, a combinação de estados enfraquecidos com municípios fortalecidos e a centralização do poder gerou um coquetel amargo para qualquer intenção de melhorar significativamente a qualidade da gestão pública.

Entre as consequências indesejáveis da centralização das decisões sobre as políticas públicas e dos recursos utilizados para implementá-las está a uniformidade das regras adotadas. Para lidar com uma realidade multifacetada, e tornar mais fácil a operacionalização e o controle das ações exercidas a cargo dos entes federados, a uniformidade sobrepôs-se a uma realidade diversa, contrariando um dos princípios federativos clássicos que é o de garantir a unidade na diversidade. Ao contrariar essa regra, o Brasil promove a desunião por meio da uniformidade.

Os efeitos da combinação de uniformidade das regras com disparidades de situações traduzem-se em acentuados desequilíbrios, entre a localização territorial das demandas e das respectivas capacidades financeiras e gerenciais para atender satisfatoriamente a essas demandas. Traduzindo: o perfil socioeconômico das populações que residem nos espaços urbanos que configuram o território nacional não guarda relação com o tamanho e o perfil dos orçamentos com que estados e municípios contam para gerenciar os serviços públicos.

A situação agravou-se em um contexto em que regras rígidas convivem com realidades mutantes, que se modificam em razão da dinâmica social e demográfica da população. As dificuldades geradas por esse ambiente poderiam ser atenuadas, caso houvesse condições favoráveis à cooperação intergovernamental na formulação e implementação das políticas públicas, o que está distante de acontecer.

O novo *status* adquirido pelos municípios aumentou os problemas nessa área, mas, ao contrário do que às vezes é propalado não é o fator dominante para explicar a situação. A autonomia municipal no Brasil sempre foi grande e a mudança promovida em 1988 apenas reforçou um fato histórico.

O agravante foi a ocorrência de dois fenômenos contraditórios: o fortalecimento da autonomia municipal em um contexto de fragilização dos estados. Reproduziu-se, por vias tortas, o padrão vigente em regimes autoritários, no qual o enfraquecimento dos estados era fruto de um projeto de fortalecimento do poder central, com o reforço proporcionado pelo controle das ações exercidas em âmbito local.

Nesse ambiente, os estados perderam a capacidade de organizar a gestão de serviços públicos em espaços urbanos formados por aglomeração de municípios, pois não dispõem de poder para isso, e nem de instrumentos adequados para promover e organizar a cooperação.

No quadro vigente não se vislumbra qualquer movimento para por em debate esse problema. As denúncias relacionadas à má qualidade da gestão pública apontam ora para a incompetência dos gestores, ora para o desvio de recursos para outras finalidades, às vezes inconfessáveis. De novo, as conversas a esse respeito se perdem na busca por falsas soluções, a exemplo de

propostas de reorganização administrativa e da adoção de medidas pontuais que visam reduzir desperdícios, o que é importante mas incapaz de resolver o problema.

A busca de uma nova estratégia para lidar com essa questão passa pela recomposição do equilíbrio federativo, pela superação dos antagonismos e pela adoção de incentivos à cooperação intergovernamental. Em suma a solução para o novo problema se relaciona com as questões apontadas anteriormente e chama atenção para a importância de por em debate a necessidade e a urgência de avançarmos no rumo da construção de um novo modelo de federalismo fiscal que, ao fim e ao cabo, é o caminho que deve ser perseguido para lidar com os objetivos de equacionar os conflitos, recompor o equilíbrio federativo, atender às demandas da sociedade por melhores serviços públicos, e fortalecer a federação.

Os trabalhos elaborados pela Comissão instaurada na Fundação Getúlio Vargas em 1963, para atender a uma demanda do Ministério da Fazenda, fornecem a inspiração requerida para a tarefa de construção desse novo modelo. Dois princípios fundamentais adotados naquele momento devem formar as bases sobre as quais essa tarefa precisa ser conduzida. Um refere-se à importância de construir um sistema tributário nacional, para atender às exigências de eficiência tributária e de competitividade econômica. Outro trata da necessidade de instituir um regime de transferências de receitas para garantir o equilíbrio federativo e a coesão dos entes federados, ao qual precisa ser agregada, agora, a preocupação em garantir recursos para o atendimento das demandas sociais e em criar incentivos à cooperação intergovernamental.

Articulação Federativa e Gestão Fiscal

José Roberto Afonso

O Brasil já foi visto, no passado, como um país em que a ampla autonomia dos entes federados gerava déficit e dívida de forma descontrolada, acarretando inflação. Após as reformas institucionais promovidas no fim do século passado, que culminaram com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o país promoveu um forte ajuste das finanças estaduais e municipais que se converteu em referência de equilíbrio para outros países. Esse cenário foi alterado pela crise global, pela desaceleração do crescimento brasileiro e por uma onda de endividamento estadual fomentado pelo próprio governo federal. A consolidação fiscal era o desafio que os estados brasileiros precisavam alcançar, e isto sem dispor dos mesmos recursos que o governo federal. O maior dos desafios estruturais deveria ser, então, resgatar o papel de protagonistas.

Desafios

Como estagnar e, se possível, reverter a perda histórica de espaço dos governos estaduais na divisão de recursos e no poder político? Como consolidar o ajuste fiscal e resgatar a trajetória de redução da dívida estadual, afetados pela onda de endividamento dos últimos anos e que ainda têm muito por liberar? Como reproduzir na gestão, no gasto e na dívida dos governos estaduais os avanços na modernização de sua receita? Em especial, como aumentar a produtividade de serviços como saúde, segurança e ensino e, para tanto, adotar contabilidade de custos e avaliação dos principais programas? Como os estados poderiam recuperar o protagonismo no sistema tributário brasileiro que sustentaram até a centralização, antes promovida pelo governo militar e agora reeditada na democracia?

Tendências e visão estratégica

Os desafios para a gestão fiscal, em seu sentido mais amplo, são tão grandes e complexos quanto os tributários, mas não monopolizam tanta atenção quanto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) estadual.

Antes de tudo, é importante atentar que o Brasil é uma Federação, de fato e de direito, em que os governos estaduais e municipais gozam de razoável autonomia para gerir seus recursos, porém eles devem obedecer às regras nacionais, como as ditadas pela Constituição da República e por leis complementares. Esse é dado pelo qual se pode chamar uma Constituição Financeira. Poucas Cartas Magnas no mundo são tão extensas e prolixas quanto a Brasileira na qual se respeita as coisas e contas públicas. Esse fato delimita, molda e até limita a atuação dos diferentes entes de governo. O primeiro dos desafios dos estados brasileiros era governar e gerir, atos e contas, obedecendo a um marco institucional detalhado e até restritivo em muitos aspectos.

Além dos desafios inerentes a qualquer unidade de governo, hoje os estados ainda deveriam ter outro desafio, maior, de caráter estrutural: resgatar o papel de protagonistas centrais na Federação Brasileira, como tiveram desde a formação da República (para não falar nas capitânicas hereditárias). Ao longo dos séculos, assistiu-se a um notório movimento pendular no país em que se oscilava entre centralização política e fiscal, nas fases de ditadura, e sua descentralização, que coincidia com a redemocratização. Alguns analistas políticos indicam que, nos dias de hoje, se assiste a uma plena e ampla democracia, mas com recentralização do poder de tributar e gerir as finanças federativas. A divisão da receita tributária disponível é uma boa evidência do esvaziamento dos estados: em 1960, eles detinham 34% da carga nacional, que caiu para menos de 27% em 1988, quando promulgada a Constituição vigente, e despencou para pouco mais de 24% atualmente – um peso tão baixo quanto no auge da ditadura militar.

Parece haver algo fixo na Administração Pública brasileira (e não só dos estados) que mostra como é infinita a demanda por serviços e gastos públicos. Basta gerar receita que ela sempre será gasta com o necessário e ainda faltará. Não por acaso, os pesados e contínuos investimentos realizados na modernização das máquinas tributárias, desde meados dos anos de 1990, não se repetiram, nem mesmo em menor escala, para transformar a gestão orçamentária, contábil, financeira e patrimonial. Não falta o que se fazer nessas áreas e, por certo, o que for investido (e os projetos devem ser mais baratos que os da receita) gerará excelente retorno.

A tendência é que investimentos na gestão fiscal só sejam mais valorizados quando se tornam problemáticos ou mesmo críticos para a saúde econômica de um governo local. Se a arrecadação própria decrescer e não for compensada por transferências voluntárias ou por empréstimos, não deve restar ao alternativa ao governo local do que cortar gastos – porque

não tem como financiar déficits sustentados. Assim, há busca de soluções imediatistas e isoladas, que precisam de planejamento estratégico e de implantação gradual mas contínua, e cada estado privilegiando uma a outra área. Melhor seria se, a exemplo do que foi realizado no campo tributário, fosse feito um esforço conjunto para definir e seguir um programa nacional, que compartilhasse soluções – sobretudo porque o gasto, mais do que a receita, não depende apenas de novas tecnologias, mas de saber usá-las – que possibilitassem treinamento de servidores e mudanças de processos.

Ainda que seguindo a tendência antiga, vale ressaltar que a conjuntura não poderia ser a mais adversa possível para as finanças dos estados. A estagnação da produção, que chega à retração no caso da indústria, afeta sobremaneira as receitas estaduais – diretamente, via ICMS, ou por meio das transferências, como no Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) –, que não dispõem de reservas, de acesso ao endividamento e de raio de manobra, como no caso do governo federal. Se na fase de expansão cíclica já não sobravam recursos volumosos para livre aplicação, e mal se atenda aos investimentos mínimos necessários, na fase de retração da economia, será premente rever e visitar o volume da despesa pública, inclusive corrente.

O que se espera é que a retomada do ajuste fiscal possa envolver uma ação mais articulada e coordenada entre os estados, seguindo o roteiro já aplicado aos investimentos em modernização da tributação estadual. Os desafios para a gestão dos gastos, das finanças e da dívida dos estados são maiores que os desenhados para sua gestão tributária, como já alertado.

A conjuntura imediata e adversa tornava ainda mais urgente rever gastos e dívidas. O ciclo recente e intenso de endividamento não poderia se repetir e deixar como legado uma pressão muito maior de despesas correntes, porque muito dos recursos próprios antes aplicados em investimentos foram substituídos por empréstimos, mas não poupados e sim usados para mais gastos com pessoal e custeio. Assim, voltar aos níveis anteriores de superávit primário e de dívida fundada seria uma missão impossível para a grande maioria dos estados. Uma alternativa era repetir algo como a consolidação fiscal adotada pelos governos das economias mais avançadas, em que as reformas estruturais foram promovidas, visando entregar, no futuro, os resultados que não foram gerados no curto e médio prazo.

No campo da gestão fiscal brasileira, não faltam mudanças institucionais a serem promovidas – caso do orçamento e da contabilidade pública até a LRF – mas não parece, claro, é se o governo federal vai propor e liderar tal processo. Neste contexto, a exemplo do que se passa na tributação, o maior de todos os desafios dos estados na gestão fiscal é decidir se conseguem se organizar, unir interesses e ações, e eles assumirem a iniciativa de defender as reformas e, assim, assumir suas negociações. É uma missão muito difícil e complexa, mas que, se fosse concretizada, permitiria aos estados reassumirem o papel de protagonistas da Federação brasileira.

Quanto às normas gerais para finanças públicas, é importante observar que a Lei nº 4.320/64, básica e abrangente, acabou de completar 50 anos e não há o menor sinal parlamentar de que venha a ser revisitada, ainda que exista projeto no Senado para uma mudança estrutural.

Na mesma direção, o conselho de gestão previsto na LRF para normatizar e padronizar seus documentos e processos também não tem perspectiva de ser criado porque está parado no Congresso. Por sua vez, as lacunas tentam ser supridas por regulamentos provisórios de órgãos federais, que nem sempre são seguidos pelos demais governos (quando a própria União o ignora, no caso do cálculo do resultado primário), ou por iniciativas de conselhos profissionais (que nem sempre conseguem distinguir devidamente a capacidade diferenciada de governos e de empresas para seguirem os mesmos atos).

Em meio a tantas dificuldades estruturais, ainda surgiu um contratempo de natureza mais conjuntural que envolveu a inegável perda de credibilidade da política fiscal brasileira. Esse fato veio da prática mais recente de autoridades federais de recorrerem a medidas atípicas, visando demonstrar que foram atendidas as metas de superávit primário e gerando críticas crescentes de analistas e do mercado e uma inegável perda de credibilidade da política fiscal, o que contaminou até mesmo a econômica. A expressão “contabilidade criativa” pode ser considerada inadequada porque todas as transações foram escrituradas nas contas contábeis, contudo muitas delas deixaram de ser incluídas no orçamento, no tempo devido ou no montante contratado.

Ainda que tais críticas sejam concentradas em atos e práticas do governo federal, elas acabam por contaminar e também afetar a gestão fiscal dos demais governos.

Da estrutura regulatória à política e prática mais circunstancial, isso afeta e condiciona, ainda que indiretamente, a gestão fiscal nos governos estaduais e municipais. O pior é que nem todos adotam as mesmas classificações e formatos de balanços e documentos, muito menos seguem os mesmos processos. A falta de padronização é agravada pela cobrança crescente da sociedade civil e mesmo por bancos e mercado financeiro por um grau máximo de transparência, em particular, se publicando na internet, cada vez mais, todas as contas e atos fiscais de cada governo.

Reformas estruturais são prementes nesse campo da gestão fiscal, desde a revisão completa da lei geral dos orçamentos e da contabilidade. Seria de se esperar que o governo federal tomasse a iniciativa de apresentar propostas legislativas e coordenar as negociações junto ao Congresso, todavia tem se omitido nesse campo e preferido adotar atos temporários e parciais, por vezes limitados apenas a sua esfera de governo. Em seu lugar, os estados – de forma conjunta, consensual e organizada – poderiam tomar a iniciativa de tratar desses temas diretamente com o Congresso Nacional, sem esperar ou sem depender do governo federal.

Ainda que fosse uma tarefa inglória, as autoridades estaduais poderiam aproveitar a maior articulação em torno do ICMS e outras matérias da receita para também se reunirem e mesmo assumirem a iniciativa de pressionar pelas reformas antes citadas. Não falta precedente histórico porque, em 1950, foi por iniciativa de contadores estaduais que surgiu o anteprojeto que, década e meia depois, veio a ser convertido na Lei nº 4.320/64. Quem sabe agora as autoridades e técnicos estaduais não poderiam tomar a iniciativa de requerer ao Congresso a revisão da legislação básica das finanças públicas.

Os estados também poderiam e deveriam tomar a iniciativa da reforma do ICMS e, quem sabe, até do próprio sistema tributário. Nas últimas décadas, sempre o governo federal tomou a dianteira de propor e ditar os rumos dos projetos de reforma tributária. Isso foi exatamente o contrário do que aconteceu durante os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1987/1988, quando os governos estaduais tomaram a iniciativa e comandaram as negociações. De qualquer forma, ora mais abrangente ora de forma pontual, sucederam-se não só projetos, mas também fracassos em reformar o ICMS e o sistema tributário. E enquanto isso, tal imposto e a participação estadual na arrecadação e na disposição final da receita tributária foram ficando cada vez mais para trás. Diante da profunda dependência financeira do ICMS, não seria possível aos estados mudar para ampliar e fortalecer sua presença na Federação sem reestruturar o ICMS – no mínimo, para recuperar o papel central que já esteve no desenho original do sistema tributário, realizado em meados dos anos de 1990 e ainda vigente. Para inverterem o que ocorreu no pós-Constituinte, em que os governos estaduais sempre tiveram uma postura passiva ou reativa com as propostas de reformas, mais uma vez importaria se articularem, construírem consensos mínimos e tomarem a iniciativa na matéria tributária, ao menos em relação aos impostos que hoje são de sua competência. E essa tarefa não deveria se limitar apenas às secretarias estaduais de fazendas, mas também e, principalmente, aos governadores.

Se os desafios são tantos, complexos e imensos, para cada estado, caberia uma visão estratégica maior de reconhecer que são comuns e, por mais que o Brasil fosse um país com profundas desigualdades econômicas, sociais e culturais, já era hora de os estados se reunirem para enfrentar e superar tais dificuldades. O ideal seria que criassem uma instância própria e específica para promover uma articulação de interesses e integração de política e ações. Essa é uma iniciativa que pode e até deve prescindir do apoio do governo federal. O comando maior deveria ser exercido diretamente por um colegiado de governadores estaduais, que formalizasse e sistematizasse ações que já realizadas nos últimos anos, mas em caráter esporádico e voluntário, com reuniões periódicas, coordenação giratória e uma estrutura de secretariado mínima, concentrada na capital federal. Abaixo desse colegiado maior, diferentes setores de interesse das finanças estaduais poderiam ser organizados em diferentes colegiados. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) até poderia ser um deles, no entanto não o dominante, uma vez que tem competências legais e específicas em torno do ICMS.

A Reforma Orçamentária e as demais Reformas Essenciais ao Desenvolvimento Nacional

Fernando Rezende

O objetivo deste texto é provocar um debate que reúna as principais questões que têm frequentado a pauta das discussões sobre a ineficiência do regime tributário, a baixa qualidade do gasto público, as dificuldades para sustentar a disciplina fiscal, e o acirramento dos conflitos federativos, para explorar a tese de que a modernização dos impostos, a qualidade do orçamento e o equilíbrio da federação tratam de dimensões parciais de um mesmo problema, e que, portanto, têm maiores chances de avançar se forem contempladas em conjunto, ainda que implementadas gradualmente.

Reforma tributária e política fiscal

A política fiscal perdeu o rumo, e a reforma tributária atolou-se em um pântano, de onde ecoam os ruídos de uma disputa acirrada por equilíbrio regional e maiores espaços no orçamento público.

Os dois fatos estão intimamente relacionados. As regras, que comandam o crescimento dos principais componentes da despesa pública, não permitem que as dificuldades de sustentar o equilíbrio macroeconômico sejam solucionadas por um melhor desempenho da economia, visto que os principais itens do gasto do governo federal crescem em linha com o Produto Interno Bruto (PIB). Como não há espaço fiscal para acomodar as consequências de mudanças no sistema tributário, em particular as perdas oriundas de uma reforma do imposto estadual, não há disposição do governo federal para liderar um processo de reforma tributária, que corrija as enormes deficiências acumuladas nessa área ao longo de décadas, pois isso requer recursos para compensar essas perdas.

Esse fato tem sido exposto claramente em todas as tentativas recentes de reforma da tributação. Todos concordam que a prioridade da reforma é mudar o Imposto sobre Circulação

de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), mas isso esbarra nas limitações para por fim à guerra fiscal e atender às demandas dos estados por compensações financeiras e maiores recursos para investimentos nas regiões mais pobres.

Não há espaço, portanto, para mudanças que reduzam a carga tributária global e, sob essa condição, qualquer alteração parcial implica em que essa carga seja redistribuída, entre setores de atividade e entre os entes federados, o que envolve um conflito de grandes proporções. Nesse ambiente, crescem as demandas por simplificação administrativa e desonerações parciais, que aumentam as distorções do sistema, como a ampliação do regime intitulado Super Simples, a extensão do regime de substituição tributária e a desoneração da folha de salários. A expansão do regime simplificado entra em choque com a substituição tributária e gera novos atritos com os estados, ao passo que a desoneração da folha leva ao aumento da cumulatividade via incremento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Gera-se um círculo vicioso, no qual a deterioração da qualidade do regime tributário compromete a competitividade da economia e concorre para a perda de espaço da indústria e de serviços modernos no PIB, encolhendo o valor agregado internamente e a própria base tributária. No curto prazo, os estados e também o governo federal conseguem compensar a queda na receita oriunda da tributação do valor agregado pela receita proveniente das importações, mas isso não se sustenta, pois o desequilíbrio na balança comercial provoca o aumento do dólar e o encarecimento dos bens importados, derrubando seu consumo.

Nesse contexto, mudanças pontuais não conseguem prosperar, em decorrência das restrições impostas pelo entrelaçamento das questões que dizem respeito ao ajuste fiscal e aos conflitos federativos. A reforma tributária não consegue sair do atoleiro em razão da inexistência de espaço fiscal, e o encaminhamento de medidas para ampliar o espaço fiscal depende da reforma orçamentária e de um novo regime de federalismo fiscal.

Reforma orçamentária e espaço fiscal

É quase consensual a recomendação de que é necessário tomar medidas enérgicas para conter a expansão das despesas públicas, diante das crescentes dificuldades para cumprir as metas fiscais requeridas para sustentar a estabilidade monetária.

No entanto, as medidas que têm sido anunciadas são inviáveis ou irrelevantes. Elas enfatizam, corretamente, a necessidade de conter a expansão dos gastos correntes do governo, mas recomendam, simplesmente, que isso seja feito por meio de uma lei que limite o crescimento desses gastos a uma fração do crescimento do PIB. A intenção é boa, mas a sugestão é irrealista. De outra parte, surgem recomendações que apontam para uma significativa redução do número de ministérios, que têm efeito simbólico, mas quase nenhum efeito prático.

Essa postura parece atribuir o descontrole sobre o crescimento dos gastos correntes à incúria administrativa ou à ineficiência dos gestores, ou, ainda, à corrupção. Ignora, todavia, que as decisões sobre a despesa pública refletem escolhas políticas que se materializam no orçamento e que, portanto, precisam ser discutidas à luz desse fato.

O problema não está no caráter político dessas escolhas e sim na inexistência de momentos em que as escolhas do passado sejam permanentemente reavaliadas. Como isso não ocorre, tais escolhas vão se acumulando, incorporando novas garantias para seu atendimento e ocupando um espaço cada vez maior no orçamento. Esse fato contribui para a rigidez da despesa, o que expulsa outros direitos do espaço orçamentário, como aqueles previstos no capítulo 6º da Constituição Federal, que se referem ao transporte, à moradia e à segurança pública.

À medida que o espaço orçamentário vai sendo ocupado pelo acúmulo de direitos pré-assegurados sobre o orçamento, há duas maneiras de contornar o problema. Uma, a mais fácil, apela para o aumento da carga tributária e o recurso a impostos mais fáceis de arrecadar, que como sabemos foi o que predominou até agora. A outra, a mais difícil, demanda uma profunda revisão das decisões que levaram à rigidez do orçamento, o que envolve pôr em discussão as escolhas feitas e as regras que determinam o crescimento dos recursos necessários para atender a essas escolhas, de modo a expor os conflitos entre a situação vigente e as novas demandas sobre o orçamento.

Quando o tamanho da carga tributária sufoca o crescimento da economia e a má qualidade dos tributos que compõem essa carga impõe um ônus elevado aos cidadãos que mais precisam do Estado, para ter suas necessidades básicas atendidas, está na hora de tomar providências. Não é mais o caso de resolver os conflitos pela via do aumento do Estado e sim pela melhoria da eficiência e da qualidade do gasto e de seu financiamento.

A conformidade com a situação vigente parece refletir uma percepção equivocada, de que se o cenário externo contribuir para que a economia brasileira apresente taxas de crescimento um pouco melhores do que a média dos últimos anos, o aperto fiscal será reduzido. Isso permitiria não só recuperar o espaço necessário para acomodar as metas fiscais, como, ainda, viabilizar o avanço da reforma tributária. Ledo engano. Em virtude das regras vigentes, os principais componentes da despesa federal crescem em linha com o PIB, e o máximo que uma taxa de crescimento mais favorável propicia é um alívio momentâneo da situação, sem resolver os problemas estruturais que asfixiam o orçamento.

Conforme demonstrado em estudo recente, a economia brasileira está aprisionada em uma armadilha fiscal de baixo crescimento¹, na qual a falta de espaço para ampliar os investimentos

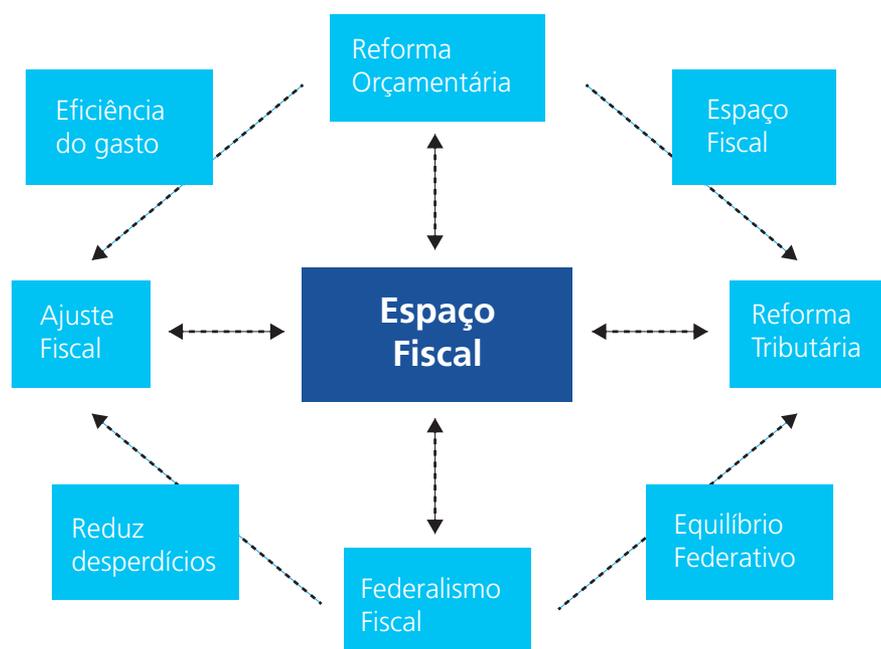
1. Para mais detalhes a respeito, consultar Fernando Rezende. O processo orçamentário e a armadilha fiscal do baixo crescimento: caminhos para a reforma orçamentária. I REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando (Org.). A reforma esquecida II. FGV: 2014.

públicos compromete a modernização da infraestrutura e repercute negativamente na competitividade da produção nacional, ao passo que a baixa qualidade dos serviços agrega novos ingredientes que retiram produtividade do setor produtivo, a exemplo da educação.

No quesito baixa qualidade dos serviços, insere-se o problema que resulta da combinação de movimentos incoerentes com o espírito da descentralização fiscal. A responsabilidade pela gestão de serviços é transferida aos estados e, principalmente aos municípios, mas os recursos necessários ao exercício dessas responsabilidades, bem como as decisões sobre a sua utilização, foram sendo crescentemente centralizadas. Além disso, a uniformidade das regras que comandam o uso desses recursos contrasta com uma acentuada diversidade de situações a serem enfrentadas. O lema de um regime federativo é promover a unidade na diversidade. O Brasil fez o contrário. Promoveu a diversidade por meio da unidade.

A Figura 1 ilustra a interdependência dos aspectos descritos e busca mostrar a contribuição que reformas concomitantes, no orçamento, na tributação e no federalismo fiscal, poderiam dar para os objetivos de ampliar o espaço fiscal; conciliar o atendimento das demandas da sociedade, por mais e melhores serviços, com a sustentação da disciplina fiscal; e promover a competitividade da economia e o fortalecimento da federação.

Figura 1 – A reforma abrangente



Fonte: Elaboração do autor

Há várias razões para que as questões anteriores sejam abordadas conjuntamente, mas a que mais se relaciona ao tema deste texto é a possibilidade de as perdas de alguns estados, com a reforma do ICMS, para encerrar a guerra fiscal, serem compensadas por ganhos decorrentes da adoção de novas regras para o rateio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como os decorrentes da revisão dos parâmetros da renegociação das dívidas estaduais. Adicionalmente, os novos recursos originários do aumento do montante dos *royalties* do petróleo, a serem repartidos entre os Estados, poderiam contribuir para que investimentos na infraestrutura e na qualificação da mão de obra repercutissem positivamente na capacidade de os investimentos, que se beneficiaram dos incentivos fiscais, sobreviverem a uma perda gradual dos benefícios da guerra fiscal. Compensações cruzadas limitariam a demanda de recursos para compor os orçamentos estaduais, abrindo espaço para que o governo federal pudesse reforçar suas ações no campo do desenvolvimento regional.

Dessa forma seria possível limitar as demandas por compensações financeiras do governo federal e, assim, criar melhores condições para que os passos iniciais no rumo de uma reforma tributária não fossem tolhidos pela rigidez do orçamento federal e pelas dificuldades para mobilizar recursos para atender às demandas dos estados.

Apesar das recomendações nesse sentido, feitas por uma Comissão de especialistas criada pelo então Presidente do Senado Federal, José Sarney, em 2012, as propostas elaboradas por essa Comissão nunca chegaram a ser apreciadas. Os Estados preferiram manter a postura tradicional de discutir cada item em separado e jogar a conta das perdas de cada um deles para o governo federal. Este, ciente das dificuldades de lidar com o problema, preferiu evitar qualquer esforço de liderar uma discussão que tomasse como ponto de partida as propostas da Comissão. Em decorrência, nenhum dos assuntos que tratam da pauta federativa foi solucionado. A reforma do ICMS foi mais uma vez abandonada, apesar de os estados terem feito um enorme esforço para resolver suas diferenças a respeito. Os critérios de rateio do FPM foram prorrogados, a revisão dos parâmetros da dívida estadual não avançou e a questão dos *royalties* está sujeita a decisões do judiciário.

Desde então, a situação fiscal veio se deteriorando. E o governo foi obrigado a recorrer a diversos expedientes para cumprir formalmente as metas fiscais, como o recurso a receitas extraordinárias, a antecipação de dividendos de estatais e a postergação de despesas, cujo volume acumulado, sob a forma de Restos a Pagar, já chega a uma cifra que é quase o dobro da parcela que corresponde às despesas discricionárias do orçamento.

As incertezas geradas pela leitura dos dados sobre a situação fiscal do país aumentam a vulnerabilidade da economia brasileira a crises internacionais e provocam sérias dúvidas com respeito à possibilidade de sustentar o modelo de crescimento econômico com inclusão social, que tem sido objeto de reconhecimento por significativa parcela da população brasileira.

A criação de uma oportunidade que não deve ser perdida

A reforma orçamentária e a abrangência da reforma tributária

Uma coisa está mais do que clara. Repetir a estratégia do passado – que reconhece a necessidade de fazer uma reforma abrangente no regime tributário, mas elege, como passos iniciais a serem tomados a reforma do ICMS e a ampliação de regimes simplificados para arrecadar impostos de má qualidade, é a fórmula correta para renovar os fracassos e continuar retrocedendo em matéria de qualidade da tributação.

O foco da reforma deve ser ampliado para abranger um espaço mais amplo e lidar com aspectos que possam concorrer para a mobilização da sociedade em torno do tema. Esta parece ver nas recorrentes demandas do setor produtivo por reforma tributária, interesses não revelados de aumento de lucros para alguns privilegiados e não algo que diz respeito aos interesses coletivos da nação. Isso precisa mudar. A reforma tributária precisa modernizar os impostos para que a economia cresça mais rápido e gere empregos maiores e de melhor qualidade; e também para melhorar a qualidade do financiamento dos serviços públicos, reduzindo o ônus suportado pelos próprios beneficiários diretos desses serviços.

O foco na qualidade do financiamento estabelece uma relação direta entre as reformas tributária e orçamentária. Em uma democracia, o orçamento é um dos principais instrumentos de relacionamento do cidadão com o Estado. Ao analisar como ele é financiado, pode-se descobrir coisas interessantes, como, por exemplo, o volume e a origem dos recursos que são apropriados pelos beneficiários das principais despesas que ocupam espaço privilegiado no orçamento. E isso permite confrontar informações que indicam de onde vem o dinheiro que o cidadão entrega compulsoriamente ao Estado, para onde ele vai e quem se beneficia, majoritariamente, da situação vigente.

Assim, recomenda-se que a reforma tributária seja discutida no âmbito de um debate sobre a reforma orçamentária. Em princípio, quem lida com o tema sabe que é impossível inserir a redução da carga tributária no rol das medidas requeridas para promover a reforma da tributação, mas ninguém parte de uma premissa distinta: a de que a inserção da reforma tributária em um processo de reforma do processo orçamentário pode contribuir para relaxar essa restrição, à medida que avanços no campo orçamentário contribuirão para maior eficiência da gestão pública e a redução de desperdícios.

As duas reformas – tributária e orçamentária – trazem ao debate a reforma do federalismo fiscal. Esta precisa tratar de duas questões complementares, que se relacionam com a discriminação constitucional de rendas na federação: a repartição das competências tributárias e a revisão das regras que definem a partilha de receitas e a repartição das transferências. O objetivo, nesse caso, é que o resultado da combinação dessas questões concorra para equiparar as responsabilidades a cargo de cada ente federado às respectivas capacidades financeiras

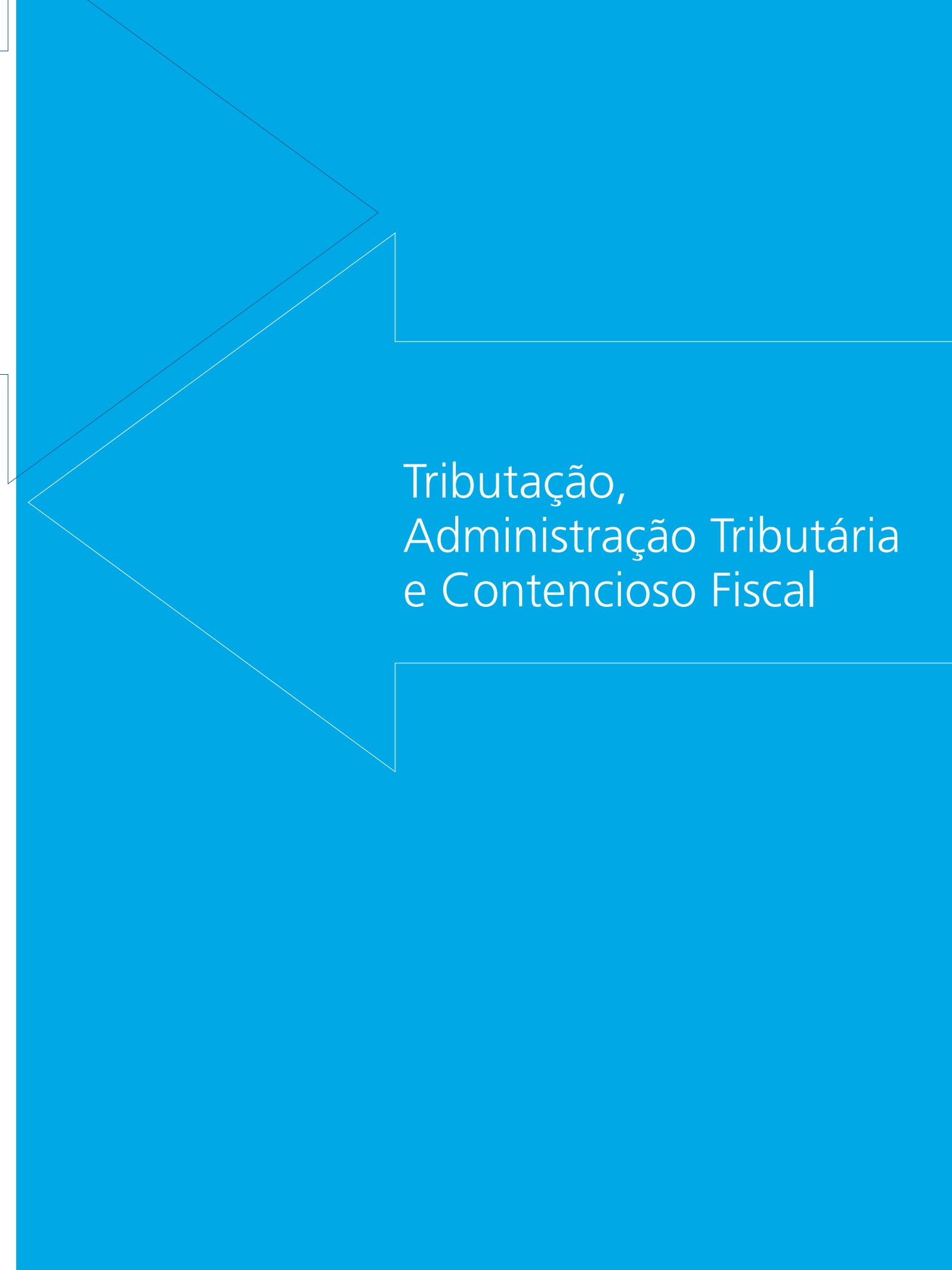
para exercê-las a contento, o que é essencial para a qualidade dos serviços e o equilíbrio e fortalecimento da federação. Ademais, ao reduzir os desequilíbrios hoje existentes, a construção de um novo modelo de federalismo fiscal concorre para reduzir os desperdícios que resultam do descompasso entre a localização das demandas, que responde ao perfil socioeconômico da população que vive em cada estado e município, e o perfil dos orçamentos dessas mesmas unidades da federação.

Em suma, uma reforma abrangente precisa contemplar as interfaces entre as distintas dimensões da questão fiscal, para ampliar as chances de um avanço simultâneo em cada uma de suas partes. Ao contribuir para a ampliação do espaço fiscal, a reforma orçamentária é importante para a estabilidade macroeconômica e para o avanço de uma reforma tributária, que, por sua vez, acrescenta condições melhores para o crescimento da economia. Em paralelo, a revisão do federalismo fiscal traz novas oportunidades para melhorar a eficiência do gasto e a qualidade da tributação.

À guisa de conclusão

Contemplar uma reforma abrangente é importante para o desenho de mudanças em cada uma de suas partes e para a escolha dos caminhos que devem ser perseguidos em cada direção. Mas precisa ser acompanhada de uma análise que aponte para os passos iniciais que deveriam ser adotados, de cujo sucesso depende a continuidade do processo da reforma.

A bandeira que liderar a caminhada deve destacar três elementos relevantes para mobilizar o apoio às reformas: Eficiência do Estado, Competitividade da Economia e Fortalecimento da Federação. A mensagem transmitida pela combinação desses objetivos deve ser compreendida da seguinte maneira. A reforma do processo orçamentário é essencial para a melhoria da qualidade dos serviços públicos e para evitar que a manutenção dos programas sociais crie problemas para a sustentação da disciplina fiscal. E a construção de um novo modelo de federalismo fiscal, que envolve a reforma da tributação e a revisão das transferências, reforça a contribuição da reforma orçamentária para a eficiência do Estado. Em conjunto, todas concorrem para a competitividade da economia.



Tributação,
Administração Tributária
e Contencioso Fiscal

Tributação e Desenvolvimento: um diálogo de interesse público

Fátima Cartaxo

1 Introdução

O presente artigo busca analisar o funcionamento das administrações tributárias brasileiras à luz dos princípios constitucionais vigentes e dos postulados de democracia e desenvolvimento, que fundamentaram a Constituição Federal de 1988, tendo como pilares norteadores da reflexão: (i) o poder de regulação do Estado e seus impactos no domínio econômico: competitividade e ambiente de negócios; (ii) o fortalecimento da confiança legítima e da democracia tributária, fundamentada na promoção da transparência e da cidadania fiscal.

Nessa linha, importa analisar as repercussões do atual modelo de federalismo fiscal brasileiro sobre a segurança jurídica e o ambiente de negócios, em decorrência do regime de tributação vigente. A multiplicidade de legislações estaduais, associada à baixa padronização e harmonização no funcionamento das administrações tributárias, tem gerado sérios prejuízos à competitividade do país.

Além disso, deve-se considerar o custo de pagar impostos no Brasil, o chamado, custo de conformidade, como apresentado por Bertolucci (2003, p.113-114), que chama atenção para a influência do conceito federativo nos custos do país, associado às constantes modificações da legislação tributária. Em sua opinião, “os ônus dos custos de conformidade também vêm prejudicando a relação fisco-contribuinte.”

Na mesma direção, o relatório do World Bank (2014) aponta que as empresas gastam, em média, 2.600 horas anuais para o cumprimento das obrigações tributárias no país, ao passo que a média da América Latina e do Caribe é de 485,3 horas.

Segundo essa publicação emblemática do Grupo Banco Mundial, que apresenta indicadores quantitativos relacionados ao ambiente de negócios dos países, o Brasil ficou classificado no

120º lugar, entre as 189 economias pesquisadas. Seguramente, o custo de pagar tributos teve forte influência nessa classificação.

No entanto, não se pode esquecer que, a partir da Constituição de 1988, que adotou o modelo de Estado Democrático de Direito, ocorreram mudanças importantes em alguns institutos tradicionais do direito público, algumas delas fundamentadas em uma maior aproximação entre o poder público e o cidadão.

Esse processo de democratização da administração pública favoreceu a criação de mecanismos de participação cidadã e de controle social, que passaram a ser introduzidos, paulatinamente, nas instituições públicas. As administrações tributárias, por seu turno, têm adotado, tradicionalmente, uma postura mais autoritária e formalista, pautada no paradigma do crime e da punição, no lugar de se fundamentarem no paradigma do serviço e da confiança.

A professora Di Pietro (2005, p. 39-55) ressalta a relevância da participação popular e da processualização, entre as inovações do direito administrativo:

Inerente também ao conceito de Estado Democrático é a idéia de participação do cidadão na gestão e no controle da Administração Pública, no processo político, econômico, social e cultural [...] Intimamente relacionada com a idéia de participação ocorreu a processualização do direito administrativo, especialmente com a exigência constitucional do devido processo legal, que exige, dentre outras coisas, a observância de formalidades essenciais à proteção dos direitos individuais, como a ampla defesa, o contraditório, o direito de recorrer, a publicidade.

Nesse sentido, as administrações tributárias estaduais deveriam fortalecer os instrumentos de democracia e de cidadania fiscal, e é de fundamental importância, para a sua efetividade, que sua atuação esteja lastreada na transparência, na neutralidade, na competência técnica e na credibilidade.

Desse modo, recomenda-se que os administradores tributários estaduais, dediquem especial atenção ao tema da cooperação com a sociedade e da redução da litigiosidade tributária, cujos números atingem patamares exponenciais, tanto na via administrativa, quanto na judicial. Nesse contexto de elevada judicialização e conflituosidade no relacionamento entre o fisco e os contribuintes, devem-se buscar alternativas que confirmem maior segurança jurídica aos cidadãos, reduzindo-se os impactos negativos sobre o ambiente de negócios e a democracia tributária.

Em contrapartida, convém ressaltar que é por meio do diálogo institucional estruturado – o qual pode ser realizado, por exemplo, sob a forma de um contencioso tributário ou do instituto

da consulta, que o cidadão explicita sua inconformidade com a legislação posta ou com a sua interpretação e aplicação ao fato concreto. Esse processo dialético – que decorre da interlocução entre o fisco e o contribuinte, desse debate entre polos antagônicos, do confronto de pontos de vista diferentes a respeito de uma mesma matéria jurídica – permite identificar os problemas do sistema tributário vigente e exerce um importante papel saneador, de retroalimentação, em prol do seu aperfeiçoamento.

O processo de democratização da administração pública, consubstanciado na consensualidade e no controle social, tem como pressuposto a transparência dos atos do poder público. Ou seja, sem informações acessíveis, confiáveis e oportunas, não há possibilidade de se ativarem os mecanismos de responsabilização e o debate sobre a qualidade do ordenamento jurídico vigente. A transparência da legalidade permite que se verifique como ocorreu a aplicação dos fatos descritos hipoteticamente na lei quanto à realidade concreta.

O trabalho aborda o relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes, buscando analisar a forma pela qual se materializa o poder de intervenção do Estado nesse setor, vislumbrando instrumentos de promoção da segurança jurídica e da cidadania fiscal, que acarretem, inclusive, o aperfeiçoamento da legislação tributária positivada. Destaca, também, a importância de se institucionalizar uma cultura de cooperação fiscal, entre os fiscos brasileiros e entre esses e a sociedade.

A partir dessa reflexão, recomenda-se implementar iniciativas que promovam a redução da assimetria na relação de poder entre o fisco e o contribuinte, a redução da litigiosidade tributária e o fortalecimento da cidadania fiscal. Ações dessa natureza favorecerão, de um lado, a segurança jurídica e o ambiente de negócios e, de outro, a própria efetividade do sistema tributário vigente. Sabe-se que a efetividade de um sistema tributário, que aspira à realização da arrecadação potencial, pressupõe a redução da litigiosidade e a ampliação dos paradigmas da confiança legítima e da cooperação entre o fisco e a sociedade.

Enfim, as administrações tributárias deveriam representar esse espaço institucional de explicitação dos critérios jurídicos interpretativos da legislação tributária vigente (legalidade concreta) e, conseqüentemente, de fortalecimento da segurança jurídica. Por essas razões, um dos importantes desafios para os gestores fazendários é a modernização das suas estruturas administrativas e dos respectivos marcos regulatórios, dotando-os de mecanismos que promovam a consensualidade, a transparência e a confiança legítima.

2 Objetivos e Abrangência

O trabalho analisa o poder de intervenção do Estado na área fiscal, por meio de uma abordagem federativa das administrações fazendárias, como forma de evidenciar a relação entre política fiscal, administração tributária e desenvolvimento. Ressalta a atualidade e a relevância do estudo do marco jurídico que regula as relações fiscais intergovernamentais no país, evidenciando suas assimetrias e disparidades, inclusive sob o ponto de vista jurídico-institucional.

Pretende-se demonstrar que a implementação, pelas administrações tributárias, de mecanismos que privilegiem a transparência, a consensualidade, a simplificação e a cooperação fiscal, associados a uma mínima padronização (*minimum standard*) das suas estruturas normativas e institucionais, são requisitos essenciais para assegurar o cumprimento dos preceitos constitucionais que preconizam o desenvolvimento equilibrado do país e a redução das suas desigualdades.

O objetivo do artigo é analisar os impactos causados para a segurança jurídica e para o ambiente de negócios, em razão da atual estrutura e do funcionamento das administrações tributárias brasileiras. O estudo procura identificar os aspectos que afetam mais diretamente o relacionamento e a confiança legítima entre as administrações tributárias e o contribuinte, apresentando propostas para mitigar essas dificuldades.

Nesse contexto, colocam-se, para os gestores fazendários, os seguintes questionamentos:

- (i) Como dotar as administrações tributárias de uma cultura mais aderente às modernas tendências das administrações públicas: democratização, participação, consensualidade e transparência?
- (ii) Quais os impactos sobre o ambiente de negócios e sobre a segurança jurídica decorrentes do atual modelo de tributação e do funcionamento das administrações tributárias?
- (iii) Como implementar mecanismos de proteção da segurança jurídica e da confiança legítima na relação fisco-contribuinte, no âmbito das administrações tributárias brasileiras?
- (iv) Como implementar mecanismos de cooperação entre os fiscos e de harmonização das respectivas legislações tributárias, fortalecendo-se um federalismo mais cooperativo e harmônico?

3 Principais desafios e premissas

Para um melhor entendimento do modelo de intervenção do Estado na área tributária do país, devem-se considerar as premissas e os desafios descritos a seguir:

- (i) Hoje a segurança jurídica e o ambiente de negócios se veem bastante afetados pela existência de 27 legislações estaduais distintas, que são interpretadas e aplicadas por 27 administrações tributárias independentes.
- (ii) Um diagnóstico preliminar sobre o funcionamento das administrações tributárias brasileiras evidencia os seguintes desafios a serem enfrentados pelos gestores públicos: (a) pouca transparência e acessibilidade às informações fiscais; (b) forte assimetria na relação de poder entre o fisco e o contribuinte; (c) insuficiente explicitação dos critérios jurídicos interpretativos utilizados nos atos de concretização da legislação tributária; (d) pouca efetividade dos mecanismos institucionais de cooperação entre os fiscos; (e) falta de instrumentos jurídicos que permitam a harmonização da jurisprudência administrativa, em matéria legislativa comum; e (f) baixos índices de participação e cidadania tributária.
- (iii) Esses problemas verificados nas administrações tributárias debilitam a proteção da confiança, base da segurança jurídica, impactando negativamente o desenvolvimento econômico e social do país.

Assim, recomenda-se adoção de algumas medidas mitigadoras dos efeitos perniciosos do atual modelo de tributação e de funcionamento das administrações tributárias, mediante a implementação de mecanismos institucionais destinados a viabilizar a harmonização e a cooperação entre os fiscos brasileiros, conforme disposto na Constituição Federal, que adota o federalismo cooperativo e o Estado Democrático de Direito.

4 Visão Estratégica

4.1 Segurança Jurídica e Desenvolvimento – Os desafios de uma insegurança jurídica latente

A discussão dos processos de interpretação da norma jurídica e da sua aplicação ao fato concreto assume grande relevância nas últimas décadas, com os efeitos da globalização econômica e do pluralismo jurídico. Parte-se da premissa de que existe uma espécie de “insegurança jurídica latente”, no âmbito da legalidade concreta, que pode ser apontada como uma das causas da crescente litigiosidade tributária.

Reforça esse entendimento, o fato de o discurso jurídico possuir caráter polissêmico, cuja linguagem não possui a “perfeita adequação” entre o signo e sua referência, caracterizadora do discurso científico, em sentido estrito. Além disso, o discurso jurídico tem como objeto exterior designado (referente) o próprio universo jurídico, que se fundamenta na normatividade, no substrato axiológico e na noção de “dever ser”, o que o diferencia do discurso cotidiano e do discurso das ciências da natureza.

Conforme Kelsen (1934, p. 388), entende-se que a norma jurídica não poderia ser interpretada de forma unívoca, isto é, com um sentido único previamente fixado na lei.

A norma jurídica abstrata, para o autor, incorpora uma relativa indeterminação no seu sentido, admitindo diferentes alternativas de interpretação. Destaca, no entanto, que essas várias possibilidades interpretativas não poderiam ser totalmente independentes ou desconectadas entre si.

Para Kelsen, existiria uma espécie de moldura virtual, dentro da qual se encontrariam as várias alternativas de interpretação compatíveis com o conteúdo da norma jurídica. Portanto, quaisquer possibilidades situadas no interior dessa moldura seriam coerentes com a norma superior (1934, p. 387-391). Na prática, o agente público poderia escolher qualquer uma dessas possibilidades, ao aplicar a norma ao fato concreto.

De acordo com a teoria kelseniana, esse processo de concretização da norma consubstanciaria a função voluntária (ou política) do ato interpretativo (Ibidem. p. 392-399). Assim existira sempre alguma discricionariedade em todo ato de concretização da norma realizado por órgãos estatais, em virtude da vagueza e da ambiguidade, próprias da linguagem (código linguístico).

Nesse contexto, o grande desafio que se põe é o de como assegurar certeza jurídica (ou reduzir a insegurança jurídica), considerando a multiplicidade de possibilidades interpretativas.

No âmbito do Direito Tributário, o cidadão enfrenta o dilema de não saber previamente se as suas ações serão consideradas lícitas ou ilícitas pela autoridade fiscal competente para aplicar a norma abstrata ao fato concreto. Evidencia-se, então, a relevância de se conferir maior transparência aos critérios jurídicos interpretativos utilizados pelas administrações tributárias, nos atos de concretização da norma, como forma de conferir maior segurança jurídica e certeza no âmbito da legalidade concreta. Esse é o importante papel desempenhado pelas fazendas públicas, ou seja, o de definirem qual a interpretação adotada pelo fisco, explicitando os critérios jurídicos utilizados no caso concreto.

Somente dessa forma, é possível ocorrer o controle do processo de concretização da norma tributária pelos diversos atores envolvidos, inclusive os operadores do direito.

Se realizarmos uma reflexão conceitual sobre o processo de transmutação da norma jurídica abstrata e geral (legalidade abstrata), para o seu estatuto fenomênico, concreto e real (legalidade concreta), associada à análise do caráter polissêmico do discurso jurídico, verificar-se-á a existência de um ambiente interpretativo dotado de uma “insegurança jurídica latente”, relativamente à correta interpretação da norma jurídica tributária.

Todos esses aspectos relacionam-se à falta de confiança e à excessiva litigiosidade tributária, constituindo um importante desafio a ser enfrentado pelos gestores fazendários. Constatase, assim, que os atos de concreção do direito, realizados tanto no âmbito da administração tributária, quanto pelo contencioso administrativo e judicial, interessam não apenas ao servidor que aplica o direito e ao contribuinte de quem se exige o tributo, mas à sociedade como um todo.

Segundo o professor Almeida (2015), a insegurança jurídica relaciona-se, também, à amplificação do conceito de legalidade, que incorpora os princípios e os valores constitucionais, ocasionando maior grau de indeterminação nos comandos normativos. A esse respeito, assim se posiciona o autor:

[...] a teoria do direito administrativo haverá de evoluir para oferecer resposta à iminente crise de segurança jurídica decorrente da amplificação da legalidade – amplificação essa que lhe agrega fortes notas de princípios (normas com maior grau de indeterminação em seus comandos) e de valores com base constitucional, e que a submete a uma apreciação judicial a qual, por sua própria dinâmica, leva a múltiplas (difusas) decisões (p. 387-388).

Continua o professor:

E o segundo movimento, no estágio atual do positivo direito brasileiro, sintomático de uma percepção quanto à perda de segurança jurídica, a impor medidas compensatórias, é a busca de segurança em uma normatividade que se pode dizer extravagante. Essa busca tenta localizar em outras fontes normativas o ideal de previsibilidade (no plano geral e abstrato) e certeza (no plano da decisão aplicável ao caso concreto) antes encontrada na lei (compreendida no sentido material e formal: norma geral e abstrata elaborada pelo parlamento) (p. 391).

Essa situação vê-se agravada pela multiplicidade de legislações estaduais e municipais adotadas pelos entes federativos, bem como pela baixa transparência dos critérios jurídicos interpretativos, os quais padecem de pouca publicidade e conformação jurisprudencial.

Ainda no tocante à insegurança jurídica, igualmente importante é a discussão dos prejuízos causados à federação brasileira pela diversidade legislativa e processual, afetando o ambiente

de negócios e a integração federativa. Com o objetivo de melhorar a competitividade do país e o ambiente de negócios, há necessidade de serem implementados mecanismos legais e institucionais de harmonização e integração da legislação tributária e do funcionamento das 27 administrações tributárias estaduais, que atualmente trabalham de modo totalmente independente e não coordenado.

É bem verdade que certa insegurança jurídica faz parte do risco de fazer negócios em um ambiente de capitalismo liberal e de livre mercado. Ou seja, a ideia de risco está implícita no modelo capitalista de desenvolvimento. No entanto, esse risco e essa insegurança jurídica não podem ser elevados a patamares extremos, sob pena de caracterizarem-se como “incerteza” o que, no dizer de Silver (2013), ao invés de lubrificar as engrenagens da economia, torna-se uma espécie de “cascalho” que a faz emperrar, travando o desenvolvimento.

A esse respeito, assim se posiciona o Massonetto (2015, p. 44 e 45):

A gestão pública da incerteza de longo prazo e o desenvolvimento de um estado de confiança são elementos imprescindíveis para a gestão individual dos riscos, para a mensuração da incerteza subjetivamente apreendida [...] A redução dos riscos globais e a criação de um estado de confiança constituem aspectos relevantes de uma agenda jurídica voltada ao incremento do financiamento interno de longo prazo [...] Ainda que seja difícil falar sobre o estado de confiança a priori, como bem alertava o economista inglês, é possível identificar as determinantes das decisões individuais e discutir estratégias de mitigação ou distribuição dos riscos das atividades de longo prazo.

Os administradores fazendários deveriam concentrar esforços na redução da insegurança jurídica, dos riscos e das incertezas decorrentes do modelo de tributação vigente e das divergências interpretativas a ele inerentes. Nesse aspecto, grande relevância há de ser conferida ao tema da consensualidade no âmbito administrativo, com base na experiência de países de estrutura federativa ou altamente descentralizados, fazendo-se um paralelo com a formação de consensos interpretativos entre países participantes de blocos econômicos e instâncias supranacionais e multilaterais, tais como: União Europeia, Organização Mundial do Comércio (OMC), Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), etc.

Dessa forma, do lado das formas tradicionais, devem ser consideradas as formas alternativas de formação de consensos no âmbito da administração pública, focalizando-se, especialmente, os consensos interpretativos em matéria tributária. Destacam-se, nesse contexto, a relevância dos mecanismos institucionais de deliberação federativa e pacificação de teses jurídicas em matéria legislativa comum, substantiva ou processual.

4.2 Transparência e Confiança Legítima

Outro desafio relevante para os gestores estratégicos do fisco brasileiros é a análise os instrumentos jurídicos utilizados pelas administrações fazendárias, para promover a “transparência da legalidade concreta”, reduzindo-se, dessa forma, a insegurança jurídica. Nesse sentido, as respostas dadas nos processos de consulta e as orientações expressas nos Atos Normativos, assim como as decisões proferidas pelos contenciosos tributários revelam-se como importantes instrumentos de explicitação dos critérios jurídicos interpretativos utilizados pelas administrações fazendárias.

Por essa razão, torna-se extremamente relevante a adoção de mecanismos de transparência e publicidade desses critérios adotados pelo fisco, como forma de conferir maior certeza e segurança jurídica aos contribuintes e operadores do direito, além de viabilizar o controle social da legalidade tributária. Importa, ainda, institucionalizar o compartilhamento dos critérios interpretativos de aplicação da lei ao fato concreto. A transparência é, pois, condição para se fortalecer a segurança jurídica e a cidadania tributária.

Nesse contexto, deve-se analisar a Lei da Transparência (Lei Complementar 131/2009) e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), confrontando-se seus dispositivos com a cultura da opacidade e do sigilo muito frequente na área fiscal do país. Os gestores fazendários deveriam discutir como esses novos paradigmas da administração pública brasileira se aplicam às administrações tributárias. A transparência da legalidade é, pois, condição imprescindível para a segurança jurídica e para o exercício da cidadania tributária, além de ser relevante fator de inclusão do contribuinte no sistema jurídico tributário e condição para a sua participação no processo de materialização da norma jurídica tributária. Cabe destacar, ainda, que as normas tributárias em nosso país, nos três níveis de governo, apresentam baixo nível de sistematização e harmonização, o que justifica um esforço dos fiscos brasileiros na busca da simplificação e integração da legislação tributária.

No tocante ao fortalecimento da confiança legítima, cumpre citar os economistas Richard Bird (Universidade de Toronto) e James Alm (Universidade do Estado da Geórgia),¹ segundo os quais as administrações tributárias em todo mundo atuaram, por muito tempo, com base no “paradigma do crime”.

Segundo tal paradigma, o contribuinte era visto como potencial fraudador e as repartições fazendárias utilizavam-se de estratégias para aumentar a arrecadação focadas, basicamente, na punição e no incremento do risco subjetivo do contribuinte, pelo não cumprimento das obrigações tributárias.

1. ALM, James et al. Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. *Working Paper 07-04*. Georgia State University, 2007. Disponível em: < <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0732.pdf> > e BIRD, Richard; JANTSCHER, Milka Casanegra (Org.). *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1992.

O posicionamento de Alm e Bird indica a importância de se promover uma mudança de paradigma no relacionamento entre o fisco e o contribuinte, que passaria a fundamentar-se, também, na confiança e no serviço, no lugar de priorizar, apenas, a punição e o crime. Poder-se-ia, então, estabelecer um referencial que permitiria avaliar a atuação das administrações tributárias estaduais, com a finalidade de identificar: (i) como esses órgãos vêm atuando com pretensões exclusivamente arrecadatórias, em um ambiente de antagonismo e desconfiança com relação aos cidadãos-contribuintes; e (ii) em que situações se estabelece um relacionamento mais cooperativo entre o fisco e a sociedade, pautado na confiança e no serviço.

Os efeitos positivos dessas experiências deveriam permear toda a estrutura organizacional dos fiscos brasileiros, não ficando restritos às áreas de arrecadação e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias. Interessa aos gestores fazendários discutir qual a melhor forma de se reforçar, sob o ponto de vista jurídico e institucional, a aplicação dos princípios da confiança legítima e da participação social às administrações tributárias, à luz da experiência internacional. Adicionalmente, deve-se reconhecer que essa mudança de paradigma fortalece os valores fundantes do Estado Democrático de Direito, como externalizações de aprofundamento democrático e cidadania fiscal.

A partir da experiência internacional descrita por esses autores, defende-se o posicionamento de que o fortalecimento da confiança legítima e a ampliação do paradigma da cooperação e do serviço podem contribuir significativamente para o cumprimento voluntário da obrigação tributária e o incremento da arrecadação potencial, com a conseqüente diminuição do “gap” tributário.

Finalmente, não se pode deixar de reconhecer a relevância do papel desempenhado pelas instituições fazendárias para o funcionamento da economia e o desenvolvimento dos países. Nessa linha de raciocínio, não resta dúvida de que a diversidade e a complexidade verificadas na legislação tributária brasileira e no funcionamento das respectivas instituições impactam negativamente o ambiente jurídico tributário e o funcionamento da área fiscal do nosso país, sobretudo por atingir diretamente a segurança jurídica e a confiança nas relações entre o fisco e os contribuintes.

Conforme destacado pelo Massonetto (apud BERCOVICI; VALIM, 2015, p. 43), citando J. M. Keynes: “o estado das expectativas de longo prazo, em que baseamos nossas decisões, não depende somente, portanto, da previsão mais provável que possamos fazer. Depende também da confiança que depositamos nessa previsão [...]”. Se houvesse maior homogeneidade e harmonização tributária, certamente o custo de transação seria menor e o ambiente de negócios seria mais competitivo e mais seguro juridicamente.

Nesse sentido, os gestores públicos deveriam analisar as possibilidades de criação, no âmbito das administrações tributárias, de mecanismos institucionais mais democráticos, que favoreçam

a construção de consensos, a transparência, a segurança jurídica e a confiança, paradigmas da moderna administração pública e pressupostos de um melhor ambiente de negócios.

4.3 Relacionamento entre o Fisco e o Contribuinte

(i) Reflexo do processo de democratização da administração pública para as administrações tributárias subnacionais

Com a adoção do Estado Democrático de Direito, a partir da Constituição de 1988 a “face autoridade” do direito administrativo tem ganhado menos peso que a “face liberdade”. Ou seja, cada vez mais, as instituições públicas vêm adotando mecanismos de concertação e participação social, conformando um modelo de gestão mais dialógico, que permite maior aproximação entre a administração e a sociedade. Tanto é assim que, ao lado das prerrogativas da administração pública, encontram-se as restrições ao poder público, com a finalidade de proteger os direitos individuais. O processo de democratização da administração pública implica, conseqüentemente, o fortalecimento dos mecanismos de integração do cidadão nos sistemas e subsistemas jurídicos e sociais.

A respeito da importância da noção de serviço público para o moderno direito administrativo, assim se posiciona Almeida (apud ARAGÃO; MARQUES NETO, 2008):

Importante marco teórico para superação desse modo de ser do Direito Administrativo, centrado no viés autoridade surgiu no início do século XX, com Léon Duguit. Propôs tal autor², em essência, que a noção de soberania (*puissance publique*) do Estado fosse substituída pela noção de serviço público, como fundamento do Direito público, trocando, assim, a ênfase na idéia de um poder (direito) do Estado em si superior, pela idéia de governantes exercendo uma função pública.

Tendo como fundamento o moderno constitucionalismo e a teoria do Estado Democrático de Direito (Estado Constitucional), deve-se encarar o papel das administrações tributárias como instrumento propiciador de segurança jurídica e de participação democrática. Os administradores tributários estaduais deveriam, portanto, estar atentos a essa função a ser desempenhada por eles, no sentido de obter uma maior cooperação da sociedade para promover o aperfeiçoamento do sistema fiscal vigente e um relacionamento com a sociedade mais democrático e colaborativo. Essa mudança de postura (ou de paradigma) favoreceria, inclusive, a melhoria da qualidade da legislação tributária positivada, mediante a implantação de mecanismos de retroalimentação que permitissem a superação das principais lacunas e imperfeições.

2. DUGUIT, Léon. *Les Transformations du Droit Public*. Librairie Armand Colin, 1913.

No tocante à relação entre desenvolvimento e participação democrática, cabe citar o Bonavides (2008):

Democracia participativa e Estado social constituem, por conseguinte, axiomas que não de permanecer invioláveis e invulneráveis, se os povos continentais da América Latina estiverem no decidido propósito de batalhar por um futuro que reside tão-somente na democracia, na liberdade, no desenvolvimento.

(ii) A “subintegração” do contribuinte brasileiro no sistema jurídico tributário

Com base na teoria de Luhmann (2005), cabe analisar a “subintegração” do contribuinte brasileiro no sistema jurídico tributário, tendo como consequência a constatação de níveis muito baixos de cidadania tributária.

O conceito de “cidadania inexistente”, explicitado em Neves (1994, p. 253-276.), que discute a conquista e ampliação da cidadania como processo de juridificação, pode ser transmutado para o universo do contribuinte e da cidadania tributária, especificamente, no âmbito do funcionamento dos fiscos brasileiros.

Esse esforço reflexivo evidencia o “papel reparador” das iniciativas voltadas à redução dessa assimetria relacional, por meio da construção ou fortalecimento de espaços institucionais de participação social, pautados na igualdade de direitos entre as partes envolvidas (fisco e contribuintes), na transparência e na neutralidade. Esse fato propiciaria maior integração do contribuinte ao sistema tributário brasileiro, fortalecendo o exercício da cidadania fiscal.

O diálogo construtivo entre o fisco e a sociedade constitui uma espécie de elemento “autopoiético”, para usar a expressão de Luhmann, que asseguraria a integridade e o equilíbrio do funcionamento do sistema tributário vigente, além de possibilitar a integração do cidadão contribuinte ao mencionado sistema.

A transparência, atualmente, é reconhecida como um dos pilares da boa governança e do Estado Democrático de Direito. O uso intensivo da tecnologia da informação pelas administrações fazendárias e a existência de normas jurídicas sobre transparência fiscal, têm impulsionado esse movimento virtuoso de aprofundamento democrático e fortalecimento da cidadania fiscal. Ganha relevância, nesse aspecto, o tema da transparência da legalidade como fator de incremento da democracia tributária e de expressão da lealdade e da confiança no relacionamento do fisco com a sociedade, reduzindo-se a assimetria entre seus dois polos de interação.

Somente por meio da transparência da legalidade e do acesso às informações produzidas pelas instituições fazendárias, pode-se promover o contínuo aperfeiçoamento do diálogo entre o Estado e a sociedade civil, fortalecendo uma relação mais cooperativa e participativa.

4.4 Integração Federativa e Ambiente de Negócios

(i) O federalismo cooperativo da Constituição de 1988

De acordo com Bercovici (2004, p. 69-72), a Constituição de 1988 instituiu o federalismo cooperativo no Brasil, no art. 23, ao elencar uma série de matérias cuja competência é comum entre União, Estados, Distrito Federal e municípios. Dessa forma, todos os entes federados deveriam colaborar para a execução de atribuições e responsabilidades definidas pela Constituição.

Bonavides (1996, p. 434), por seu turno, descreve duas formas de federalismo cooperativo: o autoritário e o democrático. Segundo esse autor, o federalismo cooperativo democrático somente ocorre sob o primado da Constituição, que deve disciplinar o relacionamento entre os entes federados, de forma a eliminar o autoritarismo e promover a confiança e a solidez do sistema.

Considerando a relevância do Estado Social na Constituição de 1988, deve-se ressaltar que inexistente contradição entre o Estado Social e o Estado Federal, uma vez que o primeiro influi, de maneira decisiva, no desenvolvimento do federalismo atual, e o federalismo cooperativo é considerado como um modelo adequado ao Estado Social. Uma boa oportunidade para desenvolver a cooperação entre os entes da federação, sobretudo nas áreas de saúde, meio ambiente, educação e assistência social decorre, em princípio, das competências comuns e concorrentes definidas pela Constituição atual. No entanto, essa cooperação restou limitada pelo conteúdo do art. 24, § 4º, que promove o controle centralizado da legislação concorrente, cujo teor é o seguinte: “Art. 24, § 4º “A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual no que lhe for contrário”.

No entender de Bercovici, os Estados que adotam um modelo mais centralizado, concentram os poderes decisórios na esfera federal, debilitando os entes federados em favor do poder central. Já os Estados que buscam assegurar algum tipo de homogeneização (*minimum standard*), esses têm por base a cooperação, que implica um processo de redução das desigualdades regionais em favor de uma progressiva igualação das condições sociais de vida em todo território nacional.

O tema da homogeneização da infraestrutura estatal e do equilíbrio do desenvolvimento do país, reduzindo-se as suas desigualdades sociais e regionais é um dos grandes desafios para as federações mais assimétricas como a nossa. Esse esforço de assegurar um equilíbrio federativo deveria ser o resultado da vontade de todos os membros da federação e não apenas do governo central.

No caso brasileiro, cabe ao governo federal um papel fundamental nas políticas de desenvolvimento regional, de tal forma que a repartição dos fundos públicos é essencial para o equilíbrio das relações federativas e para a redução das disparidades regionais: econômicas e institucionais. Essa transferência de recursos públicos (receitas tributárias, incentivos fiscais, empréstimos públicos, gastos da União e das estatais federais), fundamenta-se no princípio da solidariedade, que deveria embasar toda a lógica do relacionamento intergovernamental.

O mencionado autor considera que é a falta de uma política nacional coordenada, e não a repartição de competências concorrentes e comuns, que faz com que determinados programas e políticas públicas sejam realizados por mais de uma esfera governamental e outros por nenhuma. Falta de coordenação e cooperação que, emblematicamente, revela-se na ausência de Lei Complementar prevista no parágrafo único do art. 23 da Constituição, a qual deveria estabelecer as normas para a cooperação entre a União e os demais entes da federação.

As tensões do federalismo contemporâneo, situadas basicamente entre a exigência da atuação uniformizada e harmônica dos entes federados e o pluralismo federal, são resolvidas em boa parte por meio da colaboração e atuação conjunta das diversas instâncias federais. O aparente paradoxo no processo de descentralização das políticas sociais no Brasil seria o seguinte: o sucesso da descentralização está ligado ao fortalecimento das capacidades institucionais e administrativas do Governo Federal, que é o nível de governo que dirige e coordena a implementação das políticas descentralizadas pelos entes federados (Arretche, 2012).

Ainda, segundo a autora:

A União é forte em sua capacidade de regular programas nacionais que são executados de modo descentralizado. Por outro lado, os governos subnacionais têm progressivamente fortalecida sua capacidade institucional de executar políticas. Cada nível de governo tem força em sua própria dimensão da produção de políticas públicas.

A guerra fiscal, a questão do endividamento dos Estados, a descentralização de políticas sociais e a reconcentração das receitas tributárias na esfera federal demonstram a existência de uma crise do pacto federativo brasileiro. O argumento de que a Constituição de 1988 descentralizou receitas, mas não encargos ou deveres, deve ser analisado com maior profundidade, considerando que não se cumpriu integralmente o comando constitucional, no sentido de se disciplinar as formas de cooperação para o exercício das funções públicas, por meio de Lei Complementar.

Atualmente, a crise fiscal é vista como o elemento central dos problemas do federalismo no país. Realmente, o problema fiscal é de fundamental importância, mas ele não explica

nem resolve, por si só, os impasses do federalismo brasileiro. Adicionalmente, deve-se levar em consideração que um dos principais problemas do nosso processo de descentralização passaria pela fragilidade (ou insuficiência) dos mecanismos institucionais de planejamento, coordenação e cooperação entre os entes federados e a União, ou seja, a falta da efetividade da própria Constituição e do federalismo cooperativo nela previsto. Esse modelo contrapõe-se ao federalismo dualista adotado pelos Estados Unidos, no qual há uma separação quase que absoluta entre as esferas federal e estadual, com regras para solucionar eventuais conflitos.

(ii) Colaboração federativa: prestação de serviços e infraestrutura estatal

É bem verdade que, nos Estados federais, há sempre um mínimo de colaboração. Isso está no cerne do conceito de federalismo: colaboração mútua e integração. O federalismo cooperativo, por seu turno, é algo mais aprofundado, implicando relação de interdependência que se divide em cooperação e coordenação. No caso brasileiro, como já foi dito, o problema não se resume à repartição de atribuições e competências, mas também à inexistência ou debilidade de políticas nacionais coordenadas e planejadas. Conforme disposto na Constituição Federal, deveria haver uma lei que estruturasse o funcionamento da política e definisse, com clareza, o que compete a cada ente federado, de tal forma os serviços públicos fossem prestados de maneira universal. Trata-se do princípio da igualação das condições sociais de vida, que assegura os mesmos direitos e serviços para todos os cidadãos do país.

Deve-se analisar, nessa discussão, em que medida é possível a construção de um ambiente tributário mais positivo e colaborativo, capaz de promover o desenvolvimento integrado do país e fortalecer o federalismo cooperativo, no lugar de acirrar a competição tributária predatória e desestimular o fortalecimento do nosso mercado interno, aspectos esses, objeto de comandos constitucionais específicos, consubstanciados nos arts. 219 e 23 da Constituição Federal.

Enfim, parte-se da premissa de que o processo interno de harmonização legislativa entre os entes federativos e a conseqüente melhoria do ambiente de negócios estão diretamente relacionados ao aperfeiçoamento dos mecanismos de cooperação e integração federativa.

A Constituição Federal de 1988 consagrou um modelo de Estado prestador de serviços e, em certa medida, mediador das relações dos cidadãos com o Estado. É, portanto, dever do Estado ter uma política ativa de serviços que propiciem o bem-estar e o desenvolvimento. Trata-se de uma prestação essencial do “Estado dos Serviços Públicos”, que substituiu a antiga conformação do “Estado Autoritário”, baseado na supremacia dos seus próprios interesses. Torna-se, então, necessário, que as instituições fazendárias incorporem mais essa cultura própria de um Estado prestador de serviços, esmaecendo, por outro lado, a forte tendência da área fiscal para um Estado autoritário, autorreferente, focado no poder estatal.

Visando atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, expressos no art. 3º da Constituição, os gestores públicos deveriam dedicar especial atenção aos temas da infraestrutura estatal, com foco na promoção do desenvolvimento nacional e na redução das desigualdades sociais e regionais.

O conceito de infraestrutura estatal deve ser compreendido em um sentido mais amplo, abrangendo um “conjunto de instalações de natureza material, intelectual e social” (Bercovici, 2005), que serviria de base para a implementação das grandes políticas públicas e dos serviços públicos de caráter mais universal. Nesse universo, estaria compreendida a “infraestrutura normativa e institucional” da área tributária. Esse debate assume conotações mais econômicas e sociológicas do que jurídicas, caracterizando a infraestrutura estatal como um bem público, resultante de investimento público, que propiciaria o suporte básico para uma determinada etapa de desenvolvimento.

Segundo Bercovici (2015, p. 21,22 e 24),

[...] os investimentos em infraestrutura são voltados à garantia dos elementos essenciais – de ordem material e institucional – para o exercício regular das atividades econômicas fundamentais da sociedade em geral, sem os quais seu desenvolvimento não é possível [...] toda e qualquer decisão sobre infraestrutura é uma decisão política, inserida na estratégia estatal de promoção do desenvolvimento [...] A infraestrutura exerce uma função de integração que é essencial para o Estado.

Nesse sentido, as funções públicas exercidas pelo Estado e consubstanciada por meio de políticas, programas e serviços, teria o condão de estruturar a vida dos cidadãos, realizando uma espécie de mediação entre os indivíduos e o aparelho estatal. O Estado Social possuiria, assim, uma profunda ligação com esse “Estado de Infraestrutura”, em decorrência do seu poder de integração e de transformação social e econômica. A área fiscal não poderá ficar alheia a essa questão, considerando que existe uma dimensão jurídica e institucional na ordem tributária, que repercute diretamente no funcionamento da economia e no ambiente de negócios do país, inclusive sob o aspecto da integração federativa e do seu processo de desenvolvimento. Caberia, portanto, aos gestores fazendários prover uma infraestrutura institucional e normativa que viabilizasse o desenvolvimento integrado do país e propiciasse um ambiente de maior confiança nas relações entre o fisco e o contribuinte.

4.5 O desafio do desenvolvimento – A moldura constitucional do nosso modelo de desenvolvimento

Segundo Bercovici (2005.),

A Constituição de 1988 está estruturada também a partir da idéia da Constituição como um plano de transformações sociais e do Estado, prevendo, em seu texto, as bases de um projeto nacional de desenvolvimento. Em termos de teoria constitucional, a Constituição de 1988 é o que se denomina de “constituição dirigente”, ou seja, uma constituição que estabelece explicitamente as tarefas e os fins do Estado e da sociedade.

Este é o “desafio furtadiano”, explicitado por Celso Furtado (1992) no livro Brasil: A Construção Interrompida. A grande tarefa do Estado brasileiro é a superação do subdesenvolvimento, da sua condição periférica.

No tocante à inclusão do mercado interno no texto constitucional, como patrimônio nacional, entende Bercovici que o art. 219 da C. F.

significa a valorização do mercado interno como centro dinâmico do desenvolvimento brasileiro, inclusive no sentido de garantir melhores condições sociais de vida para a população. Este artigo reforça a necessidade de autonomia dos centros decisórios sobre a política econômica nacional, complementando os artigos 3º, II e 170, I da Constituição.

O desafio do desenvolvimento envolve a transformação das estruturas sociais e econômicas, em relação às quais o sistema tributário assume papel muito relevante. Caso não ocorram mudanças estruturais, teríamos um simples processo de modernização do Estado no lugar de um efetivo desenvolvimento. Nesse contexto, os administradores tributários brasileiros deveriam analisar se os projetos implementados pelos fiscos estaduais, ao longo dos últimos 19 anos, poderiam ser considerados impulsionadores do desenvolvimento do país ou se caracterizariam, majoritariamente, como um processo continuado de modernização, sobretudo tecnológica, cuja relevância e mérito, absolutamente, não se questionam.

Daí surge a importância de os gestores fazendários, se preocuparem com o tema do desenvolvimento econômico e social, para além das naturais preocupações arrecadatórias e de equilíbrio fiscal. Outra preocupação igualmente relevante que se coloca aos administradores tributários e que está relacionada ao desenvolvimento do país, é o da interlocução com a sociedade, espelhada na participação social e no fortalecimento do seu relacionamento com o contribuinte, além de outras iniciativas de democracia tributária. Como dito anteriormente, a

participação social é requisito indispensável para a superação do subdesenvolvimento, pois a democracia é um dos pressupostos do nosso modelo de desenvolvimento.

A partir da Constituição de 1988, com o desenvolvimento nacional incluído entre os objetivos fundamentais da República e com o mercado interno passando a integrar o patrimônio nacional, os gestores públicos passaram a lidar mais claramente com a necessidade de estabelecerem políticas públicas destinadas à concretização dos direitos dos cidadãos por meio de prestações estatais positivas. No entanto, esse processo de desenvolvimento impõe a adoção de um novo modelo gerencial para o setor público, fundamentado em um planejamento estatal que compreenda as relações entre a política, a democracia, a Constituição e o Estado.

Os gestores fazendários não podem se furtar a esse desafio, ao vislumbrarem uma visão estratégica de futuro para o setor fiscal do país. A atual crise econômica e financeira por que o país está passando exige, cada vez mais, a atuação coordenada e planejada do aparato estatal, como condição objetiva para seu desenvolvimento e crescimento mais integrado e igualitário. Se for mantido um ambiente fiscal com baixo nível de integração, chegando aos limites de uma competição predatória (guerra fiscal), não se poderá garantir a passagem do subdesenvolvimento para o desenvolvimento, tanto econômico, quanto social do Estado brasileiro.

Há, pois, necessidade de fortalecimento das instituições públicas, mormente das fazendárias, como agentes privilegiados de integração social, econômica e política. Somente dessa maneira se poderá concluir o projeto de formação nacional, na busca da superação do subdesenvolvimento.

5 CONCLUSÕES

A partir dessas reflexões, pode-se concluir que a tributação é um tema, por excelência, de interesse público, mas o desenvolvimento equilibrado e integrado do país também o é. No entanto, verifica-se uma baixa participação dos atores sociais no debate das políticas fiscais e dos seus impactos para o desenvolvimento. Esse estranhamento e, até mesmo, certo antagonismo constatado nas relações entre a área fiscal e a sociedade brasileira se deve a dois principais fatores: (i) falta de uma cultura fiscal cidadã, na qual o contribuinte seja consciente de que paga tributos e que, por isso, tem direito a participar de modo mais ativo, exigindo mais transparência do setor público, mais equidade na tributação e melhor gestão da coisa pública; (ii) alta complexidade das questões fiscais, tornando os temas tributários restritos aos especialistas, que dominam os conceitos e a linguagem competente. Tudo isso acarreta a subintegração do contribuinte no sistema jurídico tributário.

Trata-se, portanto, de instaurar um ambiente de comunicação mais aberto e compartilhado, sobre os atos de aplicação do direito, ou seja, a concretização normativa. É essencial que se fortaleça a segurança jurídica, a cooperação e a confiança, por diversos meios, incluindo a divulgação e o controle dos atos de legalidade concreta praticados pelos órgãos fazendários, no exercício ordinário das suas atividades. A publicidade dos atos das administrações tributárias estaduais, feita de forma ampla e irrestrita, é instrumento fundamental para a construção da confiança e fortalecimento da segurança jurídica. Por outro lado, o controle da legalidade dos atos praticados pelas administrações fazendárias constitui importante reforço ao exercício da cidadania fiscal. No entanto, como já mencionado, para que os cidadãos confiem em instituições públicas fiscais, é necessário que tenham acesso a informações, as quais devem ser transmitidas de modo compreensível.

Em contrapartida, o modelo jurídico de tributação, associado ao funcionamento das instituições tributárias, deveria propiciar o progresso do país, de forma equilibrada e geradora do desenvolvimento econômico e social, em consonância com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Com essa finalidade, defende-se a simplificação e harmonização do sistema tributário vigente e o aperfeiçoamento do relacionamento entre o fisco e a sociedade, reduzindo-se, dessa forma, os elevados custos e as incertezas de se fazer negócios no país.

Sob esse ângulo de abordagem, as administrações tributárias estaduais deveriam focalizar também as oportunidades para o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente, mediante a identificação das lacunas, problemas e imperfeições da legislação tributária, favorecendo as formas de expressão da inconformidade do contribuinte quanto à legislação posta ou com referência à sua aplicação ao fato concreto, em prol de uma relação menos antagônica e mais consensual.

Dessa forma, se estará promovendo a consolidação do Estado Democrático de Direito, em um processo virtuoso de fortalecimento da democracia, da segurança jurídica e da confiança, entre as administrações tributárias e os contribuintes.

Finalmente, ainda nesse processo de construção de uma visão estratégica de futuro sobre o funcionamento dos fiscos estaduais brasileiros e seu impacto para o desenvolvimento do país, deve-se reconhecer que seus principais problemas e disfunções relacionam-se à baixa integração e cooperação em matéria fiscal. Portanto, uma correta reflexão sobre o funcionamento das administrações tributárias brasileiras tem papel muito relevante para a compreensão dos limites e das possibilidades de cooperação entre o fisco e a sociedade.

Uma das principais conclusões deste artigo é no sentido de que as administrações públicas, especialmente as tributárias, deveriam envidar maiores esforços para a construção de uma relação fisco-contribuinte mais colaborativa, plasmada no fortalecimento de espaços institucionais

de pacificação de teses jurídico-tributárias, estabelecimento de consensos e explicitação de critérios jurídicos interpretativos. É o que se denomina, neste trabalho, de consensualidade e participação. Ressalte-se, ainda, a importância da adoção de diretrizes estratégicas e políticas públicas mais aderentes aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Em síntese: pretendeu-se demonstrar que as administrações tributárias podem desempenhar papel muito relevante para o aperfeiçoamento do sistema tributário vigente e para o desenvolvimento integrado do país, propiciando melhor equilíbrio nas relações entre o fisco e a sociedade e um modelo de federalismo mais cooperativo e harmonizado. Ou seja, a forma de materialização do poder de intervenção do Estado na área tributária há de ser revista e aprimorada, em favor de um desenvolvimento mais integrado e equilibrado para o Brasil.

REFERÊNCIAS

ALM, James et al. Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. *Working Paper 07-04*. Georgia State University, 2007. Disponível em: <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0732.pdf>>.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Mecanismos de consenso no direito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre dos Santos; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Org.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. *Formação da Teoria do Direito Administrativo no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ARRETCHE, Marta. *Democracia, federalismo e centralização*. Rio de Janeiro: FGV Editora; Fiocruz, 2012.

BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____. *Constituição econômica e desenvolvimento*. Uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Infraestrutura e Desenvolvimento*. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (Coord.). *Elementos de direito da infraestrutura*. São Paulo: Contracorrente, 2015.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. *Quanto custa pagar tributos*. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

BIRD, Richardd; JANTSCHER, Milka Casanegra (Org.). *Improving tax administration in developing countries*. Washington, D. C.: International Monetary Fun. 1992.

BONAVIDES, Paulo. *A Constituição Aberta – Temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões*. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. *Democracia Participativa – por um Direito Constitucional de luta e resistência; por uma Nova Hermenêutica; por uma repolitização da legitimidade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Inovações do direito administrativo. In: *Revista Interesse Público*, Porto Alegre: Notadez, ano VI, n. 30, p. 39-55, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. 2. ed. Mexico: Universidade Iberoamericana, 2005.

MASSONETTO, Luís Fernando. Aspectos macrojurídicos do financiamento da infraestrutura. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (Coord.). *Elementos de direito da infraestrutura*. São Paulo: Contracorrente, 2015.

NEVES, Marcelo. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente. *DADOS – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, 1994.

SILVER, Nate. *O sinal e o ruído*. Rio de Janeiro, RJ: Editora Intrínseca Ltda, 2013.

WORLD BANK. Doing Business 2015: going beyond efficiency. *Regional profile 2015*. Latin America and Caribbean (LAC). Washington, D. C.: World Bank Group, 2014.

Tributação e o ICMS

José Roberto Afonso

O Brasil adota um modelo ímpar de tributação no mundo: sempre delegou à competência estadual o maior imposto de sua economia – de circulação de mercadorias e parte dos serviços. A história de uma Federação com boa autonomia explica basicamente essa opção secular. O imposto seria do tipo valor adicionado – mas vem acumulando distorções, que prejudicam a competitividade e a equidade – e, diante do aumento recente da carga dos demais tributos, acabou ficando para trás. São enormes os desafios que os estados precisam enfrentar para resgatar seu protagonismo na arrecadação e na tributação brasileira e, ao mesmo tempo, modernizar e aumentar o seu imposto e receita. Os investimentos em modernização da máquina fazendária devem ser mantidos e ampliados, no entanto o que mais exige mudanças diz respeito à política tributária, que, dificilmente, deixará de ter reformas institucionais profundas se o objetivo for o de reverter a tendência já indicada, de um papel decrescente dos estados no sistema tributário e na própria Federação brasileira.

Modelo de tributação

Desafios

Como os estados conseguem ao menos estancar a tendência histórica de perderem participação relativa na divisão federativa da receita tributária gerada no País e, depois, tentam inverter e recuperar gradativamente a importância relativa que já tiveram no passado? Em particular, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) volta a ser o centro da tributação, indireta e nacional, do mesmo modo que monopoliza as atenções nos projetos de sua reforma? Em uma conjuntura econômica marcada por estagnação, por vezes convertida em recessão, e com inflação alta e desajuste das contas fiscais e externas, como manter o nível de receita no curto e médio prazo e, ainda, eventualmente negociar e promover reformas institucionais?

Estes são apenas alguns dos desafios no campo da tributação que os Fiscos estaduais brasileiros precisarão necessariamente enfrentar. Muitas outras questões poderiam ser aqui relacionadas. O que há em comum e mais preocupante é que a história recente indica tendências negativas pelos mais diferentes ângulos que se observa a tributação estadual. Na verdade, mais que apenas a face tributária, essa também foi a característica dominante da presença estadual na Federação brasileira.

Tendências e visão estratégica

O desempenho histórico do ICMS foi decisivo para ditar o encolhimento estadual na carga tributária brasileira. Se esse imposto foi criado em meados dos anos de 1960 como um dos pilares e inovadores do sistema tributário então moldado e até hoje vigente, não há como negar que vem perdendo espaço ano após ano. O ICM foi criado para alcançar apenas parte das mercadorias (sem combustíveis, energia elétrica e comunicações) e conseguia arrecadar 7,3% do PIB ou 31% da carga tributária global brasileira em 1968. O ICMS surgido na reforma constitucional de 1988, incorporando bases estratégicas, aplicando alíquotas muito mais altas e recorrendo em larga escala à substituição tributária, conseguiu recolher apenas 7,5% do PIB em 2013, caindo para exatos um quinto da receita tributária nacional – a proporção mais baixa já alcançada em toda sua história, apesar de que os insumos estratégicos incluídos em sua base em 1988 respondem por quase 40% do que se arrecada no país – proporção que sobe mais quanto menos desenvolvido for o estado.

Dois fatores estruturais contribuem para essa perda de importância relativa – a desindustrialização (como diz o próprio nome do imposto, ele alcança bens e não serviços – apenas dois deles) e a guerra fiscal (tendo sido generalizada nas últimas duas décadas, a prática chegou a se tornar paradigma mundial na literatura que a chama de “corrida para o fundo do poço”). Diante desse forte estreitamento mas ainda crescente da base, resta, às fazendas estaduais, sobrecarregar os insumos estratégicos e recorrer a expedientes heterodoxos, como a substituição tributária e uma regulamentação excessiva. Isto forma um círculo vicioso em que distancia, cada vez mais, o ICMS de um imposto sobre valor adicionado e que ainda deveria ser o principal do sistema, como idealizado pelos reformadores dos anos de 1960. A base imputável do imposto estadual tornou-se muito mais restrita do que a de contribuições sociais da União (como o Programa de Integração Social – PIS, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS) e certamente ainda vai se estreitar mais porque não tributam diretamente os serviços, o setor mais dinâmico da economia (aliás, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) municipal cresceu, em pontos do Produto Interno Bruto (PIB), mais do que o ICMS, desde a virada deste século).

Entretanto, a excessiva concentração do ICMS nos insumos estratégicos, oriundos da extinção dos impostos únicos, tende a enfrentar limitações crescentes. Tais bases têm sido cada vez

mais exploradas por taxas e contribuições da União (fora da anualidade e alteradas por medida provisória, ao contrário do ICMS), o que só passou a ocorrer depois que se emendou a Constituição de 1988 que, originalmente, tinha reservado petróleo e energia elétrica como base exclusiva do ICMS. Conjunturalmente, combustíveis e energia elétrica enfrentam crises particulares muito graves – decorrentes da mudança de modelo de exploração ou concessão, da deterioração financeira das empresas que atuam nesses setores, riscos de racionamento em um caso e queda de preços internacionais em outro caso. Já em comunicações, ocorre a mudança na forma de oferta e cobrança de serviços combinados, em que a mudança de telefonia para internet e TV a cabo leva a uma redução do ICMS devido. Sobrecarregar com o imposto poucos setores da economia, por maior que seja a importância do que eles produzem para a vida moderna, e manter uma fronteira entre mercadorias e serviços em uma economia em que tais negócios se misturam tendem a ser limitações estruturais cada vez maiores para o ICMS estadual – mais do que desafios que possam ser superados.

Outro fato novo na cena fiscal estadual refere-se aos avanços notáveis na administração tributária. Depois de investimentos maciços em modernização, que começaram com programas apoiados pelo governo federal à época da renegociação das dívidas, logrou-se um impressionante avanço, que culminará com a universalização da nota fiscal eletrônica e o sistema de escrituração digital que o sustenta. Além de usarem instrumentos para administração da receita entre os mais sofisticados disponíveis no mundo, as máquinas estaduais intensificaram o intercâmbio de informações e de ações de fiscalização entre si e com a Receita Federal do Brasil. Talvez poucos tenham a noção das oportunidades que a modernização administrativa abre para a reforma legislativa, inclusive para desenho de soluções mais criativas no caso de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) cobrado entre diferentes esferas de governo. Em prática, deixa de ser um sonho distante do ideal de aplicar uma câmara de compensação para fechar a balança interestadual de receita – inclusive porque já funciona na prática no caso da incidência de ICMS sobre combustíveis, com cobrança integral na origem (refinaria) e rateio pelo consumo (considerando a distribuição e o varejo), e nunca se ouviu falar de qualquer erro ou apropriação indevida.

Se esses dois fatores institucionais – a promoção de um melhor e mais intenso diálogo federativo entre as autoridades estaduais e a modernização dos fiscos estaduais – são positivos para manter e tentar melhorar o ICMS, por outro lado, resta dúvida se seriam capazes de atenuar e anular os efeitos negativos antes citados – a desindustrialização, a guerra fiscal e a economia estagnada e desequilibrada. Na melhor das hipóteses, talvez se conseguisse estancar a sangria do ICMS e dos estados na Federação brasileira. Como é inexorável que bens percam espaço para serviços na economia brasileira, de pouco adiantará aplicar alíquotas absurdamente elevadas sobre insumos estratégicos ou levar além do limite do bom senso a lista de produtos sujeitos à substituição tributária, nem mesmo fiscalizar próximo da perfeição, porque a base do ICMS será inevitavelmente cada vez mais estreita. Mesmo que venha a ocorrer uma radical mudança

na estrutura produtiva, por exemplo, com o petróleo oriundo do pré-sal, a maior parte de sua extração será destinada à exportação e ainda há dúvidas se o ICMS o alcançará, uma vez que o óleo pertencerá à União e não a uma empresa. Os serviços, lado dinâmico da economia moderna no mundo, escapam da competência estadual e já vêm sendo explorado por outros governos de forma crescente. Pode-se citar que a indústria de transformação recolheu apenas 26% da receita administrada federal (excluídas as contribuições previdenciárias) e a carga de ISS cresceu (0,2% do PIB) na margem mais que a do ICMS (estagnada) no período 2000/2012.

Esse cenário ditado pelo ICMS não muda quando considerados os outros impostos estaduais, de arrecadação muito inferior, pois alcançam a propriedade de veículos e de herança e doação e por mais que fosse explorado o máximo de seu potencial (até porque esse espaço já foi reduzido porque os estados investiram muito nos últimos anos em melhorar fiscalização de ambos impostos – o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD). Esse fato aplica-se às taxas e às contribuições previdenciárias dos regimes próprios, que talvez até ofereçam um espaço maior para aumento de receita, que é vinculada, o que pouco, então, pode alterar o cenário fiscal estadual. Não custa recordar que reconhecer a limitação dessas receitas não significa deixar de investir em sua legislação e arrecadação – por exemplo, a tributação sobre herança ainda carece de uma lei complementar a qual os estados nunca pressionaram por sua aprovação.

Se as tendências aqui especuladas se confirmarão ou não é algo que só o futuro dirá, mas uma certeza é que autoridades estaduais deveriam ampliar ao máximo que pudessem: o diálogo entre si e com as autoridades e parlamentares nacionais; o levantamento de estatísticas, inclusive dos tributos arrecadados por outros governos; e a difusão de conhecimentos, inclusive sobre os sistemas tributários adotados no resto do mundo.

Se o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) tem sido visto como fórum privilegiado para essas ações, por outro lado, seria importante que não se prendesse apenas à regulação do ICMS, mas promovesse iniciativas para fortalecer a maior articulação técnica e política entre os fiscos estaduais. Seria preciso que o colegiado tratasse, como já diz sua denominação, da política fazendária como um todo, e não apenas e especificamente do ICMS, que, sem deixar de sua competência, poderia se tornar apenas um dos braços ou ramos de apreciação e deliberação do colegiado maior – o que não significa que perderia sua importância atual.

Os novos investimentos em modernização das administrações tributárias estaduais poderiam destinar uma parcela relevante de recursos para promover essa maior integração entre fiscos, que não se limitasse a já consolidada em torno de tecnologia de informação, mas avançasse ainda mais nas ações de fiscalização e iniciasse um esforço para formalizar a integração também no campo da formulação da política tributária estadual.

Impactos na economia

Desafios

Como o modelo de tributação estadual brasileiro – único no mundo por ter o principal imposto indireto e não cumulativo na competência estadual e realmente autônoma – se sustenta em uma economia moderna e globalizada? Seria possível conciliar a recuperação da receita estadual, em especial do ICMS, com uma melhoria na qualidade da tributação brasileira, para que seja mais transparente, menos complexa, mais equânime e não afete a produção, as exportações e os investimentos? Sem uma reforma estrutural, os estados conseguiriam retomar o papel crucial que já tiveram no sistema tributário brasileiro desde o início da República?

Tendências e visão estratégica

O Brasil é o único país do mundo que delegou um amplo (mas não completo) imposto sobre valor adicionado ao nível intermediário de governo. Em algumas raras federações, como Canadá e Índia, essa transação é feita de forma compartilhada com o âmbito central. Por muito tempo, a aplicação do ICMS não causou grandes impactos sobre a economia e a sociedade brasileira, todavia se deve reconhecer que os problemas se avolumaram e as mudanças se tornaram prementes. Era um imposto simples para um sistema tributário relativamente simplificado, criado em meados dos anos de 1960, e que substituiu os impostos cumulativos sobre vendas (o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC estadual) e outros foram extintos e consolidados. E a contribuição resumia-se a uma única e clássica figura: a da incidente sobre a folha salarial para custeio da previdência.

Ainda pesando cada vez menos na carga tributária brasileira, o ICMS estadual seguiu dominando as reclamações dos contribuintes. Das pesquisas de opinião pública em geral até as direcionadas ao empresariado, o ICMS continua sendo indicado como o imposto que mais causa problemas e distorções para a população ou para as empresas. Os motivos são vários e pertinentes.

A complexidade tornou-se uma marca característica do sistema tributário brasileiro. Em pesquisas internacionais sobre o esforço que o contribuinte precisa realizar para pagar impostos, o Brasil lidera o *ranking* internacional, com folga – são gastas 2.600 horas por ano, segundo a pesquisa *Doing Business 2014 (Paying taxes)*. Parte da metade desse custo decorre do ICMS que mal gera um quinto da receita tributária. Além da regulação nacional, desde leis complementares até os convênios, muito ainda foi acrescido por leis e regulamentos de cada estado. E se um contribuinte se relaciona com contribuintes de outros estados é obrigado a conhecer e a acompanhar as regras dos outros, sobretudo depois que se generalizou o uso da substituição tributária. A aplicação de alíquotas diferenciadas para os mesmos produtos talvez tenha se tornado o menor dos problemas operacionais aos contribuintes.

Aliás, a citação das alíquotas remete ao problema da falta de transparência do ICMS, que segue sendo cobrado “por dentro” – ou seja, o imposto incide sobre ele próprio. Tal prática não ocorre com os IVAs do resto do mundo e só visa esconder qual o tamanho efetivo de sua carga. Essa regra, que surgiu durante o governo militar, não mais se coaduna com a democracia, ainda mais quando a sociedade, cada vez mais, exige melhor abertura e conhecimento de como os governos cobram e gastam seus recursos. A divulgação de imposto no comprovante de venda já se tornou uma exigência legal, temporariamente adiada. A adoção de nota fiscal eletrônica ajudaria a operacionalizar mudanças nessas práticas para tornar o imposto mais transparente.

O conhecimento da incidência correta também remete a outra discussão que deveria ser chave para o sistema tributário, entretanto, no Brasil, é tratada apenas em foros acadêmicos: a equidade tributária. Como a arrecadação no país é concentrada em tributos indiretos, e nem sempre aplicando a seletividade adequadamente, é inevitável sua regressividade – isto é, quanto menor a renda das famílias, maior a carga de impostos que suportam, ainda que, na maioria das vezes, isso ocorra sem que saibam e sem que possam evitar, uma vez que os tributos já vêm embutidos nos preços que compram. Por princípio, o fato de o ICMS aplicar alíquotas diferenciadas para ser seletivo, como determinação constitucional, poder-se-ia torná-lo menos danoso do que um tributo sobre vendas com alíquota uniforme, como é o caso da COFINS e do PIS, por exemplo. Contudo, deve-se reconhecer que, primeiro, a definição dos bens enquadrados nas alíquotas superiores e inferiores considera pesquisas atualizadas sobre a estrutura de consumo familiar. Segundo, as pesadas renúncias, ainda mais no âmbito da guerra fiscal, podem beneficiar bens que constam mais na cesta de compras dos mais ricos do que dos mais pobres. Em mais uma iniciativa que os estados poderiam tomar, e de forma conjunta, seria adotar metodologia padronizada para mensurar a incidência tributária por famílias, bem como melhor dimensionar a renúncia e passar a identificar quem por ela se beneficia.

Para o meio empresarial, o ICMS continua sendo visto como um dos tributos que mais danos causam para a competitividade nacional, pois a produção, a exportação e até o investimento são tributados indiretamente. Isso porque o imposto segue apurado pelo regime de crédito físico e os saldos credores acumulados dificilmente são devolvidos ao contribuinte – e quando o são, tendem a ser de forma parcial, com muitas condicionalidades, quando não muito tempo depois do fato gerador. Não basta prever imunidade constitucional se os impostos retidos da cadeia de produção não são aproveitados plenamente, ora sob a alegação de que os créditos poderiam ser falsos – o que não é pertinente porque a fraude no crédito deve ser combatida em qualquer caso – mesmo quando não resulta em acúmulo de crédito, ora sob a reclamação de que geraram receita para outro estado. Neste caso, é justo o pleito, entretanto é inerente ao imposto e a uma economia que compreenda o território nacional.

O equacionamento dessas distorções para competitividade nacional passa por mudanças mais profundas no ICMS. Vale citar ao menos dois casos. Primeiro, adotar o regime de crédito

financeiro, que significa automatizar os créditos de bens de capital e finalmente aceitar os de uso e consumo. Segundo, mudar na distribuição da receita interestadual de modo que caiba toda ou em sua maior parte àquele de destino (o que pode ser feito até sem redução de alíquota interestadual na hipótese de aplicar câmara de compensação, o que pode ser viabilizado se for generalizado o uso de nota fiscal e escrituração eletrônica). Como essas mudanças implicam inegáveis perdas de receita para os estados (no primeiro caso), ou para alguns casos (no segundo caso), deveriam ser adotadas no âmbito de reformas, que pudessem ser compensadas por outras medidas que afetassem positivamente a arrecadação, e que o governo federal venha a oferecer auxílios financeiros aos que sofreram perdas definitivas.

Essa função compensatória que só o governo federal pode e precisa exercer já começa para resolver o estoque de saldos credores acumulados no passado. Depois de auditados e reconhecidos, poderiam ser securitizados, com devoluções parceladas em prazo mais longo e eventual apoio federal para sua aceitação como moeda de pagamento, como já se fez no passado em processos de desestatização.

À parte, essa visão dos principais impactos temáticos do ICMS vale, ainda, uma visão estratégia mais geral. Desde meados dos anos de 1990, não faltaram tentativas para reformar o ICMS: ora de forma mais abrangente (até se cogitando a fusão com o imposto municipal sobre serviços e de sua exigência dual com o governo federal), ora de forma pontual ou separada (como a recente tentativa de reduzir as alíquotas interestaduais para atenuar a guerra fiscal). As autoridades federais sempre tiveram muito ímpeto para reformar o ICMS e nunca o mesmo alcance ou ousadia com os próprios tributos. As tentativas sempre fracassaram e, no episódio recente, nem se pode atribuir a resistência das autoridades estaduais, que, em sua maioria, reconheceram a necessidade de mudanças, inclusive para rever a guerra fiscal, e avançaram em negociações ao ponto de firmar acordos em favor de mudanças que nunca antes tinham sido observadas.

O desafio é duplo e até poderia ser colocado como contraditório: tanto reverter a tendência ao decréscimo ou mesmo estagnação do ICMS e das finanças estaduais como um todo, quanto modernizar a legislação e a política tributária estadual, para não fomentar melhor competitividade na economia e maior equidade na sociedade. A cena institucional certamente não permite superar esses desafios.

O equacionamento dependeria de uma reforma que fosse realmente estrutural – em particular, para ampliar a base mercadorias, que será cada vez mais restrita na economia moderna. Isto significa ousar e apostar em mudanças que iriam muito além da mera divisão entre estados da receita do ICMS – e só isso, que até agora não se está perto de realizar, já embute uma dificuldade política e federativa inegável.

É possível alegar, no entanto, que não seriam muito maiores o custo e o esforço para promover uma mudança radical, que transforme o ICMS em um autêntico IVA. Sua modelagem pode assumir as mais diferentes formas: seja se tornando o único imposto nacional que alcance todas as mercadorias e todos os serviços (tomando o caso europeu como paradigma), seja compartilhando o novo imposto (a mesma base explorada por dois impostos e duas esferas de governo diferente, ou o mesmo imposto cobrado por duas ou três esferas). Em particular, para fundir mercadoria e serviço, tanto se pode juntar o ICMS estadual com o ISS municipal, quanto se pode juntar o ICMS estadual à COFINS e aos PIS federais – que já contemplam aquelas bases ou pode-se, ainda, fundir todos os tributos indiretos (a opção mais ousada e simplificadora).

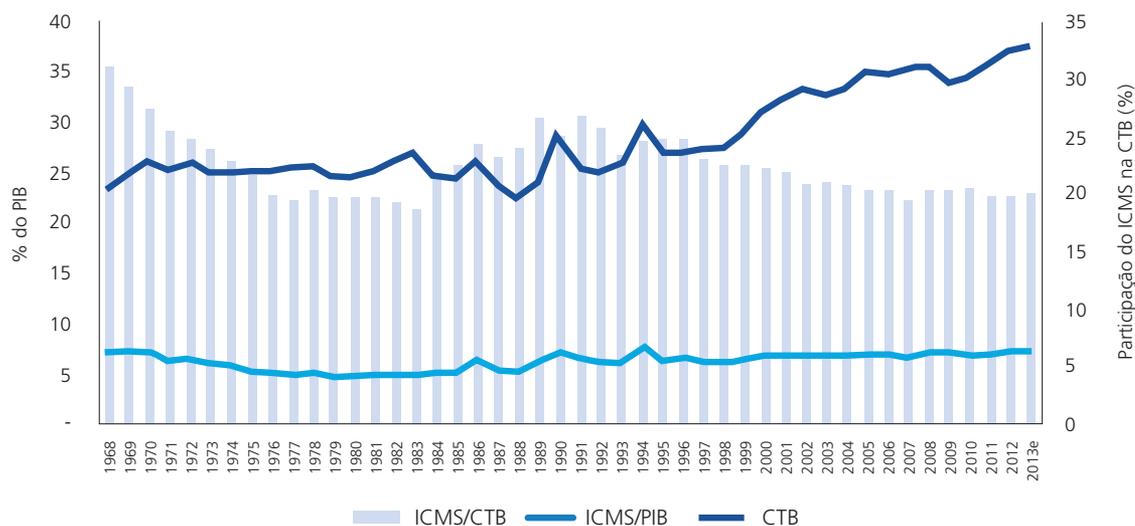
É inegável que teoria e experiência internacional conspiram para que o ICMS seja transformado em uma IVA autêntico, de bases amplas e moldado às peculiaridades federativas brasileiras. Neste caso, o que parece ser mais certo, independentemente de qual seja a modelagem escolhida, é que a cobrança e a fiscalização do novo imposto sejam mantidas na esfera estadual, de modo exclusivo ou ainda que preponderante, porque tem um contingente de fiscais e uma expertise histórica em lidar com tributo indireto que a máquina arrecadadora federal nunca sequer teve perto de possuir no Brasil.

A depender da forma como viesse a se dividir a competência para criar e legislar o imposto ou os impostos, para cobrar e para arrecadar, e para dispor das receitas, o interesse estadual pode ser contemplado e atendido diferentemente. Por certo, as autoridades estaduais só aceitariam alterações de maior vulto no ICMS se recebessem da União garantias firmes de compensação contra eventual perda de receita – e o melhor seguro-receita seria poder abater contra as prestações mensais da dívida refinanciada. Outra exigência certa dos estados que mais promovem a guerra fiscal seria dispor nas próprias mãos de instrumentos que substituíssem o ICMS na promoção de desenvolvimento regional, inclusive que diferenciasses claramente as regiões emergentes das avançadas – alternativas poderiam ser o crédito e os investimentos em infraestrutura.

Enfim, seria preciso que os estados ousassem e apostassem em reformas estruturais profundas para que, ao fim do processo, tentassem recuperar a importância que já detiveram na Federação brasileira, a começar pela geração própria de receita.

Não há garantia prévia de que com reformas profundas, seja resgatado o protagonismo dos estados na arrecadação e na Federação. Contudo, é certo de que, mantido o *status quo* vigente no sistema tributário, duas tendências serão observadas: na melhor das hipóteses, ficar como e onde estão na divisão federativa de recursos e de poder; na outra e mais provável, permanecer lenta e continuamente perdendo espaço.

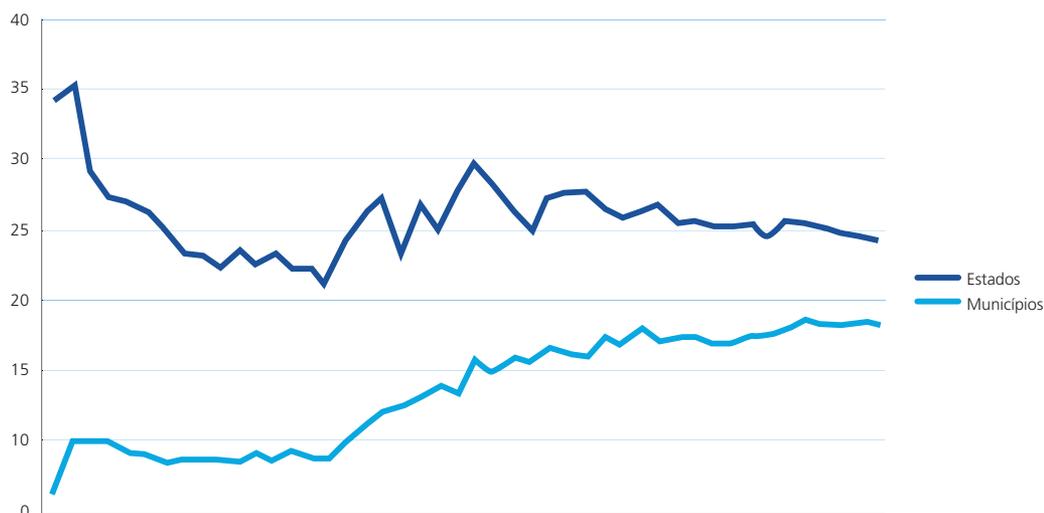
Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária Global e da do ICMS



Elaboração própria. Fontes primárias: IBGE, Min. Fazenda, CONFAZ, ABRASF.

Gráfico 2 – Evolução da Participação Relativa dos Governos Subnacionais na Receita Tributária Nacional

Receita Disponível – Estados x Municípios



Elaboração própria. Fontes primárias: IBGE, Min. Fazenda, CONFAZ, ABRASF.

Desafios das Administrações Tributárias Estaduais

Andrea Lemgruber

Síntese

As administrações tributárias estaduais avançaram, significativamente, nos últimos anos. Resultados positivos foram obtidos com a modernização das estruturas organizacionais e plataformas informáticas, com a profissionalização dos recursos humanos e com a crescente integração entre os fiscos estaduais. No entanto, os desafios seguem sendo consideráveis em um país com alta informalidade e baixa cultura cívico-tributária, como o Brasil. Ademais, a própria estrutura federativa e a péssima qualidade do sistema tributário geram complexidade e altos custos de cumprimento (o Brasil tem desempenho muito baixo nos *rankings* internacionais de custos de pagamento de impostos). Portanto, ainda há muito a ser feito na simplificação administrativa e facilitação do cumprimento no país. Também há carência no monitoramento dos indicadores de gestão das administrações tributárias estaduais, bem como sua agregação e análise. Importantes estimativas – como os indicadores de brecha tributária e o cálculo dos gastos tributários estaduais – ainda seguem pendentes. Em resumo, os investimentos em soluções informáticas inovadoras, que têm sido a tônica da modernização, não devem ser vistos como um fim em si mesmo: o objetivo deve ser o eficaz combate à evasão e à fraude tributárias, mediante a implementação de um plano estratégico de estímulo ao cumprimento tributário.

Desafios

Como assegurar que as administrações tributárias estaduais alcancem, de forma eficaz e eficiente, seu objetivo de maximização do cumprimento tributário no país (ou aproximação da arrecadação real da potencial)?

Como aprimorar a transparência e a eficácia das máquinas fiscais mediante a implementação de um processo de gerenciamento estratégico sério e efetivo?

Como zelar para que as ações dos fiscos estaduais sejam realizadas com vistas a minimizar os custos de cumprimento e de administração da obrigação tributária (redução do custo Brasil)?

Tendências e Visão Estratégica

Prática Internacional

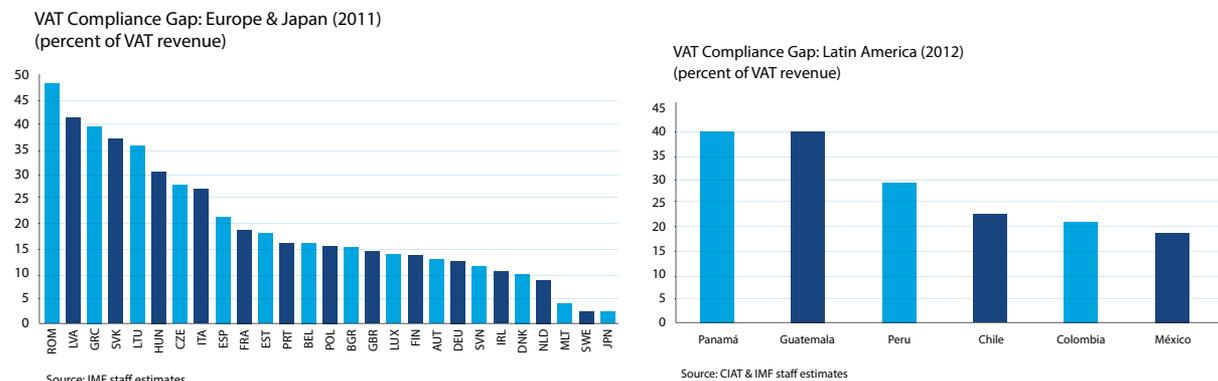
As administrações tributárias eficazes e eficientes buscam maximizar o cumprimento tributário – aproximando a arrecadação efetiva da potencial – ao menor custo possível para o país. Trata-se de objetivo ambicioso que muda o foco de ação relativamente aos métodos tradicionais de trabalho de uma administração tributária em duas dimensões: 1) o desempenho institucional não é apenas medido em comparação com o *baseline* (a partir de medidas incrementais sobre o que já se arrecada), mas sim em decorrência da minimização da brecha tributária, dando a real dimensão do que falta capturar da verdadeira base tributária e; 2) o que se transfere do setor privado ao setor público a título de impostos tem um preço administrativo e de cumprimento que passa a ser considerado na atuação das administrações tributárias, o que geralmente é ignorado.

A mensuração da brecha tributária é um moderno instrumento para compreender o tamanho e a composição do incumprimento tributário. Há dois valores cruciais para a boa administração do sistema tributário: a brecha de cumprimento administrativo (o que não se arrecada em razão da falta de cumprimento da lei) e a brecha de política tributária (o que não se arrecada em razão das concessões legais de benefícios, isto é, a medida dos gastos tributários). Desse modo, a estratégia de redução da brecha deve combinar uma visão integrada da determinação dos instrumentos adequados de administração e política tributárias para atingir o pleno potencial tributário. Note que essas duas vertentes não são desconexas, pois um sistema tributário complexo e com alto percentual de gastos tributários gera dificuldade administrativa (portanto, maiores custos aliados ao maior risco de evasão e incumprimento).

Vários países calculam e publicam, consistentemente, o valor de suas brechas para o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Embora comparações internacionais devam ser feitas com cuidado em decorrência de diferentes metodologias e dados disponíveis, vale notar que números variam entre brechas menores que 10 por cento da arrecadação potencial a valores superiores a 40 por cento. Em alguns casos, estudos apontaram para uma brecha de IVA em torno de 60 por cento, o que demonstra uma grande ineficácia na cobrança do imposto. Ao invés de uma comparação de *ranking* (que não é informativa em decorrência das diferentes metodologias e

problemas de comparação internacional), o importante para um país é: 1) saber em que nível de brecha se opera; e 2) reduzi-la ao longo do tempo.

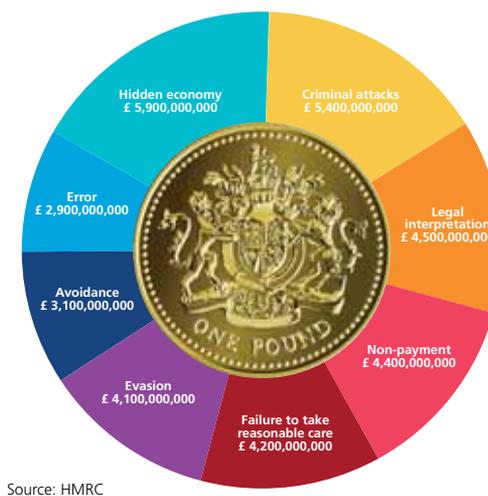
Gráfico 1. Brecha para o Imposto sobre o Valor Agregado



Ademais, o conhecimento dos setores ou comportamentos incumpridores fornece uma visão agregada dos reais problemas a serem enfrentados. A figura a seguir mostra a brecha tributária estimada pelo Reino Unido em 2014, um dos melhores exercícios internacionais atualmente disponíveis.¹ O exercício permite distinguir o que se deixa de arrecadar em decorrência de problemas de interpretação legal, a ataques criminais ou a erros, entre outras categorias. A partir dessa informação valiosa, a administração pode estruturar seu plano de combate à evasão e ao enfrentamento do incumprimento de maneira muito mais concreta e orientada.

Administrações tributárias modernas possuem uma estratégia corporativa – fundamentada em gerência de risco – para reduzir a falta de cumprimento. Gerência de risco implica agrupar contribuintes usando técnicas de segmentação, o que permitirá selecionar a ferramenta certa para corrigir a falta de cumprimento, de acordo com o comportamento do contribuinte, utilizando-se do espectro de instrumentos – desde serviços (informação, facilitação, concepção de formulários simplificados, automação, *call centers* especializados, etc.) até auditorias especializadas (setor mineral e financeiro, *transfer pricing*, lavagem de dinheiro), inteligência e representações penais. Diversas ferramentas estão associadas a custos distintos e o modelo permite que a administração tributária utilize ferramentas mais caras e sofisticadas sobre os casos mais sérios e valiosos de evasão e fraude fiscais.

Figura 1: Brecha Tributária no Reino Unido



1. Ver <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>.

Neste contexto, para desempenhar seu papel e atingir a eficácia e a eficiência desejada, as administrações tributárias modernas contam com os seguintes elementos:

- estrutura institucionalizada, caracterizada por uma organização com autonomia administrativa e financeira apropriada, com poderes e deveres claramente definidos em um marco legal moderno;
- recursos humanos altamente especializados e qualificados, que desempenhem suas funções dentro de altos padrões de integridade e honestidade para gerar uma imagem de credibilidade inquestionável;
- estratégia ou programa integral de aumento do cumprimento voluntário (esse documento deve ser validado e aprovado pelos gestores), de modo a identificar e aplicar os instrumentos mais efetivos no controle integral do ciclo do crédito (isto é, o objetivo deve ser a minimização efetiva da brecha tributária e não apenas ser mais eficiente em parte do ciclo sem afetar o resultado final – por exemplo, de que adianta ter uma fiscalização mais eficiente se não há poder de cobrança coativa ou se os processos demoram anos para serem julgados?);
- adoção de gestão fundamentada em desempenho e *benchmarking*, visando à maior transparência na aplicação dos recursos e prestação de contas, com sólida imagem institucional e credibilidade pública;
- maximização do cumprimento voluntário e do princípio da autoliquidação, oferecendo atendimento ao contribuinte de qualidade, especializado e orientado a segmentos, sendo complementado por uma fiscalização com base em risco;
- independência e celeridade no julgamento do contencioso mediante a estruturação de etapas administrativa e judiciais acessíveis aos contribuintes, com intercomunicação entre a administração tributária e os tribunais administrativos e judiciais, e com retroalimentação de informações.
- cobrança da dívida ativa célere e eficaz, apoiada em legislação que propicie à administração tributária poderes compatíveis com a sua função;
- informatização intensiva com bases de dados centralizadas e sistemas efetivamente integrados que promovam uma visão única do contribuinte com processos definidos na perspectiva do contribuinte (agente econômico) e não na perspectiva da administração tributária (ou de como está estruturada a burocracia).

As Administrações Tributárias Estaduais Brasileiras

A intensiva informatização foi um grande avanço das administrações tributárias estaduais nos últimos anos. Esses avanços contaram com o apoio significativo do Programa Nacional de Apoio

à Modernização Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE) e do Programa de Apoio a Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil (PROFISCO), ambos financiados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e que propiciaram a implantação dos projetos do SPED (Nota Fiscal eletrônica – NF-e, Escrituração Fiscal Digital - EFD e Escrituração Contábil Digital - ECD).

No entanto, a informatização não pode ser um fim em si mesmo e, até o momento, não se gerou uma revisão profunda dos processos administrativos de forma a reduzir o custo de cumprimento no país. Também é crucial avaliar qual o impacto desses avanços na eficácia dos fiscos. Infelizmente, os investimentos em soluções modernas têm sido realizados sem a devida articulação e mensuração dos resultados a serem obtidos. Por exemplo, será que a evasão diminuiu no Brasil na última década? O Brasil não possui uma estratégia integrada de como lidar com o problema da evasão. A multiplicidade de administrações tributárias, em razão do nosso regime federativo, não deve implicar a fragmentação da estratégia de combate à falta de cumprimento tributário. Pelo contrário, um plano integrado permitiria juntar esforços, minimizar custos e maximizar o risco para o contribuinte evasor. Será que a informatização reduziu os custos de cumprimento do Brasil e, mais importante, colocou o Brasil em uma situação de vantagem comparativa em relação aos seus competidores internacionais? Isso não parece ter sido o caso e o mais recente *ranking* do estudo Doing Business 2014 (*Paying Taxes*) ainda aponta o Brasil na 177ª posição, com cerca de 2.600 horas por ano para o cumprimento das obrigações.

A arrecadação estadual atingiu, aproximadamente, 9,5 por cento do PIB em 2013. Essa arrecadação é, no entanto, extremamente concentrada em poucos setores (em especial, eletricidade e combustível) e fortemente cobrada via o mecanismo de substituição tributária. Tanto a concentração como o uso intenso de mecanismos não tradicionais que fogem à mecânica de um bom Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) não são sustentáveis. Administrativamente, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é um dos impostos sobre o valor agregado de maior complexidade do mundo. Informatizar os processos complexos não os torna mais simples!

Há uma fragilidade visível na definição, agregação e mensuração de indicadores de desempenho das administrações tributárias estaduais. Superar esse desafio é fundamental para um combate integrado da evasão e para a redução de custos, de forma a compensar a fragmentação gerada pelo modelo federativo. Indicadores básicos de gestão sobre o ciclo tributário (por exemplo, indicadores sobre a entrega de declaração e pagamento, auditoria, cobrança, dívida ativa, entre outros) devem ser consolidados para todos os estados brasileiros. Essa análise deve gerar um posicionamento de *benchmarking* e propiciar troca de experiências e ações para a melhoria contínua de todos os estados.

Em relação aos recursos humanos, as Secretarias da Fazenda dos Estados contam com cerca de 50 mil funcionários, sendo que aproximadamente 60% trabalham na administração tributária

e a maioria dos servidores são estatutários, com nível superior. Os servidores que trabalham na administração tributária recebem uma remuneração mensal média de R\$ 20.902,87 e a despesa com salários da administração tributária representa cerca de 0,3% da arrecadação do ICMS.²

Recomendações

- Trabalhar na elaboração de medidas de estimativa da brecha do ICMS e dos gastos tributários estaduais, de modo a conhecer o potencial tributário e o espaço para aumento da arrecadação efetiva.
- Adotar um plano de estratégia de cumprimento tributário (possivelmente, tanto por administração como um agregado para os governos estaduais e, se possível, em sintonia com a Receita Federal do Brasil – RFB) que identifique os principais setores de evasão, as prioridades para a administração tributária brasileira, e que sugira os instrumentos e ações a serem adotados para maximizar o cumprimento tributário de acordo com uma análise de risco e custo de implementação.
- Passar a medir e monitorar consistentemente um grupo de indicadores de gestão em todas as administrações tributárias estaduais; analisá-los e discuti-los de modo a estabelecer *benchmarks* e avaliar áreas para melhorias operacionais.

2. Fonte: Grupo de Desenvolvimento do Gestor Fazendário (GDFAZ), 2013.

A cooperação como instrumento para a modernização da Administração Tributária: Simplificação e eficiência fiscal

Eudaldo Almeida de Jesus

Vinicius Pimentel de Freitas

Introdução: alguns comentários sobre o Brasil

O ser humano é um ente social. Vive em sociedade. Convive com a coletividade, à qual pertence, da qual retira sustento emocional e material e para a qual retribui com o aporte de suas capacidades, na forma de colaboração – palavra que agrega o conceito de trabalho (labor) com a realização deste trabalho de forma conjunta.

A colaboração é base da sociedade. Uma possível definição de sociedade é a convivência de uma multiplicidade de indivíduos, com as respectivas capacidades, necessidades e anseios, que supõe que cada um contribua com sua parcela de trabalho. Essa contribuição individual é que possibilita que os recursos necessários para a vida estejam disponíveis para todos.

Nunca é demais lembrar que a coletividade que recebe o nome de Brasil é uma nação que optou por organizar-se politicamente na forma de uma república presidencialista, dividida em três esferas de poder, cada uma com as respectivas competências tributárias constitucionalmente estabelecidas.

Como não poderia deixar de ser, tais esferas tributárias, no exercício dessas atribuições naturalmente competem entre si, seja no exercício daquilo que alguns teóricos liberais entendem que é salutar e denominam competição fiscal, enquanto outros, que professam matizes filosóficas de outra natureza, condenam, chamando de guerra fiscal – a busca, muitas vezes desenfreada e canibalesca, da máxima base contributiva possível, seja procurando empurrar a fronteira de sua competência de maneira a avançar na parte que talvez pertença a outra esfera, seja com atrativos para sujeitos passivos migrarem a partir de espaços geográficos sob responsabilidade de outra administração tributária (AT) dentro da mesma esfera.

Existem relatos de competição fiscal que se demonstraram interessantes, no sentido de que administrações tributárias, via de regra responsáveis por territórios adjacentes ou, pelo menos, próximos, lograram alcançar um equilíbrio satisfatório para as respectivas coletividades entre reduzir ao máximo a pressão de determinado tipo de tributo e ainda assim obter recursos suficientes para o financiamento públicos dessas coletividades.

No entanto, o número de tais relatos é reduzido.

O que normalmente se observa, e o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) brasileiro é emblemático, é a corrosão da base tributária potencial em detrimento de um esperado aumento da atividade econômica, com a consequente possibilidade de buscar, com vantagens, o financiamento público em tributos de outra natureza.

Neste cenário, não nos propomos a discutir pacto federativo nem a aventurar-nos a comentar a matriz tributária brasileira e a premente necessidade de encontrar uma forma diferente, mais equânime, de financiamento público, especialmente dos entes subnacionais.

O presente ensaio adota outro enfoque, que é pregar a cooperação entre as administrações tributárias, comentar alguns sucessos alcançados nos últimos anos como fruto dessa cooperação e propor caminhos para a continuidade desta cooperação.

Defendemos que o foco das administrações tributárias dos estados brasileiros para os próximos anos deve abarcar a consolidação da utilização de documentos fiscais eletrônicos (DF-e), maximizar o uso da tecnologia de radiofrequência passiva (RFID), integrada aos DF-e, tornar efetiva a auditoria eletrônica, ampliar o efeito do risco subjetivo pela maior cobrança efetiva do crédito tributário e pelo incremento da mineração de dados e, evidentemente, cuidar do principal ativo de qualquer organização, que são os quadros de funcionários do Grupo Fisco.

Essas ideias se traduzem pela simples afirmação: fortalecer a Integração Fiscal.

Consolidação dos documentos fiscais eletrônicos

O mundo contemporâneo vem se caracterizando pela constante criação de novas tecnologias, bem como o seu emprego nos mais diversos campos. A velocidade com que surgem as inovações tecnológicas, particularmente na área de tecnologia da informação, tem proporcionado grandes possibilidades de compartilhamento e troca de informações fiscais entre as administrações tributárias (JESUS, 1997).

Documentos fiscais eletrônicos existem no Brasil, *latu sensu*, há muito tempo: as notas fiscais de serviços de comunicação e de energia elétrica, dentro do regramento do Convênio ICMS 115/03 (CONFAZ, 2003) satisfazem o conceito genérico de fatura eletrônica.¹ Entretanto, o

1. Uma discussão sobre conceitos genérico e estrito de fatura eletrônica pode ser encontrada em Freitas (2014), p. 44-47.

primeiro documento fiscal eletrônico a satisfazer o conceito estrito, que supõe validade jurídica de cada nota para todos os fins, foi a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), instituída pelo Ajuste Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (SINIEF) 07/05 (Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, 2005).

A NF-e trouxe esta grande novidade, que é a noção da necessidade de que a AT autorize o uso de um documento eletrônico, para que o mesmo possa ser utilizado como documento fiscal.

No Brasil, iniciativas rumo a integrações dos fiscos destacaram-se a partir do comando constitucional introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, que acrescentou o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, determinando que:

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 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.

Após tal determinação constitucional, a então Secretaria da Receita Federal (SRF), juntamente com os estados, Distrito Federal e municípios, passaram a realizar anualmente o Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT), sob a coordenação da primeira, com o objetivo de integrar os fiscos do Brasil (JESUS, 1997).

Realizou-se, em julho de 2004, o I ENAT em Salvador, Bahia, quando se decidiu pela implantação prioritária de dois projetos, o Cadastro Sincronizado e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) (JESUS, 1997).

Considerando-se os aspectos operacionais que envolvem um projeto da envergadura da NF-e, por ocasião do II ENAT, realizado em agosto de 2005, em São Paulo, foi firmado pela União, pela Receita Federal, estados, pelas respectivas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação e municípios, representados pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças dos Municípios e das Capitais (ABRASF), o Protocolo de Cooperação nº 3/2005, objetivando a implantação da NF-e, atribuindo-se aos estados, por intermédio do Encontro Nacional dos

Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), reconhecido pelo Protocolo ICMS 54/2004, a responsabilidade pela coordenação do desenvolvimento e a implantação da NF-e, entre outras definições (JESUS, 1997).

A segunda geração da NF-e trouxe uma nova revolução, que é o conceito de evento: o registro de um fato relacionado com aquela nota, pretérito ou superveniente, de uma maneira que automaticamente é comunicada para todos os atores interessados no negócio descrito por esta nota. Isto permitiu a implementação de inúmeras novidades, das quais um exemplo é a manifestação do destinatário, seja informando para seu fornecedor que o negócio está concluído da forma contratada (evento de confirmação da operação), seja informando para o Fisco uma operação com falso destinatário (evento de desconhecimento da operação).

Neste ano de 2015, presenciamos uma nova família de eventos, desde genéricos, como o relato da internalização na Zona Franca de Manaus até muito específicos, como a autorização do Fisco para prorrogação de prazo de suspensão do recolhimento de ICMS em operação que destina mercadoria para industrialização em outra Unidade da Federação (UF), com posterior retorno.

A competência sobre o ICMS tem como resultado a existência de 27 legislações diferentes e independentes, regrado sua incidência no território de cada UF. Conseguir que todas as UFs concordassem em um modelo único, coordenado, de NF-e, foi uma grande realização do Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários (ENCAT), a que cabe a coordenação nacional do sistema da nota fiscal eletrônica (BRASIL, 2005).

O ambiente de cooperação típico das atividades do ENCAT possibilitou a construção coletiva da NF-e, não somente congregando as AT estaduais e a Receita Federal do Brasil (RFB), mas também, e especialmente, em colaboração estreita com os contribuintes, buscando sempre que o documento fiscal, por um lado, satisfizesse as necessidades de fisco e contribuintes, enquanto, por outro, proporcionasse ganhos econômicos e de processo para ambos e, em consequência, para a sociedade brasileira.

A experiência deu frutos, traduzidos por outros três DF-e, os quais construídos pelo ENCAT dentro da mesma filosofia de cooperação fiscal e com os contribuintes: Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), em 2009, Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), em 2010 e, por fim, a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), em 2013.

O momento atual é de fortalecimento do uso dos eventos, com a criação de uma série de novas possibilidades dentro da NF-e, e o início efetivo de seu uso dentro do CT-e e do MDF-e. Para este último, vislumbra-se uma gama de possibilidades que vamos explorar com mais detalhe a seguir, ao comentar o Projeto Brasil ID.

Neste fortalecimento, presenciamos o crescimento vertiginoso da adoção da NFC-e, que começou em 2013 de forma um tanto tímida em sete UFs, timidez que logo deu lugar a uma adoção agressiva que já alcança perto de 20 estados. Observa-se, inclusive, que o número de documentos autorizados por dia já supera as autorizações de NF-e em alguns desses estados. Esta velocidade de adoção surpreende, considerando-se que a NFC-e é um documento que, ao contrário da NF-e, cujo objetivo sempre foi substituir totalmente a Nota Fiscal modelo 1 em todo o país, nasceu para ser uma opção a mais no leque de diferentes possibilidades para documentar uma operação de venda a consumidor final dentro do campo de incidência do ICMS.

A explicação para esta velocidade não é difícil: as opções, os demais documentos usados na relação com o consumidor final estão fundamentados na premissa de que a segurança de que a operação seja oferecida à tributação reside ou no próprio documento em papel, ou em um conjunto formado por equipamento e programas utilitários que tenha sido homologado pelo Fisco ou por um agente por ele autorizado, atestando que este conjunto atende, plenamente, a uma série de características muito definidas e restritas, ou, ainda, em uma combinação de ambos.

A NFC-e, ao contrário, seguindo o conceito estrito de fatura eletrônica, deixa total liberdade para o contribuinte com relação ao sistema que vai utilizar, tanto em termos de equipamento quanto de programas aplicativos, e transfere a segurança para a necessidade de que toda e qualquer nota fiscal deva ter seu uso autorizado pela AT antes que o consumidor deixe o estabelecimento vendedor. Sugere-se que a NFC-e seja implantada em estreita conexão com programas de estímulos à cidadania fiscal. Esta nova lógica confia que é mais vantajoso para todos, cidadão, contribuinte e administração tributária, que a operação seja formalmente registrada; voltaremos a este tema quando comentarmos sobre o efeito do risco subjetivo.

Desta maneira, torna-se claro que o próximo passo será trabalhar no sentido de implementar a NFC-e em todo o território nacional. Evidentemente, haverá estados em que foram feitos investimentos vultosos tanto pela AT quanto pelos contribuintes em outros documentos fiscais para uso no varejo, onde não se justifica uma adoção imediata deste novo documento fiscal. Entretanto, ainda assim, em nome da uniformidade que simplifica a atuação da mesma empresa atue em qualquer local do território nacional, também seria interessante que, mesmo nestes últimos estados, permita-se também a utilização da NFC-e.

Existe um ponto que exige extrema atenção, que é o nível de serviço que as AT devem disponibilizar para os contribuintes. Este nível de serviço é expresso principalmente em duas métricas, que são tempo de resposta e disponibilidade.

A primeira dessas métricas mede o tempo que decorre entre a solicitação de autorização de uso feita pelo contribuinte e o recebimento da correspondente resposta, via de regra concedendo

aquela autorização; a segunda mede, de forma porcentual, o tempo em que o sistema de autorização de uso permanece indisponível com relação ao tempo desejado, que é 24 horas, sete dias por semana.

Baixos valores em ambas as métricas são essenciais e indispensáveis por inúmeras razões, das quais merecem especial consideração (i) o atendimento à premissa de mínima interferência nas operações das empresas, essencial para a redução dos custos de transação relacionados com o cumprimento das obrigações tributárias acessórias e (ii) a manutenção da confiança, com destaque à dos próprios contribuintes, em que o sistema de cada um e de todos os DF-e seja robusto e esteja apto a responder às necessidades para as quais foi desenvolvido.

Essencial, para tanto, é a manutenção de uma infraestrutura tecnológica adequada, não apenas de comunicações e de equipamentos servidores e de banco de dados, mas especialmente de pessoas que constroem e mantêm tais sistemas, com a responsividade necessária para atender às exigências que um sistema de missão crítica abarca.

Em suma, zelar pela boa imagem dos DF-e mais do que um desejo, deve ser uma obrigação das AT, pois esta boa imagem é a tradução de que o sistema está sendo efetivo e trazendo bons resultados para o país.

Novos documentos fiscais eletrônicos

O sucesso da NF-e e da NFC-e fez surgir novos projetos, que tomaram corpo a partir de 2014, entre os quais merecem destaque o Portal Único do Comércio Exterior (PCE) e a nota fiscal do microempreendedor individual (MEI).

O PCE envolve mais de duas dezenas de órgãos intervenientes no processo de comércio exterior e tem por objetivo tornar este processo mais ágil e barato, para melhorar a competitividade brasileira no mercado global. Em 2016, planeja-se o uso de uma nota fiscal eletrônica e inúmeros eventos para documentar o processo de exportação, sem perder de vista o processo de importação, que será tratado a seguir (MAGNAVITA, 2015).

Já a Lei Complementar (LC) nº 147/14 trouxe alterações para a LC nº 123/06, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, no sentido de que o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) poderá dispor sobre a forma e o conteúdo de documento fiscal eletrônico de venda ou de prestação de serviço para o MEI, Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) optante pelo Simples Nacional (SANTIAGO, 2014). Neste sentido, as UFs, por meio do ENCAT, estão neste ano de 2015 trabalhando em cooperação com o CGSN para oferecer uma nota fiscal eletrônica para esta classe de empresa optante pelo Simples Nacional.

O Risco Subjetivo

Muito se afirma sobre a necessidade de aumentar o risco subjetivo como o melhor caminho que conduz ao cumprimento voluntário da obrigação tributária principal. Por risco subjetivo, aqui se entende a percepção do sujeito passivo que é arriscado deixar de adimplir com suas obrigações, seja a principal, sejam as acessórias.

Entre as diversas alternativas para a implementação de atividades visando aumentar este risco pode ser destacado o trabalho de tornar mais efetiva a cobrança do Crédito Tributário lançado como produto da atividade fiscal. Neste contexto, o aumento da efetividade, definida como fazer o certo no tempo correto, significa encurtar os prazos de cobrança, o que pode ser alcançado por meio de maior integração com as Procuradorias Fiscais e com o próprio Poder Judiciário.

Um possível caminho é a atuação das AT fomentando a criação de Varas específicas de Fazenda Pública Estadual e procurando dotar as Procuradorias e o Judiciário de infraestrutura adequada.

Cumprir dizer que outras ações possíveis também aumentam o risco subjetivo, especialmente aquelas que implementam os programas de cidadania – programas que podem ser fortemente alavancados pela NFC-e.

Para tanto, a NFC-e trouxe uma novidade, o QR CODE,² que possibilita a consulta com facilidade do conteúdo do respectivo documento via um *smartphone*, ou outro meio que permita a interpretação de tal imagem.

Assim, fortalecemos o conceito de cidadão fiscal, um sonho a ser perseguido, principalmente no que se refere às operações do comércio varejista, pela impossibilidade que o fisco possua número suficiente de funcionários para cobrir este universo de contribuintes. Além de ser atraído para o papel de zelar pela arrecadação tributária em decorrência do aumento do risco subjetivo, o cidadão fiscal passa a ser mais exigente com o gasto público, o que é importante para melhoria contínua da qualidade dessa função do gestor da coisa pública.

Não basta aumentar o risco de ser apanhado, ou garantir a cobrança efetiva do custo resultante de uma autuação: no longo termo, tão importante quanto a consciência fiscal da natureza social do tributo e da correta aplicação do recurso arrecadado, encontra-se buscar que o custo de cumprimento seja baixo o suficiente para tornar o descumprimento desinteressante.

2 Do inglês *quick response code*, o QR CODE é um padrão de código de barras dimensional.

Maximizar o uso da tecnologia RFID

A tecnologia de radiofrequência passiva (RFID, do inglês *Radio Frequency IDentification*) não é nova e está disponível há décadas. Consiste, basicamente, em um circuito integrado conectado com uma antena, sendo o conjunto chamado de *etiqueta*; a própria energia eletromagnética da onda de rádio que tem o objetivo de ler a etiqueta alimenta o circuito todo, dispensando a necessidade de baterias ou de conexão com energia elétrica externa.³

Já há alguns anos existe a iniciativa de unificar os padrões de RFID no Brasil, coordenada pelo Ministério de Ciência e Tecnologia; um dos resultados desta iniciativa é o projeto Brasil ID, um sistema nacional de identificação, rastreamento e autenticação de mercadorias, fundamentado em RFID, e que tem por objetivo estabelecer um padrão único para implementação de Identificação por Radiofrequência a ser utilizado em produtos e documentos fiscais em circulação pelo país e a estruturação de serviços de rastreamento e verificação de autenticidade (BRASIL ID, 2015).

O projeto Brasil ID está estreitamente ligado ao uso do MDF-e: quando uma antena integrante do sistema lê uma identificação de veículo de carga, passa esta informação para o Operador Nacional dos Estados (ONE), atualmente instalado na Sefaz Virtual do Rio Grande do Sul (SVRS). O ONE comunica-se com o ambiente nacional do MDF-e; se existir um Manifesto de Carga aberto para este veículo, então o ONE gera um evento de registro de passagem neste MDF-e, com a hora e a coordenada geográfica da antena. O ambiente nacional do MDF-e irá propagar de maneira automática este registro de passagem para as NF-e ou CT-e referenciados neste MDF-e (BAHIA, 2015).

As possibilidades deste sistema para melhorar a logística, mantendo controle sobre as informações contidas nos DF-e em circulação são muitas. Cabe destaque à que está correntemente em exploração pelos Estados da Bahia e do Rio Grande do Sul, ainda na forma de projeto-piloto, de dispensar a parada de caminhões nos postos fiscais de fronteira, desde que identificados por esta tecnologia e cujos registros de passagem gerados automaticamente em antenas integrantes dos sistema Brasil ID estejam consistentes com a rota e com o tempo em rota expressos na origem e destino daquele MDF-e. Existem relatos de que os tempos de viagem entre São Paulo e Salvador foram reduzidos em até 48 horas para veículos pertencentes a transportadoras integrantes do projeto piloto (BAHIA, 2015).

Nessas possibilidades que estão sendo trabalhadas no piloto, está a substituição das etiquetas identificadoras do Registro Nacional de Veículos de Transporte Rodoviário de Cargas (RNTRC) por novas etiquetas, dentro do padrão Brasil ID. Essa simples medida trará todos os veículos rodoviários que realizam transporte de carga dentro do escopo de fiscalização da Agência

3. Daí o rótulo de *passiva*, ainda que existam muitos modelos que são alimentados por bateria.

Nacional de Transportes Terrestres automaticamente ao alcance da possibilidade de realizar registros de passagem de MDF-e de maneira automática, dentro do processo há pouco descrito.

Dessa forma, as possibilidades se acumulam e são de fácil vislumbre: conectar as leituras realizadas em postos de pedágio, balanças, entrepostos e estabelecimentos de transportadoras, órgãos de fiscalização de trânsito... o problema será selecionar quais registros de passagem serão os relevantes, no oceano potencial de leituras positivas.

Do lado das AT existe a possibilidade de, por um lado, facilitar enormemente as verificações físicas – por exemplo, gerando, automaticamente, planilhas de conferência de carga com todos os itens de todas as notas fiscais relacionadas no MDF-e – e, por outro, conseguir mapeamentos de circulação dos DF-e em operações internas, mesmo intramunicipais, mapeamentos que, atualmente, apenas são possíveis nos postos de fronteira interestadual – de manutenção cara e efetividade crescentemente questionada.

Tornar Efetiva a Auditoria Eletrônica

A NF-e já tem dez anos, ou quase (a primeira NF-e com efeitos jurídicos para todos os fins teve seu uso autorizado em 14 de setembro de 1996). Uma constatação impressionante? Falta pouco para decaírem os fatos registrados em uma NF-e emitida depois de haver decaído os fatos registrados nas primeiras NF-e.

Logo depois da NF-e surgiu a Escrita Fiscal Digital (EFD), integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), coordenada pela RFB em cooperação com as UFs.

Estes pouco menos de dez anos alteraram, de maneira significativa, a forma de trabalho das equipes de fiscalização extensiva das AT, encarregadas de auditar os contribuintes de forma a identificar e sancionar aqueles comportamentos em desacordo com a legislação tributária menos evidentes.

A vida do auditor, que antes dependia de intimar o contribuinte para que lhe entregasse seus documentos em papel, para depois, de algum modo, processar os dados daqueles documentos, teve uma reviravolta completa: agora o auditor tem, à sua disposição e já prontos para processamento (ou até, muitas vezes, pré-processados), os livros e os documentos fiscais do contribuinte.

Como o óbvio sempre deve ser dito, sob pena de ser esquecido, inúmeras possibilidades de cruzamento devem ser atendidas em foro de fiscalização intensiva, aquela aplicada automaticamente para todos os contribuintes, gerando indícios que conduzam a atividades de autorregularização nos respectivos domicílios tributários eletrônicos.

Entretanto, ao pensarmos as atividades de fiscalização extensiva, o volume disponível de dados é tal que é necessária a existência de ferramentas de auditoria potentes, um conceito de Auditoria Eletrônica, com cruzamentos já preparados a partir de trilhas bem conhecidas e, mais importante ainda, possibilidade de construção de consultas e cruzamentos *ad hoc*, particularizados por este auditor e para este trabalho, em razão de suas características específicas.

São três desafios expressivos: construir as ferramentas, dotar as AT de infraestrutura de processamento e comunicação capazes de colocar tais ferramentas à disposição e, o mais trabalhoso, treinar o fisco em sua utilização.

Vários casos de cooperação ocorreram nesta área, com a disponibilização de sistemas de auditoria de estados como Minas Gerais e Rio Grande do Sul para outras UFs e, mais recentemente, com a criação de um grupo de auditores estaduais para avaliar a possibilidade de utilizar a ferramenta ContÁgil, da RFB, em auditorias de ICMS.

Ainda assim, existe um longo caminho a ser trilhado, que começa por garantir que as informações dos DF-e e da EFD reflitam a realidade das operações, e passa não somente pelo desenvolvimento de habilidades nas equipes de auditoria fiscal, mas especialmente pela construção de conhecimento sobre o uso efetivo de tais habilidades em conjunto com aquelas informações, o que nos conduz à atividade de mineração de dados.

Minerar Dados

Um aforisma da informática é a expressão “dado não é informação, informação não é conhecimento”.

Bilhões de DF-e e milhares de EFD estão à disposição das AT. Poucas transformam esses dados em algum tipo de informação, de forma incipiente e, via de regra, para encontrar, a partir de cruzamentos relativamente básicos, inconsistências cruzadas, com o objetivo simples (mas importantíssimo!) de garantir que os dados à disposição da AT sejam confiáveis, no sentido de serem consistentes entre si mesmos.

Isto não é suficiente.

Garantir que os dados sejam consistentes entre si mesmos garante apenas isto: que eles são consistentes.

É necessário buscar que, mais do que consistentes, os dados representem efetivamente a realidade das operações, e aquela consistência entre os dados, ainda que constitua condição necessária, precisa ser complementada pela segurança da representação adequada das operações registradas nos documentos fiscais.

Primeiro passo: transformar os dados em informações.

Definir processos que apontem a possibilidade de que exista uma inconsistência de informação, não em um documento contra ele mesmo, por processos aritméticos, não comparando um documento contra uma declaração, por processos que apontam divergência entre declaração (todo) e documento (parte), mas muito mais além: sinalizando que existe uma probabilidade importante de que o conteúdo registrado em um documento não representa a realidade da operação, por razões tais como, de forma exemplificativa e não exaustiva, o desalinhamento da realidade da operação (volume, valores, tipo de produto, etc.) com a realidade do contribuinte, ou desalinhamento da realidade do contribuinte (tipo de operação, parceiro comercial, produtos envolvidos, volume financeiro, valor da operação, etc.) com a realidade do mercado onde se encontra inserido.

Segundo passo: transformar informações em conhecimento.

De posse das informações que indicam possíveis desalinhamentos, é necessário tentar descobrir se tais possibilidades podem ser transformadas em probabilidades importantes.

Para os dois passos, o tipo de ferramenta é semelhante, normalmente dividida em duas grandes famílias: estatísticas e de inteligência artificial.

Ambas as famílias (i) conduzem a resultados semelhantes em termos de acurácia, definida como a confiabilidade do resultado, mas significativamente diferentes, em termos de realidades detectadas (desalinhamentos, na descrição acima, apontados), (ii) demandam investimentos importantes tanto em programas aplicativos quanto em recursos materiais de processamento e (iii) mais difícil de existir na administração pública, requerem recursos humanos em número, capacidade e capacitação suficientes para fazer jus ao desafio. Um cenário ideal contempla a utilização das duas famílias de ferramentas.

Os produtos desse conhecimento para a sociedade em geral e para a AT em particular são inúmeros: uso fiscal em fiscalização extensiva e intensiva, avaliação para concessão e revogação de benefícios fiscais, índice de participação dos municípios no ICMS, pressão tributária, brecha tributária, planejamento da ação fiscal, planejamento da ação de cobrança, determinação de preços máximos na aquisição pública, são algumas áreas tradicionalmente carentes de conhecimento. Academia, outros órgãos da administração pública, imprensa, são exemplos de usuários externos certamente sedentos por tal conhecimento.

A simplificação tributária

O ENCAT, após enfrentar com profissionalismo de muitos colegas e representantes de contribuintes a construção e implantação, com melhorias contínuas, dos documentos fiscais

eletrônicos, abraça, a partir do ano de 2015, um novo desafio: o de simplificar efetivamente o cumprimento das obrigações tributárias, começando pelas acessórias. Esta foi a decisão dos estados brasileiros, reunidos em Salvador por ocasião do ENCAT Bahia, em março de 2015.

Já comentamos anteriormente sobre a importância de buscar que o custo de cumprimento seja baixo o suficiente para tornar o descumprimento desinteressante.

Um bom caminho neste sentido é a simplificação das obrigações tributárias; repetidas manifestações, tanto na imprensa especializada quanto na academia, reportam o sistema brasileiro como alegadamente entre os mais complexos do mundo.

Pouco importa a complexidade relativa do nosso com outros sistemas tributários: tornar simples a informação sobre os fatos geradores e acontecimentos correlatos (obrigações acessórias) e o pagamento (obrigação principal) facilita a formalidade, diminui o custo Brasil e estimula o cumprimento.

No campo das obrigações acessórias, entre as premissas (e promessas, etc.) do projeto SPED estava a redução do trabalho das empresas na prestação de declarações para o Fisco. Pelo que se observou, nesses quase dez anos, pouco foi feito para atender a este objetivo, e hoje as empresas devem entregar, mensalmente, diversos tipos de arquivos, conforme os tributos que devem recolher.

Interessante observar que os arquivos correspondentes a tais declarações, via de regra, de nada servem para as empresas, são desconexos de suas realidades gerenciais. A consequência é que montar tais arquivos, desde o ponto de vista empresarial, trata-se apenas de uma despesa que nada agrega à atividade empreendedora. Como essas informações são montadas, exclusivamente, para atender ao comando legal, sem outro uso dentro da empresa, a qualidade das informações – em outras palavras, a acurácia das declarações referente aos fatos contábeis e fiscais – somente é importante para o Fisco, que tem de investir pesadamente para verificar se tais declarações foram montadas de forma correta, para somente depois ter condições de usar os dados que nelas são informados para a extração de dados e construção de conhecimento.

O Fisco, via de regra, verifica a qualidade desses dados por meio de seu cruzamento com as informações que extraiu de documentos fiscais e algumas outras fontes de que dispõe (por exemplo, financeiras), para assegurar-se da consistência de tais declarações. Seria mais interessante que o caminho inverso fosse construído: o Fisco informa ao contribuinte todos os dados de que dispõe a partir das demais fontes, e solicita ao contribuinte apenas que complemente com os dados e informações que não podem ser extraídos ou deduzidos daquelas fontes.

Esta nova realidade tornaria a operação das empresas mais barata, em virtude da dispensa da necessidade de extrair informações, por exemplo, dos documentos fiscais, e, em consequência, mais vantajoso viver na formalidade.⁴

No entanto, vislumbra-se uma grande vantagem para a AT, que não precisará despender enormes recursos computacionais para assegurar-se de que todos os documentos fiscais de que tem conhecimento foram escriturados, e, mais, corretamente escriturados, dado que o trabalho de escrituração foi realizado por ela mesma, e eventuais discordâncias de entendimento por parte do contribuinte serão apontadas por ele próprio, principal interessado, antes do prazo de pagamento do tributo (tomando-se, como exemplo, um tributo de apuração periódica).

Já no campo da obrigação principal, vamos nos ater ao ICMS. Em qualquer país onde se tenha implantado um imposto multifásico sobre o valor agregado sem dúvida o aspecto mais complexo da regulamentação deste imposto trata dos benefícios. No Brasil, as isenções, os deferimentos e as reduções de base de cálculo. No caso brasileiro, a esta realidade soma-se à substituição tributária, instituto de não muito fácil assimilação por estrangeiros, mas que é um instrumento importante de garantia da arrecadação, pelo menos presumida, em cadeias de valor cuja ponta final é pulverizada.

Esta realidade complexa torna insegura, do ponto de vista jurídico, a vida do contribuinte. Como este pode ter confiança de que classificou corretamente o benefício a que (pensa, pelo menos) teria direito? Em qualquer regulamento de ICMS vamos encontrar situações em que determinada mercadoria poderá ter sua base de cálculo reduzida a zero enquanto outras, classificáveis na mesma posição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), deverão ser tributadas integralmente. Pior, muitas vezes a diferença entre uma ou outra situação tributária resume-se a uma questão que alguns classificariam de pura semântica, como, para usar um exemplo caricato, a diferença entre *bolacha* e *biscoito*.

Esta complexidade resulta da tentativa de usar o ICMS para a implementação do princípio tributário da seletividade. Ainda que desde o ponto de vista acadêmico considerar correta tal tentativa pudesse ser de questionável eficácia, a realidade está posta e o ICMS é, sim, usado com este fim, dado que no sistema tributário brasileiro não existe um imposto monofásico sobre produto específico, por exemplo, incidente sobre a produção ou importação, que teoricamente resolveria este problema.

Esta situação, que ocorre em maior ou menor grau em todas as UFs, poderia ser simplificada se a tributação do ICMS fosse, a exemplo do IPI ou do II, totalmente tabulada, por exemplo, pela NCM. Este é um esforço hercúleo, pois, enquanto por um lado, é evidente que, ainda

4. Assumindo-se, aqui, que o registro formal das operações por meio dos documentos fiscais é uma realidade – para tal, a AT tem o dever de continuar exercendo suas tradicionais ações de fiscalização e auditoria.

que possua mais de dez mil posições, esta nomenclatura não é suficiente para realizar todas as classificações necessárias para o ICMS,⁵ por outro a concessão dos benefícios não foi concebida com a premissa de existir uma codificação da mercadoria aceita universalmente no território nacional.

SEFAZ Nacional

Ainda que a NF-e tenha sido concebida, em 2005, em uma sistemática que cada uma e todas as UFs desenvolvessem uma aplicação para autorizar o uso das notas emitidas pelos contribuintes estabelecidos nos respectivos territórios, identificou-se que muitas UFs não teriam condições de fazê-lo, pelo menos no prazo que se desejava. Este desejo era disponibilizar a possibilidade de uso, para os contribuintes que assim o quisessem, ainda no ano de 2007, em qualquer local do Brasil, e iniciar a obrigatoriedade de uso para alguns ramos de atividade já em 2008.

Para atender a esta necessidade surgiu a ideia da criação de Sefaz virtuais, em que uma AT disponibiliza sua infraestrutura de tecnologia da informação (TI) para que outra AT autorize o uso das NF-e de seus contribuintes (FREITAS, 2007).

A ideia prosperou, resultando na criação de duas Sefaz virtuais para a autorização de NF-e: a do Ambiente Nacional (SVAN), mantida pela RFB, que hoje atende a 3 UFs, e a do Rio Grande do Sul (SVRS), que atende a outras 13 (BRASIL, 2015b).

O sucesso da NF-e serviu de modelo para o CT-e, no qual a SVRS atende a 18 UFs e a Sefaz Virtual de São Paulo (SVSP) a outras 3 (BRASIL, 2015a), e para o MDF-e, em que a SVRS atende às 27 UFs (ENCAT, 2014). Na NFC-e, a SVRS atende, atualmente, a 13 UFs (BRASIL, 2015b), e espera-se que outras UFs entrem em produção, utilizando este ambiente ainda em 2015 (OLLER DE MELLO, et al., 2015).

Este modelo de cooperação nacional evoluiu ao longo dos anos, e a consciência de muitos administradores tributários é que a AT deve focar-se mais no uso dos dados, e não despender esforços importantes de TI na construção de uma aplicação de missão crítica do porte dos sistemas de autorização de uso (OLLER DE MELLO, et al., 2015).

Contudo, à luz do princípio constitucional da economicidade poder-se-ia questionar que uma AT arque com a despesa correspondente ao serviço de autorização de uso de outra AT, seja de outra esfera, caso da SVAN, seja da mesma esfera, casos da SVRS e da SVSP, em vez de usar estes recursos unicamente para o atendimento das próprias necessidades de financiamento público. Este, de fato, foi o questionamento de alguns órgãos de controle interno, o que levou

5. Por exemplo, em alguns casos é interessante distinguir, para efeitos de tributação do ICMS, entre o tipo de embalagem do mesmo produto: sacas de arroz de 60 kg vendidas no atacado e sacos de 1 kg do mesmo arroz vendidos no varejo; a mercadoria é a mesma, logo também o é a NCM.

à assinatura de alguns protocolos de ressarcimento já em 2014, de maneira a que pudesse ser iniciado algum tipo de transferência de recursos entre as AT.

Já em 2013, o ENCAT preocupou-se com esta realidade, que é a de existirem algumas estruturas de uso comum por várias UFs, com necessidade de financiamento que, evidentemente, devem ser suportadas por quem as usa, de maneira proporcional a este uso.

Paralelamente ao ponto do financiamento da estrutura, está a possibilidade de maximizar e alavancar o uso dos dados em forma centralizada, em uma estrutura que esteja focada nos impostos de nível estadual, além de assegurar integração dos sistemas nacionais das AT; em outras palavras, o interesse, ou mesma a necessidade de construir modelo de longevidade segura dos serviços prestados.

Esta preocupação levou à construção, sob os auspícios do BID, da ideia que provisoriamente está batizada de *SEFAZ Nacional*, um organismo das unidades da Federação, por elas mantido e financiado, com o objetivo de prover uma infraestrutura de TI que pudesse ser compartilhada pelas UFs, fora da estrutura de qualquer Secretaria de Estado de Fazenda, Finanças e Tributação específica.

No fim de 2013 e no início de 2014, duas consultorias, financiadas pelo BID, montaram, respectivamente, uma proposta jurídica para a forma legal da entidade, e uma proposta técnica de estrutura administrativa. Essas propostas foram levadas para apreciação dos senhores Secretários, no Confaz, e ainda aguardam deliberação.

Renovar quadros – Grupo Fisco

Ao longo de do presente ensaio, comentamos, algumas vezes, sobre a importância das pessoas que integram o quadro funcional das AT e de seu treinamento.

Outro ponto deve ser abordado com relação a esta matéria: estamos tratando de novas tecnologias, novas ideias, logo é necessário também trazer sangue novo para as AT. Investir na renovação dos quadros do fisco contribui com a inovação e modernização contínuas.

Uma boa estratégia para assegurar quadros renovados com pessoas interessadas, competentes e atualizadas, além da evidente necessidade de uma remuneração interessante ou suficiente para atrair e manter pessoas do mercado, é realizar concursos públicos com poucas vagas e frequentemente, de preferência anualmente, repondo naturalmente e automaticamente as pessoas que se afastam da organização, o que se dá, via de regra, por aposentadoria.

Conclusão: A cooperação como instrumento para a modernização da AT

Como exposto nas seções precedentes, a cooperação entre as AT, sejam de mesma esfera, como as das UFs, seja entre esferas, tem sido uma estratégia vencedora, que tem de ser aumentada e fortalecida.

É necessário introjetar a necessidade absoluta de padrões nacionais. Não se justifica a existência de diferentes documentos, diferentes procedimentos, diferentes entendimentos com respeito ao mesmo tributo – ainda que instituído por diferentes UFs ou diferentes municípios no exercício das respectivas competências tributárias constitucionais: as empresas existem em todo o país e todas desejam crescer e estabelecer-se em outros municípios, e em outras UFs, sem que para isso tenham que se preocupar com aprender como é a realidade tributária na qual acaba de se estabelecer, ou ter de adquirir novos módulos tributários específicos.

Reduzir o custo Brasil pela simplificação tributária, tanto das obrigações acessórias quanto da principal, ainda que possa parecer paradoxal, seguramente aumentará os ingressos tributários, pois são realizações que induzem maior formalidade e cumprimento voluntário. Esta simplificação não significa uma reforma tributária: não é necessário mudar uma linha na estrutura de financiamento público plasmada na Constituição Federal para realizar mudanças significativas que tornarão mais simples a tarefa do contribuinte de cumprir e a tarefa das AT de verificar o correto cumprimento. Cooperação é o caminho para esta modernização.

Ampliar o Risco Subjetivo não significa, necessariamente, ampliar o número de auditores. Diminuída a complexidade das tarefas relacionadas com o tributo, automaticamente, torna-se mais difícil ocultar práticas em desacordo com a legislação. Adicionalmente, cooperação como a que já se construiu entre Suframa e UF no uso dos dados da NF-e para fiscalizar o processo de internalização de mercadorias na Área Incentivada, ou entre transportadoras, ANTT e UF no projeto Brasil ID para usar os dados dos MDF-e em conjunto com as informações sobre o veículo de carga para melhorar os processos logísticos, são práticas que devem ser multiplicadas e envolver mais órgãos e esferas administrativas, direta e indireta, e, sem dúvida as empresas.

O PCE tem tudo para ajudar o país a aumentar a cooperação internacional, cenário em que o Brasil tem desempenhado papel importante junto ao Centro Interamericano de Administração Tributária, especialmente participando de missões com a finalidade de auxiliar outros países na implementação de sistemas de fatura eletrônica.

Descrevemos alguns exemplos e algumas ideias relacionadas com o tema da cooperação fiscal, e como esta cooperação pode levar a melhores resultados para as administrações tributárias brasileiras.

Temos convicção de que este caminho – o da cooperação – é o mais efetivo no sentido da construção de um fisco moderno, efetivo e atuante, com respeito ao contribuinte, e que tenha seu trabalho percebido como justo e bem feito, efetivando assim sua contribuição para o desenvolvimento do país, ou países. Precisamos estar atentos que a cooperação fiscal exige um forte processo de liderança, respeito aos diversos interesses e pensamentos, com foco no interesse comum, e vigilante às diferenças pessoais, mantendo-se equilibradas as relações, o que requer o desenvolvimento do domínio próprio principalmente por parte dos líderes. É preciso perceber a alma que existe por trás de um grupo que coopera e que a mantém sadia.

Referências

BAHIA, Álvaro Antônio da Silva. Palestra: Projeto Brasil-ID - Sistema de Identificação, Rastreamento e Autenticação de Mercadorias. *ENCAT BA*. 2015.

_____. CT-e: Visão Geral de Disponibilidade dos Serviços. Portal Nacional do CT-e. [Online] 2015a. [Acesso em: 07 de abril de 2015.] Disponível em: <<http://www.cte.fazenda.gov.br/disponibilidade.aspx?versao=1.00&tipoConteudo=XbSeqxE8pl8=>>>.

_____. Encontro de Administradores Tributários (ENAT). *Protocolo ENAT 03/2005 (NF-e)*: Protocolo de Cooperação objetivando a implantação da Nota Fiscal Eletrônica. [Online] 27 de agosto de 2005. [Acesso em: 03 de março de 2015.] Disponível em: <https://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/protocolos/ii-2/at_download/protocolo_arquivo>.

_____. NF-e: Visão Geral de Disponibilidade dos Serviços. Portal Nacional da NF-e. [Online] 2015b. [Acesso em: 07 de abril de 2015.] Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/porta/disponibilidade.aspx?versao=0.00&tipoConteudo=Skeuqr8PQBY=>>>.

BRASIL ID. Brasil ID - Sistema Nacional de Identificação, Rastreamento e Autenticação Mercadorias. [Online] 2015. [Acesso em: 18 de abril de 2015.] Disponível em: <<http://www.brasil-id.org.br/>>>.

CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS 115/03*, de 12 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados. [Online] 12 de dezembro de 2003. [Acesso em: 13 de dezembro de 2012.] Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2003/CV115_03.htm>.

_____. *Ajuste SINIEF 07/05*, de 30 de setembro de 2005 - Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. [Online] 30 de setembro de 2005. [Acesso em: 13 de dezembro de 2012.] Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm>.

ENCAT. *Manual de Orientações do Contribuinte*, versão 1.00a. [Online] 11 de dezembro de 2014. [Acesso em: 07 de abril de 2015.] Disponível em: <<https://mdfe-portal.sefaz.rs.gov.br/Site/Documentos#>>.

FREITAS, Vinicius Pimentel de. *Factura Electrónica, Estrategias para la implementación*. 1. ed. Curitiba: Juruá Editorial, 2014. p. 172.

_____. Palestra: Protocolo - SEFAZ Virtual. *ENCAT GO*. 2007.

JESUS, Eudaldo Almeida de. *O compartilhamento e a troca de informações fiscais entre as Administrações Tributárias da União e estados brasileiros: A nota fiscal eletrônica e sua importância*. Brasília: ESAF, 1997. p. 9 a 12.

MAGNAVITA, Sandra. Palestra: Programa Portal Único de Comércio Exterior. *ENCAT BA*. 2015.

OLLER DE MELLO, Newton; DIAS Neto, Luiz; REHEM, Almerindo. Palestra: NFC-e, Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica. *ENCAT BA*. 2015.

SANTIAGO, Silas. Palestra: Simples Nacional: modificações da LC 147/2014 – Documentos Fiscais e Obrigações Acessórias. *ENCAT SP*. 2014.

O Processo Administrativo Tributário como Garantia Constitucional do Cidadão-Contribuinte

Antonia Torquato de Oliveira Mourão

1 Noções Introdutórias

Este trabalho tem por finalidade precípua abordar de forma sucinta e objetiva alguns aspectos relevantes atinentes ao processo administrativo tributário no âmbito estadual. Tal processo deve, necessariamente, pautar-se pelo princípios de natureza constitucional (legalidade, contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição e segurança jurídica), pelos princípios gerais que norteiam a administração pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, interesse público, proporcionalidade e razoabilidade), e ainda, pelos princípios de natureza processual administrativa (motivação, verdade material, valoração das provas, celeridade e gratuidade).

A consecução do trabalho tem fundamento nos estudos, nas reflexões, nos debates e nas críticas ocorridos por ocasião dos *workshops* temáticos sobre Administração Tributária e Contencioso Administrativo Fiscal e Judicial, realizados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), com o objetivo de avaliar o Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil (PROFISCO), com a participação de gestores e técnicos das distintas instituições envolvidas na execução do programa.

Neste sentido, iniciou-se um processo de discussão sobre a necessidade de estruturação e modernização do Contencioso Fiscal das Unidades da Federação (UF), bem como de consulta às várias obras doutrinárias e legislação processual dos diversos entes.

O Estado com fundamento na supremacia do interesse público tem o poder de, pela tributação, retirar parte da riqueza produzida pelo particular. Esse poder, todavia, não é ilimitado, encontrando seus contornos na própria Constituição Federal que consagra os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, definindo as limitações ao poder de tributar e as competências para a instituição de tributos e para a própria repartição das receitas.

A respeito do assunto, Rui Barbosa Nogueira (1995, p.124) nos diz que o “tributo é um dever imperativo, corresponde a uma necessidade vital. Se fosse suprimido acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual”.

Modernamente, o ato de tributação, de arrecadação, possui finalidade precisa no campo social e no campo econômico. Segundo Souto (1993, p. 239), o tributo tem três funções:

- a) fiscal - alimentar a máquina administrativa - princípio da capacidade contributiva;
 - b) fazer justiça social - utilização da receita dos tributos para redistribuição de recursos para toda a sociedade em forma de serviços públicos; c) intervenção na atividade econômica - estimula ou desestimula o exercício de uma atividade [...].
- A cobrança de tributo também é forma de reduzir a quantidade de moeda no mercado (política monetária.)

É importante recordar que tributo, conforme dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional, é:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A pretexto, salienta-se que, em um novo contexto histórico e axiológico do Estado de direito em que vivemos, o conceito de tributos tem seus contornos delineados, nos termos enfatizados por Torres (1985), em legitimidade, legalidade, igualdade e solidariedade, a seguir reproduzidos:

Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo ou com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividade protegidas pelo estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela constituição (p. 306-307).

Hodiernamente, o tributo ainda se constitui em uma das maiores manifestações de poder, tanto no campo econômico, quanto no político, mas possui faceta completamente diferente de outra. Este poder não é absoluto, nem irrestrito existindo as vedações legais como forma de garantir os direitos dos cidadãos, de modo que o Estado não venha a agir de forma arbitrária e ilegal, mas obedecendo às próprias leis, não podendo, assim, jamais ser dada ao tributo a feição de confisco.

Uma vez instituído o tributo, o Estado cria mecanismos para o lançamento do crédito tributário, que poderá ser feito de modo espontâneo, com base em declarações ou documentos

apresentados por livre iniciativa do contribuinte para a apuração do seu devido valor ou por lançamento de ofício. Este é o momento em que o agente do fisco, que representa o Estado, no papel de fiscalizador e por meio de uma ação fiscal, detecta irregularidades em qualquer tipo de operação em que se configura a ocorrência do fato gerador do imposto e que haja presunção de prejuízo ao fisco. O agente fiscal antes de proceder à lavratura do auto de infração deve se cercar de provas legais e procurar ao máximo dar oportunidade ao contribuinte para esclarecer os fatos, com base nas normas vigentes.

Nesse contexto, é importante registrar que, se ocorrer a lavratura de auto de infração, cabe ao contribuinte-autuado a realização de duas condutas: primeiramente, concordando com o disposto historiado no auto de infração efetuar o pagamento do reclamado, quer na modalidade à vista, quer na modalidade parcelamento, na forma da legislação tributária do ente federativo. Por último, não concordando com a autuação, pode o contribuinte apresentar os argumentos de sua discordância, originando, dessa forma, um litígio, um conflito de interesse entre as partes envolvidas.

2 O Processo Administrativo Tributário

Travada a relação contenciosa, inicia-se a formação do Processo Administrativo Tributário (PAT), necessitando, portanto, da intervenção do Estado para solucionar a lide instaurada, a qual pode ser resolvida, tanto em nível de Judiciário, quanto no seio da própria Administração Tributária, por meio de órgão integrante do Executivo denominados em algumas UFs como – “Contencioso Administrativo Tributário” e em outras como “Tribunal Administrativo Tributário”.

Como nos ensina Silva (1991) contencioso deriva do latim *contentio*, indicando o que é litigioso ou relativo à disputa, senão vejamos:

Contencioso é todo ato que possa ser objeto de contestação ou de disputa, opondo-se, ao sentido de voluntarioso ou voluntário, em que não há contestação, nem disputa, ou ao gracioso em que não se admite contenda. [...] Contencioso administrativo assim se designa o órgão da administração pública, a que se atribui o encargo de decidir, sob o ponto de vista de ordem pública e tendo em face de utilidade comum, toda matéria obscura ou controversa ou todos os litígios havidos com o poder administrativo (1991, p. 543).

Vale, ainda, ressaltar que a expressão Contencioso Administrativo é empregada em duas acepções e, por isso é necessário termos sempre em mente que, em sentido *lato* é tomado como contenda, controvérsia, litígio, envolvendo matéria administrativa, litigiosas – esta é a acepção material da expressão; em sentido restrito e ainda, Contencioso Administrativo

designativo da forma de especialização da atividade administrativa ativa, julgar aqueles litígios é pois a aceção formal.

A forma encontrada para a resolução desses conflitos tem embasamento na Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso IV, ao estabelecer que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

Constata-se que foi extraída, da norma constitucional em referência, a interpretação de que o processo administrativo traz em seu bojo a ideia de controle da legalidade dos atos administrativos, assegurando aos administrados, o mesmo direito do contraditório e da ampla defesa.”

Destaca-se que somente a Constituição de 1988 consignou, expressamente, essa garantia aos “litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral”, pois as Constituições anteriores apenas se referiam aos acusados em matéria criminal, daí a fundamentação constitucional do Processo Administrativo.

3 Distinção conceitual entre processo e procedimento no âmbito Administrativo Tributário

Não caberia nos limites deste trabalho um estudo detalhado sobre as diversas posições doutrinárias a respeito da distinção entre processo administrativo tributário e procedimento tributário. Todavia, para melhor entendimento da temática em foco, torna-se importante apresentar alguns contornos das diferenciações existentes sobre eles, pois, em especial no âmbito tributário, processo e procedimento possuem roupagens diferentes, existindo, inclusive, alguns autores que não confirmam a existência de processo na seara administrativa, entendendo que, nessa órbita, sequer existe jurisdição e que o “processo” é exclusivo do Poder Judiciário.

Parte-se para o estabelecimento da compreensão dos termos em ênfases – processo e procedimento, apresentando, inicialmente, alguns entendimentos doutrinários que gravitam em torno deles, dirigindo-se no sentido de que a utilização do termo processo refere-se somente ao âmbito do exercício da função judicial, enquanto procedimento reporta-se às atividades desenvolvidas na órbita administrativa.

Sobre o assunto, Justen Filho (1998, p. 112), em estudo específico sobre o processo administrativo fiscal, posicionou-se com base nos seguintes entendimentos:

A peculiaridade do processo não está em se tratar de uma relação jurídica. Afinal, todo o relacionamento entre Estado e particulares se traduz em uma relação jurídica. Nem há maior relevância, para fins de identificação do processo, na natureza de direito público. Todo o campo do direito público é preenchido por relações com essa característica. O que dá identidade ao processo é uma composição totalmente peculiar e sem paralelo em qualquer outro tipo de vínculo jurídico. O processo vincula três “sujeitos” produzindo situações jurídicas subjetivas favoráveis e (ou) desfavoráveis. O vínculo entre os três “sujeitos” apresenta-se com perfil totalmente ímpar. Cada sujeito assume determinada posição no processo. Não é possível afirmar que as três “posições” processuais sejam intercambiáveis entre si. São situações jurídicas infungíveis. Mais ainda, um dos sujeitos ocupa uma posição jurídica totalmente peculiar. O juiz participa do processo não na condição de parte, mas com autonomia que é da essência e inafastável. O juiz é imparcial, não apenas no sentido de ser-lhe vedado tomar partido, mas também na acepção de que “não é parte”. Ou seja, o juiz não tem interesse próprio no objeto da relação jurídica. Em nenhum outro tipo de relação jurídica um dos pólos é ocupado por um sujeito que não seja parte. O processo é a única hipótese em que tal situação ocorre. Tem-se uma relação jurídica com duas partes e três pólos. Um dos pólos é ocupado por um sujeito que não é parte.

Extraíu-se do proferido por Justen Filho (*op. cit.*), que o processo é um instituto jurídico que tem como um dos pressupostos de sua validade, a existência da figura de um juiz, como terceiro para resolução da lide, gravado da característica primordial da imparcialidade, com o objetivo de assegurar maior garantia ao exercício do devido processo legal.

Destaca-se, do magistério anteriormente referido, o juízo de que, nas lides administrativas, a autoridade responsável pela resolução das contendas teria interesse próprio a defender, restando, portanto, comprometimento a imparcialidade necessária para garantia dos direitos dos administrados.

Trilham nessa mesma linha de pensamento, Grinover, Cintra e Dinamarco (1996, p. 280):

Processo é um conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.).

Na esfera administrativa tributária, não mais subsiste a tese de que o processo é exclusividade do Poder Judiciário, existindo, todavia, diferenciações claras e distintas entre processo e procedimento tributário, o que, por concordar-se com o mesmo entendimento, faz-se, agora, um aporte nas lições de Marins (2001) que, com muita propriedade, afirma que, antes da fase judicial, ocorre o fenômeno da metamorfose de procedimento para o processo administrativo tributário.

Para Marins (2001, p.158), a diferenciação entre procedimento e processo de que se cuida reside, basicamente, no amparo de três (3) regimes jurídicos:

Procedimento, enquanto caminho para consecução do ato de lançamento (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidade);

Processo, como meio de solução administrativa dos conflitos fiscais; e Processo, como meio de solução judicial dos conflitos fiscais.

Processo e procedimento tributário são marcados por etapas distintas, e o procedimento fiscal tem caráter fiscalizatório, apuratório, voltado para a finalidade de preparar o ato de lançamento tributário, enquanto o processo refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico para a solução das lides fiscais formalizadas perante a Administração Tributária.

As lições de Marins (2001) apontam no sentido de que o procedimento administrativo é constituído por atos realizados pelos agentes tributários que vão, desde o início do procedimento fiscalizatório até a formalização do crédito tributário pelo lançamento, em obediência ao que dispõe o art. 142 do CTN.

Porém, o atuado pode não quitar o reclamado no lançamento tributário, por não concordar com o ali historiado, entendendo-o eivado de equívocos, erros ou mesmo abuso de poder por parte da administração fazendária, momento em que instaura, formalmente, o processo administrativo tributário, via impugnação.

A partir da resistência formal ao lançamento tributário, instaura-se a etapa litigiosa, formando-se o denominado processo, na acepção utilizada neste trabalho, como desdobramento do *due process of law*. Nesse exato instante, visualiza-se com clarividência a diferenciação entre o procedimento, enquanto atuar o agente do Estado, fase inquisitória, apuratória e outra, com a coexistência do processo, com a vertente da resistência ao lançamento antes constituído.

Resta, portanto, explicitar, com base no exposto neste tópico, que a resistência do contribuinte ao lançamento tributário é que faz ocorrer a metamorfose do procedimento para processo, em sintonia com o que preleciona Marins (1998, p. 25): “no instante em que o percurso destinado

a emissão do ato de lançamento tributário se torna litigioso, altera-se a natureza jurídica da relação dinâmica que se transmuda de procedimento para processo.” De fato, comungam-se, *in totum*, os ensinamentos que diferenciam o binômio processo e procedimento, tendo como liame a resistência do administrado por meio da impugnação, inconformismo esse julgado pelos órgãos administrativos competentes

4 Princípios norteadores específicos do Processo Administrativo Tributário

O Processo Administrativo Tributário rege-se pelos seguintes princípios específicos, a saber: Princípio do Devido Processo Legal; Princípio da legalidade; Princípio do Duplo Grau de Cognição; Princípio da Oficialidade; Princípio da verdade material; Princípio da gratuidade; Princípio do formalismo moderado; Princípio da Motivação; Princípios do contraditório e da ampla defesa.

4.1 Princípio do Devido Processo Legal

Conhecido também como *due process of law* esse princípio é consagrado no Brasil como derivado do sistema jurídico democrático de direito em que se vive, tendo sido previsto constitucionalmente no art. 5º, LIV (BRASIL, 1988), quando ali se preceitua que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” É o princípio do devido processo legal uma garantia ao cidadão contribuinte de que o tributo somente será arrecadado aos cofres públicos com a verdadeira subsunção do fato à norma e nunca como instrumento convalidador de abuso ou desvio de conduta funcional.

É imprescindível, portanto, que o ordenamento jurídico preveja procedimentos, não só fiscalizatórios, como processuais, para que o sujeito passivo tenha direito a um processo fundamentado no ideário de justiça fiscal ética e justa.

O devido processo legal, no âmbito tributário, é a marca indelével da aplicação da justiça fiscal, pois, por meio dele, permite-se a administração controlar a legalidade do lançamento tributário, com a participação dialética do contribuinte, munindo-lhe de todas as garantias legais, de modo a somente ingressar com uma execução forçada para apoderamento do patrimônio do contribuinte, mediante apreciação do processo administrativo tributário.

4.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade constitui-se um dos alicerces do Estado de Direito, norteando todas as suas funções, sendo veiculado no art. 5º, II da atual Carta Constitucional, a seguir reproduzido:

Artigo 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:

[...]

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Em matéria tributária, existe o alcance de determinar que ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo, ou a pagá-lo a maior, senão em virtude de lei.

4.3 Princípio do Duplo Grau de Cognição

O princípio do Duplo Grau de Cognição traz como pressuposto básico a ideia de que uma decisão judicial ou administrativa pode, nas formas e parâmetros legais estabelecidos, ser submetida a uma nova apreciação. Traz, assim, em seu bojo, a concepção de revisão da decisão anteriormente prolatada, cujo objetivo é conferir maior qualidade e certeza jurídica aos julgamentos.

O princípio do duplo grau de cognição é, portanto, aquele arcabouço jurídico que oferta aos contribuintes o meio processual utilizado para solicitar aos órgãos judicantes a revisão do julgamento que, em primeira instância, foi integral ou parcialmente desfavorável ao contribuinte, de modo que essa decisão seja reapreciada, re julgada pelo órgão colegiado competente.

4.4 Princípio da Oficialidade

O princípio da oficialidade como específico do processo administrativo significa que reina neste, diferentemente do processo judicial, que é fundamentado no princípio dispositivo, o impulso oficial da Administração Pública. O impulso oficial consiste na obrigatoriedade da Administração, em razão do interesse público em promover a impulsão oficial do processo, quer este tenha sido instaurado pelo administrado, quer pela própria administração.

4.5 Princípio da verdade material

No âmbito do processo administrativo tributário, forte é a presença do denominado princípio da verdade material, correspondendo aqui a todo esforço feito pela autoridade julgadora no sentido de conhecer a verdade dos fatos, verificando, portanto, a aplicação da lei ao caso concreto.

No processo tributário, a verdade material tem íntima correlação com a matéria probatória, no sentido de que também é dever da autoridade julgadora, para bem firmar seu livre convencimento, atentar para a produção de todas as provas e fatos que estejam ao seu alcance, de modo a trazer aos autos, as provas que sejam capazes de efetivamente influenciar na decisão, aptas, assim, a assegurar a ocorrência efetiva do fato gerador. É indispensável registrar que, no caso de a autoridade julgadora determinar a produção de prova pericial no curso do processo, esta deverá ser carreada aos autos e ofertado ao sujeito passivo o conhecimento sobre ela, em sua integralidade, tudo para que este tenha condições de contraditá-las, exercendo, assim, ampla possibilidade de defesa.

4.6 Princípio da gratuidade

O processo administrativo tributário, tendo como foco principal a aplicação da justiça fiscal por meio do autocontrole dos atos dos agentes públicos fazendários, em atendimento ao próprio interesse público, deve pautar-se pelo critério da proibição de despesas processuais.

4.7 Princípio do formalismo moderado

Para bem entender este princípio, deve-se ter em mente que o processo administrativo tributário almeja a realização plena da justiça fiscal, sendo necessário, para isso, que o Estado se instrumentalize corretamente, tanto para cobrar o tributo, quanto para proceder ao autocontrole do ato de lançamento.

Nesse contexto e objetivando atingir a justiça fiscal em sua maior amplitude, não pode o Estado fomentar entraves que venham a impedir o acesso do administrado às buscas de seus direitos, daí porque o processo administrativo tributário deve se pautar de forma simples, clara, sem a necessidade imperiosa de teses jurídicas, tudo apenas com conteúdo necessário para conferir certeza e segurança aos que prolatam julgamento.

4.8 Princípio da Motivação

Sob a ótica do processo administrativo tributário, pelo Princípio da Motivação, permite-se ao cidadão-contribuinte, que litiga administrativamente, conhecer as razões e os fundamentos da decisão proferida, de modo a viabilizar em toda extensão o direito de defesa. Motivar significa fazer expressa subsunção dos fatos à norma, indicando fundamentadamente os dispositivos legais que ampara a decisão no mundo jurídico.

4.9 Princípios do contraditório e da ampla defesa.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa representam um corolário do princípio do devido processo legal e fazem parte dos direitos fundamentais protegidos na Carta Magna de 1988, quando, no art. 5º, inciso LV, refere que “aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

O princípio em estudo representa a garantia de que a autoridade julgadora tem o dever de apreciar tudo o que foi trazido aos autos como instrumento de defesa, para comprovar a procedência das alegações do cidadão contribuinte.

5 O Federalismo Brasileiro

O objetivo deste capítulo é demonstrar que o Estado Brasileiro está estruturado em três níveis de governo, com competências privativas, comuns ou concorrentes, razão pela qual poderão legislar sobre as matérias ou temas que lhes são afetas.

A Constituição de 1988, no art. 1º combinado com o art. 18, dispõe que a República Federativa é formada pela união insolúvel dos estados, municípios e do Distrito Federal, todos dotados de autonomia, *in verbis*:

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

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.

Assim, o federalismo brasileiro possui três diferentes níveis de governo (União, estados-membros/Distrito Federal e municípios), proporcionando aos entes locais uma maior possibilidade de se auto organizarem, posto que a própria Constituição Federal atribuiu autonomia àqueles.

Os estados-membros/Distrito Federal, por sua vez, organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios da Constituição Federal, devendo exercer as competências que não lhes sejam vedadas (Art. 25, § 1º da CF/88).

Já com relação aos municípios, a Constituição de 1988 traz diversos preceitos em que é expressa a obediência desses aos dois graus de organização política vertical superior como, por exemplo, o próprio teor da lei orgânica municipal (caput do art. 29), os programas de saúde, ensino e a proteção do patrimônio histórico cultural (art. 30, VI, VII e IX), a função suplementar às legislações da União e dos Estados (art. 30, II), etc. Desse modo, assim como nos Estados, a autonomia dos municípios se apresenta muito restrita, limitando-se somente à legislação de caráter indiscutivelmente local, pondo em cheque, inclusive, a real utilidade das Câmaras de vereadores ao discutirem as questões da cidade. Mas mesmo nesses casos, as normas municipais deverão prestar obediência irrestrita aos princípios gerais da Constituição Federal e da Constituição Estadual.

Dito isto, tem-se que todos os entes poderão legislar sobre processo administrativo-tributário, estabelecendo normas específicas que deverão ser observadas por ocasião da lavratura dos autos de infração relativos a cada tributo de sua competência.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Com relação aos Estados, vale destacar que há 27 leis estaduais, cada uma tratando do processo administrativo tributário pertinente ao lançamento efetuado por meio da lavratura de auto de infração, sobre repetição de indébito e/ou consulta.

A Constituição Federal de 1988 modificou profundamente a posição institucional dos municípios no Brasil, ao incluí-los no conceito de Federação, conforme os arts. 1º e 18, já transcritos, com competências tributárias, isto é, com a possibilidade de instituírem tributos, bem como regular o respectivo processo administrativo tributário referente aos tributos de sua competência.

6 Das Assimetrias

Conforme demonstrado no capítulo anterior, a estrutura do Estado Brasileiro propícia a promulgação de leis regulando o Processo Administrativo-Tributário relativo a cada ente federativo, fato que gera edição de normas fixando prazos, criando recursos ou estabelecendo ritos diferenciados.

Após a realização de um diagnóstico do perfil dos contenciosos fiscais das UFs pelo recém Colégio dos Contenciosos Tributários dos Estados (CCONT), junto ao CONFAZ e por ocasião do *Workshop* Temático sobre Administração Tributária e Contencioso Administrativo Fiscal e Judicial, ocorrido em Brasília, no período de 7 e 8 de agosto de 2014, verificou-se a existência

de deficiência de infraestrutura, complexidade das legislações e constantes alterações das legislações do direito material, morosidade, pouca transparência e publicidade na tramitação e nos atos do processo administrativo no âmbito dos contenciosos, baixa integração com as áreas de arrecadação, fiscalização, tributação e com as Procuradorias Fiscais Estaduais, até mesmo entre a 1ª e 2ª Instância dos próprios órgãos de julgamento, processo arcaico, posto que ainda tramita em meio físico na maioria dos estados e pouca interatividade institucional dos contenciosos.

À guisa de explicação, existem 27 contenciosos estaduais com igual número de legislações tributárias diferentes, que não são minimamente integradas e harmonizadas, gerando, dessa forma, insegurança jurídica, o que impacta negativamente no ambiente de negócios, elevando o custo-país.

Este fato onera a atividade do contribuinte, posto que ele próprio não terá condições de defender-se sozinho nem, tampouco, um advogado terá pleno conhecimento de todas as legislações materiais e processuais de cada ente, fato que demanda a contratação de um profissional em cada estado.

Por óbvio que não o presente trabalho contempla somente as principais ou as mais evidentes diferenças ou assimetrias existentes entre todas as legislações relativas ao processo administrativo-tributário (federal, estadual e municipal), posto o excesso de legislações nos três níveis de governo, em especial no âmbito estadual impossibilita a realização de uma análise pormenorizada.

Assim, visando delimitar o escopo deste artigo, optamos por analisar somente alguns aspectos do processo administrativo tributário no âmbito das legislações estaduais, até porque o tema é rico e abrangente, necessitando restringi-lo.

Com o objetivo de imprimir um caráter didático, foram identificadas que as principais assimetrias de ritos procedimentais dos contenciosos existentes entre as legislações estaduais podem ser classificadas em quatro grandes grupos, a saber: a) Das defesas e dos recursos b) Dos prazos processuais; c) competências; d) estrutura, organização e funcionamento,

6.1 Das defesas e dos recursos

A primeira contestação, que é apresentada em 1ª Instância, em algumas legislações denomina-se defesa, em impugnação ou reclamação.

O contribuinte pode impugnar, via de regra, no prazo de 30 dias, o auto de infração, momento em que se instaura o processo administrativo tributário, de rito contencioso, durante o qual poderão ser realizadas perícias ou produzidas as provas necessárias à ampla defesa.

Quanto aos recursos para a 2ª Instância, quando interposto pelo contribuinte, são chamados de voluntário, ordinário ou recurso de revisão; quando as decisões são contrárias à Fazenda Pública, o próprio julgador singular ou monocrático interpõe recurso de ofício ou recurso de reexame necessário. Das decisões das Câmaras de Julgamento cabe para o Conselho Pleno ou Câmara Superior recurso especial, extraordinário ou recurso de revisão. Há ainda a possibilidade de o contribuinte interpor embargos de declaração ou pedido de esclarecimento.

Embora os recursos existentes acima citados visem à reforma da decisão recorrida, não há uma padronização quanto aos fundamentos de admissibilidade, fato que causa, sem dúvida, certa dificuldade de natureza processual, ou seja, a legislação de cada ente dá denominação diferente para o mesmo tipo de recurso, evidenciando, assim que não há uma similitude com os recursos instituídos no Código de Processo Civil nem mesmo com a legislação de regência do PAT federal.

6.2 Dos prazos processuais

Analisando-se as legislações relativas aos processos administrativos-tributários de cada estado, verifica-se que os prazos processuais para impugnar variam de 10 (dez) a 30 (dez) dias, sendo, permitidas prorrogações, em alguns casos.

Já para recorrer estes variam de 15 (quinze) a 30 (dias). Há outros prazos que variam de 5 (cinco) a 15 (quinze dias) para outras espécies de manifestações, tais como embargos de declaração, manifestação acerca do laudo, pedido de esclarecimento, entre outros.

Fica evidenciado, então, que não há uma uniformidade de prazos, fato que, além de determinar uma maior ou menor celeridade processual, pode induzir a perda dele, revelando a existência no âmbito da federação uma multiplicidade de recursos com denominações e prazos diversos, cujo objetivo é o mesmo, resultando na baixa eficiência e alta litigiosidade existentes hoje no País.

6.3 Competências

Os contenciosos estaduais, via de regra, tem competência para apreciar e julgar os lançamentos tributários oriundos da lavratura de autos de infração, bem como em alguns órgãos de julgamento também podem apreciar e julgar os pedidos de restituição decorrentes do pagamento de autos infração. E, ainda, responder às consultas formuladas pelos contribuintes.

Este fato pode, além disso, causar transtorno aos contribuintes, pois este não saberá ao certo a quem se reportar quando estiver impugnando um lançamento que não foi decorrente da lavratura de auto de infração.

6.4 Estrutura, organização e funcionamento

Dos 27 contenciosos estaduais existentes, atualmente, 9 estão estruturados sob a forma de tribunal, enquanto os demais sobre a forma de um órgão vinculado ao Secretário da Fazenda, sob a denominação de contencioso administrativo tributário ou conselho de recursos tributários.

É importante destacar que todos os órgãos de julgamento têm legislação própria, no entanto, não há autonomia financeira ou administrativa. Contudo, os servidores que desempenham as atribuições de julgador ou conselheiro tem a autonomia quando proferirem suas decisões, estando adstrito somente à legislação tributária e processual vigentes. Referidos servidores não podem desempenhar outras funções que não as de julgador, desempenhando exclusivamente a atividade de julgamento, estando, portanto, impedido de atuar no lançamento, como autoridade lançadora ou na atividade de consultoria tributária, na área de tributação.

Esta medida visar assegurar a imparcialidade do julgador.

Outro aspecto relevante e que deve ser enaltecido diz respeito à composição dos órgãos colegiados. Em sua grande maioria, as Câmaras ou Turmas julgadoras são formadas, paritariamente, por representante do Fisco e das Entidades de Classes.

Este aspecto imprime aos Contenciosos que se encontram, assim, estruturados uma participação democrática, pois há uma igualdade de representação, não havendo preponderância de representação.

Outro traço marcante em alguns contenciosos relaciona-se ao fato de alguns possuírem grupos de peritos. Assim, sempre que em uma contenda for imprescindível a realização de perícia e esta demandar conhecimento contábil, esta será realizada no próprio órgão. Não há necessidade de designar um contador ou servidor formado em Ciências Contábeis pertencente aos quadros do Estado para desempenhar tal mister.

Verifica-se que, apesar das assimetrias acima enumeradas, há no Processo Administrativo Estadual diversos pontos de convergência posto que, muitas das legislações processuais estaduais foram editadas posteriormente ao Decreto-Lei nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e à Constituição Federal de 1988.

Não obstante, tramita na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, proveniente do Senado Federal, o Projeto de Lei Complementar nº 381, de 2014, de autoria do Senador Vital do Rego, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, estados, Distrito Federal e dos municípios.

Em sua justificativa, afirma o autor a intenção de assegurar aos litigantes em processo administrativo fiscal o devido processo legal, o contraditório e ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes.

Sem adentrar no mérito da justificativa apresentada, ressalta-se que o referido projeto tem gerado bastante polêmica junto à Receita Federal do Brasil, estados, Distrito Federal e municípios, quanto à constitucionalidade da proposta, aumento de despesa para os municípios e repercussão sobre a autonomia de tais unidades federadas subnacionais, posto que poderá representar uma usurpação de suas competências.

Convém esclarecer que todas essas preocupações externadas pelos entes federados desencadearam estudos no âmbito do CONFAZ, que resultaram na elaboração de uma proposta de substitutivo de lei complementar afastando os pontos considerados controversos.

Considerações finais

Ao longo deste artigo, pretendeu-se demonstrar que a Constituição de 1988 promoveu uma alteração na organização da forma federativa do Estado, cujo traço principal e mais marcante que se extrai dessa Carta é o fortalecimento da União em relação às outras unidades da Federação (Estados, Distrito Federal e municípios).

Não obstante o exposto, há de se reconhecer que a competência tributária própria conferida aos entes subnacionais pela CF/88 não lhes assegura a autossuficiência e as condições necessárias para o cumprimento de todos os seus encargos.

O Constituinte expressou, no art. 25, § 1º, a opção por não enumerar uma a uma as atribuições dos Estados-membros, resumindo-se a lhes reservar todas as competências que não lhes sejam vedadas pela Constituição (competência residual ou remanescente).

Verifica-se que o Governo Central mantém, hoje, hegemonia na atividade legislativa em todos os níveis, posto que pode exercer sua competência legislativa de forma privativa, comum ou concorrente.

Analisada sob o aspecto político-administrativo, parece que a estruturação da Federação Brasileira tem suas vantagens quanto ao atendimento das demandas locais ou regionais, não ficando concentrada em um poder central, distante das realidades estaduais ou municipais.

No entanto, sob o aspecto legislativo, cria a possibilidade de todos os entes legislarem sobre os mesmos temas, posto que algumas matérias estão classificadas na Constituição Federal com

competências concorrentes, cabendo à União editar normas gerais federais para regulação de determinados temas na parte que é comum, permitindo apenas a veiculação das tais normas, bem como de não restringirem a atuação conjunta dos demais entes federativos na regulamentação dos temas, dentro de seus respectivos âmbitos de interesse.

É o quanto afirma, por exemplo, José Afonso da Silva:

Não é, porém, porque não consta na competência comum que os Estados e Distrito Federal (este não sobre polícia militar, que não é dele) não podem legislar sobre esses assuntos. Podem e é de sua competência fazê-lo, pois que nos termos do § 2º do art. 24, a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui (na verdade até pressupõe) a competência suplementar dos Estados (e também do Distrito Federal), e isso abrange não apenas as normas gerais referidas no § 1º desse mesmo artigo no tocante à matéria neste relacionada, mas também as normas gerais indicadas em outros dispositivos constitucionais [...].

No campo administrativo, a Constituição Federal de 1988 conferiu a cada ente competência para legislar sobre matérias que lhes sejam pertinentes e o poder de estabelecer e gerir a própria estrutura, organizar a máquina pública, além de ter fonte de arrecadação própria.

Conforme restou demonstrado, cada unidade subnacional tem competência legislativa para editar as normas relativas ao processo administrativo tributário e o órgão competente para julgá-lo.

Diante dessa realidade, e a partir de uma análise das legislações processuais dos 27 Estados, e considerando ainda o *Workshop Temático sobre Administração Tributária e Contencioso Administrativo Fiscal e Judicial*, já citado anteriormente, verificou-se a existência de deficiência de infraestrutura, complexidade das legislações e as constantes alterações das legislações do direito material, morosidade, pouca transparência e publicidade na tramitação e nos atos do processo administrativo no âmbito dos contenciosos, baixa integração com as áreas de arrecadação, fiscalização, tributação e com as Procuradorias Fiscais Estaduais, até mesmo entre a 1ª e 2ª Instância dos próprios órgãos de julgamento, processo arcaico, posto que ainda tramita em meio físico na maioria dos estados e pouca interatividade institucional dos contenciosos.

Referidas constatações exigem um posicionamento por parte dos gestores das Administrações Tributárias Estaduais, que deverão adotar as providências no sentido de minimizar as assimetrias existentes, visando simplificar o sistema, imprimir maior transparência, integrar e harmonizar as legislações, criar uma maior cooperação e integração entre os órgãos de julgamento, intensificar esforços no sentido de modernizar, informatizar e implementar o processo

administrativo tributário eletrônico integrado às diversas áreas dos contenciosos tributários em bases harmonizadas e utilizadas por todas as Unidades Federadas, com especificações funcionais comuns, modernizar a infraestrutura, capacitar e aperfeiçoar o corpo técnico, e por último diminuir a burocracia do sistema processual-administrativo tributário vigente.

Por fim, a adoção das medidas supracitadas por parte dos Gestores Fazendários revela o compromisso de orientar mudanças concretas e factíveis para o aperfeiçoamento do atual modelo dos contenciosos no âmbito da federação, fundamentando-se nos pilares da simplificação, da transparência, da segurança jurídica e da justiça fiscal.

Referências

BASTOS, Celso Ribeiro e Martins, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. II vol. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido R. *Teoria Geral do processo*. 12ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 1996.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *Transparência Fiscal e Desafios do Contencioso Tributário*, Disponível em: <<http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/...patp/1...%20Eurico.../download>>

MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário*. Champagnat: Universitária, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

REVISTA DOS TRIBUNAIS, São Paulo, n.14-15, p. 187-196, abr./set. 1979.

Relatório do Workshop Temático sobre Administração Tributária e Contencioso Fiscal, Administrativo e Judicial, Brasília, 7 a 8 de agosto de 2014.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ - Lei do Contencioso Administrativo Tributário, Lei 12.732/97. SEFAZ. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/contencioso/gerados/legislacao_leis.asp> Acesso em: 13 maio 2015.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

Contencioso Tributário e as Deformidades do Sistema Tributário Brasileiro

Eurico de Santi

Fundamentos da Formação do Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT)

A exposição das deformidades do Direito Tributário brasileiro nos permitiu identificar os principais problemas concretos a serem enfrentados. Este diagnóstico deve ser aliado à compreensão de que a nova posição socioeconômica que o Brasil logrou alcançar exigirá, nos próximos anos, a realização de grandes projetos, cuja arquitetura financeira dependerá, crescentemente, da previsibilidade e da confiança na aplicação do direito tributário. São desafios que demandam novas respostas do direito tributário.

Após cinco anos de estudos, que incluíram pesquisas empíricas, sobre a experiência internacional e análise crítica de inúmeros relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) identificou que a saída mais eficiente e estratégica para o país envolve a construção de confiança entre fisco e contribuinte por meio da transparência fiscal.

Nesse sentido, com o escopo de intervir em instituições de modo a impulsionar uma competição saudável por cada vez mais transparência fiscal, o NEF criou o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros (ICAT), elaborado com o objetivo de medir e incentivar a transparência das instâncias administrativas que julgam processos tributários nos estados e municípios.¹

A construção do ICAT ocorreu a partir de um longo processo de investigação, o qual se iniciou em 2012 e esteve, inicialmente, ligado ao projeto Índice de Transparência e Cidadania Fiscal

¹ Disponível em: <http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/arquivos/anexos/icat_versao_1_14_05_2013.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2014

(ITCF)². Neste capítulo, buscou-se mostrar os resultados e, em seguida, expor os principais pontos do processo de pesquisa que levou à criação do ICAT.

O primeiro desafio do ICAT foi definir que critérios deveriam ser utilizados para a mensuração e o incentivo da transparência, isto é, seria preciso determinar as informações especialmente relevantes de se divulgar para beneficiar fisco, contribuinte e, sobretudo, para melhorar o diálogo entre ambos.

Assim, foram estudados casos da experiência internacional, realizadas pesquisas empíricas sobre os gargalos do contencioso tributário no Brasil e estabelecido um intenso diálogo com os principais atores envolvidos no contencioso administrativo tributário.

Com base nessas pesquisas, identificou-se a importância do diálogo e da transparência como elementos capazes de transformar o contencioso administrativo fiscal no país. Não basta que o contribuinte conheça a lei abstrata: é fundamental que ele saiba como suas ações futuras serão julgadas pelo fisco.

Nesse sentido, o objetivo do NEF com a construção do ICAT é justamente viabilizar a identificação dos critérios que agentes da administração fiscal usam para a interpretação das normas, os quais ainda são extremamente contingentes, o que se constitui em um dos principais motivos do excesso do contencioso fiscal no Brasil.

Notou-se que a publicação de documentos fiscais, como decisões de segunda instância, decisões de primeira instância e ampla transparência dos critérios legais utilizados nos autos de infração, tornam possível apontar com precisão situações de maior contingência e, assim, propor soluções para o problema da litigiosidade no Brasil.

Vale destacar a importância de se realizar ações preventivas. Contribuintes não procurarão com tanta frequência o contencioso se tiverem ao seu alcance informações sobre julgamentos administrativos tributários que mostram que a grande maioria das decisões a favor do fisco são coerentes com autos de infração lavrados corretamente.

O potencial da transparência é maior do que se imagina, uma vez que legitimidade caminha lado a lado com a eficiência. Pesquisas empíricas³ mostram que quanto mais legítima aos olhos do cidadão for a tributação – e isso envolve necessariamente um incremento da transparência – maior o nível de cumprimento voluntário de normas tributárias. Nesse sentido, a transparência fiscal é o caminho mais eficiente para o aumento da arrecadação.

2. Projeto da Comissão de Gestão Fazendária (COGEF) e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) que tem como objetivo mensurar a capacidade dos sites dos fiscos e portais de transparência das unidades federadas de expor informações relevantes sobre receita e gasto público de modo compreensível para o cidadão. O ITCF retrata o grau de transparência fiscal de cada unidade federada.

3. ALM, James *et al.* (2014).

Gritando Fogo em um Teatro Lotado: Desafios para Publicação dos Autos de Infração e das Decisões de Primeira Instância Administrativa

O ICAT busca verificar se os *sites* dos fiscos estaduais disponibilizam informações de relevância fundamental para a superação de gargalos do contencioso, como autos de infração, decisões de primeira e segunda instância, resultados, andamento, pautas e estoque e tempo do processo. Essa estratégia serve para estimular formas de regulação da qual participam diversos atores sociais que podem, por exemplo, utilizar táticas como o “*naming and shaming*” (nomear e envergonhar) para impulsionar uma competição saudável entre estados por mais transparência no contencioso administrativo.

Mecanismos como o ICAT podem ser importantes para que se possa passar de uma administração fundamentada no controle por meio de regras (foi visto que o excesso de regras pode gerar menos controle) para uma gestão que leve em conta procedimentos e é orientada pelo controle institucional e social *a posteriori*.

Insiste-se, por exemplo, na importância do amplo acesso aos documentos fiscais de aplicação do direito. A disponibilização desses documentos – além de ajudar a prevenir a ocorrência de obtenção de vantagens indevidas – é o melhor caminho para lidar com o problema da falta de uniformidade de critérios de interpretação da lei tributária pelo Fisco. Este é, de fato, um grande obstáculo atual à eficiência da administração fiscal brasileira.

Um debate público informado sobre as diferentes interpretações dos auditores fiscais sobre normas tributárias é a maneira mais democrática de se estabelecer padrões de interpretação razoavelmente uniformes. A Lei de Acesso à Informação (LAI) fornece as condições para isso: mesmo ao se acatar a ideia de que há dados nos autos de infração e nas decisões de primeira instância que são sigilosos (como nome da empresa ou valor da autuação), a LAI exige que a administração fiscal disponibilize as partes não sigilosas do documento.

Ainda assim, muitos empresários e administradores públicos se opõem à publicidade de tais documentos. O principal argumento em defesa do sigilo é o de que disponibilizar esses documentos poderia provocar percepções equivocadas no mercado acerca da situação das empresas. Isso decorreria do fato de que, na grande maioria das vezes, os autos de infração e as decisões de primeira instância ainda são atos precários que, no fim do processo administrativo, após decisão de segunda instância, acabam por resultar no pagamento de um valor muito menor que aquele inicialmente exigido, sem contar os inúmeros casos em que tais atos são mal elaborados e, por isso, cancelados. A publicidade provocaria, então, um pânico desnecessário. Lembrando a célebre frase de Oliver Wendel Holmes, seria como “gritar fogo em um teatro lotado.”⁴

4. Ver: De Santi e Pacheco, (2013).

Joseph Stiglitz, que recebeu prêmio Nobel de economia, resolve o dilema anunciado por Holmes de um modo interessante. Segundo ele, é plausível dizer que gritar “fogo” em um teatro pode gerar pânico e, portanto, grandes prejuízos. Contudo, isso não implica a constatação de que não se deve avisar as pessoas que há fogo, para que possam evacuar ordenadamente o lugar. Em outras palavras, ao invés de questionar “devemos disponibilizar autos de infração e decisões de primeira instância?”, a Administração Pública brasileira deve passar a perguntar “como podemos disponibilizar essas informações?”.⁵

Na verdade, existe um problema de fluxo de informações. O esforço da Administração Pública em manter o segredo acaba por gerar em algumas ocasiões o “vazamento” de informações escassas (por isso, valiosas) e, outras vezes, a exposição momentânea de grande quantidade de dados. É este fluxo instável que causa pânico e rupturas drásticas. Procedimentos democráticos geram um fluxo contínuo de informações (que, por serem públicas, perdem o “valor de troca”), o qual permite a compreensão contextual dos dados por parte dos cidadãos. Se as pessoas tiverem sempre acesso aos autos de infração e às decisões de primeira instância (ou, ao menos, à parte não sigilosa de seu conteúdo) compreenderão, paulatinamente, que o seu valor frequentemente não corresponde ao montante a ser efetivamente pago e, também, poderão exigir mais zelo em sua elaboração.⁶

Diz-se que hoje, no Brasil, os cidadãos não confiam nas instituições públicas. O primeiro passo para a mudança deve ser dado pelo estado. A Administração Pública tem de confiar nos cidadãos e em processos democráticos. Cidadãos podem sopesar evidências e tomar boas decisões. Para isso, precisam apenas ter acesso às informações necessárias, tal como manda a LAI.⁷

Metodologia de formação do ICAT e aferição da transparência nos anos de 2013 e 2014: excelente experiência no incremento de transparência e na divulgação de boas práticas

O ICAT dos estados brasileiros parte da premissa de que as informações requeridas são públicas e devem ser transmitidas pela transparência ativa do Estado a todos os seus cidadãos.

Dessa forma, o Índice pretende identificar se informações relevantes estão presentes nos *sites* públicos dos estados livre de obstáculos, como necessidade de cadastro ou acesso especial por alguns contribuintes.

Tais informações, identificadas como essenciais para se alcançar com transparência a aplicação da legislação tributária, foram organizadas em duas principais categorias: os “bancos de dados” e os “critérios”.

5. Idem.

6. Ibidem.

7. Ibidem.

O nível mais alto de pontuação refere-se aos bancos de dados que compõem a base das informações de um contencioso administrativo, quais sejam: 1) os Autos de Infração Impugnados, 2) as Decisões de 1ª Instância e 3) as Decisões de 2ª Instância. Foram atribuídos 20 (vinte) pontos a cada um desses itens, totalizando 60 pontos.

O segundo nível aborda os seguintes critérios: 1) Entrados no Contencioso; 2) Encerrados definitivamente no Contencioso; 3) Resultado dos Processos Julgados em Primeira Instância; 4) Resultado dos Processos Julgados em Segunda Instância; 5) Andamentos Processuais; 6) Pautas de Julgamento; 7) Composição dos Órgãos Julgadores; 8) Legislação do Contencioso Tributário; 9) Tempo de Permanência e 10) Estoque de Processos. Para cada um desses itens, foram atribuídos quatro pontos, totalizando 40 pontos.

Somando os 40 pontos dos critérios aos 60 pontos dos bancos de dados, há os 100 pontos totais do ICAT. A seguir, será detalhada a metodologia para a atribuição da pontuação dos bancos de dados e critérios.

Quanto aos bancos de dados, a atribuição da pontuação se deu considerando-se: i) atendimento da série histórica mínima; e ii) possibilidade de pesquisa por diferentes ferramentas de busca. Assim, tendo em vista a atribuição máxima de 20 pontos para cada um dos bancos de dados – Autos de Infração Impugnados, Decisões de 1ª Instância e Decisões de 2ª Instância – 15 (quinze) pontos estavam vinculados ao atendimento da série histórica e cinco às possibilidades de pesquisa.

Dividiu-se a série histórica mínima – considerada pelas aferições como a partir de 2010 – em cinco itens, atribuindo-se três pontos para cada: a) 2010; b) 2011; c) 2012; d) 2013 (iniciado) e 2013 (atualizado no momento da aferição). Quanto às possibilidades de pesquisa, deveria haver para atribuição de pontuação ao menos duas modalidades. Em caráter exemplificativo, foram consideradas modalidades de pesquisa para as quais se atribuiria nota: a) nome do contribuinte; b) número do processo/auto de infração; c) palavra/trecho contido no texto ou ementa; d) data do julgamento; e) nome do relator e f) órgão julgador.

Entretanto, para fins de pontuação, não foram considerados acessíveis os dados cuja pesquisa era condicionada apenas à apresentação do número do processo ou ao auto de infração. Já no caso dos critérios, podem ser atribuídos até quatro pontos, proporcionalmente de acordo com a série histórica e a quantidade de informações apresentadas em relação às determinadas em cada critério. Nesse caso, há uma discricionariedade do aferidor para determinar quando a informação existe ou não, segundo o critério estabelecido.

No entanto, essa discricionariedade, para que não se transforme em arbitrariedade, é submetida ao exame dos aferidos. Dessa forma, o procedimento do ICAT é o de uma vez pronta a primeira

versão da aferição, há o envio dos critérios aferidos e do texto completo do índice para os estados para que eles possam ratificar ou enviar críticas e sugestões ao trabalho realizado, de forma que eventuais inconsistências possam ser dirimidas ou atenuadas.

Neste caminho, o ICAT pretende tornar o Contencioso Administrativo Tributário mais transparente e também mais próximo do cidadão que utiliza seus serviços e que quer ser bem informado acerca de suas atividades. A seguir, estão esquematizados os Bancos de Dados e os Critérios utilizados pelo ICAT:

Tabela 1 – Tabela final de critérios

Critérios	Contencioso Administrativo Fiscal
Banco 01	Autos de infração impugnados (20 pontos)
Banco 02	Decisões de 1ª instância (20 pontos)
Banco 03	Decisões de 2ª instância (20 pontos)
Critério 01	Entrados no Contencioso (4 pontos)
Critério 02	Encerrados Definitivamente no Contencioso (4 pontos)
Critério 03	Resultados dos Processos Julgados em Primeira Instância (4 pontos)
Critério 04	Resultados dos Processos Julgados em Segunda Instância (4 pontos)
Critério 05	Andamento Processuais (4 pontos)
Critério 06	Pautas de Julgamento (4 pontos)
Critério 07	Composição dos Órgãos Julgadores (4 pontos)
Critério 08	Legislação do Contencioso Tributário (4 pontos)
Critério 09	Tempo de Permanência (4 pontos)
Critério 10	Estoque de Processos (4 pontos)

Fonte: NEF/FGV

Tendo em conta os itens expostos na Tabela Final de Critérios, o NEF já realizou duas aferições da transparência nos *sites* dos fiscos estaduais: a primeira, em 2013 e a segunda, em 2014, conforme as seguintes tabelas:

Tabela 2 – Comparação da 1ª e 2ª Aferição da Transparência do Contencioso Administrativo

Níveis	Estado (pontuação)	Pontos por nível
A		60-100
B	São Paulo (Estado) (53) Santa Catarina (52)	50-59
C	*	40-49
D	Espírito Santo (37) União (34) Bahia (32) Minas Gerais (32) São Paulo (Município) (32) Rio de Janeiro (30) Tocantins (30)	30-39
E	Amazonas (28) Sergipe (23) Paraíba (22)	20-29
F	Ceará (12) Paraná (12) Pernambuco (12) Piauí (12) Rio Grande do Sul (12) Mato Grosso do Sul (10) Rondônia (10) Acre (8) Goiás (8) Pará (8) Roraima (6) Alagoas (4) Distrito Federal (4) Maranhão (4) Mato Grosso (4) Rio Grande do Norte (4) Amapá (0)	00-19

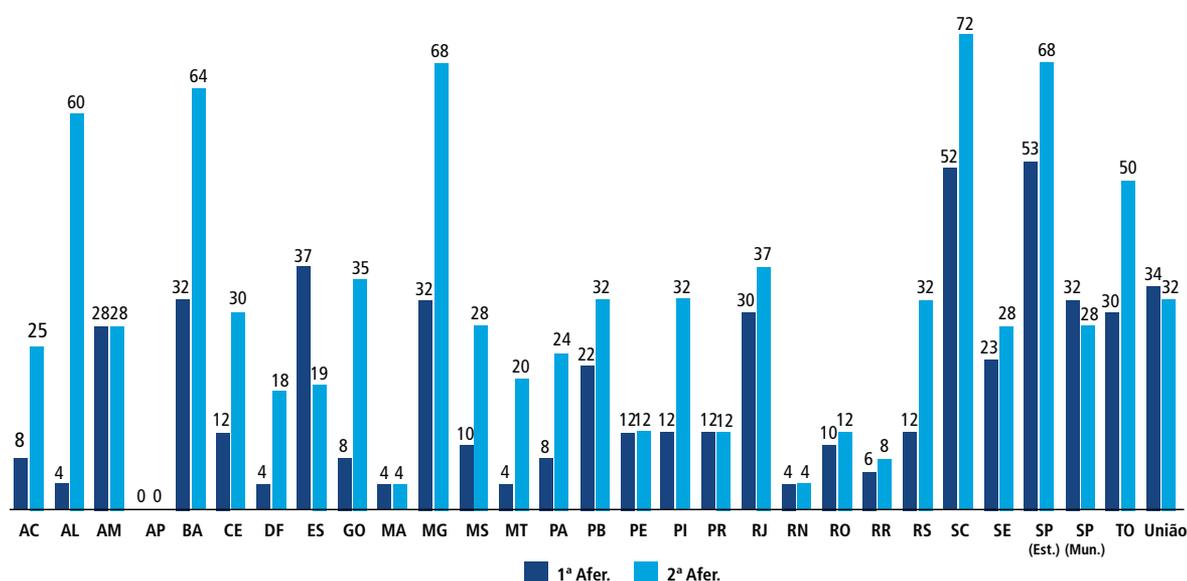
Níveis	Estado (pontuação)	Pontos por nível
A	Santa Catarina (72) São Paulo (Estado) (68) Minas Gerais (68) Bahia (64) Alagoas (60)	60-100
B	Tocantins (50)	50-59
C	*	40-49
D	Rio de Janeiro (37) Goiás (35) Paraíba (32) Piauí (32) Rio Grande do Sul (32) União (32) Ceará (30)	30-39
E	Amazonas (28) Mato Grosso do Sul (28) São Paulo (Município) (28) Sergipe (28) Acre (25) Pará (24) Mato Grosso (20)	20-29
F	Espírito Santo (19) Distrito Federal (18) Pernambuco (12) Rondônia (12) Paraná (12) Roraima (8) Maranhão (4) Rio Grande do Norte (4) Amapá (0)	00-19

Fonte: NEF/FGV

Na segunda aferição do ICAT, em 2014, foi adotado o seguinte procedimento: primeiro o envio para todos os Presidentes dos Conselhos/Tribunais administrativos os resultados da aferição 2013; em seguida, os pesquisadores⁸ do NEF entraram em contato telefônico com os responsáveis pelo contencioso administrativo; terceiro, enviam-se os resultados parciais apurados em cada estado.

O cotejo entre a aferição de 2013 e a de 2014 possibilitou a formulação do seguinte comparativo:

Gráfico 1 - Comparativo da 1ª Aferição (azul escuro) com a 2ª Aferição (azul claro)



Fonte: NEF/FGV

Verifica-se, no Gráfico 1, um aumento significativo da pontuação de diversos estados, evidenciando a eficácia do ICAT em induzir boas práticas de transparência.

Objetivos do ICAT: Fortalecer nossas instituições, incrementar segurança jurídica e induzir o exercício da cidadania fiscal pela aliança entre servidores públicos e contribuintes

O ICAT surgiu da experiência de construção do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF)⁹ pelo NEF/DireitoGV. Trata-se, agora, de compreender este processo. O ITCF foi concebido em esforço comum de diálogo entre o NEF, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e os 27 estados da União por meio da Comissão de Gestão Fazendária (COGEF).

8. Pesquisadores do NEF: Andreia Scapin e Ariel Kövesi.

9. Santi; Pacheco; Bandeira; Coelho. (2012).

Em desacordo com o princípio fundante de um Estado Democrático de Direito, que diz que tanto governantes como governados devem se submeter à lei, a falta de transparência da aplicação da lei gera uma situação em que não há limites suficientes à ação daqueles que estão no topo da cadeia de comando e em que apenas governados sujeitam-se às interpretações contingentes e muitas vezes arbitrárias das normas. Rawls (2008) chama a atenção para formas de autoritarismo que encontram guarida em leis abstratas altamente complexas e em obscuros processos de concretização normativa: governantes, nessas circunstâncias, podem interpretar normas como bem entendem.

O obscurecimento¹⁰ das normas (sistemas legais altamente complexos e ocultação de atos de aplicação da lei) permite que alianças entre elites políticas e econômicas instrumentalizem o Direito (que perde seu império e sua autonomia em relação à política e à economia). Em outras palavras, o Direito passa a ser um mero instrumento utilizado pelos referidos grupos para alcançar interesses privados. Nessa lógica, existe lei apenas para governados: agentes públicos e contribuintes ficam sujeitos aos interesses de grupos dominantes, perdem o paradigma da legalidade (*rule of law*). Especialmente, os servidores públicos restam desprotegidos no exercício de suas funções e prerrogativas da lógica do Estado Democrático de Direito. Só um processo transparente e democrático da concretização normativa pode assegurar ao servidor público a garantia do exercício de suas funções de estado, livre de pressões externas à racionalidade jurídica.

Observe-se, ainda, que a falta de transparência dos atos de concreção do direito não são apenas obstáculos à participação, são também, de acordo com Mangabeira Unger, obstáculos à inovação. De acordo com o autor de *The Critical Legal Studies Movement*, as sociedades mais bem-sucedidas são aquelas capazes de responder a seus desafios pela criação de novas formas de recombinação de crenças e práticas institucionalizadas.¹¹ Para ganhar a liberdade de criar alternativas originais para a sociedade de modo racional e participativo, é preciso ter a capacidade para imaginar novas possibilidades e conversar sobre elas.

Faz-se necessário, portanto, que os interlocutores tenham acesso aos atos de aplicação do direito, em oposição à irracional e injustificável cultura do segredo.¹² A proposta de Unger para a viabilização de um debate participativo é a criação de um novo estilo de colaboração entre técnicos e cidadãos – no nosso caso, entre servidores públicos e contribuintes/cidadãos.¹³

De fato, as mais interessantes teorias da democracia mostram que a inteligência para a solução de problemas cresce quando todos os envolvidos podem, sem restrições e com direitos iguais,

10. A manipulação dos critérios jurídicos gera grave problema comunicacional entre tributação e democracia, que podemos denominar ofuscação e ilusão tributária, segundo Sanandaji and Björn (2010).

11. Unger M. (1996).

12. Conforme documento da AGU, um dos objetivos maiores da LAI é a ruptura da cultura do Segredo na Administração Pública.

13. Unger, p. 21.

ter acesso simétrico à informação de modo a comunicar-se e pôr em jogo novas ideias.¹⁴ Quanto mais existirem atores ativos, interconectados e sensíveis aos problemas de instituições públicas, mais racionalidade e capacidade de inovação terá o processo de evolução institucional.

Ao contrário do que propõem aqueles que situam eficiência e democracia em polos opostos, contemporaneamente, os *policymakers* (aqueles que formulam políticas públicas) têm conseguido ampliar a qualidade de suas decisões ao aliarem competência técnica e virtudes políticas – como capacidade de negociação e articulação democrática de interesses.¹⁵ Sem acesso à informação, a competência técnica e as virtudes políticas perdem-se na obscuridade do segredo.

Pesquisas recentes mostram que a coerência das decisões e a estabilidade de políticas públicas podem ser aumentadas (e não reduzidas) em razão da existência de estruturas institucionais que demandam amplas negociações e debate entre os diferentes atores políticos envolvidos. Ao discutirem suas propostas com outros atores, os *policymakers* melhoram a compreensão dos problemas (que passam a ser vistos em sua complexidade e a partir de diferentes pontos de vista), ampliam a capacidade de obter informações críticas e de corrigir erros de cálculo, que, na ausência desse processo, só passariam a ser percebidos no momento da implementação.¹⁶

Tal processo é impossível sem transparência e acesso à informação das esferas decisórias da administração pública. Ou seja, tanto o processo de inovação institucional como o de controle social são condicionados pela transparência dos atos do poder público: sem informações disponíveis, confiáveis, relevantes e oportunas não há possibilidade de que atores políticos e sociais ativem mecanismos de responsabilização e também de que realizem um debate criativo e de qualidade.

Tão apenas a transparência e o acesso às informações sobre a ação do Poder Público garantem: i) controle social ininterrupto¹⁷ sobre a Administração Pública; ii) contínuo aperfeiçoamento do diálogo entre estado e sociedade civil; e iii) propicia experimentalismo e inovação das Instituições Públicas.

14. Esta tese remete a John Dewey e às origens do pragmatismo norte-americano e, atualmente, adquire diferentes versões nos trabalhos de autores como Unger, Rorty e Honneth. Cf. DEWEY (2012) e atualmente é retomada por Unger Cf. UNGER (1996).

15. Abrucio (2004), p. 75-103.

16. Idem (p. 75-103).

17. Ibidem (p.75-103).

Estratégia da implementação da educação fiscal ativa e da cidadania participativa: no processo de empoderamento da sociedade civil o dever principal do estado é dar acesso à informação sobre sua prática de aplicação da legalidade

O principal obstáculo à educação fiscal e ao exercício da cidadania é a escassez de informações e de estudos sobre a atividade fiscal brasileira: há poucos trabalhos nacionais sobre política fiscal por falta de dados completos e oficiais. No âmbito internacional, a situação do Brasil é vexatória: a sexta maior economia mundial desaparece das estatísticas e estudos comparativos internacionais simplesmente por que o Brasil não disponibiliza seus dados. Para o investidor estrangeiro, o Brasil é uma incógnita fiscal: fica a imagem de que se trata de um sistema tão complexo que mesmo nossas autoridades não conseguem obter nem se esforçam para oferecer informações. A completude exemplar e a comparação das amplas séries históricas sobre políticas fiscais e seus efeitos dispostas no *site* da OCDE, colaboram para inspirar modelos, mas não ajudam a entender e a identificar as patologias e os desafios do sistema tributário nacional. Com efeito, o país que tem o maior número de escolas de direito no mundo (Brasil, 1.240; Estados Unidos 120; e se forem somadas todas as escolas do mundo (1.100) não se chegaria ao número de escolas existentes no Brasil).¹⁸ Também é o que mais se destaca pela ausência de estudos sobre a concretização da norma tributária.

Decorrência imediata dessa falta de informação sobre a legalidade prática é que os nossos TCCs “trabalhos de conclusão de curso” obrigatórios na graduação e na pós-graduação, as dissertações de mestrado e teses de doutorado restringem-se a analisar a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as leis abstratas: tornamos-nos uma academia autista, teórica e alijada da realidade prática justamente pela triste combinação entre o modelo do *Civil Law* e a falta de dados e transparência sobre a legalidade aplicada no interior da administração pública.

Contudo, a inestimável experiência e o diálogo com a administração pública trouxe a percepção de que a população em geral não se interessa pelo acesso aos *sites* de transparência já disponibilizados pelos estados. Portanto, ajuda, mas não resolve o problema da cidadania e da inclusão social, o brutal investimento estatal em tecnologia de informação, propondo *sites* inteligentes, iterativos e com todas as informações acessíveis por apenas – três cliques do mouse.¹⁹ Muito pelo contrário, esse tipo de política acaba inibindo o exercício da transparência, criando mais despesa pública com tecnologia de informação e maior lentidão ao acesso à informação que fica condicionado ao desenvolvimento de sofisticados sistemas de acesso à informação.

18 O Brasil tem mais faculdades de Direito do que todos os países no mundo juntos. Existem 1.240 cursos superiores para a formação de advogados em território nacional, enquanto no resto do planeta a soma chega a 1.100 universidades. Os números foram informados por Jefferson Kravchychyn, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ): “Temos 1.240 faculdades de direito. No restante do mundo, incluindo China, Estados Unidos, Europa e África, temos 1.100 cursos, segundo os últimos dados que tivemos acesso”, disse o conselheiro do CNJ.

19

Em razão disso, a opção do ICAT foi valorizar a divulgação dos “dados brutos” que retratam a aplicação da legalidade: basta digitalizar os documentos pertinentes aos atos administrativos concernentes à administração fiscal para se obter uma posição de destaque no Índice. Portanto, entende-se que o tratamento e a transformação dos dados não devem ser mais um ônus do estado e mais uma despesa pública a ser suportada pelo bolso dos contribuintes. Deve ficar a cargo da sociedade, especialmente das universidades, a sistematização dos dados mediante o exercício da cidadania ativa, participativa e inteligente, voltada a desenvolver e compreender melhor o Estado Brasileiro.

Percurso das pesquisas do NEF até chegar à concepção do ICAT: diante da falta de informação, a presença ou ausência de informação tornou-se nosso objeto de pesquisa

O projeto Índice de Transparência e Cidadania Fiscal que foi protótipo do ICAT iniciou-se no começo de 2012. Transparência, contudo, já era um dos temas importantes nos debates e nos projetos realizados pelo NEF/DireitoGV desde a sua criação, em 2009. Ressalta-se que, ao lado da pesquisa empírica, do desenvolvimento social e do interesse público, a transparência sempre foi um dos pilares do NEF.

Em 2009, o NEF dedicou-se a investigar o contencioso administrativo fiscal, principalmente, as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A pesquisa não teve o sucesso esperado. No decorrer do projeto, verificou-se que, em nome do art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN),²⁰ as decisões de 1ª Instância das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs) eram sigilosas: isto impediu a coleta de dados sobre a primeira fase do processo, tornando impossível a elaboração de uma descrição global do contencioso.

Ainda, a equipe não conseguiu obter acesso a uma amostra significativa de decisões do CARF: era preciso investigar o inteiro teor de todas as decisões de diversas Câmaras de julgamento nos últimos dez anos para mostrar determinados padrões decisórios em caso de planejamento tributário. A hipótese de pesquisa era a de que, nos anos de 2003 a 2007, determinadas operações configuravam um planejamento tributário aceito pelo CARF e que houve uma mudança no padrão decisório a partir de 2008 e aquelas mesmas operações deixaram de ser aceitas. Esta suposição não pôde ser confirmada ou negada, como dito, pela carência de disponibilidade do inteiro teor das decisões.

Em 2010 e no início de 2011, o NEF investigou os obstáculos para realização de uma reforma tributária: o diagnóstico formulado pelos pesquisadores mostrava que a ausência de confiança – sobretudo entre entes da Federação – e a falta de transparência das decisões e contratos

20. CTN. Art. 198. 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.

firmados pela Administração Tributária eram os principais fatores inviabilizadores das mudanças. Todos temem reformas, pois, por conta da escassez de informações, não podem saber ao certo quem será beneficiado ou prejudicado com as mudanças. A obscuridade alimenta a paranoia: não é possível chegar a um consenso se a suposição é a de que “todos estão contra todos”.

Depois de dois anos de investigações frustradas pela escassez de informações, ficou claro para o NEF que a falta de transparência de documentos públicos é um dos maiores obstáculos à realização de pesquisas empíricas sobre o direito no Brasil. Sem acesso a esses documentos, é impossível elaborar um diagnóstico suficientemente preciso sobre os problemas enfrentados pela administração tributária brasileira. Evidentemente, sem um bom diagnóstico não se chega a soluções ou propostas de alteração eficientes.

Ou seja, a falta de transparência impede a realização de investigações sérias e, por isso, os problemas das instituições brasileiras são identificados, quase sempre, de modo intuitivo: mero “achismo”. Não é de se admirar que exista hoje, no Brasil, um abismo entre teoria do direito e práticas realizadas pelos gestores públicos. Esses últimos têm razão quando dizem que teóricos permanecem trancados em seus gabinetes escrevendo sobre assuntos completamente dissociados do Direito como acontece na vida prática. A experiência, pois, levou o NEF a modificar o rumo de suas investigações: mais do que apenas um dos quatro pilares do Núcleo, em 2011, a transparência passou a ser o principal tema de todas as pesquisas realizadas pelo NEF.

Pilares do ICAT: i) simplicidade; ii) confiança e previsibilidade; iii) isonomia e valorização da autonomia dos estados e iv) Incentivo à inovação e ao experimentalismo

Chamam-se de pilares os diretivos e os valores que orientaram as decisões do grupo no desenho final da proposta do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal, revelando os valores fundamentais que nos guiaram e que informam e justificam uma série de decisões técnicas e metodológicas que foram determinantes para definir o formato, a ponderação, a forma de pontuação e o conteúdo do ICAT.

O primeiro e fundamental pilar do ICAT é a “SIMPLICIDADE”. Um indicador é por definição uma representação de dada realidade: não é a própria realidade. Daí que toda representação implica a necessária redução de complexidades da realidade que se pretende conhecer: o foco da proposta do ICAT não é medir transparência nem tampouco exigir todas as informações sobre a atividade financeira do estado. O objetivo do ICAT é induzir transparência para aumentar a segurança jurídica, a percepção da legalidade e submeter a atividade tributária e financeira do estado ao controle social. Se se pretende induzir comportamentos, não há sentido em propor um “Índice de transparência” que não seja “transparente”, isto é, que não ofereça

critérios claros e objetivos aos gestores (a falta de simplicidade, como dito, foi uma das grandes críticas percebidas pelos pesquisadores do NEF ao Índice de Transparência do Contas Abertas). Lembrando a citação de Rawls (2011): sem regras claras e objetivas não se sabe como agir perante a lei. Da mesma forma, pretende-se criar um índice claro e objetivo, com pontuação de 0 a 100, claramente definida: 20 pontos para cada um dos três bancos de dados (totalizando 60) e 4 pontos para cada um dos 10 critérios (totalizando 40), todos identificados, conforme a “Tabela Final de Critérios” (Tabela 1).

A simplicidade do ICAT é fundamental para o estímulo à transparência na medida em que torna fácil para o gestor público saber exatamente o que precisa fazer para obter mais pontos.

O segundo pilar do ICAT é a “CONFIANÇA E PREVISIBILIDADE”. O ICAT está fundamentalmente vinculado à construção de confiança: para que os cidadãos confiem em instituições públicas fiscais, é fundamental que tenham acesso a informações e que elas sejam transmitidas de modo compreensível. O próprio processo de formação do ICAT não pode deixar de se caracterizar, portanto, pela confiança. A eleição dos critérios utilizados pelo ICAT para a aferição de transparência deve ser pautada em um diálogo aberto com a Administração e uma vez estabelecidos os critérios do Índice devem ser explicitados com clareza para que a Administração, aderindo à proposta, possa ter o tempo necessário de adaptar-se às demandas do ICAT. Além disso, as aferições dos dados requeridos pelo ICAT devem ser obtidas mediante ambiente colaborativo e de confiança. Os critérios devem ser informados previamente com pelo menos seis meses de antecedência da aferição e, diante de dúvidas interpretativas legítimas sobre os critérios do ICAT, deve-se beneficiar aquele que está sendo avaliado, sendo creditados os respectivos pontos ao Fisco: afinal, a confiança deve pautar a relação Fisco/Contribuinte, nas três esferas fiscais.

O terceiro pilar “ISONOMIA E VALORIZAÇÃO DA AUTONOMIA DOS ESTADOS” orienta a produção do ICAT de modo a respeitar a diferença dos entes federativos, valorando muito mais a atitude democrática dos estados em abrir-se à sociedade, incentivando o exercício da cidadania pela disponibilização de informações e dados brutos sobre a legalidade prática da administração do que exigindo da Administração Pública dos estados sofisticados, complexos e custosos sistemas de informação, que excluíram os estados menos providos de recursos de uma participação destacada no ICAT. Pretende-se, assim, respeitar a dimensão e autonomia de cada estado, buscando a definição de critérios de transparência factíveis e possíveis também para as pequenas Administrações Fiscais. Em razão disso, valoriza-se, no ICAT, a simples divulgação dos documentos administrativos de aplicação do direito: informações completas sobre arrecadação, autuações, consultas fiscais, decisões administrativas tributárias do contencioso fiscal, atos de empenho, liquidação e pagamento.

O quarto pilar do ICAT tem estreita relação com o anterior: trata-se do INCENTIVO À INOVAÇÃO E AO EXPERIMENTALISMO. Unger escreve sobre a importância de desconstruir

a ideia de que poucos arranjos de “melhores práticas disponíveis” (*best available practices*) devem nortear políticas públicas e desmistifica a crença de que a melhor solução para países periféricos é transplantar métodos já testados em países centrais. Ao invés disso, deve-se levar a sério a trajetória das instituições em cada contexto concreto e procura-se estimular o experimentalismo:²¹ instituições deveriam ter liberdade suficiente para dar respostas inventivas aos problemas enfrentados e interesse em que os resultados de suas experiências alcancem fins públicos.

As pesquisas do NEF nos *sítes* dos estados da Federação e do Distrito Federal confirmaram a presença de “boas práticas” modelares, informadas muito mais pela criatividade e ousadia do que por monumentais sistemas de informação. Foi pauta constante no debate, com os Pesquisadores *ad hoc*, a necessidade de informações padronizadas para possibilitar a comparabilidade entre os estados da Federação.

Contudo, o NEF entende que, nesse momento de implementação da Lei de Transparência e da Lei de Acesso à Informação, mais importante que impor modelos e metodologias homogêneas para os dados demandados aos estados, é que essas informações sejam oferecidas no formato e na metodologia que cada estado entender mais apropriada. A padronização da informação será um processo paulatino de troca de experiências e de constante aprendizado entre técnicos, gestores, academia e sociedade. Portanto, a postura do ICAT será de respeito às opções feitas por cada estado sem impor modelos ou gabaritos restritivos que possam inibir a pronta e imediata divulgação das informações.

Para que haja confiança, descentralização cooperativa (autonomia dos estados) e eficiência fiscal, é preciso que todos conheçam as regras do jogo da tributação: as normas têm que ser simples e transparentes

É consensual o diagnóstico de que a falta de confiança está na raiz de grandes dilemas fiscais atuais no Brasil.²² Para compreender a relevância do ICAT, é preciso ainda esclarecer como a confiança na administração tributária (construída por meio da transparência) e a eficiência podem ser complementares. De fato, a importância de tal associação, há muito, vem sendo discutida pela teoria social e, mais recentemente, demonstrada também pela teoria econômica. Alm e Bird (2014) comprovam, por meio de pesquisas empíricas realizadas na América Latina, que o índice de cumprimento voluntário de normas tributárias é mais alto quando o governo é

21. A ideia de experimentalismo remete aos primeiros pragmatistas norte-americanos (cf. Dewey, 2012) e atualmente é retomada por Unger e Vilhena. Cf. UNGER (1996); e Vilhena (2011).

22. Coelho e Santi (2011).

percebido como legítimo pelo cidadão.²³ A construção de confiança, por meio da transparência, segundo Alm e Bird, é a melhor estratégia para gerar aumento da arrecadação em longo prazo. Trata-se de uma política de estado e não mero expediente utilizado por um governo. A tese de que a construção de confiança está nas bases de uma política fiscal mais eficiente é defendida não apenas por esses autores; é também sustentada pela OCDE, pelo CIAT e demonstrada pelas experiências de reformas realizadas na Austrália (que inspirou mudanças em diversos outros países como Nova Zelândia, Reino Unido, EUA/Pennsylvania, Indonésia) e Holanda.²⁴

Confiança não é algo que já está dado, é sim algo a ser construído. Nesse sentido, os principais desafios para a construção de confiança no Brasil são: i) o fortalecimento de relacionamentos entre atores públicos e privados; ii) a conformação de novas formas de responsabilização; e iii) a formação de um federalismo cooperativo, que respeite a autonomia dos estados e que garanta, ao mesmo tempo, que os entes federados possam atuar eficientemente em rede.

Descentralização, portanto, apresenta-se como uma exigência de democracia em países como o Brasil, que possuem extensa base territorial: os estados da Federação estão mais conectados às necessidades locais e mais aptos a responder a demandas dos cidadãos que habitam seu território. Abrúcio et al (2000) mostra, no entanto, que a relação entre descentralização e democracia não é linear. Estados autônomos de uma Federação que não aprenderam a atuar coordenadamente podem ser ineficientes e pouco democráticos. Há, neste caso, problemas como competição predatória (guerra fiscal) e compartimentalização de ações. Isto é, cada nível de governo age apenas na realização de suas tarefas, sem entrelaçamento de soluções para problemas comuns. Além disso, em circunstâncias em que instituições públicas carecem de força, a autonomia dos estados pode se tornar sinônimo de cooptação de recursos transferidos por elites locais, o que acontece principalmente em casos em que a descentralização não ocorre junto com a constituição de mecanismos de responsabilização.

Importa, portanto, perguntar – que tipo de descentralização queremos?²⁵”. Ainda, de acordo com Abrúcio et al (2010), para que haja um federalismo cooperativo, tal como promete a Constituição de 1988, é preciso fortalecer instituições públicas (tanto do poder central como dos governos subnacionais), combinar formas benignas de competição e de cooperação e criar redes federativas eficientes (ao invés de hierarquias centralizadas). O principal desafio atual para a instituição de um federalismo cooperativo, capaz de garantir a autonomia dos estados brasileiros, é fornecer incentivos à associação entre os entes da Federação.

23. Alm e Bird (2014) escrevem que, durante muito tempo, Administrações Tributárias em todo o mundo atuaram com base no “paradigma do crime”: o contribuinte era visto como um potencial fraudador e os instrumentos utilizados pelos Fiscos para a aumentar a arrecadação estavam centrados em estratégias para maximizar a detecção e a punição (acreditava-se que mais auditorias e altas multas seriam meios suficientes para reduzir os índices de evasão. Contudo, por meio de pesquisas empíricas, eles mostram que ações pautadas nos “paradigmas do serviço e da confiança” podem ser mais eficientes. Administrações Tributárias (como a australiana e holandesa), que alicerçam a sua atuação neste novo referencial, tem procurado desenvolver múltiplas ações (não somente estratégias para aumentar os índices de detecção e punição) dirigidas a aliar eficiência e legitimidade de modo a estimular o cumprimento voluntário de normas e fortalecer o relacionamento entre Fisco e contribuinte..

24. Sobre a Administração Tributária australiana, Cf. Australian Taxation Office - ATO (2011); Tax And Custom Administration of The Netherlands (2011); e CIAT (2011). O fortalecimento do relacionamento entre Fisco e Contribuinte é enfaticamente recomendado pelo OCDE (2011) e OCDE (2008).

25. Abrucio et al (2010).

Enfim, para esses autores, a transparência é uma das principais ferramentas para descentralização cooperativa que respeita a autonomia dos estados evitando distorções, como o referido caso de cooptação de recursos públicos por elites do Poder Público e empresas privadas. Além disso, são medidas centrais para que entes federativos possam atuar de modo associado: i) o estabelecimento de regras claras para políticas públicas; e a ii) criação de um modelo de negociação que se preocupe com a criação de arenas federativas estáveis.²⁶

Conclusões institucionais sobre a formação do Índice de Transparência do Contencioso Tributário (ICAT)

1. O Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário surgiu da experiência de formação do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal. Não se pretende com o ICAT simplesmente medir a transparência do contencioso administrativo nacional, mas, principalmente, induzir sua implementação gradativa como imprescindível instrumento de controle social da legalidade tributária. Trata-se de instaurar ambiente de comunicação aberta e compartilhada sobre a prática da concretização normativa (atos de aplicação do direito relativo à tributação e ao gasto público) das unidades da Federação de modo a estimular o fortalecimento de um federalismo coordenado e cooperativo, sem prejuízo da autonomia dos Estados. Como afirma Rawls (2008), “Se não sei como me comportar perante a lei, então, não sou livre”. Essa assertiva resume o essencial sobre o “mal estar” de servidores públicos e dos contribuintes no esforço de interpretar e aplicar a lei de forma correta. Não basta conhecer a lei abstrata para respeitá-la, é preciso saber e compreender como as instituições se comportam na interpretação e concretização da lei, isto é, dar transparência aos documentos administrativos de aplicação do Direito: sem isso, ficamos subjugados ao caos da insegurança jurídica.

2. A vocação do ICAT é a busca da realização do efetivo Estado Democrático de Direito, tal qual anunciado no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988: quer-se transparência da legalidade concreta (a lei aplicada pelos administradores públicos) para que essa legalidade seja conhecida pelo cidadão e submetida ao controle da sociedade brasileira para o fortalecimento de nossas instituições. Dessa forma, o ICAT será instrumento de divulgação e controle da legalidade prática realizada no exercício do contencioso tributário. Sua missão é implementar: i) segurança jurídica pela via da ampla e irrestrita publicidade e transparência da legalidade concreta; e ii) cidadania fiscal, convocando a sociedade a exercer participação aberta e ativa no controle social da legalidade sob os atos ligados ao exercício do contencioso tributário.

3. A transparência e a simplicidade das informações sobre a lei e sobre seu ato de aplicação é fundamental para a necessária reconexão entre a legalidade abstrata e concreta (prática da Administração pública), serve como poderoso instrumento de educação e cidadania fiscal. Aplicar a lei sem informação completa sobre todos os atos de concreção legal é casuismo

26. Abrúcio et al (2010).

que se perde na vagueza conceitual da “legalidade abstrata e geral”. Daí que não basta dar publicidade à lei para entender a legalidade, é fundamental e, mais importante, propiciar ampla transparência aos atos de aplicação da lei. Sem isso, sacrifica-se o valor social fundamental da igualdade de todos perante a lei. Ora, o simples conhecimento da lei abstrata não garante sua aplicação de forma isonômica: sem informação sobre todos os atos de aplicação da lei não há qualquer certeza ou garantia do efetivo respeito ao princípio da igualdade. É o que se pretende com o ICAT: conhecer a legalidade fiscal, prática e real, aplicada em todo território nacional.

4. Em desacordo com o princípio fundante de um Estado Democrático de Direito, que diz que tanto governantes como governados devem se submeter à lei, a falta de transparência da aplicação da lei gera uma situação em que não há limites suficientes para a ação daqueles que estão no topo da cadeia de comando e em que apenas governados se sujeitam às interpretações contingentes e, muitas vezes, arbitrárias das normas. Com efeito, formas de autoritarismo que encontram guarida em leis abstratas altamente complexas e em obscuros processos de concretização normativa: governantes, nessas circunstâncias, podem interpretar normas como bem entendem.

5. O ICAT coloca-nos, em verdade, diante de um problema de fluxo de informações. O esforço da administração pública em manter o segredo acaba por gerar em algumas ocasiões o “vazamento” de informações escassas (por isso, valiosas) e, outras vezes, a exposição momentânea de grande quantidade de dados. É este fluxo instável que causa pânico e rupturas drásticas. Procedimentos democráticos geram um fluxo contínuo de informações (que, por serem públicas, perdem o “valor de troca”) o qual permite a compreensão contextual dos dados por parte dos cidadãos. Se as pessoas tiverem sempre acesso aos autos de infração e às decisões de primeira instância (ou, ao menos, à parte não sigilosa de seu conteúdo) compreenderão, paulatinamente, que o seu valor frequentemente não corresponde ao montante a ser efetivamente pago e, também, poderão exigir mais zelo em sua elaboração.

6. O obscurecimento das normas (sistemas legais altamente complexos e ocultação de atos de aplicação da lei) permite que alianças entre elites políticas e econômicas instrumentalizem o Direito (que perde seu império e sua autonomia em relação à política e à economia): em outras palavras, o Direito passa a ser um mero instrumento utilizado pelos referidos grupos para alcançar interesses privados. Nessa lógica, existe lei apenas para governados: agentes públicos e contribuintes ficam sujeitos aos interesses de grupos dominantes, perdem o paradigma da legalidade (*rule of law*). Especialmente, os servidores públicos restam desprotegidos no exercício de suas funções e prerrogativas da lógica do Estado Democrático de Direito. Só um processo transparente e democrático de concretização normativa pode garantir ao servidor público a garantia do exercício de suas funções de estado, livre de pressões externas à racionalidade jurídica.

7. Observe-se, ainda, que a falta de transparência dos atos dos documentos de concreção do direito não são apenas obstáculo à participação, são também, de acordo com Unger, obstáculo à inovação. As sociedades mais bem-sucedidas são aquelas capazes de responder a seus desafios por meio da criação de novas formas de recombinação de crenças e práticas institucionalizadas. Para ganhar a liberdade de criar alternativas originais para a sociedade de modo racional e participativo, é preciso ter a capacidade para imaginar novas possibilidades e conversar sobre elas. Faz-se necessário, portanto, que os interlocutores tenham acesso aos atos de aplicação do direito, em oposição à irracional e injustificável cultura do segredo. A proposta de Unger para a viabilização de um debate participativo é a criação de um novo estilo de colaboração entre técnicos e cidadãos – no nosso caso, entre servidores públicos e contribuintes/cidadãos.

Referências

ABRUCIO, Fernando: Finanças públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-103.

ABRUCIO, F. L et al.. Radiografia do Associativismo Territorial Brasileiro: tendências, desafios e impactos sobre as regiões metropolitanas.: In: MAGALHÃES, F. (Ed.) *Regiões metropolitanas no Brasil: um paradoxo de desafios e oportunidades*. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2010. p. 197-234

ALM, James et al. *Tax Morale and Tax Evasion in Latin America*. (Working Paper 07-04). Georgia State University, 2007. Disponível em: < http://www.researchgate.net/publication/46455679_Tax_Morale_and_Tax_Evasion_in_Latin_America>. Acesso em: 24 abr. 2014

AUSTRALIA. *Australian Task Force. Improving Tax Compliance in the Cash Economy*. (Report). Disponível no site da Australian Taxation Office - ATO - www.ato.gov.au. Último acesso em dezembro de 2011

BIRD, Richard and JANTSCHER, Milka Casanegra. (Org.). *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, D. C.: International Monetary Fund. 1992.

CIAT. *Design and Implementation of Control Plans According to Specific Behaviors*. Assembleia General del CIAT N. 45 (Equador). 2011.

COELHO, Isaias e SANTI, Eurico Marcos (Org.) *Reforma Tributária Viável: Simplificação, Transparência e Eficiência*. São Paulo: Quartier Latin (no prelo), 2011.

OCDE. *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure* –

Report on Disclosure Initiatives. OCDE Publicações, 2011.

OCDE. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. OCDE Publicações, 2008. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

RAWL, John. *Uma Teoria da Justiça*. Martins Editora, São Paulo. 2008. 3ª edição

SANANDAJI, Tino and WALLACE, Björn. *Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden*. Working Paper of Research Institute of Industrial Economics, 2010.

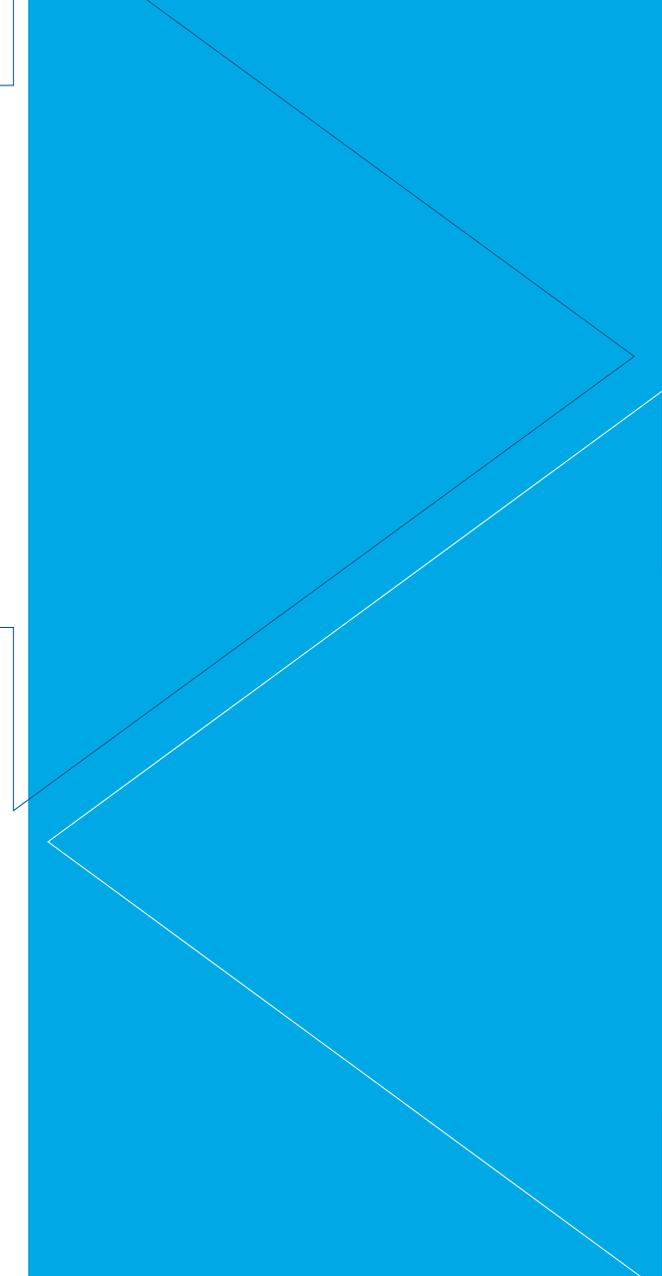
SANTI, Eurico Marcos Diniz; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer; BANDEIRA, Guilherme Villela de Viana; COELHO, Isaias. *Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF)*. 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi>>.

SANTI, Eurico Marcos Diniz; PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. *Sigilo fiscal: crônica de uma morte anunciada*. CONJUR, 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jun-13/sigilo-fiscal-transparencia-cronica-morte-anunciada>>.

UNGER, Roberto Mangabeira. *What Should Legal Analysis Become*. New York: Verso, 1996.

UNGER, Roberto Mangabeira; RORTY, Richard e HONNETH, Axel. Cf. DEWEY, John. *The Public and its Problems*. In: *Later Works* v. 2. Standard Southern Illinois University (SIU) editions, 2012.

VILHENA, Oscar Vieira. Entrevista ao Site Migalhas (realizada por José Márcio Mendonça). Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=koYDNt7fw7I>>. Acesso em: nov. 2011.



Parte III

Gestão Financeira e dos Gastos Públicos

Gestão Financeira Pública nos Estados Brasileiros

Carlos Pimenta

Este artigo tem como objetivo analisar algumas das principais áreas da Gestão Financeira Pública (GFP) nos estados brasileiros¹ considerando os significativos avanços alcançados desde os anos noventa e os principais desafios ainda pendentes, em uma perspectiva de que os estados possam, nos próximos anos, continuar ampliando e melhorando a qualidade dos serviços que prestam, provavelmente com menos recursos disponíveis.

Neste contexto, a contribuição da GFP para uma gestão pública mais eficiente nos estados poderia ir muito mais além do que somente conter a expansão dos gastos correntes de cada um, promovendo melhoras na qualidade da informação financeira, necessária para medir a eficiência do gasto estadual e seus resultados.

Para a escolha das áreas analisadas neste artigo, se entende GFP como um conjunto de elementos administrativos, princípios, normas, estruturas, processos e sistemas, que torna possível o recebimento e o gasto de recursos financeiros no setor público, incluindo operações de programação, gestão e controle financeiro. Assim, se pode mencionar como principais áreas da GFP o Orçamento, Investimento Público, Tesouro, Gestão da Dívida, Contabilidade Pública, Sistemas Informatizados de Administração Financeira, Compras Públicas, entre outras.²

Outro aspecto conceitual importante é de que embora os objetivos da GFP em alguns casos se superpõem com os objetivos da política econômica macrofiscal, é importante esclarecer que não significam a mesma coisa. O principal objetivo da política macrofiscal é promover a estabilidade macroeconômica e um crescimento econômico sustentável; e o da GFP é manter a disciplina fiscal, a eficiência do gasto e a transparência financeira, além de contribuir com

1. Neste artigo, qualquer citação da palavra “estados” se refere aos 26 estados e ao Distrito Federal.

2. Outra área muito importante da GFP não analisada neste artigo é a de controle ou de auditoria interna.

a melhoria da gestão pública como um todo.³ No caso brasileiro, a política macrofiscal para 2016 vem sendo anunciada pelo governo federal como uma política de austeridade e de maior disciplina fiscal, buscando promover simultaneamente uma melhora nos resultados fiscais de todo o setor público e uma retomada gradual do crescimento econômico.

Considerando as grandes carências sociais e de infraestrutura nos estados brasileiros e as dificuldades para aumentar significativamente suas receitas nos próximos anos,⁴ uma opção estratégica recomendável seria fortalecer uma agenda de modernização da GFP para aumentar a produtividade e a eficiência do gasto, ou seja, fazer mais com menos. Neste processo, uma GFP mais moderna deve promover: i) orçamentos mais realistas, equilibrados e eficazes e que promovam um nível adequado de investimento público; ii) uma melhor gestão de caixa do tesouro para uso mais eficiente dos recursos financeiros; iii) uma gestão da dívida pública e de outros passivos que seja sustentável no longo prazo; iv) uma nova e moderna contabilidade patrimonial que possa transparentar os resultados fiscais e os custos dos serviços de forma mais abrangente; v) Sistemas Integrados de Administração Financeira (SIAF) modernos e transparentes; vi) melhores sistemas de compras públicas para comprar mais barato, rapidamente e com qualidade; entre outras ações de modernização da gestão pública.

As Secretarias de Fazenda nos estados (SEFAZ) não seriam as únicas responsáveis por uma agenda de modernização da GFP, visto que não são elas que definem as políticas das outras secretarias setoriais nos governos estaduais, nem são as únicas Secretarias que regulamentam o gasto público. Porém, as SEFAZ podem ter um papel preponderante na formulação e liderança de estratégias estaduais que promovam o aumento da produtividade e da eficiência macro do gasto público, com base em uma GFP mais moderna e transparente, melhorando a qualidade do gasto estadual.

Neste sentido, as SEFAZ não deveriam se limitar exclusivamente às ações para a ampliação de receitas próprias e deveriam assumir um papel mais relevante na articulação dos órgãos de planejamento, administração e setoriais de governo, para que sejam adotadas estratégias bem coordenadas para melhorar a qualidade do gasto e aumentar a sua produtividade.

3. The meaning, content and objectives of Public Financial Management, Richard Hemming, 2013.

4 O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), principal receita estadual, tem se mantido próximo a uma média de aproximadamente 7,5% do PIB nas últimas décadas, mesmo com maior base de incidência, alíquotas mais altas e mais eficiência na fiscalização (JOSÉ ROBERTO AFONSO, 2014). Outras receitas como os *royalties* do petróleo também estão em declínio em 2015.

1. Orçamentos mais realistas, equilibrados e eficazes e que promovam um nível adequado de investimento público

Existem dois aspectos fundamentais no uso do orçamento como um instrumento de melhora do gasto público: um relacionado com a eficiência macro da distribuição do gasto entre os setores; e outro ligado à melhora da produtividade ou à eficiência interna de cada setor e a sua vinculação com a administração orçamentária.

Em relação à eficiência macro da distribuição do gasto, alguns autores como Afonso, Schuknecht e Tanzi (2005, 2010) aplicaram uma metodologia de análise dos resultados de cada setor (por exemplo, saúde, educação, infraestrutura, etc.), comparado com os recursos financeiros públicos aplicados em cada um. Essa metodologia busca medir no tempo os resultados de cada setor, usando indicadores, tais como as avaliações dos alunos da rede pública nos exames PISA⁵ para o setor Educação, ou a mortalidade infantil no setor Saúde; confrontados com o total de recursos gastos no setor e comparando diversos países ou estados selecionados.⁶

Em 2014, o BID aplicou a metodologia DEA (*Data Envelopment Analysis*) para avaliar a eficiência dos sistemas de educação públicos estaduais no Brasil. O gasto público estadual com educação e o produto interno bruto estadual são utilizados como variáveis de insumo, e as variáveis de produto foram estabelecidas a partir da presença dos alunos das escolas públicas estaduais no Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM) e na Prova Brasil e de suas notas em ambos. O principal resultado encontrado foi uma correlação negativa entre o gasto estadual *per capita* em educação e a eficiência relativa do sistema educacional estadual, indicando que há um limite nos gastos educacionais *per capita* além do qual a eficiência técnica na produção educacional decai substancialmente.⁷

A aplicação do tipo de análise macro do gasto para avaliar a melhora da estrutura e distribuição do gasto orçamentário nos estados, que poderia priorizar setores com maior eficiência da relação resultados/gasto per capita, é atualmente muito limitada no Brasil, em razão de o orçamento dos estados ser extremamente rígido com as vinculações constitucionais de despesas mínimas em educação e saúde, entre outros limites e restrições. Entretanto, esse tipo de análise é importante para conhecer a eficiência macro do gasto em cada estado e contribuir para uma maior transparência e efetividade da despesa, com a formulação de estratégias para a sua melhora no longo prazo.

5. Programme for International Student Assessment – OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

6. Posteriormente, essa mesma metodologia foi aplicada por Afonso, Romero e Monsalve (2013) em 23 países Latino-americanos e o Caribe para o período 2001-2010.

7. BID, 2014, Análise da despesa pública: Uma metodologia de avaliação para mensurar a eficiência dos estados brasileiros no gasto em educação. Boueri, Mac Dowell, Pineda e Bastos (2014).

Contudo, é possível melhorar a eficiência do gasto nos diversos setores que atua cada estado, sem necessariamente mudar a sua participação no gasto total, adotando medidas internas de melhora da gestão, tais como a adoção de incentivos ao bom desempenho de funcionários e de unidades organizacionais, ou ainda de novos modelos jurídico-institucionais mais flexíveis e eficientes para a gestão; e vincular tais medidas com o processo orçamentário.

Adicionalmente, também existe espaço para promover ganhos de eficiência com a adoção de estratégias transversais de racionalização de recursos – como, por exemplo, os serviços compartilhados – que promove a racionalização de recursos comuns aos órgãos públicos, principalmente de serviços administrativos ofertados de forma centralizada (*shared services*), com o estabelecimento de agências ou centros de compartilhamento de serviços, que reduzem custos por meio de ganhos de escala e especialização, tais como na gestão de compras, contratações, recursos humanos, patrimoniais, financeiros e de tecnologia de informação e comunicação.⁸

Ou ainda com a ampliação de contratações em parceria com o setor privado, como por exemplo, concessões ou parcerias público-privadas, principalmente nos setores de infraestrutura, mas também com possibilidades nas áreas sociais e de gestão; ou ainda contratações com base em resultados (*Results-based Approach, OCDE*), tudo dependendo de estratégias de modelagem que promovam maior governança, eficiência e transparência desses contratos.

Como resultado de uma eventual maior eficiência do gasto nas secretarias setoriais, medida no processo orçamentário financeiro, se poderia promover uma maior disponibilidade de recursos para os investimentos públicos estaduais necessários para cada setor. É provável que os investimentos atualmente estejam em um patamar tão baixo que sejam sequer suficientes para fazer frente à depreciação do capital. Porém, essas informações não estão facilmente disponíveis dadas as limitações dos sistemas contábeis.⁹

Para poder promover tais melhoras de eficiência nos setores, é fundamental conhecer séries históricas de custos unitários dos serviços prestados e medir os ganhos de produtividade de cada um. Se bem cada órgão setorial de governo é responsável por identificar os problemas de sua competência e escolher a melhor estratégia para equacioná-los, cada secretaria ou entidade deveria poder demonstrar a evolução dos seus custos unitários de serviços prestados, comparados com os resultados obtidos, a partir de uma metodologia comum e transversal de indicadores para a avaliação do desempenho orçamentário e setorial. Para isso, é fundamental uma ação mais coordenada das áreas de planejamento, orçamento, administração e fazenda.

8. Revista de Gestão Pública de Pernambuco, Compartilhamento de Serviços no Setor Público: o que aprender com a experiência internacional, Farias (2013).

9. Outro tema importante refere-se à gestão de projetos de investimento, há uma carência evidente na avaliação dos custos/benefícios desses projetos e processos de seleção e gestão dos contratos que, muitas vezes, leva a aumentos de custos.

Nos últimos anos, tanto no Brasil como em vários países do mundo, têm proliferado, nas agendas de modernização da administração pública, estratégias de Orçamento por Resultados. No entanto, além de incluir indicadores no processo orçamentário e monitorar e avaliar os resultados, é muito importante conhecer o custo desses resultados e o nível de eficiência financeira em que foram alcançados, premiando as melhoras de produtividade que possam ser efetivamente comprovadas.

2. Uma melhor gestão de caixa do tesouro para uso mais eficiente dos recursos financeiros

Na gestão de tesouraria, a maioria dos estados atualmente segue o conceito de Conta Única do Tesouro (CUT), o que vem propiciando uma gestão de caixa mais eficiente com maior exatidão na estimação e na programação de receitas e despesas, permitindo melhor controle dos resultados fiscais e menor custo de oportunidade no uso dos recursos financeiros estaduais.

O conceito de CUT é de uma conta ou um conjunto de contas inter-relacionadas, por meio das quais o governo realiza as suas operações financeiras de receitas e pagamentos, o que possibilita consolidar uma posição de caixa ao fim de cada dia; fundado no princípio da fungibilidade de todos os recursos financeiros do estado, independentemente de sua utilização final.¹⁰

O estabelecimento de uma CUT é um dos primeiros passos para a implantação de um processo de gestão financeira moderna,¹¹ permitindo que as áreas de tesouraria possam ser muito mais do que uma simples unidade de pagamento, tornando-se unidades de gestão ativa de caixa que gerenciam todo o fluxo financeiro de um estado.

Adicionalmente, os benefícios de uma CUT vão além do simples controle financeiro e promovem melhorias na transparência e na gestão do gasto público, reduzindo os custos de oportunidade de manter fundos ociosos em contas bancárias fragmentadas ou desconectadas.

Embora esteja previsto no artigo 56 da Lei nº 4320 que “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”, muitas CUTs estaduais ainda apresentam uma cobertura incompleta, principalmente devido a outras legislações estaduais que permitem uma gestão de recursos de forma descentralizada.

Entretanto, os tesouros estaduais avançaram muito nas últimas três décadas na implantação de CUTs e na melhora de sua gestão de caixa, apoiados, principalmente, por Sistemas Integrados

10. IMF. Treasury Single Account: An Essential Tool for Government Cash Management. Fainboin (2010).

11. WILLIAMS, Mike. The Treasury function and the Treasure Single Account, 2013. Williams (2013)

de Administração Financeira (SIAF), inicialmente com a ajuda do governo federal e, mais recentemente, com iniciativas próprias de cada estado.

Se bem os avanços dos SIAF estaduais são notórios (ver item 5 deste artigo) para continuar aperfeiçoando a gestão dos tesouros estaduais, ainda falta melhorar a conexão dos SIAF com as instituições bancárias que operam os recursos financeiros estaduais, usando um sistema que possibilite o acompanhamento mais oportuno dos ingressos e saídas das movimentações financeiras bancárias, permitindo um monitoramento das disponibilidades de caixa em tempo real com os Bancos.

Nessa proposta, seriam integrados os sistemas que processam a arrecadação, com o SIAF, e a instituição financeira responsável. Atualmente, existe uma forte concentração das operações financeiras dos estados no Banco do Brasil (16 estados) e Caixa Econômica Federal (4 estados), além de cinco estados que continuam operando com Bancos estatais próprios (RS, DF, PA, SE e ES) e apenas dois estados que operam com Bancos privados (RJ e AM). Também existem casos em que os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário operam com instituições financeiras diferentes.¹²

O desenvolvimento de padrões e de um Sistema de Operações de Tesouraria que promova uma maior conexão entre o SIAF e a movimentação financeira com os Bancos que operam com cada estado (conhecido no Sistema Brasileiro de Pagamentos como sistemática de mensageria) poderia contribuir para uma gestão ativa de caixa mais eficiente e em tempo real e facilitar uma eventual opção de estratégia para aqueles estados que queiram licitar e contratar um agente financeiro de forma competitiva e com economias para o estado.

Adicionalmente, para que os estados possam implantar uma gestão moderna de passivos e ativos na tesouraria, além dos pagamentos e recebimentos, é necessário ter opções de aplicações financeiras de curto prazo e de acesso à liquidez para uma gestão mais eficiente de caixa. Igualmente, é necessário considerar a formação de poupança de longo prazo para fazer frente às despesas crescentes de previdência, saúde, desastres naturais e outros gastos contingentes. Nesse caso, é recomendável a preparação de estudos e de melhores relatórios de riscos fiscais nos estados, mais abrangentes e com informação mais atual e mais precisa.

3. Uma gestão da dívida pública e de outros passivos que seja sustentável no longo prazo

Nos anos noventa, o endividamento dos estados havia alcançado níveis insustentáveis, o que levou a uma renegociação com a União, acompanhada de várias medidas de contenção de despesas e de controle financeiro, incluindo privatizações, fechamento da maioria dos bancos públicos estaduais e proibição de emissão de bônus estaduais para captação de recursos no mercado financeiro.

12. Feijó (2014). A busca de maior eficiência na gestão de tesouraria dos estados, mimeo, 2014.

Nesse processo de renegociação, o governo federal criou o Programa de Ajuste Fiscal, assinado pelos estados que refinanciaram suas dívidas e que monitora a política fiscal desses governos estaduais, com o objetivo de preservar a solvência do ente federado, particularmente em relação à sua capacidade de honrar os compromissos assumidos contratualmente.

Desde então, os estados têm comprometido entre 11% e 15% da sua Receita Corrente Líquida (RCL) para pagamento das dívidas renegociadas com a União, e em alguns casos, continuam acumulando uma dívida crescente, pois mesmo esses valores elevados não têm sido suficientes para estabilizar a relação dívida/PIB estadual.

No fim de 2014, foi aprovada uma nova lei que altera o indexador de atualização monetária da dívida, que poderá levar a uma redução do pagamento dos juros das dívidas estaduais com o governo federal.¹³ Entretanto, mesmo quanto esteja totalmente regulamentada esta lei, muitos estados continuarão com o mesmo comprometimento da sua RCL, em alguns casos reduzindo o prazo para a quitação da dívida, mas não o fluxo cobrado mensalmente. Considerando outros empréstimos obtidos pelos estados nos últimos anos com os Bancos Multilaterais, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) ou Bancos Privados, alguns estados poderão inclusive ampliar esse comprometimento da RCL para o pagamento das suas dívidas,¹⁴ em razão da amortização desses novos empréstimos, ou ainda uma eventual redução da arrecadação ou aumento do risco cambial, no caso de empréstimos em moeda estrangeira.

Esta situação é muito diferente de estado para estado. Considerando os resultados do Programa de Ajuste Fiscal nas últimas duas décadas, em especial a redução do endividamento estadual em um primeiro momento, e um entendimento de que deveria haver um compartilhamento dos benefícios da estabilidade econômica entre aqueles que se esforçaram e mantiveram uma situação fiscal equilibrada, a gestão estadual da dívida deveria ser parte de uma agenda de discussão com o governo federal de uma nova estratégia de longo prazo na qual os estados pudessem voltar a emitir títulos próprios da dívida pública e captar recursos no mercado.

Essa possibilidade estratégica poderia reduzir a dependência dos estados em relação ao governo federal ou a Bancos Públicos Federais e incluiria premiar aqueles estados que tivessem uma classificação de risco baixa, certificada por agências independentes de qualificação de risco e que demonstrassem ter condições financeiras adequadas, com a possibilidade de voltar a emitir títulos próprios da dívida pública, ofertados e negociados no mercado de capitais, atendidas as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e outras regulamentações específicas.¹⁵

13. Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, regulamentada pelo Decreto 8.616 de 29 de dezembro de 2015.

14. Segundo José Roberto Afonso, ao se somar o serviço dessas novas dívidas, o orçamento de alguns estados poderá ter a sua RCL comprometida de 15% a até mais 20%, com sérias consequências para a gestão das demais despesas públicas.

15. A Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, veta esta possibilidade, mesmo para entes em situação de risco muito baixo. Segundo José Roberto Afonso, o Brasil, neste momento, é o único país do mundo em que uma prefeitura – a do Rio de Janeiro – goza de uma classificação de risco melhor que a do risco soberano da União.

Outro tema importante nessa relação com o governo federal é o fortalecimento da capacidade dos estados para manter suas informações atualizadas de forma oportuna no Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias (CAUC)¹⁶ para poder demonstrar o cumprimento da LRF e de outras normas, visto que o CAUC pode bloquear transferências de convênios do governo federal para os estados.

Além do endividamento financeiro, existem outros passivos e obrigações dos estados que afetam diretamente a sua capacidade financeira no médio e longo prazo, principalmente os passivos contingentes, que, muitas vezes, não se encontram totalmente identificados e quantificados.

Um desses passivos que vem aumentando significativamente nos últimos anos e representa um alto risco fiscal para os estados são os gastos com a previdência dos servidores públicos estaduais, que incluem os pagamentos dos seus funcionários públicos aposentados e pensões. Esses gastos aumentaram na média de 12% da RCL em 2009 para 14% da RCL em 2013, e a proporção entre funcionários ativos e aposentados caiu de 2,19 em 2006 para 1,58 em 2012.¹⁷

Alguns estudos que usam informações dos estados disponíveis no *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e estimativas atuariais contratadas pelos próprios estados e publicadas no *site* do Ministério da Previdência Social, dependendo das metodologias e premissas consideradas, estimam que o comprometimento atual médio para financiar o déficit previdenciário dos estados (contribuição dos funcionários da ativa menos os pagamentos das aposentadorias e pensões) poderia subir de 10% da RCL em 2013 a quase 17% da RCL até o ano 2020.

Nesse campo, é urgente que as projeções de gasto previdenciário dos estados sejam aprimoradas e adotadas medidas para a correspondente provisão de recursos, seja com a implantação de fundos de pensão atuarialmente sustentáveis, ou ainda com a adoção de mecanismos de previdência complementar, considerando que geralmente, ao tentar esconder essas obrigações futuras, o mercado termina por superestimá-las.

Recentemente, devido a uma carência crítica de recursos, alguns estados tem realizado o caminho inverso, voltando a incluir fundos de pensão no caixa do tesouro ou fusionando fundos antigos com novos, ou ainda retirando o gasto com pensões do cálculo do limite estabelecido pela LRF de 60% da RCL para gastos com pessoal. Todas essas medidas apenas adiam o problema, que terá que ser irremediavelmente enfrentado em algum momento no futuro.

Outro passivo contingente importante é aquele gerado com a contratação de parcerias público-privadas (PPP). Ainda que haja uma legislação nacional e recente que limita este tipo de comprometimento de recursos futuros, muito ainda poderia ser aperfeiçoado para desenvolver

16. O CAUC inclui informações de adimplência ou sistemas de informações financeiras, contábeis e fiscais, geridos pelo governo federal, discriminadas na Instrução Normativa STN nº 2, de 2 de fevereiro de 2012.

17. Fonte: Moody's Investors Service, *Brazilian States: Growing Pension Liabilities are a Fiscal Challenge*, november 2014.

metodologias de cálculo dos passivos contingentes correspondentes e fazer o registro desse passivo contábil com a respectiva provisão de fundos no decorrer do tempo.

Finalmente, para enfrentar o desafio dos estados no campo das suas dívidas e passivos, como em outros temas de GFP, é necessário articular estratégias comuns de todos os estados com o governo federal, a partir de uma análise atualizada e abrangente sobre o real comprometimento de recursos para os próximos anos e uma postura pragmática sobre possibilidades de um endividamento que seja transparente, responsável e sustentável ao longo do tempo.

4. Uma nova e moderna contabilidade patrimonial que possa transparentar os resultados fiscais e os custos dos serviços públicos de forma mais abrangente

Na parte de modernização contábil, a maioria dos países latino americanos vem adotando princípios específicos alinhados às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)¹⁸ que constituem uma das principais referências nesse processo de convergência da contabilidade pública.

O maior desafio nesse processo é a implantação e operação sustentável de uma contabilidade patrimonial, que, além de uma regulamentação específica, exige mudanças nos sistemas de administração financeira dos governos e um reforço na capacidade institucional necessária para operar de forma sustentável ao longo do tempo, incluindo contadores e pessoal qualificados e sistemas modernizados.

No caso dos estados brasileiros, o governo federal vem regulamentando há vários anos a implantação desse novo padrão de contabilidade pública patrimonial para todo o setor público, alinhado com os padrões internacionais, entretanto, os prazos inicialmente propostos foram várias vezes prorrogados e ainda existe um longo caminho a ser percorrido. Um estudo de 2012 do BID com o Grupo de Gestores das Finanças Estaduais do CONFAZ (GEFIN) demonstra que, na média, os estados haviam avançado apenas 37% neste caminho para implantar os padrões internacionais de contabilidade pública nas 18 áreas definidas pela STN.¹⁹

A adoção dessas novas regras contábeis, com a adequação dos Planos de Contas aplicados ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), devem incluir a identificação, avaliação econômico-financeira e registro de todos os ativos e passivos de cada estado, com a correspondente depreciação anual desse patrimônio e a provisão de recursos financeiros para o cumprimento dessas obrigações no longo prazo.

18. Conjunto de normas de contabilidade para uso das entidades do setor público na preparação dos balanços financeiros e que seguem os princípios internacionais da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidos pela Junta de normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standards Board* – IASB).

19. Patrimônio público, controle interno, caixa, créditos de curto prazo, dívida ativa, estoques, investimentos, ativo imobilizado, ativo intangível, provisões, passivos e ativos contingentes, renúncia de receitas, sistema de administração financeira, parcerias público-privadas, previdência social, plano de contas, balanços contábeis, e operações de crédito.

A STN vem normatizando o que os estados devem implantar nesse novo modelo de contabilidade patrimonial, mas ainda não existem informações suficientes e de qualidade em todos os estados para viabilizar um registro completo dos ativos e passivos contábeis, sejam financeiros ou não financeiros. Muitos estados ainda não têm totalmente identificados e nem apurados os valores atualizados de tais ativos e passivos e necessitam de apoio nesse processo, para posteriormente poder fazer os lançamentos contábeis correspondentes de depreciação e provisão, além de adequações nos seus SIAF, para adaptarem-se aos novos procedimentos.

Independentemente deste processo de modernização contábil, é importante reforçar o papel da contabilidade pública como guardião das informações fiscais de base para manter a transparência e fornecer informações de qualidade. Principalmente quando a situação fiscal se deteriora, é comum no setor público brasileiro, recorrer a alguns artifícios momentâneos para cumprir formalmente as metas fiscais, tais como receitas extraordinárias, antecipação de dividendos de estatais ou o adiamento do pagamento de despesas sob a forma de Restos a Pagar, o que só posterga o problema. A credibilidade fiscal dos estados nasce da confiabilidade dos dados contábeis, e alguns artifícios de engenharia financeira ou de atraso de pagamentos podem gerar uma ilusão fiscal momentânea que não é sustentável no longo prazo, o que termina comprometendo a credibilidade fiscal.

Uma contabilidade moderna também deve contribuir para a melhora da gestão pública, gerando informação oportuna e de qualidade para o processo decisório e a melhora na qualidade do gasto. Nesse campo, a contabilidade pode contribuir para um cálculo mais automatizado do custo unitário dos serviços públicos, conforme mencionado no item 1 deste artigo, e incluindo os custos de uso do capital (depreciação de ativos e custos financeiros de endividamento).

Esta apuração de custos no setor público continua sendo um dos maiores desafios pendentes para a modernização da administração pública brasileira, em todos os níveis de governo, e permanece sendo um dos principais obstáculos para a implantação de uma gestão pública fundamentada no uso de indicadores de desempenho. Experiências recentes, como a do sistema de custos proposto pelo governo federal em 2010, foram focalizadas principalmente na implantação de uma solução tecnológica em detrimento de uma mobilização mais ampla que pudesse sustentar transformações institucionais nos valores e práticas em uso nas organizações envolvidas, mais além dos ajustes das normas e mais sustentáveis no longo prazo.²⁰

Uma contabilidade pública moderna pode contribuir significativamente para a apuração de custos no setor público, mas não deve ser a única responsável, pois esta é uma tarefa que envolve praticamente todas as áreas da GFP, como no caso da recente experiência no estado de São Paulo apoiada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) – o Sistema de Custos dos Serviços Públicos –, que tem como objetivo permitir o planejamento financeiro e orçamentário

20. Borges, do Carmo e Carneiro (2013)..

e o controle da gestão, necessitando assim da identificação dos custos padrão e dos custos controláveis no processo de orçamento e execução de gastos. Nessa experiência, foram definidos centros de custos a partir de unidades de entrega de serviços, tais como penitenciárias, estabelecimentos sócios educacionais, hospitais e escolas.²¹

5. Sistemas Integrados de Administração Financeira (SIAFI) modernos e transparentes

SIAFI são sistemas de informação complexos que automatizam procedimentos para o recebimento e gasto de recursos financeiros no setor público, incluindo operações de programação, gestão, registro e controle financeiro dos recursos públicos.²²

No caso brasileiro, os SIAFI²³ avançaram muito nos estados nas últimas três décadas, entretanto, muitos estados não têm investido o suficiente na sua renovação tecnológica e funcional. Aproximadamente a metade dos estados modernizaram seus SIAFI nos últimos anos, a outra metade ainda opera com sistemas desatualizados e que necessitam modernizar a sua arquitetura e plataforma tecnológicas e ampliar as funcionalidades que oferecem.

Nos anos noventa, o governo federal, por meio do Serviço de Processamento de Dados da União (SERPRO), desenvolveu o Sistema Integrado de Administração Financeira para estados e municípios (SIAFEM), que é uma versão simplificada do SIAFI federal adaptada para estados e municípios, e apoiou todos os estados para sua implantação, o que contribuiu significativamente com o processo de modernização da GFP nos estados brasileiros.

Uma contribuição muito relevante do SIAFEM foi apoiar a modernização dos processos de GFP nos estados, condição necessária para poder implantar o então novo sistema. Este fato introduziu significativa melhora nos processos de execução orçamentária, financeira e contábil, além de contribuir com a padronização dos instrumentos de gestão financeira dos estados em relação ao governo federal (o que foi possível em razão da Lei nº 4.320/64 que já havia padronizado os Planos de Contas de todo o setor público).

Com a aquisição ou desenvolvimento de novos SIAFI estaduais nos últimos anos, aproximadamente metade dos estados evoluíram para sistemas tecnologicamente mais modernos e com funcionalidades mais completas, desenvolvendo sistemas próprios ou

21. FMI, *Nota Técnica 1*, Projeto Sistema de Custos do Serviço Público (SCSP) no estado de São Paulo, Natureza dos Serviços Públicos e Implicações para os Sistemas de Custos – Chan, Holanda e Pessoa (2012).

22. The Fiscal Institutions of Tomorrow, *Chapter 3 – Integrated Financial Management Information Systems oriented toward a Modern Public Management*, Pimenta e Farias (2012).

23. A Lei de Responsabilidade Fiscal define de forma genérica esses sistemas e o Decreto nº 7.185/2010 especifica que são soluções de tecnologia da informação que, no todo ou em parte, funcionando em conjunto, suportam a execução orçamentária, financeira e contábil do ente da Federação, bem como a geração dos relatórios e demonstrativos previstos na legislação.

adquirindo e adaptando sistemas disponíveis no mercado. A outra metade dos estados ainda continua operando o SIAFEM, muitos com aperfeiçoamentos próprios específicos, mas a maioria já tecnologicamente defasada e com uma manutenção cada vez mais limitada pelo SERPRO.

Além da modernização tecnológica, a maioria dos SIAFI estaduais ainda não completou a automatização das novas normas contábeis, e também ainda necessitam avançar mais no estabelecimento de conexões ou interoperabilidade com outros sistemas de gestão estaduais, tais como os de orçamento, de pessoal e de compras públicas. A modernização assimétrica destes sistemas de gestão nos estados, muitas vezes reduz o nível de integração no ciclo do gasto e aumenta os custos de transação. O uso de ferramentas de *software* livre também pode ser uma alternativa a ser analisada em alguns casos.²⁴

Em síntese, apesar da recente evolução funcional e tecnológica dos SIAFI nos estados, com uma significativa contribuição à melhora da gestão das finanças públicas durante esse período, permanece o desafio de avançar para sistemas mais modulares e flexíveis, integrados com outros sistemas de gestão dos estados e que possam apoiar mais significativamente com a geração de uma contabilidade de custos e a melhora dos processos decisórios.

Adicionalmente, na dimensão de transparência, com o estímulo da LRF e da Lei de Acesso à Informação (LAI), foram os SIAFI que possibilitaram que praticamente todos os estados desenvolvessem portais de transparência avançados na *web*, disponibilizando informações fiscais e financeiras relevantes, tais como os grandes números de receitas, despesas e de endividamento público, e a informação detalhada dos pagamentos por órgão.

Apesar dos grandes avanços alcançados com esses portais, ainda persiste a necessidade de ampliar a oportunidade e qualidade da informação disponibilizada, expandindo a possibilidade de acesso a dados em formatos e estruturas que facilitem o seu uso como dados abertos (*open data*), ou ainda promover uma participação responsável da academia, da sociedade civil organizada e dos cidadãos, diretamente na análise dessas informações, tais como as iniciativas da organização não governamental Contas Abertas, entre outras.

24. O Sistema Integrado de Orçamento Público (SIOP), em uso pelo governo federal desde 2012, foi totalmente desenvolvido com o uso de ferramentas de *software* livre e em arquitetura aberta e está disponível para implantação nos estados.

6. Melhores sistemas de compras públicas para comprar mais barato, rapidamente e com qualidade

As compras públicas são um dos processos mais abrangentes que existem na gestão pública e podem significar mais de 20% do total do gasto dos estados com aquisições e contratações,²⁵ e é uma das áreas de GFP com maior avanço tecnológico nas últimas duas décadas no Brasil, tanto no governo federal como nos estados, incluindo a implantação dos portais de compras, do pregão eletrônico e do registro de preços.

Entretanto, estes avanços ocorreram principalmente nas compras de bens e serviços, na etapa da realização do processo licitatório, e não na etapa anterior de planejamento das compras, nem na posterior; de contratação, monitoramento e avaliação dos contratos e dos fornecedores. Tais avanços também se concentraram, principalmente, na aquisição de bens e contratação de serviços e não nas contratações de obras, que envolvem valores muito mais altos e processos licitatórios mais complexos e demorados, frequentemente seguidos de aditivos contratuais, que em geral aumentam os custos dos serviços.

A maioria dos estados usa a modalidade de pregão e de registro de preços, o que possibilitou a redução dos preços praticados e dessa forma vem colaborando com uma redução dessa parte dos custos unitários dos serviços prestados pelos estados. Também há outras inovações importantes, tais como a adoção de preços de referência utilizando a base de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) do ICMS para calcular preços médios praticados nas transações formais do setor privado, buscando aproximar os preços contratados pelo setor público com os praticados no setor privado. Esta experiência dos preços de referência utilizando dados da NF-e é usada em poucos estados e poderia ser aperfeiçoada e difundida para todos os estados.

De todas as formas, essas economias alcançadas pelos estados com compras mais eficazes e menores preços praticados, muitas vezes, não levou a uma redução nos prazos dos processos licitatórios e de contratação, deixando como um tema ainda pendente a simplificação de tais processos (o que necessitaria de mudanças na lei de licitações), principalmente para aqueles que possam comprovar que essa simplificação gera uma maior economia, sem reduzir a competitividade, equidade e transparência destes processos.

Por fim, ainda existem outras possibilidades de coordenação para compras públicas ainda não exploradas entre os estados, como, por exemplo, eventuais parcerias de cadeias de valor (*value chain partnerships*), que pudessem explorar a conveniência de uso do registro de preços entre vários estados de forma complementar e que fosse competitivo para a economia de cada

25. Na média, o gasto com compras públicas na América Latina e Caribe (ALC) em 2011 foi de 26% do total do gasto público, e o nível subnacional correspondeu a 38% deste total (OCDE-BID, Panorama de las Administraciones Públicas ALC 2014). Para o caso específico do Brasil, o IPEA (2011) indica que o setor público se apresenta como um dos principais compradores do país, respondendo por cerca de 10% a 15% do PIB.

um. Ou ainda, a ampliação das contratações sustentáveis²⁶, pouco exploradas no âmbito do governo federal, e praticamente inexistentes nos estados, com raras exceções.

Conclusões: uma agenda para a modernização da GFP nos estados brasileiros

Considerando as dificuldades para continuar aumentando a arrecadação e outras receitas nos estados brasileiros nos próximos anos, cada vez mais será necessário promover o aumento da produtividade e da eficiência macro do gasto público, incentivando melhoras na qualidade do gasto como um todo, e a GFP tem um papel fundamental nesse processo.

Nos últimos anos, os estados brasileiros avançaram significativamente na modernização da sua gestão fiscal. Vários programas apoiaram, desde os anos noventa, esse processo, como o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE) e posteriormente o Programa de apoio à gestão e integração dos fiscos no Brasil (PROFISCO), ambos financiados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

São notórios os avanços nas diversas áreas fiscais nos estados, entretanto, os esforços e os recursos destinados à modernização da administração e fiscalização tributária foram mais significativos se comparados com os recursos destinados à modernização das diversas áreas da GFP, talvez uma das razões para que os avanços da GFP nos estados tenham sido mais modestos.

Entretanto, os recursos necessários para modernizar a GFP nos estados não são somente financeiros e sim também humanos, tecnológicos e institucionais, essenciais para melhorar a capacidade gerencial em todas as áreas da GFP e em todo o ciclo de projetos, desde a sua formulação e desenho até a sua execução e avaliação.

As SEFAZ tradicionalmente investiram muito mais em criar carreiras e contratar novos funcionários nas áreas de fiscalização, com o objetivo permanente de ampliar a arrecadação, e dessa forma melhoraram a gestão da fiscalização, com a revisão de processos e outras inovações tecnológicas e institucionais que contribuíram decisivamente em medir e monitorar resultados, e conseqüentemente, com significativas melhoras na obtenção de receitas.

As outras áreas de GFP relacionadas com o gasto público raramente tiveram o mesmo tratamento. Nesse sentido, é muito importante discutir a possibilidade de criação ou fortalecimento de carreiras específicas nos estados também nas áreas de GFP, tais como tesouro e contabilidade, para fortalecer a capacidade das SEFAZ igualmente nessas áreas, e não somente nas áreas

26. Alencastro, Silva e Lopes (2014).

de fiscalização. O governo federal criou em 1987 a Carreira de Finanças e Controle e deste então faz concursos públicos para o provimento de cargos de Analista de Finanças e Controle (nível superior) e Técnicos de Finanças e Controle (nível médio), bem como realiza cursos de progressão funcional e de formação; o que foi fundamental para os avanços na GFP nas últimas décadas, um exemplo que deveria ser seguido pelos estados.

Para poder promover melhoras de eficiência no gasto público estadual nos setores em que atua, o elo fundamental é conhecer os custos unitários dos serviços prestados e medir os ganhos de produtividade de cada um no tempo. Adicionalmente, se poderiam comparar custos unitários de serviços entre estados, como uma referência na identificação de áreas que possam indicar um maior espaço para ganhos de eficiência. Para isso, é fundamental a adoção de estratégias simultâneas de melhora em todas as áreas da GFP, e uma ação mais coordenada das secretarias de planejamento, orçamento, administração e fazenda.

Neste caso, as Secretarias Estaduais de Planejamento e as Secretarias Estaduais de Administração têm um papel importante que deveria ser articulado com as SEFAZ. Alguns estados fundiram nos últimos anos suas áreas de Planejamento e Administração, o que tem potencializado a atuação destas áreas na melhora da eficiência e qualidade do gasto. Uma atuação mais coordenada destas áreas com as SEFAZ poderia ampliar ainda mais o uso do orçamento como um instrumento de incentivo à obtenção de resultados e à premiação de melhoras de eficiência nos diversos setores e serviços estaduais.²⁷

Esta articulação das áreas fazendárias com o planejamento e a administração encontraria um terreno fértil também junto aos fóruns de secretários estaduais, visto que, em 2013, o Conselho Nacional de Secretários Estaduais do Planejamento (CONSEPLAN), o Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração (CONSAD) e o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG) elaboram uma Agenda de Gestão Pública União – estados que incluiu vários dos objetivos e áreas mencionados neste artigo, tais como melhorar a eficiência e qualidade do gasto público, contribuir para a realização dos investimentos públicos que visem acelerar a competitividade nacional, entre outros. Adicionalmente, o CONFAZ aprovou, no fim de 2014, a criação de um Novo Programa de Modernização da Gestão Fiscal, com o apoio do Ministério da Fazenda, que prevê continuar promovendo a modernização da GFP nos estados e poderia acelerar este processo.

Os órgãos colegiados do CONFAZ, principalmente o Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (GEFIN), igualmente devem ter um papel fundamental nessas estratégias de GFP. O GEFIN é integrado por Subsecretários, Contadores Gerais e Assessores de SEFAZ, e seus objetivos são a busca do equilíbrio fiscal das contas públicas estaduais, por meio do estudo, desenvolvimento

27. Na grande maioria dos países latino-americanos, a área de orçamento está junto com a área fiscal, econômica e de GFP, ou seja, no mesmo ministério ou secretaria. O município do Rio de Janeiro também tem essas áreas em uma só secretaria, e uma hipótese é que quanto menor um estado ou município, mais recomendável seria ter todas estas áreas em uma só unidade, ou pelo menos bem coordenadas.

e disseminação de modernas técnicas de GFP, bem como intercâmbio de experiências, soluções e sistemas, nas áreas de programação e gestão financeira, execução orçamentária e financeira, escrituração e consolidação de contas, contabilidade pública, transparência fiscal, dívida pública, receita e despesa pública, gestão fiscal, legislação e qualidade do gasto público.

A definição de estratégias comuns e uma atuação conjunta desses órgãos colegiados para enfrentar o desafio da modernização da GFP e fortalecer o diálogo com o governo federal seria muito benéfico para os estados. Neste sentido, seria importante compartilhar não somente experiências bem-sucedidas, mas também informações fiscais consistentes e padronizadas, usando metodologias e parâmetros comuns.

Em síntese, a contribuição da GFP para promover melhoras na produtividade e eficiência do gasto nos estados brasileiros não pode ser uma tarefa isolada, e sim exige uma mobilização mais ampla que promova transformações institucionais nos valores e práticas em uso nas organizações públicas, muito mais além dos ajustes das normas e mais sustentáveis no longo prazo.

Para isso, é fundamental uma atuação estratégica simultânea de todas as áreas da GFP, com o aporte dos recursos necessários, além de uma ação mais coordenada entre as áreas de planejamento, orçamento, administração e fazenda; e envolvendo os fóruns de secretários estaduais nessas diversas áreas e seus subgrupos técnicos. Ao fim, somente com uma GFP moderna será possível produzir informação de qualidade, oportuna e transparente; necessária para medir e registrar no tempo os ganhos de produtividade e de eficiência no gasto público e para estabelecer incentivos ao bom desempenho que promovam mudanças culturais sustentáveis nos estados brasileiros.

Referências

AFONSO, José Roberto. *Apresentação Workshop Temático sobre Administração Financeira e Contábil dos Gastos Públicos*. BID, Mimeo, 2014.

AFONSO, Antonio; ROMERO, Alma; MONSALVE, Emma. *Public sector efficiency: evidence for Latin America*. BID 2013.

ALENCASTRO, Maria Alice Cruz; SILVA, Edson Vicente da; LOPES, Ana Maria D'Ávila. *Contratações sustentáveis na administração pública brasileira: a experiência do Poder Executivo Federal*, Revista de Administração Pública, RAP, v. 48, jan./fev. 2014.

ALLEN, Richard; HEMMING, Richard; POTTER, Barry H. *The meaning, content and objectives of Public Financial Management*. in The International Handbook of Public Financial Management Palgrave Macmillan, 2013.

BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO, Mario Poueri; CARNEIRO, Ricardo. *A implementação*

do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. Revista de Administração Pública, RAP, v. 47, mar./abr., 2013.

BOUERI, Rogério; MAC DOWELL, Maria Cristina; PINEDA, Emilio e BASTOS, Fabiano. Análise da despesa pública: *Uma metodologia de avaliação para mensurar a eficiência dos estados brasileiros no gasto em educação.* BID, 2014

BRASIL. *Lei Complementar n. 148*, de 25 de novembro de 2014

CHAN, James; HOLANDA, Victor e PESSOA, Mario. Nota Técnica 1. *Projeto Sistema de Custos do Serviço Público (SCSP) no Estado de São Paulo, Natureza dos serviços públicos e implicações para os sistemas de custos FMI*, 2012.

FARIAS, Pedro. *Compartilhamento de serviços no setor público: o que aprender com a experiência internacional.* Revista de Gestão Pública de Pernambuco, 2013.

FAINBOIN, Israel. *Treasury single account: an essential tool for government cash management.* IMF. 2010.

FEIJÓ, Paulo Henrique. *A busca de maior eficiência na gestão de tesouraria dos estados.* Mimeo, 2014.

MOODY'S INVESTORS SERVICE. *Brazilian States: growing pension liabilities are a fiscal challenge.* November, 2014.

OECD/IADB, *Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2014 – Innovación en la gestión financiera pública.* OECD Publishing. USA 2014.

PIMENTA, Carlos; FARIAS, Pedro. *Integrated financial management information systems oriented toward a modern public management.* In *The fiscal institutions of tomorrow*, Chapter 3 – IDB 2012.

WILLIAMS, Mike. *The treasury function and the treasure single account.* IMF, 2013.

Regras Fiscais e Gastos Públicos

José Roberto Afonso

Os estados não dispõem do mesmo espaço fiscal que o governo federal para criar receitas, para se endividar e para administrar gastos, inclusive porque não podem editar medidas provisórias e estão sujeitos aos limites de endividamento impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que não foram até hoje aplicados à União. Logo, precisam administrar gastos, o endividamento e as finanças em geral com um rigor ainda maior. Limitada a capacidade própria de geração de receita (da desindustrialização e guerra fiscal até a estagnação) e sem poder captar livremente recursos de terceiros, terão que investir, cada vez mais, para melhorar e modernizar essas outras formas de gestão fiscal, o que pode exigir investimentos até maiores ou mais ousados do que os feitos na administração de receitas nas últimas duas décadas.

Gestão dos gastos públicos

Desafios

Como os estados brasileiros conseguirão prestar mais e melhores serviços públicos lançando mão dos mesmos ou até menos recursos? Seria possível melhorar muito a qualidade do gasto público sem mudanças em leis nacionais ou sem suporte do governo federal ou de terceiros? Como vincular novas dívidas a novos e mais investimentos e evitar que se repita a distorção de liberar poupança que antes financiava inversões para pressionar por mais gastos em custeio?

Tendências e visão estratégica

As administrações fazendárias não são as executoras de quase todo o gasto público – isto é, não são elas que diretamente contratam funcionários, serviços e obras. Porém, elas têm a função de subsidiar as decisões e ajudar a traçar estratégias estaduais que orientem do

planejamento à execução dos programas de governo. Não deveriam se limitar apenas a cuidar da geração da receita e investir em sua modernização, até porque há limites para se explorar seu potencial. Pela própria experiência bem-sucedida nos esforços de melhorar a cobrança dos impostos, podem e devem subsidiar e orientar os órgãos de planejamento e setoriais para que adotem estratégias articuladas e igualmente eficientes para melhorar a qualidade do gasto e aumentar a sua produtividade. Se não lhes cabe executar, devem fomentar – ainda mais quando a conjuntura econômica sinaliza mais adversidades.

Um bom ponto de partida é a geração e fornecimento de informações precisas, íntegras e detalhadas sobre os valores das despesas. Cabe à fazenda fornecer o insumo mas não tratar do produto – ou seja, não executa e nem analisa o resultado. Como tal, a contabilidade corrente precisa gerar a de custo e essa constitui a matéria-prima chave para se adotar iniciativas de melhoria na qualidade do gasto. Cada órgão setorial de governo deve identificar os problemas de sua competência e escolher a melhor alternativa para equacioná-los, ainda que as possam implementar de forma transversal, envolvendo outros órgãos. Se não executa diretamente, a administração fazendária deve induzir e, se possível, até premiar as ações nessa direção.

Algumas tendências mais reclamam comentários à parte. É o caso de atentar de imediato ou, às vezes, até exclusivamente aos investimentos e aos custeios não obrigatórios, e que vem constituindo parcela irrelevante dos orçamentos em geral.

A gestão de pessoal e de gastos vinculados constitucionalmente (ensino, saúde, etc.) tende a ser postas de lado uma vez que são tidas como inevitáveis, quando deveria ser exatamente o inverso: até pela magnitude muito maior dessas despesas, talvez os resultados sejam ainda maiores quando se investe, por exemplo, em recadastrar servidores e adotar planos de carreira, em buscar gestão por resultados no ensino e em copiar padrões privados na gestão de hospitais e clínicas públicas. Mais uma vez, a conjuntura adversa imediata pressionará para que se busque economizar e melhorar a qualidade do gasto público em todo e qualquer tipo de gasto, não se limitando apenas aqueles que tradicionalmente seriam mais vulneráveis a cortes.

Uma deficiência que só foi realçada recentemente respeita à gestão das obras e demais investimentos públicos. Ela não apareceu durante anos ou décadas em que foi muito baixo o esforço de inversão, quase sempre limitado à geração própria de poupança. O novo ciclo de endividamento, com as captações nos últimos anos junto aos organismos multilaterais e aos bancos estatais de fomento para financiar projetos de investimentos desnudou uma razoável incapacidade gerencial nos estados, desde a formulação e montagem de projetos até a própria execução. Se no passado mais distante, os governos estaduais e municipais eram vistos como capazes de tocar rápida e maciçamente projetos de inversões e que o problema se limitava à falta de financiamento, a experiência recente mostrou que o aparato desses governos responsáveis pelos investimentos parece que também foi desestruturado quanto o do governo

federal – quer dizer, há dificuldade desde a elaboração e a apresentação dos projetos até a sua execução, prestação de contas e controle.

A modernização da gestão das obras é mais um desafio a ser equacionado pelos estados, porém isso pode passar por uma nova estratégia em que se abra mais espaço para participação do setor privado, seja diretamente na forma de concessões, seja na contratação de parcerias público-privadas. Como a maior parte do investimento recente, foi financiada por empréstimos, se some os efeitos recessivos sobre a arrecadação, não há perspectivas de novo e forte endividamento para a maior parte dos estados, mas não foram atendidas e seguirão grandes as necessidades por mais investimentos, sobretudo em infraestrutura.

Uma forma de aumentar a oferta de serviços públicos é ampliando concessões e parcerias para que o setor privado passe a prestar tais serviços, na medida do possível financiando e gerindo, cabendo ao setor público quando muito cobrir riscos ou prestar subsídios. Em um cenário em que a macroeconomia exige aumento forte e rápido da taxa de investimento, mas, ao mesmo tempo, cobra um ajuste fiscal que aumente o superávit primário e até reduza a dívida pública, será inevitável recorrer à desestatização para financiar e mesmo para gerir tais inversões.

Poucos estados tiveram algum avanço nesse processo de desestatização e o ideal seria que a experiência por eles construída fosse revista e, de alguma forma, padronizada e colocada à disposição dos demais estados. Ao contrário de casos antes citados, aqui importa mais aproveitar a expertise local que contratar consultorias que nem sempre conhecem as particularidades regulatórias e do processo.

Muito ajudaria a melhorar a gestão estadual de gasto se fossem adotadas novas leis e práticas no âmbito nacional. No primeiro caso, há carência dos ajustes que modernizem a lei das licitações (como seria o caso de contemplar de pregões eletrônicos e preços referenciais, de modo a simplificar e agilizar o processo todavia sem perder controle e economicidade). Até mesmo aperfeiçoamentos na LRF poderiam passar por projetos que já tramitam no Congresso Nacional para adotar uma espécie de lei de qualidade do gasto (entre outros casos, passaria por demarcar melhor as obrigações dos poderes autônomos, de esclarecer melhor o limite de Restos a Pagar no fim do mandato ou do que deve ser considerado renúncia).

Uma mudança prática também poderia ser transformar os problemas de cada estado em um problema do conjunto deles, porque, na maioria dos casos, ou melhor, dos programas de governo, se tratam exatamente dos mesmos desafios, ainda que com intensidade e importância diferenciada. Como já foi dito, muito poderia ser feito com uma ação organizada de um colegiado dos estados, que, nesse caso, deveriam aproveitar a mesma expertise acumulada na questão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para buscar soluções aos assuntos comuns, em segurança, educação, saúde, transportes, meio ambiente, entre outros.

Aliás, uma das primeiras e mais importantes medidas a serem perseguidas pelo colegiado estadual diz respeito a se adotar, no Congresso Nacional, um mecanismo eficaz em que fossem ao menos ouvidos no caso de projetos que mudem a legislação nacional e impactem suas contas (como no caso de aumentos salariais ou obrigações de prestações de serviços ou concessão de benefícios).

Gestão financeira e contábil

Desafios

Como resgatar os princípios básicos do orçamento, da contabilidade, do controle e da responsabilidade fiscal em resposta às críticas predominantes sobre a perda de credibilidade da política fiscal? Que falta para modernizar os sistemas integrados de administração fazendária? Como os governos estaduais poderiam melhorar seus sistemas, em particular adotar novos e mundiais padrões de contabilidade, sem se reformem as leis básicas nacionais?

Tendências e visão estratégica

A adoção de recentes medidas fiscais atípicas e a consequente e inegável perda de credibilidade da política fiscal tornam crucial resgatar a máxima transparência no trato das contas e coisas públicas. Por mais que os problemas tenham sido concentrados na esfera federal, não houve como as administrações estaduais passarem imunes a dano de tal proporção.

Muito precisará ser feito para mudar essa triste e danosa percepção que se formou da gestão fiscal dos governos. Um primeiro passo é assegurar autonomia técnica e plena aos órgãos de planejamento, orçamento, contabilidade e controle. É preciso repensar desde a nomeação dos responsáveis até o processo decisório em si. Não custa lembrar que, no caso da administração fazendária federal, a própria Constituição delega seu comando à integrante da respectiva carreira.

Os processos que abrangem desde o orçamento e a contabilidade pública até a gestão financeira e patrimonial certamente podem ser aperfeiçoados e modernizados, em que pese os avanços realizados nos últimos anos, mas que atingiram estágios muito diferenciados de um para outro estado.

Os sistemas integrados de administração financeira (SIAFI) em muito já avançaram nas últimas três décadas, até com uma espécie de mercado próprio, dispensado o fomento ou mesmo o fornecimento por órgãos federais. Sempre importa atentar que tais sistemas constituem instrumento e um fim em si. Muitos estados pararam de investir em sua renovação tecnológica e funcional, incluindo conexão com outros sistemas, como os de orçamento e pessoal.

No âmbito da contabilidade, por mais que se tenha anunciada adesão ao novo padrão de contabilidade pública, que siga o privado e o internacional, há muito por se fazer. Estudo do BID indicou que, até 2012, os estados avançaram em apenas 37% no processo de convergência para a nova contabilidade patrimonial. Se nem todos os estados estão preparados para a nova contabilidade, o que dizer dos municípios.

À parte com novo ou velho regime, não custa insistir que a contabilidade deve sempre preservar sua função precípua de guardiã das informações fiscais. Não há porque ser criativa, ela deve ser precisa e íntegra. A transparência fiscal é uma exigência da sociedade e da democracia moderna e gestão financeira e contábil têm a obrigação de fornecer informações que atendam tal objetivo.

No âmbito da gestão financeira, vale comentar uma área específica de administração das receitas, que normalmente é ignorada diante das atenções monopolizadas pelo ICMS e demais tributos. Trata-se da gestão das receitas de transferências, sobretudo das constitucionais, ainda que, quando muito, sejam lembradas mais as discricionárias (convênios) e, por vezes, mescladas com a gestão da dívida, que nem sempre seria o mais adequado pela diferente lógica.

Merece comentar outras ações que ficam na fronteira entre a gestão tributária e financeira e que talvez por isso acabem merecendo pouca atenção dos estados.

A gestão de transferências é outra ação que poderia ser compartilhada entre os estados – até conduzida sistemática e formalmente no âmbito de um dos braços do colegiado fiscal maior. Como tal, respeita o melhor acompanhamento das repartições de receitas, seja as constitucionais – com destaque para o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE), seja outras regulares – caso do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), salário-educação, *royalties* e participações em petróleo, energia e mineração e mesmo dos fundos do Sistema Único de Saúde (SUS).

Em que pese a publicidade das bases de cálculo e o controle pelo Tribunal de Contas da União (TCU), os estados deveriam ter uma atitude mais proativa em relação verificar os detalhes dos cálculos da base a ser distribuída e dos coeficientes individuais de participações e, principalmente, estudar a evolução e a estruturação dessas transferências, para verificar o que afeta seu desempenho e para traçar cenários. Cada estado obviamente pode desenvolver tais tarefas, mas – como na maioria das transferências, o que interessa a um vale para os demais – poderiam sistematizar e, até mesmo, formalizar uma ação organizada nessa direção, talvez no âmbito do CONFAZ.

Por fim, não há como negar que também há limite para modernização da gestão financeira de cada estado sem que haja uma adequada e nacional padronização de regras. Se não há maior

interesse do governo federal em promover as reformas das leis básicas das finanças públicas, quem sabe tal iniciativa não poderia ser assumida pelas próprias autoridades estaduais, em ação colegiada, para ser mais eficiente.

Gestão da dívida pública e dos passivos contingentes

Desafios

Como honrar o serviço dessa última onda de endividamento, muito ainda em carência, que será acrescido aos pesados encargos da dívida renegociada no fim dos anos de 1990, sem comprometer o funcionamento corrente dos governos estaduais, inclusive seus serviços essenciais, ainda mais em meio a um ciclo de estagnação e até recessão da economia brasileira? Como desenvolver novos instrumentos para captação de recursos, em especial por meio da emissão de títulos? Como melhor mensurar e como analisar adequadamente os riscos fiscais, em especial no caso da previdência dos servidores e das parcerias público-privadas?

Tendências e visão estratégica

A gestão da dívida pública merece reflexões e que, de certa forma, constitui um fio condutor a unir todos os desafios fiscais dos estados.

Como é sabido, tal dívida estadual era demasiadamente concentrada no Tesouro Nacional e, indiretamente, o fato veio a se agravar depois do recente ciclo de endividamento porque aquele foi o garantidor dos empréstimos contraídos junto aos organismos internacionais e aos bancos estatais federais. Individualmente, sempre há espaço para cada estado aprimorar o controle de suas operações de empréstimos, mas por certo a ação mais relevante deve ser colegiada. Ainda que cada estado contrate isoladamente suas operações, no fim as eventuais dificuldades para atender ao seu serviço tende a se tornar um problema coletivo. Ao comprometimento já elevado da receita própria com as renegociações realizadas antes da LRF (de 11% a 13%), em breve, quando forem liberadas as parcelas dos novos empréstimos e depois de superada as respectivas carências, virá se somar ao serviço dessas novas dívidas. Isso significa reter de 15% a até mais 20% do orçamento de alguns estados, com sérias consequências para a gestão das demais despesas públicas. Essa pressão não será em muito aliviada mesmo que venha a ser modificado o indexador da dívida outrora renegociada – o que pode afetar o estoque, mas não muda o fluxo cobrado mensalmente.

A gestão estadual da dívida poderia iniciar desde já o planejamento para um sistema em que fosse menor ou mesmo nula a dependência do governo federal, inclusive de seus bancos ou de avais externos. Isso começaria por se submeter a classificações de risco por agências especializadas (*rating*).

O passo final poderia ser a preparação para emissão de títulos próprios da dívida, atendidas exigências da LRF e do Senado, devidamente registrados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), e que pudessem ser ofertados e negociados em mercado. Mas esse avanço foi abortado de forma radical, sem debates públicos e sem menor justificativa. Passou despercebida, talvez até mesmo das administrações fazendárias estaduais, a vedação generalizada e permanente para estados emitirem títulos da dívida mobiliária incluída na Lei Complementar nº 148, de 25/11/2014 (ver Art. 11), que autorizou a troca das condições financeiras das dívidas renegociadas pelo Tesouro Nacional antes da edição da LRF. Não custa recordar que, antes, por força da legislação e dos contratos de rolagem, havia uma vedação temporária – até que os estados reduzissem ou anulassem tal dívida contra o Tesouro. Eles eram penalizados com a proibição de emissão de títulos. É curioso e contraditório que tal alteração legislativa ocorra exatamente quando a União afrouxou as restrições ao endividamento público estadual e municipal, inclusive concedendo garantias e até mesmo *funding* para os bancos federais. Fica a dúvida se o Tesouro Nacional quer, na força, reservar a si a competência exclusiva sobre tal forma de endividamento, como se os outros governos pudessem lançar títulos, sem garantias do Tesouro e pagando taxas menores que este (não custa recordar que o Brasil é o único país do mundo em que uma prefeitura – a do Rio de Janeiro – goza de uma classificação de risco melhor que a do soberano da União).

Outros aspectos específicos respeitam aos demais passivos fiscais dos estados, sobretudo os ditos contingentes.

A organização da previdência complementar dos servidores públicos requer atenção urgente. Em que pese a regulamentação nacional e a supervisão pelo órgão federal específico, há muito o que se fazer e os estados poderiam aproveitar a expertise dos poucos que largaram na frente.

Não há mais dúvida que se precisa migrar dos fundos meramente financeiros para aqueles que tenham lógica atuarial. Isso significa contratar cálculos apropriados e considerar mudanças demográficas profundas. Alguns estados largaram na frente e os demais deles podem extrair muitas lições e essa expertise tende a ser mais útil do que trazer soluções do setor privado ou do exterior, que obedecem outras leis e outras concepções. Por vezes, a lição a aprender é do que não se deve fazer, como no caso dos fundos formados no passado mais distante, decorrentes de receitas extraordinárias e que constituíram poupança para atender gasto no futuro, mas acabaram sucumbindo as crises financeiras e foram sacados para atender às emergências de caixa. É crucial conseguir apartar disponibilidades e a própria gestão financeira da previdência complementar da corrente estadual.

Quanto às parcerias público-privadas (PPPs), poucos estados tiveram experiências, entretanto elas podem e devem ser sistematizadas e repassadas aos demais estados. Diante da premência por mais investimentos públicos e especialmente em infraestrutura, e com a insuficiência

financeira e mesmo administrativa dos poderes públicos em geral, as parcerias fatalmente se expandirão, inclusive no curto prazo. Ainda que haja uma legislação nacional e recente, muito ainda precisa ser aperfeiçoado e práticas podem ser aprendidas. A organização de fundos e a definição de lastros firmes constituem questões que precisam ser mais bem equacionadas.

Enfim, o desafio dos estados no campo das dívidas e passivos, mais uma vez, poderia ser atuar coletivamente para discutir os seus rumos. Já há uma discussão colegiada no âmbito de grupo do CONFAZ e pode constituir o ponto de partida para uma ação mais sistematizada e, sobretudo, regulamentada – no sentido que passe de uma iniciativa por adesão para uma ação formalizada e conjunta de todos os governos. O primeiro passo seria traçar um diagnóstico o mais realista da situação fiscal de cada um e de seu conjunto, inclusive sobre o comprometimento já contratado para os próximos anos. Sistematizada tais informações, poderiam avaliar se as usam como instrumento para outras negociações com o governo federal e o Congresso Nacional, inclusive eventualmente no campo da reforma tributária.

A Reforma na Gestão Financeira e na Qualidade dos Gastos Públicos: o Dilema dos Estados Brasileiros

Augusto de Oliveira Monteiro, Célia Maria Silva Carvalho, Flávio George Rocha, José Luiz Marques Barreto, Marco Antonio Rocha Lima Guilherme, Maria Catarina Raulino Ribeiro, Maria de Fátima Alves Ferreira e Wanderlei Pereira das Neves

A gestão financeira e contábil dos estados subnacionais do Brasil tem experimentado avanços expressivos nas últimas décadas, e em especial nos últimos anos, impulsionada pelos aperfeiçoamentos legais implementados no país, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Acesso à Informação (LAI), assim como pelos investimentos em modernização efetuados pelas administrações financeiras dos estados, com o apoio de programas financiados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Desta forma, este capítulo procura evidenciar esta trajetória, sinalizando os marcos mais significativos e apontando os desafios à frente, como também as principais diretrizes delineadas para enfrentá-los. Para tanto, serão abordados, em sequência, a modernização dos tesouros estaduais, o problema do endividamento público e dos passivos contingentes, a modernização da contabilidade, as políticas destinadas à promoção da qualidade do gasto público e a melhoria da relação público-privada, visando ao incremento dos investimentos públicos.

A Modernização dos Tesouros Estaduais

Ao longo dos últimos 20 anos, período em que foram implementados importantes esforços de modernização das administrações fiscais subnacionais do Brasil, sob estímulo dos amplos programas financiados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) – Programa Nacional de apoio a modernização administrativa e fiscal dos estados brasileiros (PNAFE) e Programa de Apoio a Gestão dos Fiscos do Brasil (PROFISCO) –, as administrações financeiras dos estados e do Distrito Federal alcançaram importantes avanços gerenciais.

Embora os referidos programas de modernização tenham inicialmente priorizado a dimensão tributária das administrações fazendárias, gradativamente um volume razoável de recursos foi alocado ao esforço de aperfeiçoamento das administrações financeiras (mais expressivo em alguns estados, pouco significativo em outros), as quais passaram a evoluir mais rapidamente.

Os resultados decorrentes de tais esforços manifestaram-se em quatro dimensões: capacitação e desenvolvimento de pessoas, aperfeiçoamento de processos, implementação de sistemas informatizados e ampliação da transparência da gestão fiscal.

Em relação à primeira, cumpre destacar os programas de capacitação, implementados inclusive mediante convênios e acordos de cooperação com destacadas instituições acadêmicas, para o oferecimento de turmas fechadas de cursos de pós-graduação direcionados aos colaboradores das áreas financeiras dos estados. É inegável o salto qualitativo observado no nível de atuação profissional dos funcionários responsáveis pela gestão financeira nas secretarias de fazenda, embora tal evolução tenha ocorrido de forma desigual nos diferentes estados.

No que tange ao aperfeiçoamento de processos, cabe ressaltar a melhoria na gestão de tesouraria, com a consolidação do conceito de conta única, e uma maior precisão na estimação de receitas e gastos, permitindo maior controle dos resultados fiscais. Destaca-se, também, a nova filosofia contábil adotada (em alguns estados, ainda em fase de assimilação), aderente às normas internacionais de contabilidade pública, e apta a melhor registrar a evolução patrimonial dos entes públicos, a ser analisada em seção específica desse capítulo.

Já a dimensão de informatização foi certamente a que exibiu resultados mais expressivos, tendo em vista a “demanda reprimida” por melhores ferramentas informatizadas na área. Durante as duas últimas décadas, foram efetivamente implementados Sistemas Integrados de Administração Financeira (SIAFs) e respectivos módulos de informações gerenciais, sistemas de controle da dívida pública, sistemas de gestão de convênios e recursos de terceiros, e sistemas voltados ao controle dos custos e da qualidade do gasto, entre outros. Registre-se também a acentuada evolução na integração de tais instrumentos com outros sistemas corporativos das administrações estaduais: folha de pagamento, previdência, compras públicas, patrimônio, banco de notas fiscais eletrônicas, etc.

Por fim, na dimensão de transparência, os resultados também se mostraram muito expressivos. Durante o período, e sob estímulo da LRF, em um primeiro momento, e da LAI, em momento subsequente, praticamente todos os estados da Federação desenvolveram portais de transparência avançados, que disponibilizam um variado espectro de informações fiscais, desde a consolidação dos grandes números de receitas, despesas e endividamento público, até a informação detalhada dos pagamentos por órgão, credor e natureza da despesa.

Os resultados, portanto, dessas duas décadas de modernização da gestão dos Tesouros Estaduais, apresentam-se concretos e refletem um bem-sucedido esforço de modernização das administrações financeiras dos estados.

Não obstante, permanecem à frente desafios importantes. Entre eles, destaca-se que o planejamento fiscal e financeiro nos estados ainda está majoritariamente voltado para políticas de curto prazo, em detrimento de uma perspectiva sustentada por cenários de longo prazo. A Administração Financeira dos estados carece de um planejamento estratégico de suas ações, apresenta ainda processos marcados por um aproveitamento parcial das potencialidades da tecnologia da informação, e não contempla os requisitos de um modelo de gestão por resultados.

Como alternativas para enfrentamento desses desafios, no que se refere à modernização dos processos, cabe destacar a melhoria dos modelos de gestão de tesouraria, com maior integração à gestão do fluxo de caixa e das contas de receitas, contemplando o acompanhamento e a conciliação das movimentações financeiras por meio de rotinas de mensageria. Na área de recursos humanos e capacitação, permanece pendente uma maior estruturação das carreiras financeiras e contábeis, com ampliação dos respectivos quadros funcionais e melhorias em planos de carreira. Igualmente importante mostra-se o desafio de estruturar uma matriz de competências que possa direcionar os programas de capacitação dos colaboradores da área, visando ao alcance dos padrões internacionais de qualificação e domínio das melhores práticas de gestão fiscal.

Outra diretriz importante a ser privilegiada, considerada a elevada participação das transferências federais nas receitas dos estados federados, consiste no aperfeiçoamento das competências, processos e sistemas para um mais eficaz monitoramento dos determinantes dos montantes de tais transferências, com o objetivo de detectar e suprimir eventuais incorreções e perdas de receitas nestas transferências (Fundo de Participação dos Estados (FPE), Royalties de Petróleo e Gás Natural e sobre a exploração de recursos hídricos e minerais, salário-educação, Lei Kandir, Auxílio financeiro à Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, entre outros).

Melhor Gestão da Dívida Pública, da Previdência e dos Passivos Contingentes

Nos últimos anos, os governos vêm enfrentando um aumento de incertezas e riscos que impactam suas dívidas. Países como Austrália, Nova Zelândia, Canadá, Suécia, Holanda, Hungria, República Tcheca, África do Sul e Colômbia vem promovendo avanços no gerenciamento de dívidas potenciais, a fim de minimizar o impacto financeiro desses riscos. A gestão de riscos fiscais nas finanças públicas é um dos cinco princípios fundamentais eleitos pelo *Fiscal Responsibility Act*, da Nova Zelândia, que inspirou a LRF no Brasil.

Por outro lado, desde 1988, os estados vêm perdendo participação na divisão federativa do bolo tributário nacional. Em consequência, tiveram que recorrer ao endividamento como alternativa de financiamento. Assim, ao fim de 2014, a dívida consolidada dos estados alcançou R\$ 651 bilhões,¹ conforme tabela n. 1 a seguir:

Tabela n. 1 – Dívida consolidada dos estados – 2014

Estados	Dívida Consolidada em Dezembro de 2014
AC	3.617.718
AL	9.703.158
AM	5.430.452
AP	2.483.028
BA	16.911.138
CE*	7.100.013
DF	5.075.663
ES	6.062.940
GO	18.092.333
MA	5.510.708
MG	93.730.545
MS	8.602.359
MT	6.540.959
PA	3.562.718
PB*	3.940.232
PE	13.788.310
PI	4.364.513
PR	19.989.826
RJ	89.862.113
RN*	1.579.649
RO	3.960.150
RR	1.910.868
RS	59.939.702
SC	17.882.020
SE	3.981.107
SP	235.630.150
TO	2.479.753
TOTAL	651.732.126

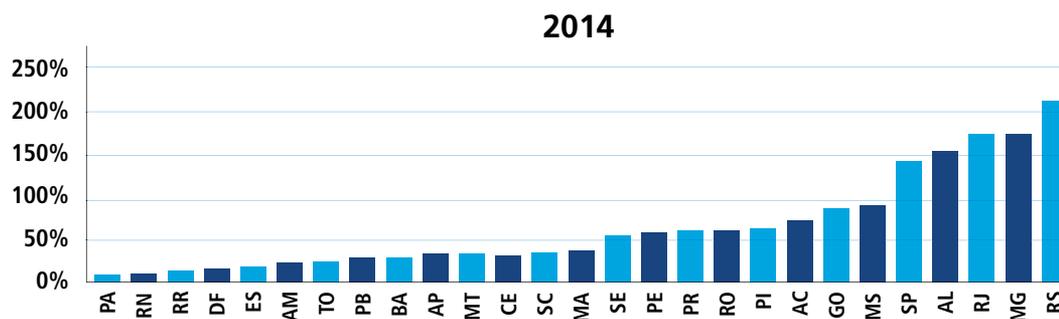
* Para esses estados, os dados são do segundo quadrimestre de 2014.

Fonte: GEFIN.

1. Fonte: GEFIN

Cabe ressaltar que o endividamento dos entes é parametrizado pela Resolução do Senado Federal nº 40, de 20 de dezembro de 2001, que estabelece uma relação máxima da Dívida Consolidada Líquida (DCL)² sobre a Receita Corrente Líquida (RCL)³ de 200%. O Gráfico n. 1 demonstra as relações DCL/RCL dos estados relativas ao ano de 2014.

Gráfico n. 1 – Relação entre a Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida



Fonte: Pesquisa do GEFIN.

Observa-se um grau de endividamento entre moderado e baixo para a maioria dos estados, oscilando em torno de 50% da sua RCL. Não obstante, destaca-se que os quatro maiores estados, em participação econômica – São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul – apresentam um endividamento mais expressivo, entre 150% e 200% da sua RCL, concentrando, aproximadamente, 75% da dívida consolidada dos estados subnacionais do Brasil.

Cabe ressaltar, que, desse montante, uma parcela significativa configura dívida dos estados com a própria União. Ao fim de 1996, o Governo Federal editou a MP 1.560, convertida na Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, que criou o Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal dos Estados (PAF) e concedeu ao Governo Federal a prerrogativa para renegociar as dívidas estaduais.

Embora inicialmente as renegociações cumprissem um papel de controlar o crescimento da dívida pública por meio das regras impostas pelo PAF, é preciso informar que a dívida baseada na Lei nº 9.496/97 figura entre as mais onerosas e enseja preocupação dos Estados, haja vista as taxas contratadas. Além de juros na ordem de 6% a 9% ao ano, aplica-se também o IGP-DI como correção monetária mensal. A tabela n. 2 retrata as condições negociadas com cada ente, excluindo o Estado do Tocantins, que não renegociou a sua dívida.

2. Segundo o art. 1º da LRF, a dívida consolidada líquida será a dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

3. Segundo o art. 2º da LRF, Receita Corrente Líquida é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos principalmente, os valores transferidos, por determinação constitucional ou legal, aos estados e municípios, no caso da União, e aos municípios, no caso dos estados, consideradas ainda as demais deduções previstas na Lei.

Tabela n. 2 – Contratos de dívida negociados com a União

Estados	% Rlr	Data de Assinatura do Contrato	Prazo em Anos	Indexador de Correção monetária	Taxa de Juros (ao ano)	
AC	11,5%	30/04/1998	30	IGP-DI		6,0%
AL	15,0%	29/06/1998	30	IGP-DI	6,0%	7,5%
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%	24/3/1998 e 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	6,0%	7,5%
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%
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%

AL¹ – Por liminar, AL está pagando 11,5% da RLR e juros de 6% aa. Dados contratuais são: 15% da RLR e juros de 6% aa e 7,5% aa.
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Os valores refinanciados (com os aditivos) nas datas de assinatura, bem como os valores pagos e os saldos devedores relativos ao mês de dezembro de 2013, dos respectivos estados, são demonstrados na Tabela n. 3, a seguir:

Tabela n. 3 – Valores pagos e saldos devedores – Dezembro 2013

Estados	Valor Contratado (Com Aditivos)	Valor Pago até Dezembro/2013	Saldo Devedor em Dezembro/2013
AC	162.954.471	357.800.527	328.661.894
AL ¹	2.224.751.933	3.618.634.994	4.976.210.761
AP	26.000.000	7.297.587	72.751.059
BA	2.312.662.781	7.367.515.263	4.238.097.288
CE	1.091.719.640		
DF	513.817.894		
ES	606.379.069	1.286.684.904	1.187.472.843
GO	930.446.210	2.729.829.654	4.184.064.208
MG	11.827.540.209	21.040.674.196	48.234.778.891
MT	814.125.976		
PA	388.573.692		
PB	375.246.000		
PE	1.924.801.883		2.907.291.962
PI	388.440.274	1.546.615.355	
PR	5.665.135.551		
RN	56.479.921		
RS	9.859.246.591	16.832.003.000	44.384.017.059
SC	4.165.150.816	11.031.994.573	8.564.794.754
SP	46.585.141.742	99.046.797.501	192.519.411.854

AL¹ - Por liminar, AL está pagando 11,5% da RLR e juros de 6% aa. Dados contratuais são: 15% da RLR e juros de 6% aa e 7,5% a.a.
 OBS.: Nem todos Estados forneceram os dados da pesquisa.
 Fonte: Pesquisa do GEFIN

Os expressivos encargos decorrentes de tais dívidas, que vêm afetando negativamente o equilíbrio fiscal dos estados, somente ao fim de 2014, foram submetidos a uma atenuação, prevista na Lei Complementar nº 148, de novembro daquele ano. Também é importante mencionar que nos últimos anos vários estados diversificaram sua carteira com empréstimos com bancos públicos e organismos internacionais.

Neste contexto, evidencia-se, entre os desafios contemporâneos, a necessidade de um controle sistematizado, com adequada metodologia de análise, que proporcione uma melhor gestão da dívida pública, inclusive com mais qualidade de informação para suporte ao planejamento financeiro e ao estabelecimento de metas fiscais de curto, médio e longo prazos.

Entre as alternativas que se colocam à frente para o enfrentamento desses desafios, mostram-se o mapeamento do processo de gestão da dívida, o desenvolvimento e/ou aperfeiçoamento de sistemas informatizados de gestão da dívida, integrado aos SIAFs, e a incorporação e a utilização efetiva de metodologia consagradas internacionalmente para a análise da dívida pública, a exemplo da *Debt Management Performance Assessment (DEMPPA)*.

Por outro lado, além da dívida contratada, merece atenção também a dívida decorrente de decisões judiciais, denominadas de precatórios. O pagamento de precatórios pelos entes federados é, atualmente, disciplinado pela Constituição Federal, nos termos determinados pela Emenda Constitucional nº 62 (EC nº 62/09), de 9 de dezembro de 2009, que estabeleceu Regime Especial para a quitação do saldo devedor de cada ente no prazo de 15 anos (ou conforme vinculação de percentual da RCL). A EC nº 62/09 foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no início de 2013 (ADI 4425, proposta pela CNI, e ADI 4357, proposta pela OAB), o qual, no entanto, ainda não publicou o referido acórdão, modulando os seus efeitos.

Vigente desde o início de 2010, o Regime Especial de pagamento de precatórios vem sendo implementado pelos primeiros cinco anos de um total de 15, faltando 10 para a quitação parcelada do respectivo saldo devedor. Como o julgamento do STF considerou inconstitucional este prazo de 15 anos, a publicação do acórdão poderá considerar vencida a totalidade da dívida ou estabelecer um prazo menor para o seu equacionamento. O estabelecimento de um prazo de cinco anos adicionais, como tem sido comentado, importará em uma elevação de 100% (ou mais para os estados mais endividados e que optaram por um percentual da RCL) no pagamento anual de precatórios, o que constitui um risco concreto para a preservação do equilíbrio fiscal dos entes federado.

A tabela n. 4, a seguir, indica a dívida de precatórios dos estados.

Tabela n. 4 – Saldo de precatórios estaduais – 2014

Precatórios Estaduais	
Unidade da Federação	Saldo Total em 2014
AC	65.667.869
AL	250.296.000
AP	69.924.684
BA	1.900.690.546
CE	647.533.374
DF	3.566.400.193
ES	353.200.000
GO	1.014.147.904
MG	3.641.843.941
MS	835.178.028
MT	672.383.716
PA	176.670.278
PE	465.484.894
PI	1.264.354.930
PR	4.654.426.297
RN	354.166,52
RS	8.057.879.153
SC	1.863.739.072
SE	566.248.402
SP	17.439.155.035
TO	180.744.877
TOTAL	47.686.323.360

Fonte: Pesquisa do GEFIN/CONFAZ.

Obs.: Para alguns estados, é apresentado o estoque em exercício anterior, em razão da não disponibilidade de dados para o exercício de 2014

Para que se possa enfrentar o desafio do endividamento dos estados em precatórios, colocam-se como alternativas as seguintes possibilidades: o desenvolvimento e a implementação de um sistema informatizado de controle de precatórios, que permita acompanhar rigorosamente a constituição de novos precatórios e o seu pagamento, e a definição e implementação de novo Regime Especial de Pagamento de Precatórios, por meio de emenda constitucional ou lei complementar, que permita a realização de um processo de negociação com os credores, visando ao seu parcelamento, assim como a obtenção de necessários deságios para o equacionamento da dívida.

No entanto, encontra-se a questão previdenciária, que constitui certamente o maior passivo contingente dos estados, superando o impacto da própria dívida contratada. O déficit anual dos regimes de previdência dos Estados e municípios já se aproximou de R\$ 50 bilhões em 2014.

Em razão do tamanho e da importância desse passivo, é necessário que os entes governamentais desenvolvam soluções, que permitam a mitigação de riscos previdenciários, inclusive mediante a criação de fundos de previdência complementar. Para tanto, entre as alternativas disponíveis, será necessário mapear o processo das dívidas previdenciárias, realizar levantamento do volume e determinantes dos déficits previdenciários e identificar fontes para seu financiamento. Também se mostram fundamentais a incorporação de uma metodologia rigorosa de avaliação financeira e atuarial, a adoção de análises de impacto previdenciário para reajustes de servidores, o aperfeiçoamento da sistemática de compensação previdenciária com o Regime Previdenciário da União e a identificação alternativas para a venda de ativos e a constituição de fundos de investimentos específicos para financiar os gastos previdenciários.

A Modernização da Contabilidade, um Passo para Maior Transparência e para a Melhoria dos Processos Decisórios

O grande desafio da contabilidade pública é fazer com que as informações contábeis, além de atenderem aos requisitos legais e permitirem a prestação anual de contas dos governantes, sejam utilizadas cada vez mais pelos gestores públicos no processo de tomada de decisões. Para tanto, a contabilidade precisa evidenciar todos os atos e fatos, que afetam ou podem vir a afetar o patrimônio público, inclusive alcançando a evidenciação dos Riscos Fiscais e Passivos Contingentes.

No Brasil, a Lei nº 4.320/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, tem sido há muito tempo a norma balizadora para a execução orçamentária e financeira e para a elaboração dos balanços no setor público nacional. Já a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, procurou assegurar a transparência e a prudência da gestão fiscal, impondo limites concretos e sanções aos gestores que descumprirem suas determinações.

Entre as inovações trazidas pela LRF, destaca-se a exigência de que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) contenha um Anexo de Riscos Fiscais, no qual serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos, capazes de afetar o equilíbrio financeiro das contas públicas, assim como a indicação de providências a serem tomadas caso se concretizem. Esta diretriz comporta seis funções, conforme descritas a seguir:

- Identificação do tipo de risco e da exposição ao risco;
- Mensuração ou quantificação dessa exposição;
- Estimativa do grau de tolerância das contas públicas ao comportamento frente ao risco;
- Decisão estratégica sobre as opções para enfrentar o risco;
- Implementação de condutas de mitigação do risco e de mecanismos de controle para prevenir perdas decorrentes do risco;
- Monitoramento contínuo da exposição ao longo do tempo, preferencialmente por meio de sistemas institucionalizados (controle interno).

Observa-se que diversos estados já desenvolveram ou estão desenvolvendo rotinas informatizadas para o registro dos riscos fiscais, passivos contingentes e precatórios, além de outros tipos de reconhecimento de dívida.

Já no contexto contemporâneo, ressalta-se como processo de maior relevância a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicáveis ao setor público (IPSAS). Em 2000, a *International Federation of Accountants (IFAC)* publicou as primeiras IPSAS. E, após diversos países consagrarem as IPSAS como o novo padrão contábil para as demonstrações financeiras públicas, entre os quais a Austrália, o Canadá, Colômbia, Estados Unidos, França, Reino Unido e Nova Zelândia, o Brasil iniciou esse processo de convergência com a estruturação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

O ano de 2008 marcou o início do processo de convergência no Brasil, e a edição da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, conhecida como a “Portaria da Convergência”, despertou o setor público para adotar procedimentos convergentes às normas internacionais, incumbindo à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade pela condução do processo. Desta forma, a STN editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que deu aplicabilidade às NBCASPs e estabeleceu outras regras e procedimentos operacionais relacionados à contabilidade, que deverão ser obedecidas pela União, estados e municípios.

Também em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as 10 primeiras normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBC TSP. Até então, a área pública não tinha normas específicas editadas pelo CFC. Um ano antes, em 2007, o CFC já havia publicado a Resolução nº 1.111 que interpretava os princípios de contabilidade, sob a perspectiva do setor público, reforçando a adoção integral do princípio da competência.

Neste processo, cumpre destacar que os reflexos dos fatos e atos no patrimônio público devem ser registrados pela Contabilidade, e a compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

Reforçando este processo, em 2010, o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) publicaram a tradução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) emitidas pela IFAC. E, em 2011, o CFC editou a décima primeira NBC TSP, a norma 16.11, que trata do sistema de informação de custos do setor público (SICSP). “Por fim, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN editou, através da Portaria nº 548/2015, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estabelecendo estratégias e prazos para a União e os entes subnacionais implantarem os procedimentos patrimoniais necessários à convergência.”

Assim, ressalta-se que, desde o marco inicial desse processo de convergência, em 2008, até os dias atuais, muitos avanços foram alcançados. Em 2015, todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) passaram a adotar o mesmo plano de contas, o que facilita sobremaneira a consolidação das contas públicas e a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional.

Desta forma, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de novos ativos e passivos fizeram com que os gestores e a sociedade conhecessem melhor o patrimônio público. E além do aperfeiçoamento das demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/1964, novas demonstrações estão sendo publicadas pelos entes da Federação, tais como a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

Com esta nova ótica contábil, os entes da Federação reforçam, portanto, as suas ações em prol da melhoria na qualidade do gasto público, e a informação produzida pela contabilidade é um importante requisito para a consecução desse objetivo. Adicionalmente, é fortalecida a participação da própria sociedade, fiscalizando o gasto público por meio dos portais da transparência, que foram disciplinados em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.

Neste contexto, permanecem, no entanto, muitos desafios a serem vencidos, com destaque para a modernização dos sistemas integrados de administração financeira e contábil (SIAFI), bem como dos demais sistemas gerenciais dos estados (sistemas satélites), para que possam ser contempladas adequadamente as exigências das normas internacionais.

Outro desafio relevante consiste na implementação de Sistemas de Informação de Custos do Setor Público (SICSPs), os quais são fundamentais para que o gestor público possa conhecer e mensurar os efetivos custos dos serviços públicos, melhorando a eficiência na gestão pública e proporcionando melhores serviços à sociedade com a aplicação de menos recursos.

Neste contexto de desafios, colocam-se à frente importantes iniciativas para a continuidade do desenvolvimento da gestão contábil no setor público nacional, entre as quais o aperfeiçoamento e a integração dos sistemas informatizados (SIAFI e Sistemas Satélites), a utilização de ferr-

mentas de *Business Intelligence (BI)* e a melhoria dos portais de transparência, de modo que possam “traduzir” as informações contábeis em linguagem acessível à população, elevando a transparência e a *accountability* da gestão pública no Brasil.

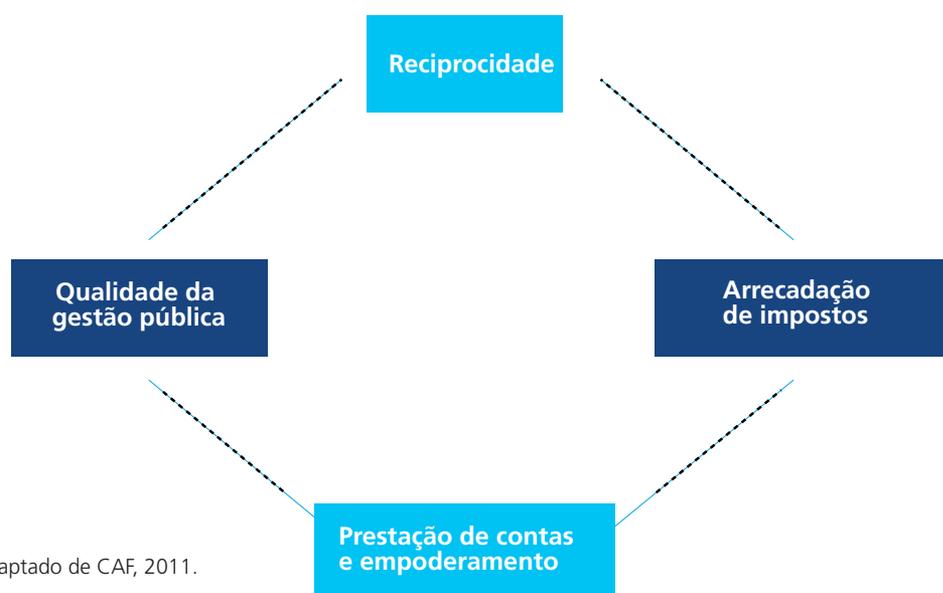
Igualmente importante é a reestruturação e a qualificação das administrações financeiras e contábeis dos estados, comportando uma valorização dos profissionais dessas áreas, inclusive com o intuito de atrair para a área pública os melhores quadros disponíveis.

Gestão da Qualidade e dos Custos Públicos

A qualidade do gasto está na agenda de vários países, tendo em vista equacionar o desafio imposto pelas demandas sociais crescentes e pela limitação de recursos por parte dos governos. A literatura aponta que, por um lado, há a ideia de que os cidadãos tenham maior disponibilidade para pagar impostos se a sua percepção da qualidade das decisões do governo é melhor; e, por outro, a noção de que quando o cidadão tem uma participação mais forte nas decisões aumenta a motivação para participar ativamente no processo de monitoramento e controle do governo, resultando em uma maior qualidade de gestão.

Estes dois mecanismos podem ser retroalimentados, formando um círculo virtuoso, conforme demonstrado na Figura n. 1, resultando em um financiamento adequado das atividades do Estado. Nesse caso, o cidadão tem um papel de controlar e assegurar que as atividades sejam realizadas da forma mais eficiente possível e apropriada atenção às demandas e necessidades da população.

Figura n. 1 – Círculo virtuoso de arrecadação e eficiência pública



Fonte: adaptado de CAF, 2011.

Entretanto, há de se destacar que a qualidade do gasto público está alicerçada em um bom pacto fiscal, em que os processos de descentralização têm um papel fundamental nesse processo. A história dos países da América Latina (AL) revela um alto nível de descentralização política. Contudo, com a presença de alto grau de desigualdades regionais e verticais, em alguns casos com grande dependência das transferências do governo central. No caso brasileiro, isso ficou evidente a partir de 1988 em razão do processo de descentralização de recursos desatrelado do processo de descentralização do gasto social, previsto na Constituição Federal.

No período de 1985 a 2009, os gastos dos governos subnacionais na AL aumentaram em média dez pontos percentuais do PIB, já os recursos próprios praticamente não se alteraram, gerando grandes desequilíbrios verticais nas relações intergovernamentais na Região. A situação apresentada demonstra a importância e a urgência da melhoria do gasto público, bem como na elaboração de propostas práticas que possibilitem a realocação estratégica de recursos financeiros com o objetivo de permitir maior destinação para os investimentos.

A ideia não seria apenas uma simples redução dos gastos, o que poderia resultar em impactos negativos na prestação dos serviços públicos, mas algo maior que pudesse contribuir para elevar a produtividade e a efetividade dos recursos empregados pelos governos, que passariam a gastar menos e produzir mais, por meio da implementação de práticas mais modernas e eficientes de gestão.

No entanto, para isso, é importante o conceito de gastos públicos que são os instrumentos utilizados pelos governos para definir as prioridades em relação à prestação de serviços públicos primários e aos investimentos a serem realizados. Tratam da evidenciação das políticas de gestão efetuadas pelos governos. Já a palavra qualidade está atrelada a várias definições. Destaca-se a “eficiência”, como uma delas, cujo significado segundo o Dicionário Houaiss, representa a virtude ou característica de se conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erro e/ou dispêndios de energia, tempo, dinheiro ou meios.

Segundo Chaves (2007, p. 845), “a melhoria da qualidade do gasto público redundará em melhorar a eficiência desse gasto, ou seja, determinado investimento deverá ser concluído com o menor custo possível e gerar o máximo de benefícios para a sociedade”. Entretanto, conforme aponta o Instituto de Pesquisa Econômicas Aplicadas (IPEA 206) há um longo caminho a ser percorrido e, para dar início a este caminho, é necessário “dimensionar e mensurar a magnitude do desperdício de recursos públicos. Sem que se tenha noção de quanto se gasta a mais que o necessário, dificilmente se podem estabelecer objetivos plausíveis para a redução desses desperdícios”. O que torna necessário compreender como as despesas são executadas pelos órgãos e qual seu comportamento em um determinado período de tempo.

Uma das formas a serem buscadas para a melhoria do gasto público começa com a avaliação de seus resultados.⁴ O monitoramento permite que se obtenha um parâmetro para cobrar a

4. Acesso em: 4 set. 2008. Disponível em: <<http://www.agenciabrasil.gov.br/noticias/2006/12/27/materia.2006-12-27.0952056465/view>>.

melhoria da qualidade. Essa avaliação e monitoramento podem ser feitos por meio da criação de redes de relacionamento entre os órgãos para troca de informações sobre práticas de gestão pública. O compartilhamento de experiências tem como benefício o aprimoramento da administração dos recursos públicos, pois possibilita a implementação de ações bem-sucedidas sem a necessidade de retrabalhos, aplicando uma avaliação da pertinência da replicação da ação, em relação às especificidades de cada órgão.

No Brasil, este tema tem ganhado relevância, uma vez que a carga tributária do país já é elevada e o nível de retorno para a população, dos serviços prestados, é baixo. O governo federal e alguns estados instituíram observatórios da despesa pública como ferramenta de apoio aos gestores visando à melhoria da aplicação dos recursos públicos. O intercâmbio de práticas de gestão voltadas à qualidade do gasto; de soluções e ferramentas voltadas à modernização da administração financeira, orçamentária e de dívida pública; e o desenvolvimento de conjunto de banco de boas práticas seria o caminho a ser trilhado pelos governos na busca da melhoria dessa eficiência.

Em relação às compras governamentais, os Estados pouco aproveitam o potencial das informações geradas pelo banco de dados da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para aprimorar seus processos de aquisições públicas.⁵

Ações de gestão completa da cadeia de suprimentos, envolvendo desde o planejamento das compras, catálogo de produtos, integração com gestão de estoques e distribuição, podem viabilizar significativa melhoria nos serviços públicos assim como economia nos gastos. Após os contratos, sistemas de gestão dos gastos continuados são fundamentais para alavancar melhores níveis de serviços. Entretanto, falta um redesenho de organizações e de processos de compras e gestão de contratos, além da implantação de Sistema Integrado de Gestão de Suprimentos.

Em pesquisa divulgada sobre a qualidade dos serviços nos estados, a Saúde apareceu como a pior área, em segundo lugar, a segurança e, em terceiro, a educação. A cada ano, essas áreas apresentam crescimento nos gastos, ou seja, se gasta cada vez mais em áreas nas quais a população tem percepção de pior serviço.

O aumento da despesa com pessoal nos Estados também é significativo, o que torna urgente um sistema que possa permitir um melhor gerenciamento da folha de pagamento, buscando identificar possíveis desvios e duplicidades, permitir fazer simulações de aumentos da folha, contribuindo para uma melhor gestão de pessoal.

5. O banco de dados da NF-e permite que os estados apurem suas pesquisas de preços, gerando preços de mercado a partir das informações das notas fiscais. As economias podem chegar a 40%, dependendo do setor econômico, conforme estimativas do GEFIN.

Relação de Parceria Público-Privada, uma Solução para o Incremento de Investimentos na área Pública

As Parcerias Público-Privadas (PPP) integram um conjunto de reformas adotadas pelo Brasil. Elas foram idealizadas no ordenamento jurídico brasileiro como forma de cooperação entre a iniciativa privada e o setor público, com o objetivo de realização de investimentos que, segundo os regimes tradicionais, não seriam possíveis, diante de um quadro de escassez de recursos públicos, ou porque não atenderiam plenamente aos interesses públicos. As PPPs representam uma estratégia de recuperação do investimento público já adotada com sucesso em países como a Inglaterra.

A Inglaterra tem sido pioneira em adotar reformas que visem à redução do papel do Estado (tais como privatizações e liberalização econômica), a mudança de seu papel na vida econômica (regulação) e a flexibilização da sua gestão (*New Public Management* – Nova Administração Pública). O conceito das PPPs, disseminado no início dos anos de 1990, representa uma mudança estrutural na forma de financiamento e provisão de serviços de infraestrutura.

A Europa destaca-se com mais de 500 contratos assinados entre 2002 e 2014. Em 2014, foram 82 transações de PPP concluídas com um valor Agregado em 2014 em torno de €18,7 bilhões, o que representa um aumento de 15% em relação a 2013. Já em 2014, foram efetuadas 11 importantes transações contra 6 em 2013. O Reino Unido destaca-se como o maior mercado de PPPs da Europa. Em 2014, 24 transações foram concluídas com um valor agregado em 2013, em torno de €6,6 bilhões e com mais de 725 projetos de PPPs concluídos.⁶

Internacionalmente, o conceito de RPP é compatível com diversas modalidades. A classificação dessas modalidades depende, por exemplo, do nível de envolvimento do Poder Público, da propriedade dos bens envolvidos e dos riscos assumidos pelos setores público e privado. De uma forma geral, é possível diferenciar as Relações Público-Privadas por meio dos conceitos estrito e amplo.

No conceito estrito de RPP, como adotado no Brasil e na Alemanha, por exemplo, a parceria define-se como um contrato de concessão especial, que se distingue daqueles de parceria entre os setores público e privado por envolver o pagamento de contraprestação e o benefício de garantias ao setor privado, além de ter por um rigoroso processo de seleção dos projetos a serem contemplados pelo regime de Relação Público-Privado (RPP).⁷

A Lei nº 11.079, de 30 de novembro de 2004, que instituiu normas gerais para licitação e contratação de PPP no âmbito da administração pública no Brasil define que parceria pública

6. Moody's/EPEC.

7. Plano de Trabalho do BID para RPP – Junho de 2014.

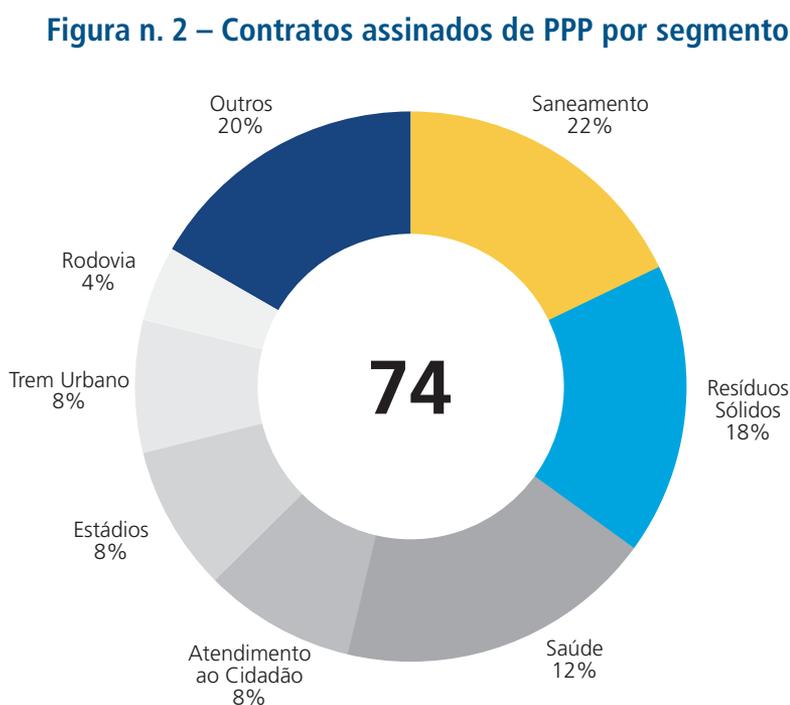
privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa, conforme art. 2º da lei:

§ 1º Concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

§ 2º Concessão administrativa é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

Assim, nas concessões patrocinadas, há algum tipo de contraprestação, adicionalmente a tarifa cobrada e nas concessões administrativas, o governo é responsável integralmente com o pagamento do serviço.

As PPPs vêm sendo aplicadas em larga escala no País.⁸ Desde a sua criação no Brasil em 2004, foram 74 contratos assinados. A Figura n. 2 apresenta um panorama dos contratos de PPP por segmento:

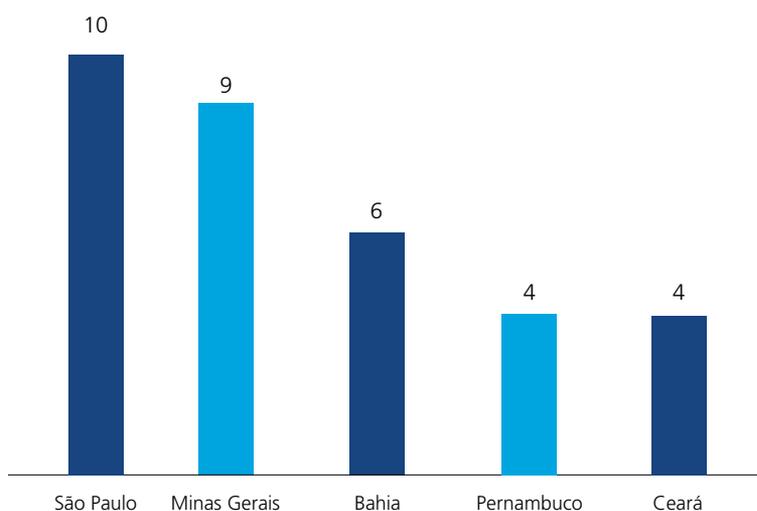


Fonte: International Meeting Infrastructure and PPPs – abr./2015.

8. Levantamento da Unidade de PPP do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), realizado a partir de informações públicas disponíveis na internet, dá conta que, até julho de 2014, havia de 42 contratos de PPPs assinados, dos 41 contratados por estados, municípios das Grandes Capitais e DF e apenas um pela Administração Federal. Os setores de estruturação são diversos: Água e Saneamento (Rede de Esgoto e Abastecimento de Água), Gestão Predial, Estádios e Arenas, Hospitais e Centros de Saúde, Mobilidade Urbana (Metrô, VLT e BRT), Habitação/Desenvolvimento Urbano, Serviços ao Cidadão, Unidades Prisionais, Rodovias e Vias Urbanas, Pontes, Túneis e Viadutos.

Segundo o Radar PPP, o valor somado de todos esses contratos pode chegar a um montante de R\$138.3 bilhões. Contudo, as contratações não param por aí, pois existem pelo menos nove contratos cujos vencedores já foram declarados, e as celebrações dos contratos são aguardadas para os próximos meses. Os Estados de SP, MG, BA, PE e CE encontram-se entre os que já assinaram ao todo 33 contratos de PPP. O Gráfico n. 2 apresenta esta distribuição entre eles:

Gráfico n. 2 – Contratos assinados pelos principais estados



Fonte: International Meeting Infrastructure and PPPs – abr./2015.

Em projetos dessa natureza, vários são os fatores que devem ser observados para que os riscos fiscais advindos dessas pactuações, em razão do alto grau de complexidade de implantação, não impeçam que o desenvolvimento dos projetos seja bem-sucedido. Devem ser analisados os aspectos relacionados com o ambiente político, a adequação do processo de seleção e contrato, com as características do empreendimento, as condições econômico-financeiras e a gerencia do projeto e do contrato. Alguns fatores influenciam a falta de sustentabilidade e o reduzido poder de aplicação das PPPs tais como:

- A ausência de instrumentos que permitam uma adequada avaliação do *Value for Money*; O art. 10º da Lei da PPP condiciona a abertura da licitação à demonstração da conveniência e oportunidade do fornecimento dos serviços mediante PPP. “Embora essa exigência legal seja equivalente ao conceito de análise do *Value for Money* ou VFM, amplamente difundida no exterior, os governos brasileiros ainda carecem de metodologias aplicáveis ao contexto nacional”.
- Reduzido potencial de transferência de riscos para o setor privado, especialmente aqueles vinculados ao risco de financiamento e às garantias oferecidas pelo setor público (alta dependência de financiamentos públicos e o modelo do Fundo Garantidor das PPPs);
- Pouca experiência em gestão de contratos focado em resultados.

Observa-se que faltam critérios para definição e seleção dos projetos e a área fiscal deve se prover metodologia de análise econômico-financeira (análise dos custos explícitos e despesas contingentes). Em algum momento do contrato, haverá a contrapartida dos tesouros estaduais que tem por desafio constituir seus fundos garantidores. Além disso, o processo deverá estar acompanhado de análise e quantificação do risco fiscal.

Apesar de todas as dificuldades apontadas, os investimentos por meio de PPP representam uma das poucas alternativas a serem utilizadas pelos estados brasileiros para incrementarem seus investimentos em infraestrutura. Desse modo, torna-se necessário que os estados busquem capacitar seus técnicos no sentido de acompanharem esse processo desde seu nascimento até o momento das contrapartidas, conforme a modalidade escolhida pelo governo.

Considerações Finais

Cabe concluir, por conseguinte, que as administrações financeiras e contábeis dos estados subnacionais do Brasil experimentaram nas últimas décadas um intenso processo de modernização, que alçou o país a um elevado nível de profissionalização e efetividade da gestão fiscal. Não obstante, os desafios atuais mostram-se ainda expressivos, tornando fundamental a intensificação dos esforços e investimentos voltados para a continuidade deste processo.

Referências

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Boletim de Desenvolvimento Fiscal*. v. 03. Ipea: dezembro, 2006.

BANCO DE DESARROLLO DE AMÉRICA LATINA. *Finanzas públicas para el desarrollo: fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá, mayo. Relação de Parceria Público-Privada, uma Solução para o Incremento de Investimentos na área Pública – 2006. 2012

CHAVES, Renato Santos. *A qualidade do gasto público no Brasil: propostas para melhoria*. Boletim de Orçamento e Finanças, Curitiba: Governet, v. 3, n. 29, p. 845-855, set. 2007.

HOUAISS, Antônio. *Teoria do Gasto Público*. Extraído de: www.unifra.br/pos/gestaopublica/downloads/04- Acesso em 4/9/2008.

PECI, Alketa; SOBRAL, Filipe. *Parcerias público-privadas: análise comparativa das experiências britânica e brasileira*. Cad. EBAPE.BR [online]. 2007, v. 5, n. 2, p. 01-14. ISSN 1679-3951.

VALLE, A. M. A.; FROSSARD, L. B. M; CAMPOS, L. K.; MÉLO, L.; CARVALHO, M. A. B. *A Importância da melhoria da qualidade do gasto público no Brasil: propostas práticas para alcançar este objetivo*. II Congresso Consad de Gestão Pública – Painel 32: Qualidade do gasto público II – 2007.

VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

www.gefin.net.br

Governança das Compras Públicas: uma Análise para os Estados Brasileiros

Ana Lucia Dezolt e Carlos Lago

Especialista Senior em Gestão Fiscal em Municipal do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)

Introdução

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabelece normas sobre Administração Pública, (princípios e normas gerais sobre licitações e contratos) entre as quais está previsto que o governo federal detém exclusividade para legislar sobre Licitações, podendo estados e municípios legislar e normatizar a matéria apenas de forma complementar. A obrigatoriedade de que toda contratação pública seja precedida de processo licitatório está prevista e regulamentada na Lei nº 8.666/1993 – Lei Geral de Licitações, que 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; e na Lei nº 10.520/2002, que institui, no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, ambas nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal.

Nos termos da Constituição Federal, a União, os 26 estados, o Distrito Federal e os 5.570 municípios¹ são entidades federativas autônomas entre si, inclusive no que se refere aos aspectos administrativos e financeiros. Assim, no nível subnacional, as aquisições e contratações também são reguladas nas constituições, leis e decretos estaduais e municipais, de modo complementar àquele que rege as instituições públicas do governo federal. Dessa forma, as práticas peculiares aos estados e municípios são limitadas, havendo diferenças mais significativas na forma de organização e na capacidade operativa dos sistemas de compras, que é o conjunto de processos, recursos humanos, técnicos e financeiros alocados à atividade.

Durante os anos de 1990, houve especial atenção da Administração Pública na formatação e na consolidação da legislação nacional de compras e no cumprimento dos princípios constitu-

¹ Fonte: PORTAL BRASIL, dado publicado em 27 jun. 2013.

cionais e legais instituídos para as compras governamentais. No entanto, a clareza e a precisão das especificações dos objetos e o estabelecimento de parâmetros referenciais para o processo de contratação ainda carecem de aperfeiçoamento, com especial destaque para ferramentas gerenciais que forneçam informações sobre o mercado e indicação de preços aceitáveis, o que acarreta, também, dificuldades inevitáveis na gestão dos contratos.

Relegada, durante muito tempo, a um segundo plano na escala de prioridades dos governos, a área de Compras e Contratações Públicas ganhou destaque em movimento subsequente ao que analogamente ocorreu no fim do século passado na área de logística privada. A percepção de que a logística, além de trazer diferencial competitivo, pode inviabilizar o alcance dos objetivos finalísticos das organizações, fez com que se percebesse a importância da realização de investimentos na profissionalização das equipes, na revisão de processos e na automatização face ao retorno em economia, celeridade e regularidade do suprimento de insumos para os processos produtivos. Em especial para os governos, essa percepção é realçada quando se leva em consideração o custo social derivado na demora na execução de seus programas.

Ao mesmo tempo, a importância das compras e contratações públicas foi reforçada pela constatação de seu potencial como instrumento de reforço a políticas públicas, a exemplo dos incentivos às micro e pequenas empresas (faixa de preferência, empate ficto e licitações exclusivas), proteção ao meio ambiente (compras sustentáveis), extinção do trabalho infantil e da ênfase no Desenvolvimento Sustentável, que é um aspecto muito importante para a estabilidade dos países em épocas de crise.

Por sua vez, as compras eletrônicas, cuja operacionalização, no Brasil, ocorreu no início deste século, trouxe forte inovação e possibilitou maior competitividade e transparência aos processos licitatórios, com consequente redução de preços finais.²

Entretanto, as dificuldades que persistiam no processo de contratações públicas, mesmo após o uso intensivo de compras eletrônicas, deixaram claro que tais problemas não eram apenas de oferta de preços e/ou quantidade de licitantes; sua otimização envolvia diversos aspectos, alguns estruturais, tais como a qualificação adequada das equipes técnicas, o uso de sistemáticas e ferramentas adequadas para gestão de contratos, entre outras.

É este o atual desafio que se apresenta aos governos. Para fazer frente a ele, comparações entre os sistemas existentes e, entre esses, referenciais de boas práticas, podem fornecer diagnósticos valiosos, identificando soluções e propostas de aperfeiçoamento que subsidiem os governos estaduais na evolução de seus sistemas e no uso estratégico/gerencial das informações do histórico de contratações.

2. A exemplo da economia de R\$ 9,1 bilhões, em 2013, para os cofres públicos federais. Brasil (2013)

Antecedentes

É no contexto descrito anteriormente que o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) se propôs a realizar o presente trabalho, com o objetivo de promover o fortalecimento da gestão de compras públicas e ampliar a utilização dos sistemas nacionais e subnacionais, trazendo com isto vantagens tais como:

- Capacidade institucional fortalecida de forma permanente;
- Programa de treinamento padronizado e com economia de escala;
- Maior agilidade na execução;
- Facilidade de participação do mercado fornecedor, dado o conhecimento já disseminado das regras do sistema nacional;
- Compartilhamento dos mecanismos de divulgação e transparência já disponibilizados pelo governo.

O estudo recebeu o apoio técnico dos membros da Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), criada no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com a finalidade de: i) coordenar e harmonizar os aspectos técnicos dos programas de modernização da gestão fiscal dos estados e do Distrito Federal; e ii) promover e articular o desenvolvimento de ações de cooperação e integração entre os fiscos, bem como o compartilhamento de soluções e produtos, o intercâmbio de experiências e a gestão do conhecimento.

O ambiente criado pela Comissão tem se revelado extremamente favorável para a implantação de novas tecnologias de apoio ao ciclo da gestão, principalmente para ampliação das capacidades para monitoramento e avaliação de resultados, em decorrência da modernização das áreas de planejamento, orçamento, administração financeira, auditoria interna e externa e gestão de programas e projetos.

No âmbito de suas atividades, realizou-se uma pesquisa de percepção (questionário de análise da gestão de compras para os governos estaduais) sobre a capacidade dos estados brasileiros para a gestão de compras dos programas e projetos de investimento público, permitindo a identificação de lacunas e as oportunidades de melhoria do modelo de gestão de compras estaduais.

Participaram desse estudo mais de 50 técnicos, que representaram 20 áreas fiscais estaduais.³ Foi apresentada a proposta de questionário para os membros da COGEF, e encaminhada por sua Presidência a pesquisa a ser aplicada sobre as características e sistemática de compras nos estados e desenvolvimento de plano de trabalho com o objetivo de focalizar concretamente as áreas de oportunidade para o aperfeiçoamento da área de compras nos estados.

3. Responderam: PE, TO, DF, RO, AP, RJ, AC, MA, CE, RR, MS, PI, GO, ES, MT, SC, SP, RS, MG e BA.

É importante frisar que, neste estudo, o único intuito foi de identificar oportunidades de melhoria, não havendo qualquer intenção de fazer juízo de valor entre os estados, até por conta da grande amplitude entre suas diferentes realidades.

A pesquisa privilegiou aspectos do processo de contratações públicas que não foram completamente determinados pela Lei nº 8.666/93, uma vez que ela trata, em detalhes, de diversos aspectos, não deixando margem para variações, o que padroniza os correspondentes procedimentos nos estados. Embora estes procedimentos possam ser pontualmente complementados, regra geral constituem-se em práticas homogêneas, frequentemente aferidas pelos órgãos de controle.

As etapas do processo de compras e contratações

O processo de compras e contratações públicas pode ser dividido em quatro etapas bem delimitadas: Planejamento, Fase Interna, Seleção de Fornecedores e Contratação. O resultado final é determinado pelo resultado acumulado de cada etapa, em um processo sinérgico, sendo desejável que se avalie cada uma delas segundo o ciclo PDCA,⁴ para que se implemente um processo de melhoria contínua no sistema de compras.

Etapa de planejamento

A etapa de Planejamento corresponde à identificação das necessidades de contratação da Administração, à reserva dos recursos disponíveis diante das prioridades estabelecidas e à distribuição da execução ao longo do tempo. É a etapa que pode mais rapidamente trazer ganhos efetivos no uso dos recursos públicos, entretanto, é frequentemente a que se atribui menor atenção. A mera atribuição de prioridade descasada do grau de urgência/importância para o cidadão pode trazer dano irreparável pela não tempestividade no atendimento à necessidade.

A utilização de técnicas adequadas, tais como *Strategic Sourcing*, Gestão da Cadeia de Suprimentos e Custo Total de Propriedade (TCO), aporta melhoria significativa na qualidade da aplicação dos recursos públicos. Também, regras claras de execução e sistemas de informação integrados à execução orçamentária e financeira trazem maior confiabilidade e agilidade ao processo de planejamento de contratações.

4. Ciclo PDCA: Originalmente chamado de Ciclo de Shewhart, engenheiro americano que na década de 1930, foi o responsável pela aplicação de controle estatístico no controle da qualidade, o ciclo PDCA (do Inglês Plan-Do-Check-Act) deve suas origens aos principais nomes do pensamento filosófico ocidental dos últimos quatrocentos anos, culminando com as reflexões do pragmatismo de John Dewey, que atribuiu ao conceito uma conotação prática voltada ao benefício do homem e, finalmente, a Deming, na década de 1950, que o levou ao Japão e evoluiu o conceito tal qual hoje o conhecemos.

Etapa de fase interna

Abrange todas as atividades que antecedem a publicação do edital de contratação, desde a elaboração de termos de referência/projetos básicos, das minutas de edital e de contrato, abertura do processo e todo o tramite burocrático para autorização, reserva orçamentária, até o parecer jurídico. Quando o recurso é proveniente de empréstimo de organismos internacionais, inclui também as revisões previstas por esses.

Esta etapa é, de forma geral, a responsável pela maior parcela do tempo consumido nos processos de contratação. Em especial, a elaboração dos termos de referência e as várias instâncias de revisão consomem tempo desproporcional à complexidade da maioria dos objetos licitados. Problemas relacionados ao uso de modelos dos documentos-base desatualizados, requisitos que mudam ao longo de sua elaboração, dificuldades orçamentárias, insegurança dos funcionários por medo de punição, entre outros aspectos, tendem a estender desnecessariamente o seu prazo de execução.

Etapa de seleção de fornecedores

Esta etapa concentrou a maior parte do esforço de modernização da última década com a criação de cadastros unificados de fornecedores, pregão, compras eletrônicas, registros de preço, etc.

Ressalta-se a forte transparência trazida pelas compras eletrônicas, que ampliaram a participação nas ofertas de negócio com o governo, reduziram o custo de participação nos certames e contribuíram fortemente para o controle social e o combate a cartéis que se estabeleceram ao longo dos anos.

Etapa de contratação

A etapa de gestão dos contratos concentra parte significativa dos problemas hoje existentes na aplicação dos recursos públicos, não apenas pela complexidade, mas pela falta de formação adequada dos quadros de pessoal responsáveis pela atividade e de uma sistemática de monitoramento e gestão de contratos.

Indicadores

Para uma avaliação mais ampla do sistema de compras, foram criados indicadores para o grau de "Sistematização", de "Capital Humano" e de "Resultado", obtidos pela combinação de algumas das respostas quantitativas da pesquisa e a seguir descritos:

Indicador de sistematização

O indicador de sistematização aborda aspectos relativos às normas, processos produtivos e sistemas de informação existentes. Está associado ao conjunto de regras e à infraestrutura com a qual todas as equipes relacionadas às diversas etapas de compras devem lidar para execução de suas atividades. Foram escolhidos e levantados, nas quatro etapas do processo, os seguintes dados para compor este indicador:

- Percentual de regulamentação do processo;
- Percentual de informatização do processo;
- Percentual de uso do histórico de contratações; e
- Percentual de itens contratados com edital padrão.

Indicador de capital humano

O indicador de capital humano aborda aspectos relativos à capacidade instalada dos recursos humanos alocados. Seu conceito está associado ao perfil e ao quantitativo de pessoas de todas as equipes relacionadas às diversas etapas do processo de compras. Foram escolhidos e levantados nas quatro etapas do processo para compor o indicador os seguintes dados:

- Percentual de pessoal com qualificação necessária;
- Déficit percentual de pessoal; e
- Percentual de Termos de Referência elaborados com pessoal próprio.

Indicador de resultados

O indicador de resultados aborda aspectos relativos à eficiência e/ou eficácia do sistema. Seu conceito está associado a resultados obtidos durante e ao fim do processo. Foram escolhidos e levantados nas etapas do processo para compor o indicador os seguintes dados:

- Percentual de itens contratados conforme planejado;
- Percentual de itens com atraso em alguma das etapas do processo;
- Percentual de itens licitados com maior competitividade; e
- Percentual de recursos apresentados e acatados.

Os valores obtidos para os indicadores citados, quando plotados em um gráfico do tipo “radar”, fornecem uma visão da maturidade do processo, sendo esta proporcional à área do gráfico. Para construção desse gráfico, alguns ajustes foram necessários de forma a que não houvesse distorção em função de itens não respondidos, adotando-se, nesses casos, a média do grupo no qual o estado está classificado segundo trabalho da Organização das Nações Unidas (ONU, 2008).

Análise e compilação dos resultados

A análise que segue é fundamentada nos dados coletados no questionário aplicado (Anexo 1). Deste, derivaram a relação consolidada de Práticas e Observações (Anexo 2) e os Gráficos (Anexo 3), com os resultados obtidos conforme dados relacionados aos indicadores propostos.

Análise quantitativa

Segundo os dados da pesquisa respondida por 20 unidades da Federação, constatou-se que apenas nove estados utilizavam sistema eletrônico de compras próprio. Os principais problemas identificados na gestão do processo de compras foram: deficiências no planejamento de compras; dificuldades na definição do escopo da aquisição; lentidão na revisão dos processos por instâncias revisoras técnicas; lentidão na revisão dos processos pelo controle interno e externo, realizado de forma *ex ante* à publicação do certame; ausência do foco na gestão por resultados; descompasso físico-financeiro na aplicação das políticas públicas; inexistência de integração da gestão de contratos e gestão financeira.

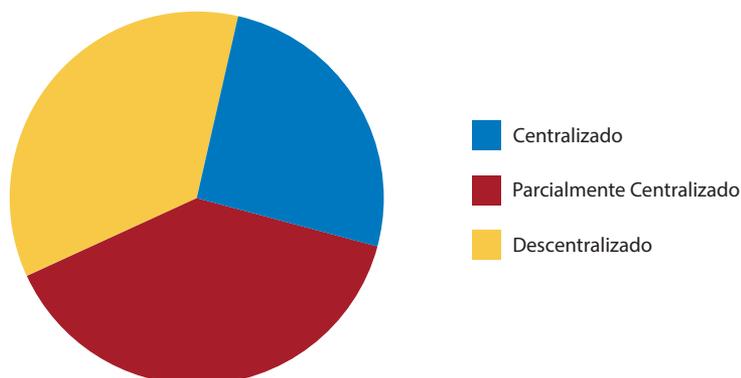
De acordo com as respostas sobre a capacidade operativa dos sistemas de compras e contratações públicas estaduais, evidenciou-se que: i) Modelo de gestão das compras públicas: 30% dos respondentes apresentam um modelo de gestão centralizado; 30% parcialmente centralizado; e 40% descentralizado; ii) Automação do processo: ao menos 70% dos respondentes estimam que as fases de Planejamento e Gestão de Contratos estão no máximo 50% automatizadas; iii) Déficit de pessoal: os respondentes apresentam déficit médio⁵ de pessoal em torno de 45%; iv) Tempo na elaboração de Termos de Referência: apenas 50% dos Termos de Referência são concluídos em até dois meses após sua priorização, em 60% dos estados; v) Recursos administrativos: 90% dos respondentes estimam que cerca de 25% dos itens licitados são objeto de recursos administrativos e, dos recursos recebidos, 75% estimam que, no máximo, 25% são acatados. Essa análise dos dados encontra-se abaixo ilustrada.

5. Média ponderada pela quantidade de respondentes.

Os resultados obtidos foram analisados questão a questão e em relação a grupos de estados mais homogêneos. Na Matriz de Resultados Quantitativos, pode-se observar, para cada questão, a frequência e a média ponderada das respostas dos estados que participaram da pesquisa.

Os modelos de gestão dos sistemas de compras estão homogeneamente distribuídos, segundo o grau de centralização:

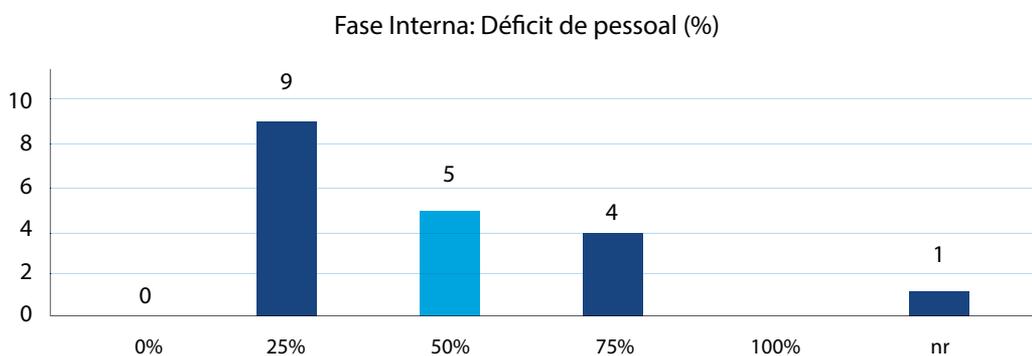
Figura 2 – Modelo adotado para a gestão de contratações públicas



Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

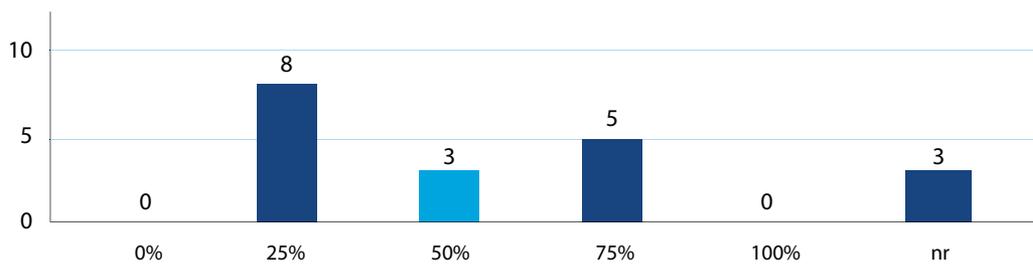
Os estados apresentam déficit médio (média ponderada pela quantidade de respondentes) de pessoal em torno de 45%:

Figura 3 – Fase interna: Déficit de pessoal



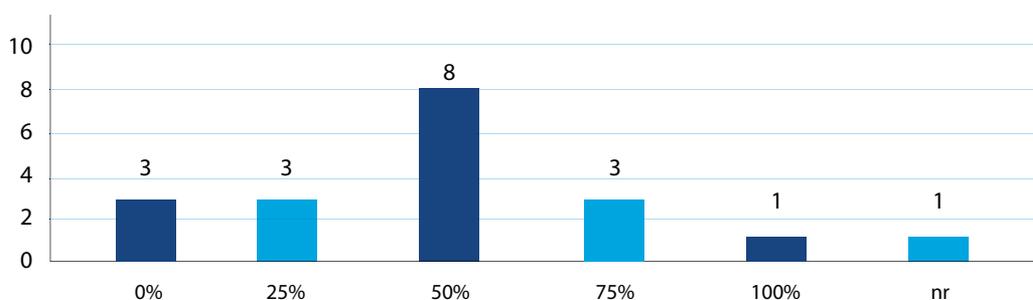
Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Figura 4 – Seleção de fornecedores: déficit de pessoal



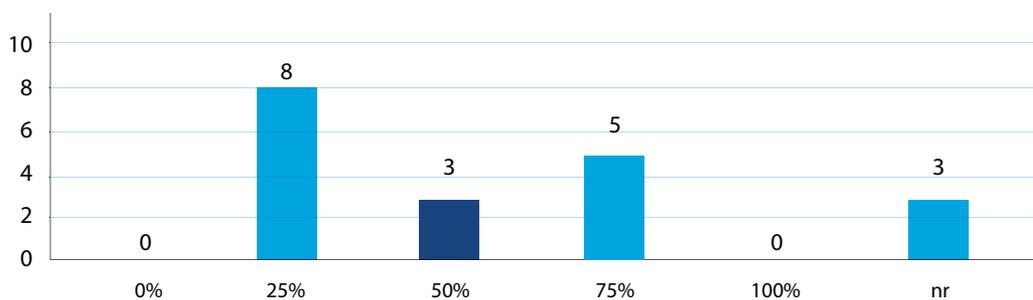
Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Figura 5 – Gestão de contratos : déficit de pessoal



Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

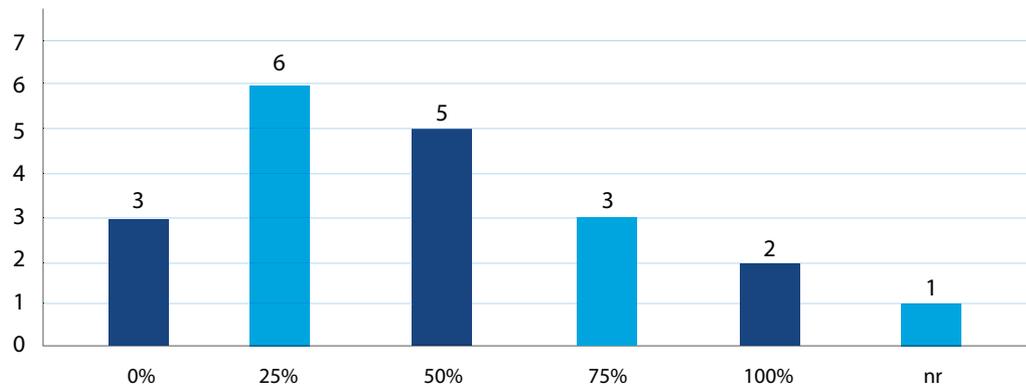
Figura 6 – Seleção de fornecedores: déficit de pessoal em relação ao quadro ideal



Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Quanto aos estados, 60% estimam que apenas 50% dos Termos de Referência são concluídos em até dois meses após sua priorização:

Figura 7 – Termos de referencia concluídos em até 2 meses após sua priorização

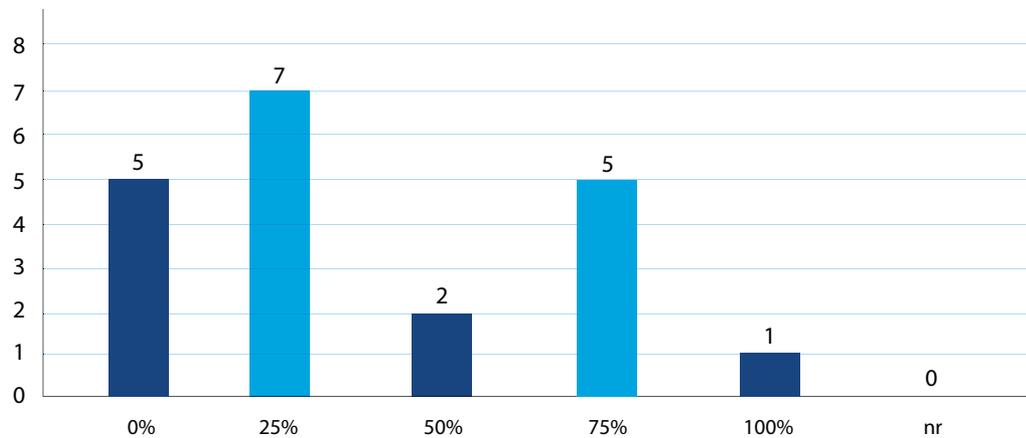


Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Dos estados, 90% estimam que, aproximadamente, 25% dos itens licitados são objeto de recursos administrativos. Dos recursos recebidos, três quartos dos estados estimam que, no máximo, 25% são acatados.

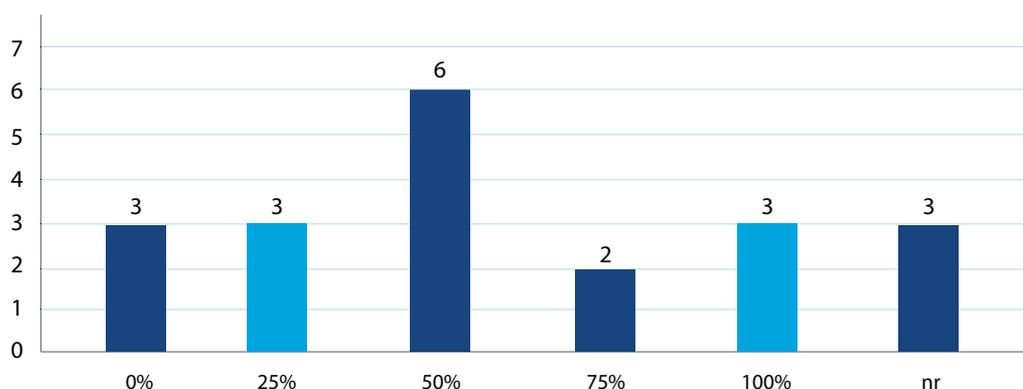
Ao menos dois terços dos respondentes estimam que as fases de Planejamento e Gestão de Contratos estão no máximo 50% automatizadas:

Figura 8 – Percentual de automatização do processo de gestão de contratos



Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Figura 9 – Etapas do planejamento que são informatizadas



Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Contudo, dadas às diferenças significativas entre os estados, uma média global pode estar muito distante da realidade de cada um deles, o que recomenda uma análise dentro de grupos mais homogêneos, como aqueles apresentados no estudo desenvolvido por Alves (2010), que avaliou os aspectos de Amplitude de Informações, Automatização, Comunicabilidade, Segurança e acessibilidade, Design, Facilidade de Uso e Transparência dos portais estaduais de compras. O resultado por ele obtido apresenta grande similaridade aos níveis de serviço eletrônico propostos pela ONU (2008).

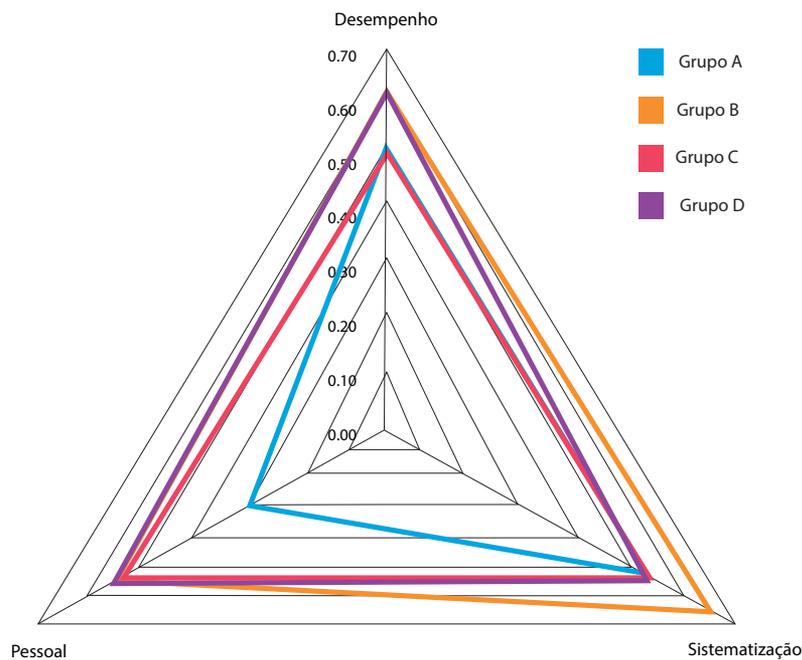
Uma comparação interessante pode ainda ser realizada entre os resultados da análise de níveis de serviço eletrônico propostos pela ONU e valores extraídos do *site* ESTADOS@, mantido pelo IBGE (<http://www.ibge.gov.br/estadosat/>). Tal comparação demonstrou forte correlação entre os níveis de serviço e o valor da conta Outras Despesas Correntes dos estados, o que sugere forte correlação entre a maturidade dos serviços e o volume de gastos dos estados.

Ao ser aplicado o modelo de classificação da ONU, obtém-se os para os indicadores descritos anteriormente no item 3.2 as seguintes médias:

	Desempenho	Sistematização	Pessoal
Grupo A	0,53	0,53	0,31
Grupo B	0,63	0,66	0,53
Grupo C	0,51	0,55	0,53
Grupo D	0,62	0,54	0,55

Tais resultados demonstram pouca variação nos índices dos grupos, à exceção do indicador de Pessoal e, provavelmente, não refletem a realidade, uma vez que o nível de maturidade dos processos logísticos entre os diferentes grupos de estados é claramente distinto. A causa provável dessa distorção é o fato da pesquisa haver induzido respostas autocentradas e não em termos relativos, o que levou os respondentes a avaliar cada quesito segundo o referencial próprio de cada estado. O resultado fica mais evidente no gráfico do tipo “radar” que se segue:

Figura – 10 Nível de maturidade dos processos logísticos



Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

Práticas de destaque

No levantamento realizado, além de algumas variações expressivas entre os estados quanto à maturidade dos principais processos, constatou-se a existência de diversas boas práticas (Anexo 3), entre as quais se destacam:

- Centralização da licitação de itens de uso comum ou de itens que exigem perfil especializado para contratação;
- Centralização da especificação dos itens de uso comum;
- Manutenção de um banco de preços;
- Criação de uma rede corporativa de pregoeiros, com vistas à capacitação, troca de experiências e suporte a dúvidas;
- Sistemática de revisão de documentos via sistema informatizado; e
- Oferta de cursos voltados a aprimorar a elaboração de termos de referência.

Procedimentos de revisão e controle: um ponto crítico

Um ponto de melhoria identificado na pesquisa que merece especial destaque é a alta incidência de muitos níveis de revisão e controle, que implicam um dilatamento excessivo do período de trâmite dos processos de contratação e, conseqüentemente, em atrasos na entrega dos bens e serviços necessários à manutenção da máquina pública e aos projetos finalísticos dos órgãos setoriais. Indicam-se vários níveis de revisão para aprovação das contratações, sendo estes o maior consumidor de tempo nos processos: a) revisões setoriais técnicos relacionados ao objeto da contratação; b) análise jurídica na instância setorial; c) revisão do Controle interno; d) revisão do Controle Externo; e) revisão da Central de Compras.

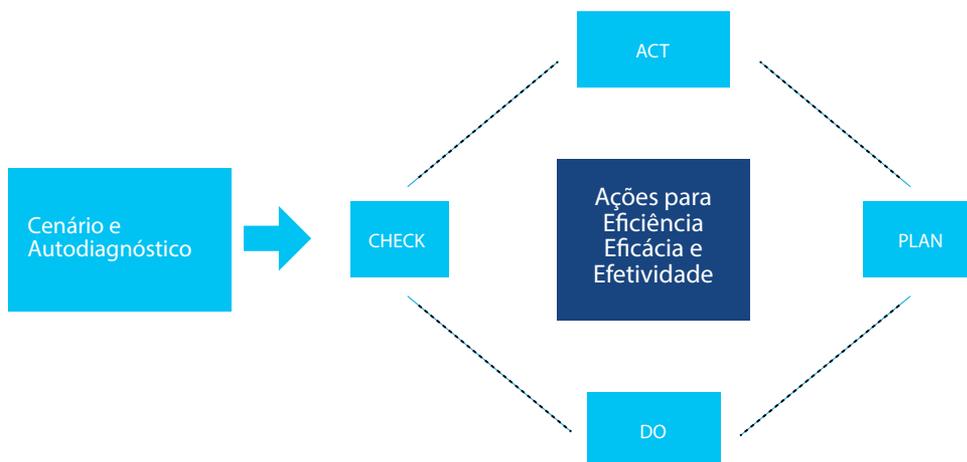
Mediante justificativa de garantir o uso de acordo com a finalidade do recurso, evitar direcionamentos, garantir a compatibilidade com os ritos burocráticos, prevenir a corrupção, etc., esses procedimentos já são suficientes para aumentar em muito o custo interno da contratação (desperdício de tempo e energia) e comprometer fortemente a eficiência de todo o processo.

Iniciativas de fortalecimento

É razoável supor que haja larga margem de retorno nos investimentos destinados a melhorar o desempenho das áreas de contratações públicas, uma vez que sua atuação impacta praticamente todas as ações de governo. Dada a complexidade do negócio e as peculiaridades de cada estado, não se pode prescrever ações de fortalecimento que se ajustem a todos os estágios de evolução existentes, de onde vem a importância de se adotar um referencial conceitual e uma estratégia de implementação que seja customizada a cada realidade; não obstante a importância no compartilhamento de boas práticas e ferramentas.

Nesse sentido, é necessária a construção de um cenário-alvo e a elaboração de autodiagnóstico pelos gestores diretos pelas compras estaduais, com o objetivo de delinear o estágio evolutivo dos processos da organização e conseqüente plano de ação para sua melhoria contínua, apoiada no ciclo PDCA, conforme ilustrado na Figura 11:

Figura 11– Ciclo PDCA



Fonte: <http://www.qualypro.com.br/artigos/pdca-origem-conceitos-e-variantes-dessa-ideia-de-70-anos>

Construção do cenário alvo e linhas de ação

Para projetar um cenário futuro, norteador dos esforços de desenvolvimento de uma nova logística pública, é necessário, preliminarmente, pensar no papel da área de compras públicas no seu sentido mais amplo.

Segundo Marini (2002), os princípios básicos da agenda atual da Administração Pública, que, de forma geral, devem ser um pano de fundo para as ações de transformação, incluem:

- Foco no cidadão;
- Transparência e o controle social;
- Conscientização da responsabilidade fiscal;
- Gestão para resultados; e
- Ética e profissionalização do servidor público.

Contudo, é preciso considerar a realidade de cada sistema estadual de compras e contratações e, a partir dela, formular ações de inovação e modernização factíveis, evitando assim a proposição de objetivos e ações inadequadas ou de difícil alcance que acabam agindo como fator desmotivador nesse processo de mudança.

Levando em conta os princípios citados, o contexto geral do estado e do mercado fornecedor e ainda considerando os possíveis ganhos com o alinhamento às atuais iniciativas bem-sucedidas na área de contratações públicas, são sugeridas as seguintes linhas de ação:

- Adoção de reconhecidas boas práticas, adaptando a estratégia de implementação de acordo com as características, potencialidades e restrições locais;
- Identificação de perfis profissionais necessários e desenvolvimento de mecanismos de capacitação, inclusive para o perfil lideranças;
- Construção de uma rede de cooperação entre os estados, visando ao intercâmbio de experiências e práticas inovadoras de gestão; e
- Intensificação do uso de Tecnologia da Informação (TI) orientada para transparência na gestão, melhoria nas relações com o cidadão e modernização administrativa.

A título de exemplo, na Tabela abaixo, mostra-se uma proposta de ciclos projetados para implantação de compras eletrônicas em uma realidade hipotética na qual supostamente existam condições suficientes de pessoal, marco legal e normativas, restando aperfeiçoar o processo e a sua automação:

Tabela 1 – Exemplo de ciclos sucessivos para melhoria do processo de contratações públicas

Ciclos	Principais ações
1º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Criação de banco de dados centralizado para registro dos fornecedores; • Definição da lista de materiais e serviços prioritários para licitação por pregão e implantação do respectivo e banco de dados; • Criação do cadastro de usuários para controle de acesso; • Desenvolvimento/implantação do Pregão Presencial; • Capacitação de pessoal para condução dos pregões presenciais;
2º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Disponibilização do Sistema de Pregão Presencial (off-line) para condução exclusiva pelo órgão central de compras do estado; • Implantação da base de dados de preços praticados;
3º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Envio automático de avisos de licitação aos jornais e ao Portal de Contratações; • Uso do pregão presencial pelas unidades compradoras; • Envio automático da ata da sessão pública do pregão para o Portal de Compras; • Implantação da base de dados de preços praticados na contratação de serviços;
4º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Descentralização do banco de dados de fornecedores; • Criação automática da ata da sessão pública para demais modalidades licitatórias; • Realização de pregões presenciais por três unidades compradoras;

5º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Integração com o sistema de execução financeira e orçamentária para reserva automática do recurso; • Ampliação do uso do pregão presencial para as demais unidades compradoras; • Ampliação da lista de itens de materiais e serviços licitáveis por pregão presencial;
6º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Congregação da necessidade de diversos órgãos para realização de compras conjuntas; • Integração com o sistema de execução financeira e orçamentária para liquidação dos compromissos;
7º ciclo	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento/Implantação do pregão eletrônico; ...

Fonte: Autores

Desafios e ações de fortalecimento

Em reuniões de acompanhamento de projetos, é frequente constatar-se que os atrasos são derivados de dificuldades na fase de especificação e contratação das obras e serviços. Da mesma forma que nos sistemas de compras estaduais, os sistemas federais apresentam diversas oportunidades de melhoria e poderão também se beneficiar de um programa de fortalecimento, até mesmo porque os projetos de alcance nacional como, por exemplo, a construção de postos de saúde e escolas, são, na maioria das vezes, executados pelos estados e por municípios de grande e médio porte.

O estudo indica a necessidade de adoção de ações voltadas a prover os perfis profissionais exigidos, mecanismos de capacitação (inclusive para as lideranças), oportunidades sistematizadas de troca de experiências entre os estados e intensificação do uso de Tecnologia da Informação (TI) com ênfase na transparência da gestão e melhoria nas relações com o cidadão, considerando-se, sempre, uma estratégia customizada às características, potencialidades e restrições locais.

O estabelecimento dos indicadores descritos para os processos de contratação poderão se constituir em instrumento para avaliar a evolução e corrigir eventuais desvios, possibilitando a comparação entre os entes de forma a estabelecer metas, identificar as causas de desempenhos fora dos padrões esperados, e com isto gerar, respectivamente, ações de correção ou identificação de referenciais de boas práticas a serem disponibilizadas aos demais.

Destaca-se a importância da participação contínua de representantes estaduais da área fazendária, da Administração e do Planejamento, integrando o arranjo institucional em razão de suas atribuições na gestão de compras nos estados brasileiros, onde devem ser analisadas e definidas a condução das ações ora propostas.

Com base na pesquisa de percepção junto aos representantes das Secretarias da área fazendária, foram identificados alguns temas que certamente merecem atenção e devem ser aprofundados para melhor balizar as ações dos governos subnacionais, com destaque para:

- Identificação de referenciais empíricos e teóricos para balizamento do dimensionamento das equipes de compras públicas, nos diversos perfis profissionais, considerando a complexidade, o volume e a frequência das contratações e ainda eventuais segmentações necessárias à racionalização da atividade.
- Ação integrada entre as instâncias governamentais que gerenciam as compras públicas e as áreas setoriais relacionadas, beneficiando a Administração, tanto na condução do certame como na entrega oportuna dos serviços sociais devidos.
- Levantamento dos modelos adotados para contratação e gestão de obras públicas e serviços de engenharia.
- Levantamento de boas práticas para gestão de custos e qualidade do gasto público (ex.: Avaliação de Provedores – SP; Central de Custos – SP; Painel de Gastos da Saúde – RS; compras emergenciais recorrentes – Ministério da Saúde).
- Avaliação do potencial de utilização compartilhada de estudos técnicos acerca de modelos de contratação dos objetos mais frequentes, com orientações que sirvam de apoio à licitação e à gestão de contratos.
- Parceria com o governo federal em ações de capacitação (presencial e à distância), aperfeiçoando a capacidade operacional dos entes para a implementação de políticas nacionais e projetos prioritários de governo.
- Pesquisa aprofundada sobre compras públicas, apresentada individualmente aos estados interessados e especificamente ao gestor responsável pela gestão de compras, ampliando a abrangência das informações, obtidas junto a seus principais atores e diretamente por consulta nas bases de dados do estado.

Modelo proposto

A ideia central do modelo proposto para aumento da capacidade operativa do processo de contratações públicas é calcada na gestão do conhecimento, entendida como um processo contínuo de inventário, pesquisa, organização, padronização, formatação e disseminação do conhecimento hoje disponível em ilhas de excelência dentro do governo ou mesmo daqueles provenientes de pesquisas relativa à área de logística pública.

Considerando o contexto apresentado e os dados levantados pelos questionários, foram identificadas algumas ações com potencial para alavancar o fortalecimento das áreas de compras estaduais, a saber:

a) Plano de Capacitação – para o estabelecimento de uma grade de conhecimentos de interesse comum, de caráter permanente, estruturada modularmente, que permita aplicação independente ou compartilhada, de acordo com a prioridade de cada estado e o respectivo grau de maturidade do processo de contratação pública, com os seguintes conteúdos:

- Planejamento, Orçamento e finanças públicas;
- Logística pública e funções de integração logística;
- Gestão de contratos de serviços, obras e suprimentos;
- Gestão de compras públicas;
- Sistema de aquisição e registro de preços;
- Instrumentos e ferramentas de compras públicas;
- Inteligência da cadeia de suprimento; e
- Desenvolvimento de usuários e fornecedores credenciados.

b) Reuniões temáticas e Estudos Relacionados – para o aprofundamento de temas de maior interesse dos estados, por meio da organização de grupos de trabalho e apoio técnico especializado. Exemplos:

- Autodiagnóstico do sistema de compras e contratações;
- Planejamento estratégico de compras públicas;
- *Strategic Sourcing*;
- Gestão da cadeia de suprimentos;
- Custo total de propriedade;
- Estratégias de contratação de serviços;
- Redes sociais corporativas;
- Cadernos técnicos para suporte à contratação de serviços comuns;
- Padrões para contratação de obras;
- Modelo de dimensionamento de força de trabalho; e
- Programas de aperfeiçoamento em compras públicas.

c) Acordos de Cooperação – para repasse entre estados de boas práticas já sedimentadas em um ou mais deles, como acelerador do processo de apreensão e adaptação à realidade do(s) outro(s) estado(s). Exemplos:

- Cadastro de fornecedores;
- Política de Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte (MEEPP);
- Criação de um banco de dados de especificações;
- Criação de um repositório comum de preços praticados;
- Cadastro de uma rede de especialistas; e
- Criação de base de dados de composição de custos de obras públicas.

Referências

Legislação e infranormas federais

_____. Decreto-Lei n. 2.848/1940. *Código Penal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm> Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Lei n. 4.320/1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 9 set. 2012.

_____. *Decreto n. 93.872/1986*. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 9 set. 2012.

_____. *Constituição/1988*. Constituição da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 9 set. 2012.

_____. *Lei n. 8.666/1993*. Regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm>. Acesso em: 9 set. 2012.

_____. *Lei n. 8.987/1995*. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no Art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Lei n. 9.307/1996*. Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Lei n. 10.520/2002*. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10520.htm>. Acesso em: 9 set. 2012.

_____. *Manual de Redação da Presidência da República*. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Lei n. 11.079/2004*. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Lei n. 12.349/2010*. Altera as Leis n. 8.666, de 21 de junho de 1993, n. 8.958, de 20 de dezembro de 1994, n. 10.973, de 2 de dezembro de 2004; e revoga o § 1º do Art. 2º da Lei n. 11.273, de 6 de fevereiro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12349.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Lei n. 12.349/2010*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

_____. *Decreto n. 7.546/2011*. Regulamenta o disposto nos §§ 5º a 12 do Art. 3º da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e institui a Comissão Interministerial de Compras Públicas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7546.htm>. Acesso em: 9 set. 2012.

_____. *Lei n. 12.527/2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do Art. 5º, no inciso II do § 3º do Art. 37 e no § 2º do Art. 216. da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 9 jan. 2013.

Artigos

ALVES, T. R. et al. *Compras eletrônicas Governamentais: uma avaliação dos sites de e-Procurement dos governos estaduais brasileiros*, USP, Revista Eletrônica de Sistemas de Informação, v. 10, n. 1, 2010.

CASTRO, R. B. *Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública*, 30º Encontro ANPAD, Salvador, set./2006.

MARINI, C. *O Contexto Contemporâneo da Administração Pública na América Latina*, Revista do Serviço Público, n. 4, ano 53, 2002.

OLIVEIRA, M. P. V.; LADEIRA, M. B. *Pesquisa IMAM/CEPEAD descreve os níveis de maturidade dos processos logísticos de empresas associadas*. 2006.

ORIBE, C. Y. *PDCA: Origens, conceitos e variantes dessa ideia de 70 anos*. Qualipro, 2010. Disponível em: <<http://www.qualipro.com.br/artigos/pdca-origem-conceitos-e-variantes-dessa-ideia-de-70-anos>>.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *United Nations e-government survey 2008 – From e-government to connected governance*. Nova York: United Nations, 2008. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/documents/un/unpan028607.pdf>>. Acesso em: 9 set. 2013.

Anexo 1 – Questionário

Gestão de compras públicas no Estado

1. Dados Básicos

*** 1. Preencha os dados abaixo:**

Nome:

Orgão:

Cargo/Função:

E-mail (opcional):

Assinatura:

*** 2. O Modelo de Gestão de Contratações Públicas adotado pelo seu Estado é baseado em:**

O modelo de contratação de bens de contratação

Centralização de contratação de bens de consumo em nível de órgão/empresarial

Descentralização de bens de contratação

Descreva sucintamente os aspectos que consideram mais relevantes quanto à organização das compras públicas no seu Estado:

*** 3. O Planejamento (identificação, dimensionamento e programação) é um dos aspectos determinante da eficiência, eficácia e efetividade do processo de contratações públicas. Em relação ao exercício de 2012, marque nos itens abaixo as percentuais que mais se aproximam de sua realidade:**

	0%	25%	50%	75%	100%
Percentual dos planos de planejamento que são regulamentados	<input type="radio"/>				
Percentual dos planos de Planejamento que são informatizados	<input type="radio"/>				
Percentual do Planejamento cadastrado no sistema de contratações	<input type="radio"/>				
Percentual de bens contratados conforme planejamento	<input type="radio"/>				
Percentual de bens contratados além	<input type="radio"/>				
Percentual do quadro de pessoal que tem a qualificação necessária para executar o trabalho	<input type="radio"/>				
Dados percentual de pessoal em relação ao quadro ideal	<input type="radio"/>				

Descreva sucintamente o processo de planejamento atual de contratações do estado, e a forma como é continuamente melhorado:

*** 4. O Planejamento (identificação, dimensionamento e programação) é um dos aspectos determinante da eficiência, eficácia e efetividade do processo de contratações públicas. Em relação ao exercício de 2012, marque nos itens abaixo as percentuais que mais se aproximam de sua realidade:**

	0%	25%	50%	75%	100%
Percentual dos planos de planejamento que são regulamentados	<input type="radio"/>				
Percentual dos planos de Planejamento que são informatizados	<input type="radio"/>				
Percentual do Planejamento cadastrado no sistema de contratações	<input type="radio"/>				
Percentual de bens contratados conforme planejamento	<input type="radio"/>				
Percentual de bens contratados além	<input type="radio"/>				
Percentual do quadro de pessoal que tem a qualificação necessária para executar o trabalho	<input type="radio"/>				
Dados percentual de pessoal em relação ao quadro ideal	<input type="radio"/>				

Descreva sucintamente o processo de planejamento atual de contratações do estado, e a forma como é continuamente melhorado:

■ 4. Em relação à programação anual das contratações avalie as afirmativas abaixo:

	Concordo	Concordo parcialmente	Discordo	Não se aplica
Os critérios de programação das contratações são a eficiência, economicidade e o valor	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A programação das contratações é estabelecida por projeto executivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A programação das contratações é estabelecida por um cronograma de obras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A programação das contratações é estabelecida pelo plano anual de contratações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
É estabelecido um cronograma para a execução das contratações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Registre abaixo outros aspectos relevantes de programação de contratações no Estado:

■ 5. Marque os meios mais utilizados de pesquisa de preços para estabelecimento do preço de referência:

- consulta direta a fornecedores
- consulta a base de preços históricas
- consulta a base de dados de todos os tipos de preços
- consulta na internet

Outros meios utilizados:

■ 6. A Fase Interna de Licitação e uma etapa exigente tecnicamente e a qualidade dos documentos nela gerados são determinantes para a eficácia da contratação. Em relação ao exercício de 2012, marque nos itens abaixo os percentuais que mais se aproximam da realidade:

	0%	20%	40%	70%	100%
Percentual dos termos de referência elaborados com recursos próprios	<input type="radio"/>				
Percentual dos termos de referência cuja elaboração foi contratada	<input type="radio"/>				
Quantidade de termos contratados para os quais existe um edital padrão	<input type="radio"/>				
Percentual do quadro de pessoal que é preparado para escrever e analisar	<input type="radio"/>				
Deficit percentual de pessoal em relação ao quadro ideal	<input type="radio"/>				
Percentual de termos de referência concluídos em até 2 meses após sua publicação	<input type="radio"/>				
Percentual de editais publicados em até 2 meses após a conclusão do termo de referência	<input type="radio"/>				
Percentual dos contratos firmados em até 2 meses após a publicação do edital	<input type="radio"/>				

Descreva abaixo as etapas do processo de elaboração dos termos de referência (projeto básico, as indicações técnicas e de custos internos, encando o item para não ser usado em caso de alteração dos documentos):

■ 7. A etapa de escolha do fornecedor recebeu especial atenção dos governos durante a década passada, incorporando mais transparência, competitividade e trazendo redução nos preços praticados. Em relação ao exercício de 2012, indique nos itens abaixo os percentuais que mais se aproximam de sua realidade:

	0%	25%	50%	75%	100%
Percentual de licitações realizadas em função de solicitações espontâneas	<input type="radio"/>				
Percentual de licitações com participação de mais de seis fornecedores	<input type="radio"/>				
Percentual de itens licitados com investimento de sucesso	<input type="radio"/>				
Percentual de recursos arcaídos	<input type="radio"/>				
Percentual de itens licitados com sucesso	<input type="radio"/>				
Percentual do quadro de pessoal que é preparado para escrever e analisar	<input type="radio"/>				
Deficit percentual de pessoal em relação ao quadro ideal	<input type="radio"/>				

■ 8. Registre abaixo as principais iniciativas e/ou inovações adotadas pelo Estado nos últimos dois anos relativamente às contratações públicas.

■ 9. Quanto à Gestão de Contratos e em relação ao exercício de 2012, indique nos itens abaixo os percentuais que mais se aproximam de sua realidade:

	0%	25%	50%	75%	100%
Percentual de administração do Processo de Gestão de Contratos	<input type="radio"/>				
Percentual do quadro de pessoal que é preparado para escrever e analisar	<input type="radio"/>				
Deficit percentual de pessoal em relação ao quadro ideal	<input type="radio"/>				

Descreva abaixo os aspectos mais relevantes da gestão de contratos no Estado, em especial quem é o órgão responsável pelo gestão, a participação da área financeira durante todo o ciclo licitação-gestão do contrato, a utilização de ferramentas eletrônicas, etc:

■ 10. Ainda em relação à Gestão de Contratos avalie sua concordância com as assertivas abaixo:

	Concordo	Concordo parcialmente	Discordo	Não se aplica
O Estado utiliza Planilhas de acompanhamento de contratos nos municípios e estados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O responsável pela Gestão de Contratos não atua em 4 Estados das Américas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estados registram bem dificuldades para aplicação de atualizações e punições	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Registre abaixo iniciativas relevantes e/ou inovações do estado relacionadas à Gestão de Contratos realizadas no Estado:

Imprimir

Anexo 2 – Práticas e observações registradas nos questionários:

1) Não se aplica.

2) Quanto à organização das compras públicas nos estados:

- Uma organização centralizadora de licitações facilita o controle feito pelos órgãos de fiscalização e os resultados obtidos em cima do maior volume das compras estão sempre acenando para uma economia considerável.
- Para alguns objetos a contratação ocorre de forma centralizada, a exemplo do fornecimento de combustíveis e veículos. Outros, como obras e serviços de engenharia e equipamentos médicos hospitalares, são licitados e contratados por órgãos especializados que possuem Comissão Setorial de Licitação.
- Em alguns objetos, um órgão técnico é responsável pela análise e emissão de parecer técnico, por exemplo, na área de Tecnologia da Informação.
- Intensificação da utilização de Registro de Preços para aquisição de objetos de uso comum de forma centralizada.
- O procedimento licitatório é centralizado, porém, a formalização dos contratos é descentralizada.
- Em alguns estados, há centralização de todas as contratações por meio da criação de uma Central de Licitações, a qual processa todas as modalidades.
- Dependendo do valor, as aquisições devem passar pela aprovação de um nível superior de gestão.

3) Quanto ao processo de planejamento anual de contratações:

- Os órgãos da Administração Direta e Indireta promovem internamente o planejamento de suas aquisições e enviam suas solicitações à Central de Licitações que estabelece datas para o fechamento dos lotes de compras para obter economia de escala e ganhos de produtividade.
- O planejamento ocorre de forma descentralizada, com base em série histórica e levantamento de demandas internas.
- Todas as contratações relacionadas a Ações e Programas Prioritários são monitoradas por um órgão
- As compras comuns são centralizadas e realizadas por meio de SRP. São elaborados no início do ano os cronogramas de cada ata, sendo que aproximadamente 85% das licitações ocorrem dentro dos prazos previstos.

- As compras governamentais são centralizadas nas despesas administrativas comuns, realizadas através de Pregão Presencial e Ata de Registro de Preços com planejamento efetuado através de pesquisa de quantitativo nos órgãos do Estado.

4) Aspectos relevantes na priorização das contratações:

- Os critérios de técnica e eficiência, bem como a oportunidade e conveniência da licitação integram a esfera de discricionariedade do gestor da pasta interessada, cujos critérios de programação são realizados pelos órgãos.
- A priorização das contratações é estabelecida de acordo com o planejamento e necessidade dos órgãos, decidido em colegiado.
- Na maioria das vezes a priorização das contratações é realizada pela área de contratações.

5) Quanto a outros meios utilizados para pesquisa de preços:

- Quando da prestação de serviços contínuos, além dos orçamentos obtidos através da pesquisa de preços, é utilizada uma estimativa de um Sistema de Serviços Terceirizados, que representa um parâmetro de preços praticados nos diversos contratos da Administração Pública.
- Consulta às Atas de Registro de Preços.
- Preço Referencial instituído pelo Decreto Estadual 2048-R, de 07/05/2008 e Decreto 2602-R, de 13/10/2010.
- Banco de Dados da Empresa Negócios Públicos que registra os preços de todas as licitações do país.
- Utiliza o COMPRASNET.

6) Quanto às etapas do processo de elaboração dos termos de referência/projetos básicos, instâncias revisoras e de controle interno e retorno para nova revisão em caso de alteração dos documentos:

- Os termos de referência, ao serem encaminhados para a Central de Licitações, passaram por algumas fases de avaliação como segue: no caso de obras o termo é elaborado pela Secretaria de Obras do estado do RS; no caso de produtos da área de informática e Comunicação existe o Comitê Especial de Tecnologia da Informação e Comunicação (CETIC), o qual faz a gestão de controlar e avaliar as especificações dos equipamentos que o estado do Rio Grande do Sul pretende adquirir. Assim como os objetos citados os demais, quando comportam alguma característica técnica complexa, a qual necessite de uma avaliação mais detalhada, são submetidos à avaliação técnica específica de pessoal do Quadro de Servidores, dos Órgãos envolvidos, devidamente credenciados a fazer a respectiva análise.

- A partir da priorização do projeto a área técnica responsável elabora o TDR, formaliza o processo e envia para o ordenador de despesa; caso gere contrato o ordenador de despesa envia para o núcleo de contratos para elaborar minuta de contrato, o qual é posteriormente enviado ao setor responsável pela fase interna da licitação. Caso seja equipamento/material de TI, será enviado a outro órgão do estado (Empresa de Tecnologia da Informação do estado) para análise e aprovação e só então seguirá para o setor responsável pela fase interna da licitação.
- Os termos de referencia são elaborados pelo setor demandante. As contratações gerais-administrativas são competência da Gerencia de Administração e Finanças que faz 50% do dos Termos de Referência; 25% são demandados pela Gerência de Informática e por ela elaborados e os restantes distribuídos pelos demais setores; depois de elaborado e revisado dentro do próprio setor, o TDR é encaminhado para Assessoria Jurídica e depois para aprovação do Secretário. A partir de então é encaminhado a Superintendência de Estadual de Compras e Licitações – SUPEL/RO <http://www.supel.ro.gov.br/>, responsável por organizar e operacionalizar o sistema das licitações, no âmbito do Poder Executivo.
- As áreas demandantes elaboram os Termos de Referência/Projetos Básicos, encaminham para o Núcleo de Elaboração e Análise de Projetos. Havendo qualquer divergência legal ou necessidade de ajuste, restituímos às áreas demandantes para adequação.
- Projeto Básico ou Termos de Referência são elaborados pelo órgão solicitante; análise do TR ou PB, para elaboração da Minuta de Edital (CPL); análise da Procuradoria Geral do Estado (PGE) para aprovação da Minuta de Edital e de Contrato (PGE); publicação do Aviso de Licitação (CPL); após a licitação o processo retorna à PGE para aprovação do procedimento licitatório e posterior publicação do resultado final; encaminhamento à Controladoria-Geral do Estado (CGE) para análise de todo procedimento licitatório; e, finalmente, retorno do processo ao órgão solicitante.
- Frequentemente, termos de referência, geralmente de péssima qualidade, são elaborados por empresas interessados no serviço, dado que os responsáveis pela elaboração dos termos não possuem qualificação para a função.
- Memorando solicitando e justificando a demanda (bens e serviços) ao Secretário ou Diretor; Parecer do Coordenador do Projeto/PRODAF, informando que a demanda está prevista no PA, com o valor previsto para a contratação; Dotação Orçamentária; Elaboração do Termo de Referência, Projeto Executivo e Projeto Básico pelo setor demandante; Aprovação pelo Secretário da Fazenda; Ratificação do valor e envio para as providências cabíveis; Elaboração da Minuta do Edital para apreciação da Procuradoria Geral do Estado; Não objeção do BID (quando couber).
- Na maioria dos casos os termos de referência são realizados por servidores da área solicitante do objeto ou serviço. Nas unidades responsáveis pela Licitação é feita uma revisão de conformidade com a Legislação vigente. Para alguns casos específicos em razão

do valor do objeto licitado, o processo com o termo de referência e edital é enviado à Controladoria Geral do Estado para análise.

- As especificações técnicas são preparadas pela área que quer adquirir o objeto ou tem qualificação técnica para isso. Passa pelos setores que autorizam a aquisição (Secretário, PROFISCO, Diretoria de Governança Eletrônica da Secretaria de Estado da Administração, Grupo Gestor de Governo). É feito o bloqueio orçamentário. Vai para a CPL fazer o edital, passa pela análise do jurídico e o edital é publicado.
- No Sistema (BEC/SP), o Termo de Referência/Projetos Básicos são utilizados no Pregão Eletrônico, e eles ficam anexados e disponíveis no site, tornando o processo transparente e ágil. Tanto a Corregedoria do Estado, como o Tribunal de Contas do Estado, efetuam suas análises via sistema, facilitando os meios de comunicação e visualização. Na modalidade Pregão, em caso de alteração de qualquer documento licitatório, é necessário justificar no campo de texto, e anexar o novo documento.
- O Setor que tem a demanda elabora memorando e acompanha a elaboração dos Termos de Referência. O processo segue para o Núcleo Administrativo Financeiro, para elaboração de cotação e planilha resumo. Posteriormente é indicada a disponibilidade orçamentária e segue para decisão de conveniência e disponibilidade do gestor. Se autorizado, com parecer da Assessoria Jurídica, o processo segue para a Comissão Permanente de Licitação.

7) Não se aplica.

8) Quanto às principais iniciativa e/ou inovações adotadas nos últimos anos:

- Programa FORNECER (RS), o qual permite a execução do processo licitatório na região/município no qual o produto a ser adquirido será consumido, gerando com isto o aumento de fornecedores e possibilitando com que os interessados, das respectivas localidades, possam fornecer o objeto a ser consumido, ocasionando uma economia considerável no custo do transporte/entrega, eliminando a figura do intermediário, o que reflete significativamente no preço final, sem falar na distribuição de renda e no fomento da economia local.
- O estado realizou vários cursos e seminários sobre licitações nos quais todos os servidores que trabalham na Central de Licitações foram treinados, melhorando bastante o nível dos processos licitatórios.
- A padronização de editais e documentos.
- Implantação do pregão eletrônico no site do Governo Estadual e Intenções de Registro de Preços para bens e serviços comuns a diversos órgãos.
- Criação do Portal Eletrônico de Compras e Licitações, com disponibilização de editais, atas de registro de preços, resultados de licitações, etc.; Expansão do Sistema de Registro de

Preços; Expansão do Cadastro de Fornecedores e criação do Cadastro de Fornecedores impedidos de Licitar e Contratar com a Administração Pública do Estado; Criação da “Escola de Licitações” para treinamento e capacitação dos servidores públicos responsáveis pela elaboração de termos de referencia; criação de Gerência de Análise Processual, setor responsável pela verificação prévia de adequabilidade das peças dos processos licitatórios, antes do encaminhamento dos autos às comissões de licitação.

- Implantação de um sistema informatizado que possibilita o registro das fases das compras públicas, desde a identificação da demanda até o recebimento do objeto, passando pela elaboração da requisição, pesquisa de mercado, edital, parecer jurídico, sessão pública da licitação, adjudicação/homologação, diligenciamento, empenhamento da despesa e recebimento. Além de possibilitar a realização de controle de estoque e de inventário para os itens de estoque.
- Fomento à participação das Micro e Pequenas Empresas nos processos de compras do estado.
- Disponibilização das informações relativas às compras públicas de modo a atender a lei de acesso às informações.
- Formação, capacitação e certificação dos servidores envolvidos no processo de compras públicas.
- Autonomia para proceder com as licitações de forma descentralizada da Central de Compras.
- Maior utilização do Pregão na forma eletrônica;
- Intensificação do uso do Registro de Preço pelos órgãos.
- 95% dos processos licitatórios são efetuados na modalidade de pregão eletrônico. O sistema eletrônico permite que os licitantes anexem toda a documentação necessária à participação do certame, reduzindo o tempo de envio de documentos por fax. Editais modelos a fim de se evitar adendos.
- Aperfeiçoamento do sistema de compras eletrônicas; Ampliação do Cadastro de Fornecedores; Interligação dos sistemas financeiros com os sistemas de compras do estado; Ampliação da oferta de cursos de formação de pregoeiros; Aprimoramento da Legislação; Ampliação do uso do Sistema de Registro de Preços.
- Normatização das rotinas de Gestão de Contratos
- Implantação do módulo de contratos no Sistema Integrado de Gestão administrativa; Catálogo de Materiais; Cadastro de Fornecedores.
- Treinamento via curso para Pregoeiros, onde é requisito obrigatório a obtenção do Certificado para exercer a atividade de pregoeiro!

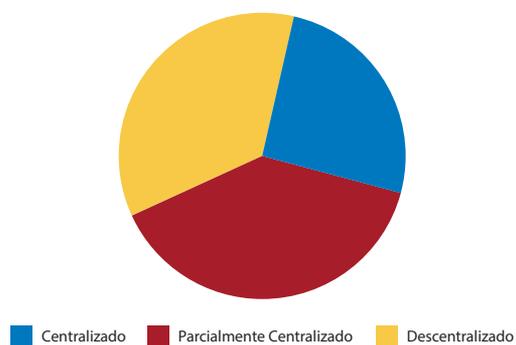
- Houve um crescimento da utilização do Pregão Eletrônico e a possibilidade de adesão às Atas de Registro de Preço. Abandono do Convite!

9 e 10) Quanto aos aspectos mais relevantes na gestão de contrato:

- como a contratação, em regra, é descentralizada e não há um modelo no estado para padronização, as Secretarias atuam de forma distinta e não existe um sistema que interligue as Secretarias.
- criação de um órgão especializado em gestão de contratos, para orientar e supervisionar os contratos e auxiliar todos os órgãos contratantes com referência a operacionalização da fiscalização e execução contratual e aplicação de penalizações e rescisões porventura necessárias.
- desenvolvimento de um sistema de Controle Licitações, Contratos, Gestão Documental e Controle de Veículos (manutenção, combustível, etc.) para dar maior celeridade aos processos de controle, bem como maior segurança no trato das informações.

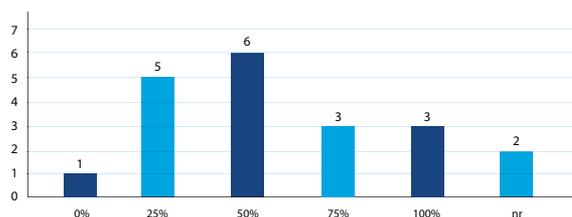
Anexo 3 – Gráficos

Modelo adotado para a Gestão de Contratações Públicas

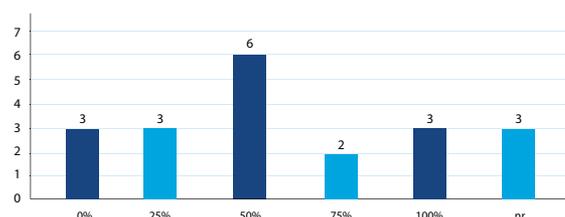


Fonte: Pesquisa de percepção da gestão de compras para os governos estaduais

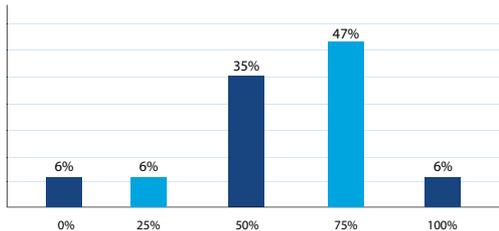
Etapas do planejamento que são regulamentadas (%)



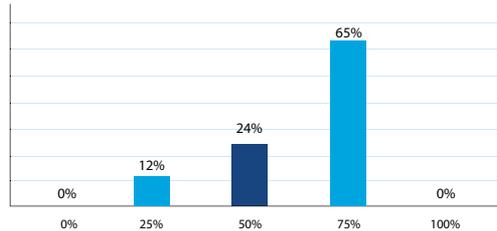
Etapas do Planejamento que são informatizadas (%)



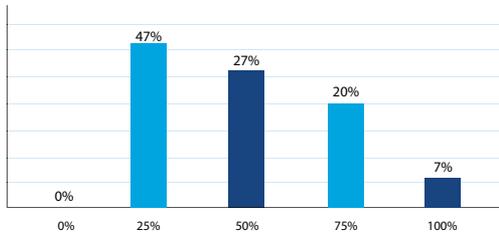
Planejamento calcado no histórico de contratações (%)



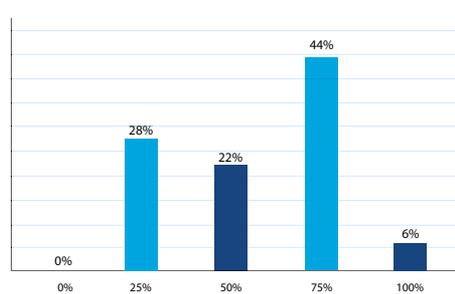
Itens contratados conforme planejamento (%)



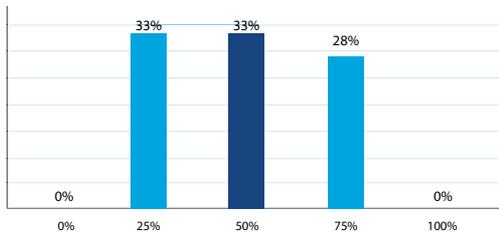
Itens contratados adhoc (%)



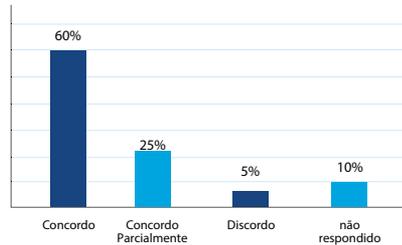
Planejamento: Quadro de pessoal com a qualificação necessária (%)



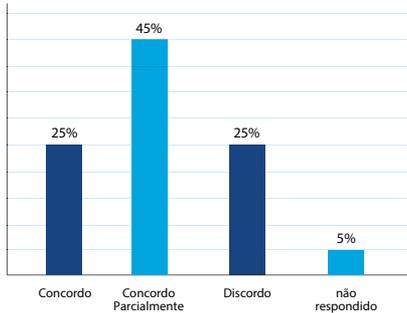
Planejamento: Déficit de pessoal em relação ao quadro ideal (%)



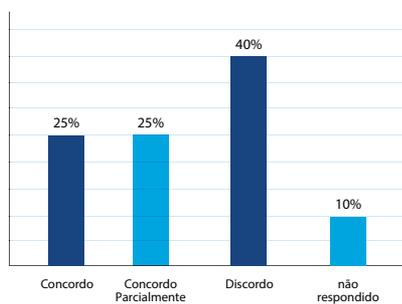
Critérios de priorização: relevância, complexidade e valor



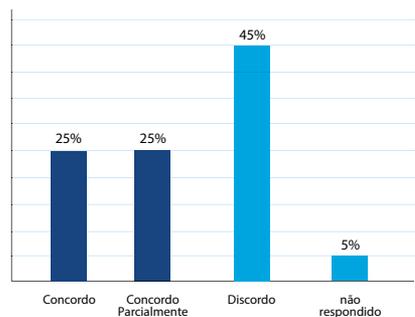
A priorização é estabelecida pelo principal executivo



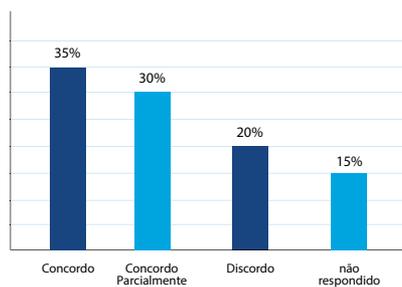
A priorização é estabelecida por um comitê de órgãos



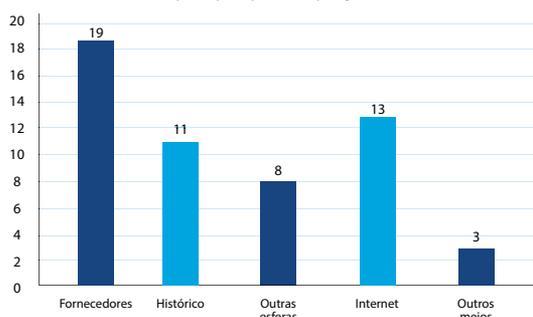
A priorização das contratações é estabelecida pela própria área de contratações



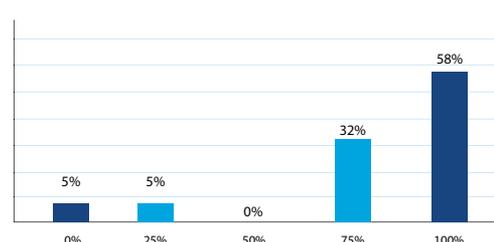
A priorização é estabelecida pelo principal executivo



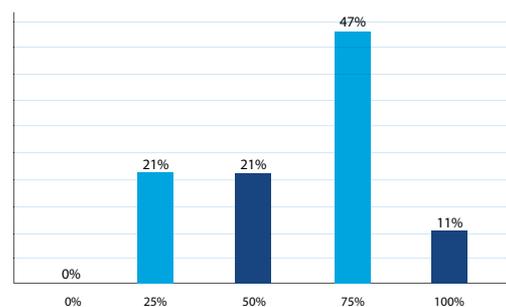
Meios utilizados para pesquisa de preços de referência



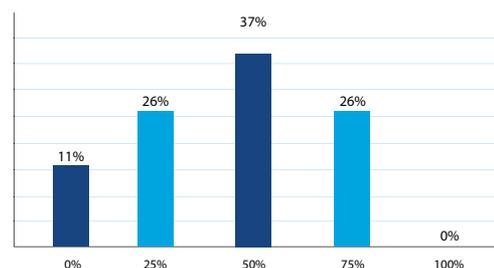
Termos de referência elaborados com recursos próprios (%)



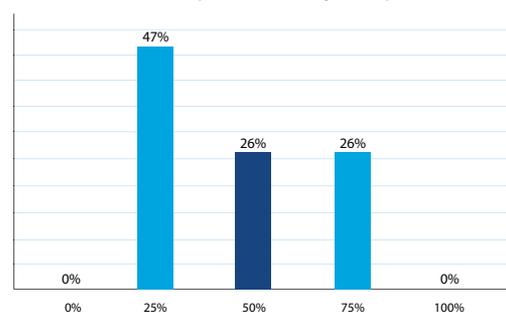
Itens contratados com edital padrão (%)



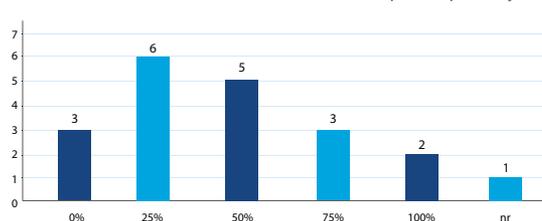
Fase Interna: Quadro de pessoal preparado (%)



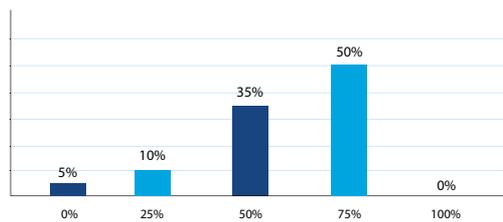
Fase Interna: Déficit de pessoal em relação ao quadro ideal (%)



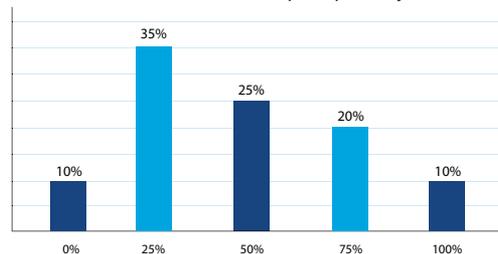
Termos de referência concluídos em até 2 meses após sua priorização (%)



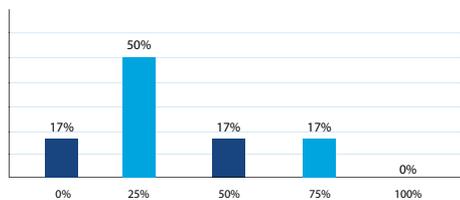
Editais publicados em até 2 meses após a conclusão do TR (%)



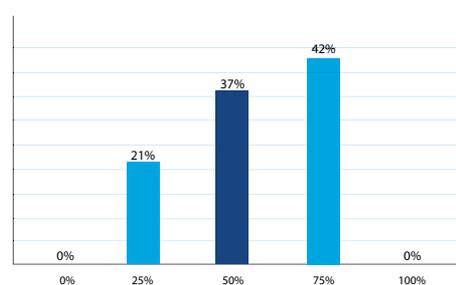
Contratos firmados em até 2 meses após a publicação do edital (%)



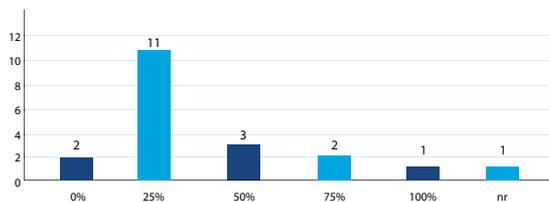
Percentual de contratações atrasadas em função de restrições orçamentárias



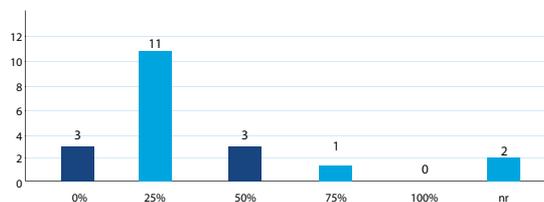
Percentual de licitações com participação de mais de seis fornecedores



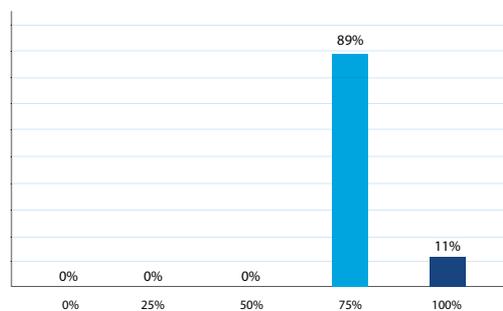
Percentual de itens licitados com recebimento de recursos



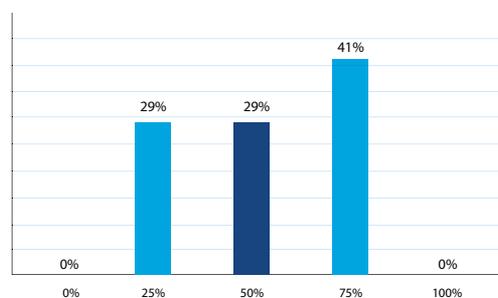
Percentual de recursos acatados



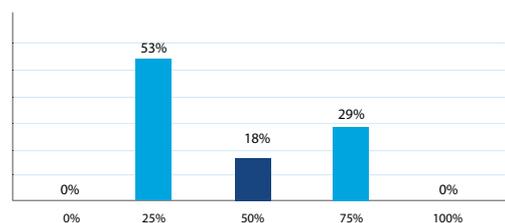
Percentual de itens licitados com sucesso



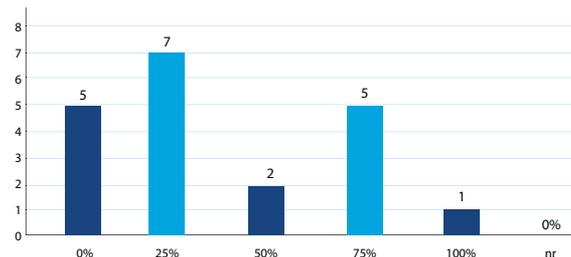
Seleção de fornecedor: Percentual do quadro de pessoal que é preparado para exercer a atividade



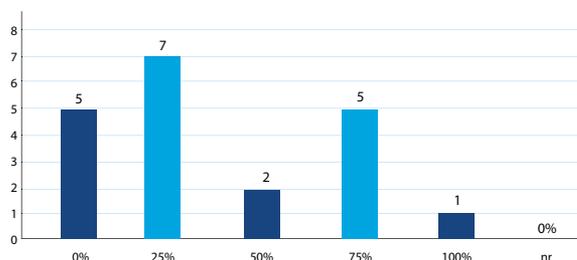
Seleção de Fornecedores: Déficit percentual de pessoal em relação ao quadro ideal



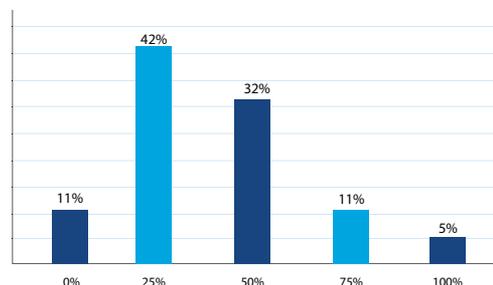
Percentual de automatização do Processo de Gestão de Contratos



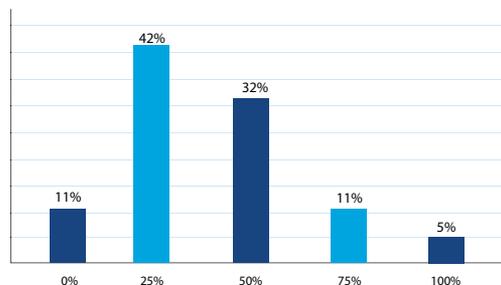
Percentual de automatização do Processo de Gestão de Contratos



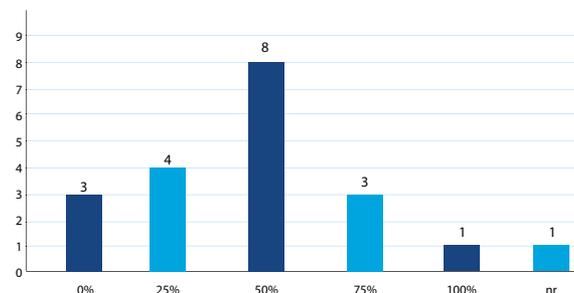
Gestão de Contratos: Quadro de pessoal preparado (%)



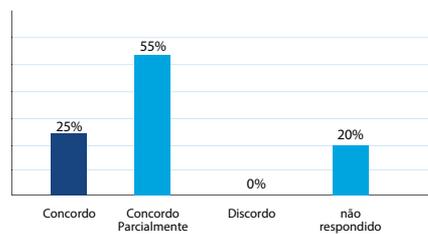
Gestão de Contratos: Quadro de pessoal preparado (%)



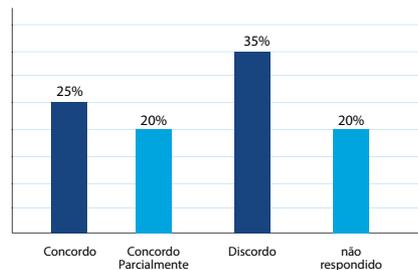
Contratos: Déficit de pessoal em relação ao quadro ideal (%)



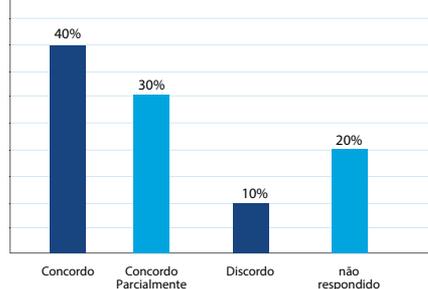
O Estado adota Padrões de recebimento de materiais nos almoxarifados e estoques



O responsável pela Gestão do Contrato não acumula a Gestão dos Serviços



Existem regras bem definidas de advertências e punições





Parte IV

Gestão
Fazendária

Modelo de Gestão e de Governança adotada pelos Estados Brasileiros

Caio Marini

Antecedentes: A reforma burocrática e a reforma gerencial, contexto e agenda

Os processos de reforma da Administração Pública no país têm seguido, ao longo do tempo, trajetórias peculiares como consequência das mudanças nos cenários político, econômico e social. Em cada estágio, a agenda de reformas introduziu novos atributos e funcionalidades ao modelo de gestão do estado, como resposta às características do contexto, buscando enfrentar as adversidades e aproveitar as oportunidades.

Foi assim, no fim dos anos de 1930, sob a inspiração da denominada Administração Pública Progressivista, que se deu o primeiro movimento de reforma, cujo propósito era o de implantar um padrão **burocrático** ortodoxo (de corte weberiano), fundamentado no pressuposto de que isto seria suficiente para colocar em operação o desenvolvimentismo keynesiano e, ao mesmo tempo, enfrentar a expansão da cultura patrimonialista dominante. O movimento, em favor de uma maior racionalidade nas relações entre política e administração, buscou aplicar no setor público uma agenda com base no uso das tecnologias gerenciais de então, quase sempre provenientes da denominada escola clássica de administração, de modo a instrumentar e criar as bases para a profissionalização da gestão. No Brasil, o marco distintivo foi a criação em 1938, do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) com funções de assessoramento à Presidência na supervisão da Administração Pública. Além de cuidar do orçamento, o Departamento realizou os primeiros concursos públicos, desenvolveu programas de aperfeiçoamento de pessoal e promoveu avanços no arcabouço jurídico institucional vigente. Com o passar do tempo, o modelo começou a apresentar sinais de disfuncionalidade em razão, principalmente, do excesso de formalismo e centralização. Dessa forma, uma nova etapa de reforma ocorreu a partir dos anos de 1960 (denominada de modernização administrativa) com a edição do Decreto-Lei nº 200/67, que promoveu fortalecimento da administração indireta

por intermédio da descentralização e criou a figura dos sistemas de gestão governamental. O propósito era o de modernizar a máquina pública para fazer frente aos desafios da nova estratégia de desenvolvimento. Em particular merece destaque o esforço modernizador no âmbito do Ministério da Fazenda (1962/1966) visando revitalizar a capacidade de arrecadação com a introdução de mudanças no sistema tributário nacional, com a criação em 1965 das regiões fiscais e de uma empresa pública voltada para o processamento dos dados (SERPRO). A reforma se consolida em 1968 com a formalização do treinamento de pessoal (CETREMFA) e surgimento da Secretaria da Receita Federal.

E foi assim, com a reforma gerencial adotada a partir dos anos de 1980, inicialmente no Reino Unido, em um contexto de agravamento da crise fiscal do estado explicada pela incapacidade de geração de poupança pública para a realização dos investimentos em razão de o custeio consumir boa parte da arrecadação. Influenciada pelos princípios da *New Public Management* inicialmente, a serviço de um ideal neoliberal de enxugamento, controle e eficiência preconizando a aplicação de tecnologia gerencial privada no setor público, logo, se expandiu em múltiplas direções buscando melhorar a qualidade dos serviços e políticas públicas. Depois de percorrer o mundo anglo-saxão e parte da Europa, a onda aterrissou na América Latina, inicialmente no Chile e, depois, no Brasil a partir de 1995, tendo como marcas dois movimentos: um de natureza institucional, com a criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do estado (MARE), e outro voltado para a estratégia de modernização da gestão com a formulação de um documento oficial de governo, denominado Plano Diretor, que propunha as diretrizes e prioridades da reforma. A experiência nesta etapa deixou como principal legado a introdução de uma nova cultura de resultados (qualidade dos serviços) e eficiência (qualidade fiscal). Foram realizadas iniciativas de natureza legal (Emenda Constitucional, Lei de Responsabilidade Fiscal e legislação sobre novos arranjos institucionais), introdução de ferramentas inovadoras de gestão (contratos de gestão), fortalecimento do planejamento governamental e gestão de programas (Planos Plurianuais - PPA), programa de qualidade (GESPUBLICA), uso intensivo da tecnologia da informação na otimização de processos, fortalecimento das carreiras de estado e capacitação dos servidores. No caso das Fazendas Estaduais, o período foi caracterizado por iniciativas de fortalecimento institucional das Secretarias de Fazenda em linha com a nova cultura de gestão para resultados muitas delas realizadas no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE), a partir de 1997. Foram realizadas atividades de revitalização do planejamento estratégico, racionalização de processos com uso intensivo de Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs), capacitação de servidores, melhoria do atendimento, etc.

Vale destacar que há um fato novo na trajetória das reformas do país que é a mudança do padrão tradicional de hegemonia do centro para um novo padrão caracterizado pelo protagonismo compartilhado. As reformas dos anos de 1930 (sob a ditadura de Vargas) e dos anos de 1960 (sob o regime militar) foram concebidas no nível central e impostas aos níveis subnacionais.

Foi assim também, em certa medida, o caso da reforma gerencial de 1995, que, embora tenha sido a primeira sob regime democrático, manteve o padrão de protagonismo federal e, dessa vez, sem imposição mas inspirando as reformas nos demais entes federados. Hoje, entretanto, a situação é outra. Há um equilíbrio tanto na quantidade como na qualidade das iniciativas que ocorrem nos diversos âmbitos da Federação. E – o mais importante – as inovações acontecem e são reproduzidas em outras realidades estabelecendo um novo padrão de reformas que tem como característica marcante o compartilhamento. Para isto, foi decisivo o papel dos Conselhos que reúnem os secretários de fazenda, de planejamento e de administração (respectivamente CONFAZ, CONSEPLAN e CONSAD) e dos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão na disseminação e troca de experiências.

Novos tempos, tempos de governança...

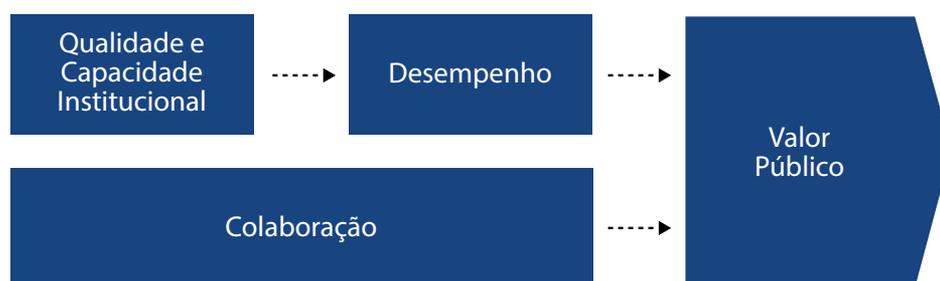
O debate contemporâneo sobre gestão pública passa por uma etapa de transição. As estratégias de reforma (que não se implementaram completamente) e os argumentos que fundamentaram e deram sentido a elas começam a apresentar sinais de esgotamento, quer por sua limitada compreensão sobre a crise do estado, quer por sua baixa capacidade de enfrentar os problemas dela decorrente. O novo contexto que emerge mantém velhos problemas ainda não resolvidos, inclui outros tantos, mas, sobretudo introduz oportunidades de melhorias. Combina elementos positivos como o fortalecimento da democracia e avanços sociais com outros mais preocupantes como a redução do crescimento econômico e o agravamento da situação fiscal. Tudo isso em meio a uma verdadeira revolução digital que cria novas formas de relacionamento e gerando, como efeito, novas formas de reivindicações por parte da sociedade (organizada e não organizada) que reclama por transparência, ética e por melhoria na cobertura e na qualidade dos serviços ofertados ao cidadão. O não enfrentamento dessa realidade contribui para a perda de confiança. Assim, uma gestão comprometida com resultados implica o estabelecimento de um novo patamar, que vai (muito) além dos padrões tradicionais da gestão pública. Os novos tempos (de governança pública) pressupõem um novo arcabouço conceitual, novos princípios, valores, atitudes, enfim, o desenvolvimento de competências completamente distintas das necessárias em contextos tradicionais. Exigem soluções transversais que extrapolam as fronteiras organizacionais, impondo um novo padrão de gestão em rede e de redes, ou seja, uma nova governança. O conceito de governança inicialmente estava circunscrito aos espaços governamentais, era utilizado como capacidade de governo. Com o tempo, o conceito se ampliou e assumiu um significado além das fronteiras governamentais:

é um processo de geração de valor público a partir de determinadas capacidades e qualidades institucionais; da colaboração entre agentes públicos e privados na coprodução de serviços, políticas e bens públicos; e da melhoria do desempenho. Dessa forma, nenhum destes elementos pode ser pensado de forma isolada.

Governança pública é capacidade de governo; é governar em rede de forma colaborativa; é governar orientado para resultados; todos estes elementos juntos para gerar valor público sustentável. Fortalecer a capacidade de governo e governar em rede não fazem sentido se não estiverem a serviço de resultados e da geração de valor público, que, por sua vez, não ocorrem de forma fortuita, mas demandam o desenvolvimento de capacidades e relacionamentos interinstitucionais (MARTINS e MARINI, 2014).

A Figura 1 ilustra o conceito aqui proposto.

Figura 1 – Cadeia de valor da governança



Fonte: MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. *Governança pública contemporânea – uma tentativa de dissecação conceitual*. 2014

As quatro dimensões da governança¹

Governança como capacidade de governo, no sentido de pré-requisitos habilitadores e facilitadores à geração de resultados e formação de redes de governança, indicando o “com que” e também o “como” do processo de governança. A capacidade de governo, ou as capacidades e qualidades institucionais, estão relacionadas à liderança, ao domínio de competências, à prontidão para atuar, ao potencial de atuação e ao desenho institucional.

Governança colaborativa é a governança em rede em duplo sentido: um relacionado à atuação conjunta de múltiplas instituições (governamentais e não governamentais); outro relacionado às interações com a “sociedade em rede”. Governança colaborativa, social, democrática, participativa, responsável são denominações afins. Colaboração indica o “com quem” e o “como” o processo de governança se estabelece.

Governança para melhorar o desempenho, que pode ser compreendido como esforços empreendidos na direção de resultados a serem alcançados. A equação simplificada é: de-

1. Contem excertos de: MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. *Governança pública contemporânea – uma tentativa de dissecação conceitual*. 2014.

sempenho = esforços + resultados; ou desempenho = esforços – resultados. Indica o “como” (esforços) e o “que” deve ser feito (resultados).

Governança para criação de valor público, entendido como valor percebido pelo público beneficiário ao que recebe do poder público. Constitui, em última análise, o componente mais direcionador do processo de governança, indicando o “para que” e o “para quem”.

Construindo uma agenda de fortalecimento da governança pública nos estados

À guisa de conclusão, são propostas duas listas com sugestões de temas que poderiam conformar uma agenda preliminar de fortalecimento da governança pública para os próximos anos. A primeira considerando o estado como um todo e a segunda direcionada para a área fazendária.

Recomendações para os estados

Construção de um plano estratégico de desenvolvimento

Que resgate a perspectiva de longo prazo (por exemplo, 20 anos) com a definição clara do Valor Público a ser gerado. Que assegure a legitimidade a partir de um processo de construção coletiva, envolvendo as perspectivas dos diversos atores relevantes. Que seja mensurável a partir da definição clara de indicadores, metas e iniciativas estratégicas. Que estabeleça prioridades de forma a permitir distinguir o que é de fato estratégico e o exercício da disciplina estratégica, especialmente nos momentos de ajuste. Que seja a base para a elaboração dos planos plurianuais (PPAs).

Alinhamento da estrutura implementadora

Avaliação do grau de maturação da Gestão para Resultados (GpR), incluindo os principais órgãos da estrutura administrativa do estado.² Pactuação interna de resultados, com a celebração de contratos de gestão que incluam compromissos de cada unidade de governo com a realização do Plano. Pactuação externa, por meio da celebração de Termos de Parceria com os diversos atores envolvidos com a realização do Plano. Fortalecimento institucional, que inclui medidas de desenvolvimento das capacidades organizacionais (cultura de resultados,

2. Foi realizado em 2012, no âmbito da Comissão de Gestão Fazendária (COGEF) e sob o patrocínio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), diagnóstico com o objetivo de identificar o grau de implementação da gestão para resultados nas Secretarias de Fazenda e propor planos de ação de melhoria. Estudo incluiu uma avaliação dos três componentes: Agenda Estratégica, Alinhamento e Monitoramento e Avaliação (ver quadro-resumo no Anexo).

arcabouço jurídico-institucional, estrutura, processos, tecnologias, etc.). Programa de Ajuste/Qualidade do Gasto. Inclui análise da situação fiscal do estado e adoção de medidas de curto e médio prazo, levando em consideração as prioridades estabelecidas no Plano.

Política de gestão de pessoas

Diagnóstico com a identificação dos principais problemas. Revisão dos planos de cargos e salários. Avaliação de desempenho. Política de remuneração variável por desempenho. Gestão por competências. Sistema de Monitoramento & Avaliação (M&A). Definição e sistemática e solução tecnológica. Instalação de sala de situação para acompanhamento da evolução dos resultados do Plano e compromissos acordados nas pactuações e tomada de decisão corretiva. Estabelecimento de mecanismos de prestação de contas (controle social).

Recomendações para as Secretarias de Fazenda

Revisão dos Planos Estratégicos das Secretarias Estaduais de Fazenda, visando ao alinhamento com o estabelecido nos Planos Estratégicos Estaduais de Desenvolvimento (com os mesmos atributos antes mencionados).

Modelagem dos Grupos Técnicos (com base no modelo da cadeia de valor da governança)

Revisão do planejamento estratégico dos Grupos com a identificação clara do Valor Público e componentes do desempenho (esforços e resultados) incluindo indicadores, metas e iniciativas. Fortalecimento da Gestão em (e de) Redes colaborativas que inclui a identificação de atores relevantes, demandas expectativas e mecanismos de relacionamento. Análise da qualidade institucional (arquitetura organizacional, aspectos normativos, revisão de processos, desenvolvimento de competências).

Fortalecimento da cultura de resultados nas Secretarias e nos Grupos Técnicos (ver Anexo)

Diagnóstico visando identificar o estágio em GpR. Elaboração de plano de melhorias.

Revisão da política de gestão de pessoas (com os mesmos atributos antes mencionados).

Revisão da Sistemática de M&A (com os mesmos atributos antes mencionados).

Diagnóstico sobre o Estágio da GpR nas Secretarias Estaduais de Fazenda

Anexo

Foram avaliados em uma escala de 0 a 10, os componentes: Agenda Estratégica, Alinhamento da Estrutura Implementadora e Sistema de Monitoramento & Avaliação.

Pela Tabela 1, é possível verificar o número de Secretarias nos estágios Avançado, Intermediário e Inicial.

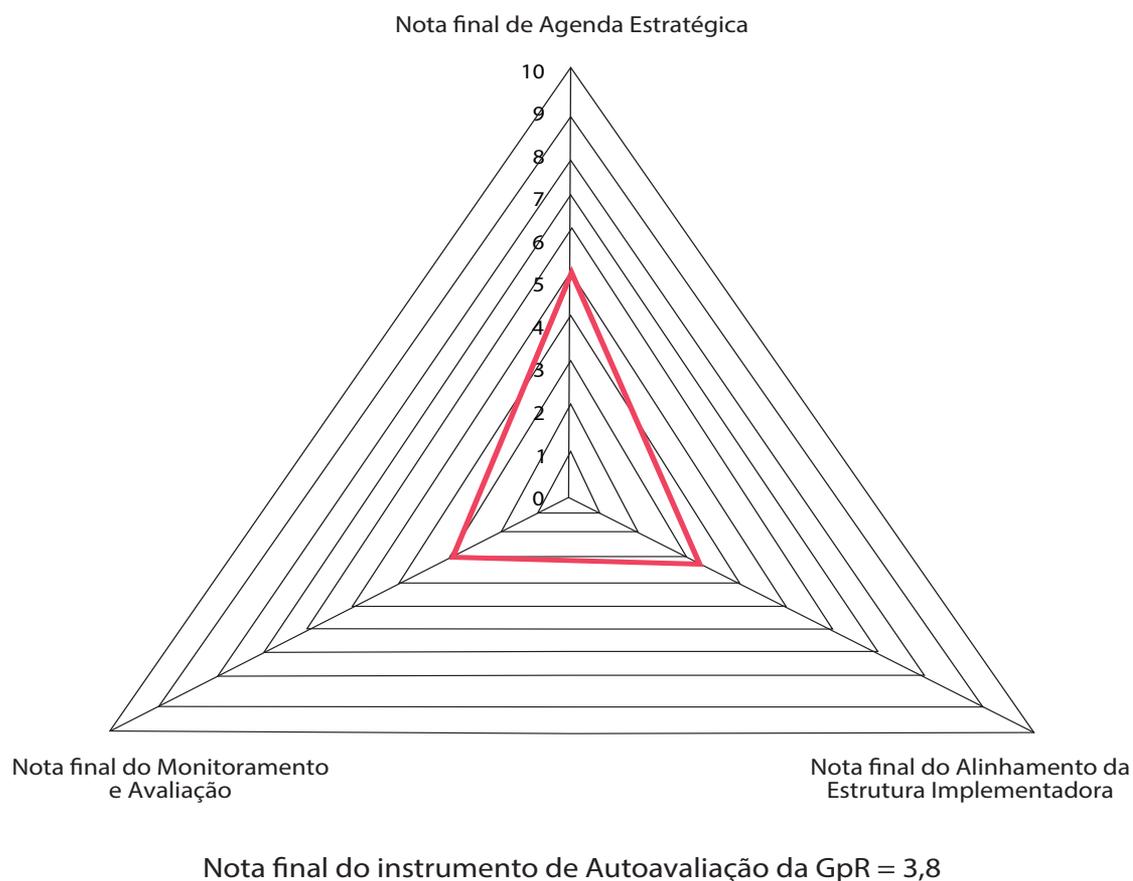
Tabela 1. Qualificação dos Estados de acordo com o estágio de implementação do modelo de GpR

Estágio		Quantidade de Secretarias
Avançado	> 6,66	3
Intermediário	> 3,33 > 6,66	6
Inicial	< 3,33	13

Fonte: BID, COGEF (2011)

A Figura 2 mostra as notas médias das Secretarias por cada um dos componentes.

Figura 2 Análise Gráfica da Gestão por Resultado



Fonte: BID, COGEF (2011)

Cadeia de Valor e Gestão de Macroprocessos Fazendário

Abordagem conceitual e experiência do Ministério da Fazenda

Juliêta Alida Garcia Verleun

1 Abordagem conceitual sobre processos e cadeia de valor

As organizações são sistemas que existem para gerar valor para as partes interessadas que, de uma forma ou de outra, percebem este valor a partir dos resultados entregues. Nesse sentido, um dos principais instrumentos para entender, analisar e prospectar soluções organizacionais *com foco em resultados* é a CADEIA DE VALOR. Michael Porter, economista, pesquisador e professor da *Harvard Business School*, referência no tema estratégia e competitividade, propôs a Cadeia de Valor com o objetivo de enfatizar a necessidade da visão de processos como instrumento para alcançar vantagem competitiva.

A Cadeia de Valor descreve a criação de valor como uma série de passos que transformam “entradas” em “produtos”. O valor é adicionado em cada processo, sequencialmente, e entregue às partes interessadas em termos de um produto final. A capacidade de a organização gerenciar essas ligações representa uma fonte de vantagem competitiva que, para a Administração Pública, equivale aos princípios da eficiência, eficácia e efetividade.

De forma geral, pensar uma organização a partir de seus processos é mobilizar pessoas e demais recursos e insumos para gerar resultados em uma organização, a partir de melhorias e inovações em seu dia a dia de trabalho.

Adotar a gestão por processos com foco em resultados é criar uma cultura de permanente melhoria que certamente inspirará continuamente os profissionais de uma organização a criar e a perseguir ideias que transformem os processos e maximizem o valor gerado para a sociedade, cidadão, governos e mercados.

1.1 O surgimento da orientação de processos dentro das organizações

O conceito de processos é algo que tem suas raízes históricas em diferentes perspectivas e nas quais é muito difícil precisar algum marco de nascimento. Se se pensar no trabalho de um artesão, por exemplo, percebe-se que este já realizava uma sequência de atividades desde a escolha da matéria-prima, passando por coletar as medidas do cliente, pelo corte e costura e culminando com o recebimento do dinheiro e com a respectiva contabilização.

Essa sequência de trabalho, no entanto, guarda uma característica particular, pois uma única pessoa, o artesão, é o responsável por todas as atividades, o que faz com que ele saiba o exato momento em que uma atividade pode ser iniciada, pois sabe que a atividade anterior já terminou. Essa pessoa detém o conhecimento sobre o funcionamento do trabalho artesanal. É importante ressaltar que, nesse contexto, processos – enquanto sequências estruturadas de como executar um trabalho para gerar resultados – já existiam. O que não existia, de forma estruturada, era a formalização e gestão desses processos. É a “função de produção” econômica traduzida para a Administração.

Este tipo de processo, no entanto, guardava limitações, pois exigia que um mesmo profissional fosse qualificado para realizar todas as tarefas necessárias para entrega dos resultados pretendidos. Os experimentos com a divisão do trabalho se mostraram muito promissores do ponto de vista de ganhos de produtividade, uma vez que, segundo essa lógica, cada funcionário seria responsável pela realização de uma etapa específica daquele processo. Em função dessa divisão e especialização do funcionário, ele realizava a mesma atividade de forma repetida, inúmeras vezes, o que fazia com que percorresse mais rapidamente uma curva de aprendizado, aprendendo a fazer aquela tarefa cada vez melhor, tornando-o um especialista naquele pedaço específico do processo.

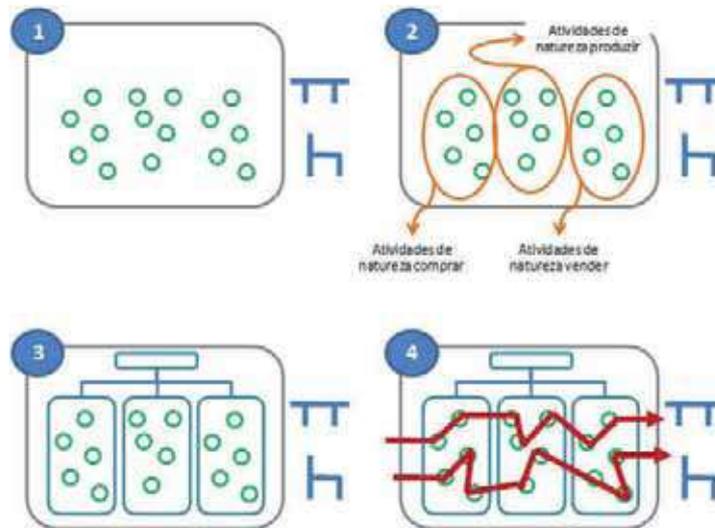
Apesar dos visíveis ganhos de produtividade, essa lógica traz à tona a necessidade de coordenação dos vários profissionais que atuavam ao longo de um processo. Como garantir que uma atividade começaria quando a prévia terminasse? Como garantir que as quantidades produzidas em cada etapa estariam consistentes? Algumas dessas perguntas passaram a ser importantes e a coordenação desses processos passou a ser uma preocupação dos gerentes. Abordagens como a Administração Científica, difundida por Frederick W. Taylor no início do século XX passaram a buscar métodos pelo qual essas diversas etapas do trabalho pudessem ser estudadas, melhoradas e controladas, separando o trabalho do projeto, de responsabilidades da gerência, da execução, de responsabilidade do operário. Nesse pano de fundo, pode-se entender como os agrupamentos dos trabalhadores eram realizados, ou seja, como as organizações eram estruturadas.

Pela Figura 1, é possível perceber o caso hipotético de uma organização que produza mesas e cadeiras.

Figura 1 – Evolução no agrupamento de atividades em uma organização

Fonte: ELO Group (2009)

Para cumprir com o objetivo de produzir mesas e cadeiras, essa organização precisa realizar



uma série de atividades, representada pelos círculos. Essas atividades, por sua vez (Quadro 2 – acima à direita), podem ser analisadas segundo a sua natureza, por exemplo, a competência necessária para realizá-la, caracterizadas como comprar, produzir e vender.

Analisando esse conjunto de atividades, segundo a ótica de semelhança de competências para realizá-las e tomando como pano de fundo a busca por maior especialização e eficiência, pode-se concluir que um bom critério para agrupar os profissionais da organização é adotar um recorte que agrupe pessoas que realizam atividades semelhantes em um único departamento (Quadro 3 – abaixo à esquerda).

Dessa forma, todos os profissionais que realizam atividades de natureza “comprar” podem compartilhar experiências, instrumentos e, com isso, comprar cada vez melhor. O mesmo raciocínio se aplica para os casos de produzir e vender. O resultado dessa lógica é uma organização que tem, como principal critério para se estruturar, a função exercida por aquele grupo de profissionais, ou seja, a especialização dos grupos de indivíduos. No caso do exemplo anterior, uma organização que se divide em um departamento de compras, um departamento de produção e um departamento de vendas. Esta é forma tradicional de organizar o processo produtivo.

Contudo, ao se pensar na estrutura apresentada no Quadro 3, ainda não é possível ter clareza de como aquela organização efetivamente entende e atende às necessidades de seus clientes. Para se chegar às mesas e cadeiras, é necessário que se pense na sequência de atividades

necessárias desde a chegada de um pedido até a entrega do produto ao cliente final, sequência que passa pelos diferentes departamentos em que aquela organização se estrutura. No Quadro 4 (abaixo à direita), essa sequência é apresentada. Com a elevação do grau de complexidade do processo produtivo e das exigências e demandas dos clientes (*lato sensu*), a organização se vê obrigada a pensar de forma mais dinâmica e ajustada ao consumidor de seus produtos.

Ao entender tal sequência, pode-se perceber a forma pela qual aquela organização distribui o trabalho necessário ao longo das diversas unidades para gerar seus produtos e serviços. Dessa forma, fica claro que esta sequência de atividades, que passaremos a chamar de processo, é muito importante de ser coordenada, uma vez que toda organização existe e foi criada para atender a algum propósito ou objetivo.

Contudo, se processos têm esta importância para o atendimento das necessidades dos clientes, e sempre estiveram presentes, cabe a pergunta: por que não se falava tanto de processos há 20 anos como hoje?

Conforme apresentado anteriormente, a resposta para tal questionamento naturalmente remete ao ambiente competitivo e complexo no qual estamos inseridos. Em função das pressões competitivas, vivemos em um mundo em que impera a constante necessidade de melhorar os produtos e serviços. Nunca os clientes tiveram tanto poder, exigindo produtos e serviços cada vez mais adequados/ajustados as suas necessidades individuais. Nunca a complexidade dos produtos e serviços exigiu conhecimentos tão diferentes e com alto grau de especialização.

A fim de ilustração, será comparado um automóvel produzido há 50 anos com os automóveis atuais. Note-se a célebre frase de Henry Ford quanto aos modelos de carro “Ford T”: “Qualquer cliente pode ter um carro pintado da cor que quiser desde que seja preto.”¹ Nesta circunstância, há um único produto na ponta final, o que faz com que o fluxo de atividades que se tem que percorrer seja sempre o mesmo e com um grau menos elevado de complexidade, ao se comparar aos dias de hoje. Além disso, como os ciclos de vida desse produto eram mais longos, essa sequência, que já era sempre a mesma, é também mais estável, o que facilita sobremaneira a coordenação do eixo “processos”.

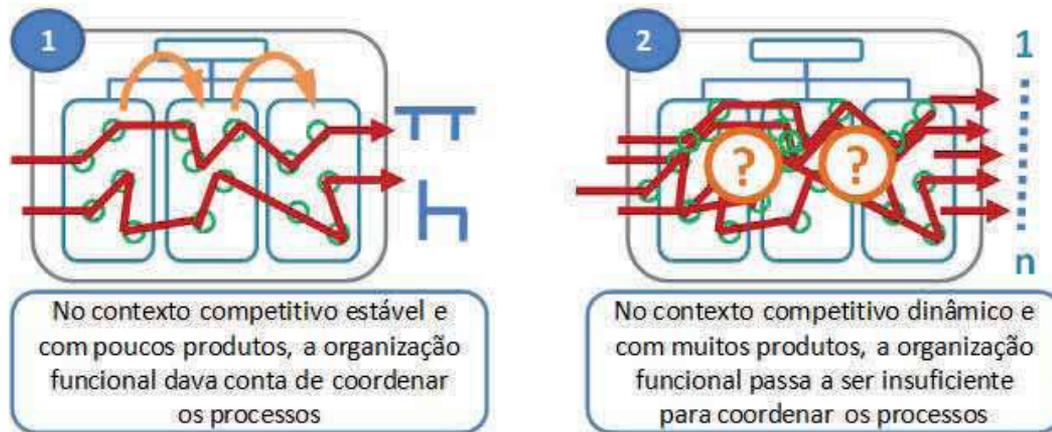
Nessa situação, pode-se afirmar que o eixo processos era coordenado satisfatoriamente pelas estruturas funcionais (ver Quadro 1 da Figura 2).

Figura 2 – Limitação da organização funcional em coordenar processos

Fonte: ELO Group (2009)

1. Uma curiosidade histórica: nos primeiros anos de produção do modelo Ford T, os carros não eram disponibilizados na cor preta. Aos poucos, as opções de cores foram eliminadas de forma a se ganhar escala e reduzir os custos de produção. A cor preta foi escolhida em razão da durabilidade e baixo custo.

Imagine agora o automóvel atual. O consumidor pode escolher se quer um veículo de duas ou



quatro portas, os acessórios e opcionais, a cor, entre tantas outras opções, inclusive tamanho e potência do motor. A combinação dessas múltiplas opções caracteriza-se em N produtos diferentes, que, por sua vez, são produzidas por diferentes fluxos distintos e que geram uma significativa complexidade do ponto de vista de coordenação. Neste cenário, (Quadro 2) a gestão com orientação funcional, anteriormente descrita, passa a ser insuficiente para coordenar o eixo “processos”. É necessária alguma outra forma de organização, mais moderna e integrada, que dê maior ênfase à **visão transversal e colaborativa** dos processos.

A mudança das necessidades dos clientes vem, naturalmente, pressionando organizações em todo o mundo para gerir de forma mais profissional e eficiente o modo como uma organização distribui o trabalho ao longo de suas unidades funcionais para entender e atender às demandas de seus clientes. Nesse contexto, a capacidade de criar e **sustentar processos eficientes e inovadores**, que impactem em melhores produtos e serviços para os clientes e resultem em crescimento e riqueza para as organizações, é certamente um grande divisor de águas nas modernas teorias de Administração e representa um novo patamar de gestão em contextos cada vez mais competitivos.

Adicionalmente, deve-se reconhecer que o nome “processo” para muitas culturas possui uma conotação ruim, que remete a uma visão de padronização das rotinas internas da organização ou “engessamento” das rotinas. Dessa forma, não são poucos os casos em que o “conceito de processos” perde completamente sua conotação original de transversalidade e entrega de produtos e serviços a clientes, limitando-se à formalização e verificação de conformidade das rotinas de trabalho de uma mesma unidade (*i.e.*, conceito de processo burocrático na Administração Pública).

Nós, gestores, somos, portanto, responsáveis e defensores do correto uso do conceito de processos dentro de nossas organizações. Não são poucos os casos em que um entendimento

equivocado do que efetivamente sejam “processos” e conseqüentemente do que seja “gerir por processos”, promove um completo afastamento da visão de “gerir como uma organização executa trabalho para atender as necessidades de seus clientes” para “gerir a conformidade dos fluxos de trabalho”. Há que se promover uma mudança cultural nas organizações complexas para uma melhor absorção e disseminação desse conceito de “integração”.

1.2 O que são “processos” para uma organização?

Todas as organizações são sistemas que existem para gerar resultados de valor (*i.e.*, produtos e serviços para clientes e crescimento e riqueza para seus acionistas). E ainda, outros exemplos de partes interessadas (*stakeholders*) no resultado de valor de uma organização: governos, fornecedores, funcionários, sociedade, contribuintes, entre outros tantos. Todas essas partes interessadas percebem valor, de uma forma ou de outra, a partir dos resultados gerados por uma organização.

Portanto, toda organização é composta de insumos, produtos e processos internos que transformam tais insumos em produtos e serviços com algum resultado de valor (RUMMLER, 2010). Nesse sentido, pode-se dizer que um processo se inicia quando recebe insumos/demandas de clientes e partes interessadas externas ao processo (ou mesmo de outro processo da organização) e, da mesma forma, termina quando as necessidades desses atores são de fato alcançadas – ou quando, por algum motivo, o estímulo para alcançar o resultado é retirado (BURLTON, 2011).

De fato, entender os limites do escopo de um processo, ou seja, onde começa e onde termina, é um primeiro passo fundamental para sua compreensão, o qual infelizmente muitos ignoram. Todo processo pode ser definido em razão de seus limites inicial e final (“de – até”). Esses limites devem demonstrar que o processo se encerra somente quando este de fato entrega um valor a seus clientes e/ou partes interessadas. Exemplos simples:

- Do Atendimento até a Resolução (de um problema);
- Da Solicitação até o Pagamento (de um bem ou serviço);
- Da Ideia até o Lançamento (de um novo produto); e
- Da arrecadação até o efetivo gasto público (política pública).

Adicionalmente, pode-se interpretar que um processo é a forma como uma organização consome recursos para gerar produtos e serviços, que tem seu valor percebido por seus clientes. Dessa forma, entender uma organização a partir dos seus processos é entender como esta organização utiliza seus recursos para criar valor para seus clientes e outras partes interessadas.

Neste sentido, um processo não é (e jamais deveria ser) considerado exclusivamente como um

fluxo de atividades ou um manual de atribuições com o objetivo de padronizar as rotinas de uma organização. **A orientação a processos obrigatoriamente inclui todos os recursos humanos, tecnológicos, financeiros, materiais, organizacionais, etc. que são consumidos para gerar os produtos/serviços desejados.** Ou seja, isoladamente, sistemas de informação, unidades organizacionais, profissionais, políticas organizacionais são apenas recursos que geram custos aos orçamentos da organização. A orientação a processos discute qual a melhor forma possível para utilizar e combinar esses recursos para gerar um determinado produto e/ou serviço o qual seja valorizado por cliente e partes interessadas. **Entender um processo organizacional é, portanto, entender como uma organização utiliza recursos humanos, financeiros, tecnológicos, organizacionais para gerar produtos/serviços que criem valor para seus clientes e partes interessadas.**

Em suma, observa-se que:

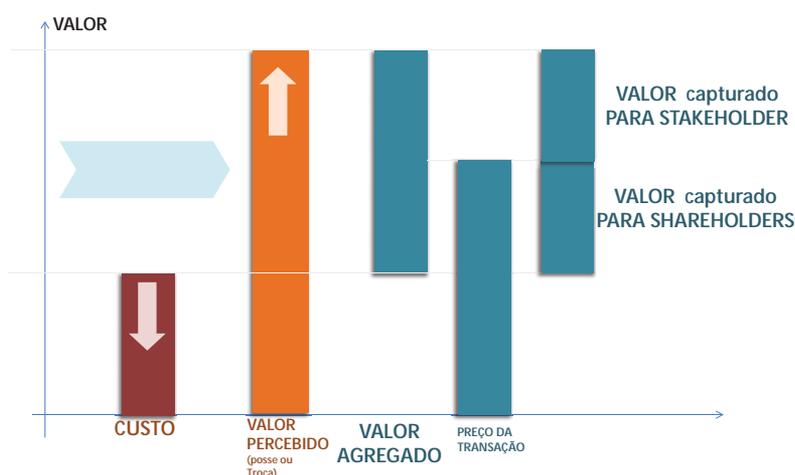
- Um processo materializa o modo como uma organização executa trabalho para atender de seus clientes gerando resultados de valor;
- Um processo é representado por um fluxo de atividades que indica como os insumos recebidos em seu início são transformados em produtos e serviços para o cliente;
- Um processo engloba os diversos recursos utilizados para execução desse fluxo de atividades, como os recursos humanos, materiais, financeiros e tecnológicos;

1.3 Enxergando o valor de uma organização a partir de processos

Conforme comentado anteriormente, todo processo combina, portanto, recursos para alcançar um resultado de valor para suas partes interessadas, com o arranjo de insumos mais eficiente e qualitativo possível.

Produtos e serviços resultantes de um processo produtivo devem ser capazes de ter seu “valor” percebido por clientes e demais partes interessadas, de forma a reforçar a proposição de valor da organização e assegurar a execução de sua estratégia.

Figura 3 – Modelos adotados na administração privada

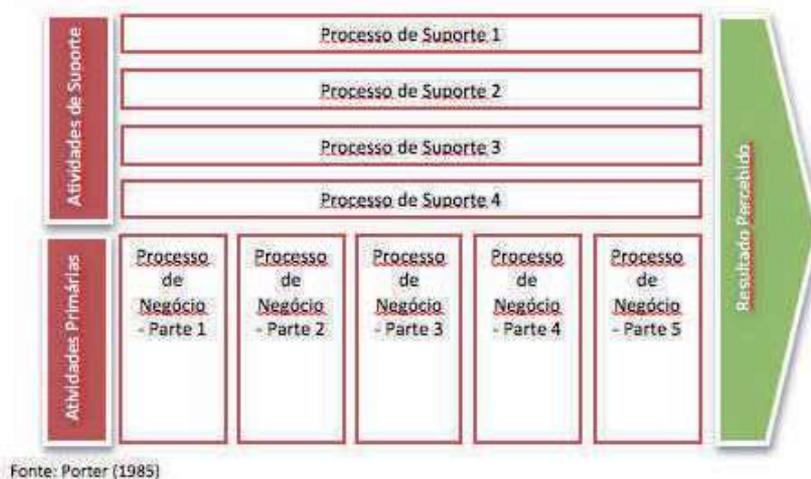


Fonte: ELO Group (2015)

Na visão de Porter, toda organização tem atividades primárias, que agregam valor diretamente às partes interessadas, e atividades de gestão e suporte, que sustentam a execução das atividades primárias. Em outras palavras, pode-se dizer que articulação entre as atividades primárias é o principal processo de negócio de qualquer organização.

Porter argumentou que uma organização pode criar uma vantagem competitiva sustentável ao ajustar sua Cadeia de Valor à estratégia pretendida. A Figura 4 nos mostra um exemplo básico de Cadeia de Valor, com suas atividades primárias e de suporte:

Figura 4 – Modelo básico de cadeia de valor



Fonte: Porter (1985)

O Sistema Toyota de Produção e seus princípios de Manufatura Enxuta² (do inglês, *Lean Manufacturing*) também enfatizam a lógica de criação de valor por meio de processos. Os princípios *Lean* se fundamentam na ideia de que qualquer passo de um fluxo que não é percebido como valioso pelos clientes representa uma atividade que não agrega valor, e, portanto, é considerado um desperdício que deve ser analisado e, sempre que possível, eliminado pela empresa. Dessa forma, um processo enxuto é um processo que maximiza a criação de valor para o cliente.

Para os seguidores da filosofia *Lean*, um fluxo de valor envolve todas as etapas, tanto de valor agregado e sem valor agregado, necessárias para se produzir um produto ou serviço. O Mapeamento do Fluxo de Valor (*VSM – Value Stream Mapping*) é um modelo utilizado por muitas organizações para otimizar processos, projetando um fluxo que tenta identificar os tipos de desperdícios. Técnicas de análise de valor são, então, aplicadas para compreender como os desperdícios podem ser eliminados. Pesquisas mostram que a aplicação do VSM e a análise de valor nas iniciativas de melhoria de processos podem eliminar, em alguns casos, 75% de atividades que não agregam valor em um processo.

Apesar de ainda muito populares, esses conceitos se fundamentam da premissa que processos agregam valor a partir de etapas sequencias, resultando em um produto para os clientes. Isto é muito comum para processos de manufatura, mas, às vezes, difícil de aplicar a outros tipos de processos de negócios. Publicações mais recentes tentam expandir esse conceito ao discutir como aplicá-los a organizações que não entregam bens físicos como resultado de valor de seus processo.² Tais publicações reconhecem que o valor não é sempre criado por meio de passos lineares e sequenciais de um processo de negócio. Ao invés disso, alguns processos de negócio podem criar valor de diferentes maneiras.

Ramirez (1999), por exemplo, defende que há duas formas de se enxergar o valor produzido por uma organização: 1) a visão industrial tradicional, na qual a empresa cria o valor que é consumido posteriormente por seus clientes; e 2) a visão coprodutiva, na qual o valor é cocriado interativamente pela empresa junto a seus clientes. A Figura 5 compara as duas visões propostas pelo autor:

2. De acordo com Womack et al. (1992), foram Eijji Toyoda e Taiichi Ohno, da Toyota, que perceberam que a manufatura em massa não funcionaria no Japão e, então, adotaram uma nova abordagem para a produção, a qual objetivava a eliminação de desperdícios.

Figura 5. Duas visões da criação de valor: unilateral e multilateral

The 'value co-production' framework developed in this paper has a long intellectual history. But it is only recently that sociotechnical breakthroughs have allowed it to emerge in practice. 'Value co-production' offers an alternative to the

...structures, arising in new work, is organized and helped by "value co-production" as they study organizing according to the 11 characteristics surveyed in the second section of the paper. Organizing in this way opens up research opportunities in terms of (iv) dialogue and (v) engagement as organizing, and (vi) the characteristics of

Table 1. Two views of value production

Industrial view	Co-productive view
<ul style="list-style-type: none"> Value creation is sequential, unidirectionally intensive, best described as "value chains" Key strategic values can be measured in monetary terms Value is added Value is function of utility and equity Values are "subjective" (exchange) and "subjective" (utility) Customers derive value Value "resides" in transaction, only for supplier (owner) Three-sector models pertinent Services a "separate" activity Entrepreneur not a factor of production Economic actors analyzed holding one primary role at a time Firm and activity are units of analysis 	<ul style="list-style-type: none"> Value creation is synchronous, intensive, best described as "value constellations" Some strategic values cannot be measured or monetized Values are environmental, contextual and relational Exchange the source of utility and equity Values are "emergent" and "active" (relational, interactive) Customers (co-)create value Value is co-produced, with customer, over time-for both co-producers (relationships) Three-sector models no longer pertinent Services a framework for all activities considered as co-produced Entrepreneur emerges as factor of production (owner) Economic actors analyzed as holding several different roles simultaneously Interactions (offerings) are units of analysis

Copyright © 1999 John Wiley & Sons Ltd. (See also p. 20, 24-25 (1999))

62 R. Ramirez

Fonte: Ramirez (1999).

É interessante ressaltar que essa visão de cocriação de valor pode ser observada em muitos tipos de negócios hoje em dia. Em especial, quando se pensa em operações de serviços que interagem fortemente com clientes, o valor é cocriação durante toda a execução dos processos.

Os conceitos citados mostram que valor pode ser criado por meio de processos de negócio complexos e dinâmicos que envolvem múltiplas interações com clientes e outras partes interessadas. Existem muitas publicações recentes enfatizando a importância da cocriação de valor e da perspectiva de fora para dentro (*outside-in perspective*) ao se olhar para processos de negócio. Isso significa que o foco nos *stakeholders* é central para se entender "como" e "para quem" um determinado processo entrega valor.

Mais recentemente, tem-se utilizado a expressão Arquitetura de Processos para nomear a organização lógica dos diversos processos de uma organização, em uma visão integrada.

Muitas organizações, em razão de sua complexidade de atuação, entregam produtos e serviços distintos para mais de um tipo de parte interessada (i. e., este é o caso do Ministério da Fazenda, que será visto com mais detalhe adiante). Essas organizações tendem a apresentar Arquiteturas de Processo abrangentes e compostas de mais de uma "cadeia de valor" – entendendo que cada cadeia é composta de processos primários que entregam um determinado produto/serviço para um tipo de cliente. Processos de suporte e gestão, no entanto, costumam ser únicos e compartilhados para toda a organização.

Independentemente da taxonomia utilizada, um processo vai sempre significar uma sequência de atividades que entrega valor para o cliente ou outra parte interessada e, nesse sentido, o valor deve sempre ser entendido e analisado de fora para dentro, em razão de suas partes interessadas.

1.4 O surgimento de uma disciplina para trazer a orientação a processos para as organizações

Considerando que a orientação a processos é efetivamente algo importante para ajudar organizações do século XXI a estruturar as tarefas e como elas devem ser executadas, a fim de atender às demandas de seus clientes por melhores produtos e serviços, é razoável pressupor a necessidade de uma disciplina que internalize esta visão na organização. Isso significa afirmar que processos de negócio são **ativos corporativos** que merecem nossa atenção, da mesma forma que outros ativos, tais como a tecnologia, os recursos humanos, a infraestrutura predial, os contratos com clientes, etc. Processos são ativos que devem ser concebidos, implantados, controlados e aprimorados continuamente. Em outras palavras, processos precisam ser geridos.

Essa disciplina que internaliza a orientação a processos de negócio abrange, portanto, um conjunto de métodos, técnicas e ferramentas para se entender, analisar, projetar, monitorar e aprimorar continuamente processos de negócio, de forma a alcançar resultados consistentes e alinhados com os objetivos estratégicos de uma organização.

Dessa forma, como é destacada no corpo de conhecimentos comum da ABPMP (BPM CBOK, 2009), essa disciplina envolve a definição, melhoria, inovação e gestão, colaborativas e crescentemente suportadas por tecnologias, de processos de negócios ponta a ponta que direcionam resultados de negócio, criam valor e habilitam uma organização a alcançar seus objetivos com maior agilidade.

Diversas abordagens para melhoria da gestão, desde a Administração Científica no início do século XX, trouxeram contribuições para o que hoje se denomina *Business Process Management* (BPM). Entre elas, ressaltam-se:

- **O Controle e Gestão da Qualidade Total** (TQC/TQM) – originado no Pós-2ª guerra mundial e representado por autores como Juran, Stewhart e Deming – é uma filosofia que busca aprimorar continuamente a qualidade de produtos e processos, enfatizando o uso de técnicas estatísticas para isolar as causas-raiz de problemas de performance. Parte da premissa de que a qualidade é uma responsabilidade de todos, e então propõe uma maior delegação de responsabilidades e, com isso, um maior engajamento dos colaboradores nas ações de melhoria. Por fim, dá ênfase à avaliação de qualidade periódica em relação a requisitos internos sendo a base para os atuais programas de certificação de processos e da gestão, como a ISO 9000.

- **O Sistema Toyota de Produção (STP)**, também originado no Pós-2a guerra mundial, no Japão, de autores como Taiichi Ohno e Shingeo Shingo. Em contraposição à lógica de produção em massa proposta pela Administração Científica, o STP foca no aumento da eficiência, a partir da eliminação de todo e qualquer tipo de desperdício ou perda em um processo. Entende-se aqui por perda tudo que não agrega valor diretamente para o cliente. Com isso, o STP traz, pela primeira vez, um conjunto de ferramentas para se pensar em como se otimizar um processo em função das necessidades do cliente. O Sistema Toyota de Produção deu origem ao que hoje se chamada de filosofia Lean, aplicada em muitas empresas, que nada mais é do que a americanização dos conceitos originais do STP.
- **A Reengenharia**, conceito popularizado na década de 1990 por Michael Hammer e James Champy, propõe o repensar radical de um processo, em contraposição à busca por melhoria contínua, defendida pelo controle e gestão da qualidade. A reengenharia dá então ênfase a pensar processos ponta a ponta, trazendo como grande contribuição a visão de que para se readequar processos de negócio é preciso discutir os seus impactos nas estratégias, nas estruturas organizacionais, nos sistemas de informação e mesmo nos valores da organização. Contudo, o conceito da Reengenharia foi tido por muitos como mal interpretado por ser associado a movimentos de *downsizing* e implantação de sistemas ERP na década de 1990.
- **A abordagem Seis Sigma**, que foi derivada do controle da qualidade, criada pela Motorola e popularizada pela GE na década de 1990. O Seis Sigma dá ênfase em reduzir a variabilidade dos resultados de um processo, a partir do forte uso de técnicas de estatística. Uma grande contribuição do Seis Sigma é a ênfase em um amplo programa de formação de profissionais vinculado a uma lógica de recompensa pelo alcance dos resultados dos esforços de melhoria de processos. Na última década, o Seis Sigma passou a ser adotado de forma complementar à abordagem Lean, no que hoje é denominado no mercado Lean Six Sigma. Entende-se, aqui, o uso da filosofia Lean para se buscar aprimorar a eficiência de processos e a eliminação de desperdícios, complementada pela abordagem Seis Sigma, com foco em reduzir variabilidade e erros nos resultados de um processo e, com isso, aumentar sua eficácia.
- **O Balanced Scorecard (BSC)**, proposto originalmente por Kaplan e Norton ao fim da década de 1990, reforça a visão de que esforços nos processos internos de uma organização contribuem diretamente para o alcance de uma determinada estratégia de negócio, ao impactar positivamente na proposição de valor aos clientes/mercado e em sua perspectiva financeira. A ampla adoção do BSC pelas empresas consolida a visão de que processos são importantes para a execução de uma estratégia.
- **Os avanços da TI**, no que diz respeito a otimizar o uso de dados e informações para melhorar processos. Na década de 1990, inicia-se um movimento intenso de adoção de sistemas Enterprise Resources Planning (ERP) pelas empresas, como alternativa para au-

tomatizar e integrar as funções de trabalho de uma organização. A implementação de ERPs evolui para o uso de tecnologias de workflow, ferramentas de integração de aplicativos e arquiteturas orientadas a serviços (Service Oriented Architecture – SOA). Hoje, o uso de TI é fortemente representado pela ideia dos sistemas ou suítes de apoio ao BPM (Business Process Management Systems – BPMS), que buscam suportar todo o ciclo de vida da gestão de processos.

De uma forma sucinta, entende-se que a atual disciplina de BPM integra elementos de todas essas linhas de pensamento e suas principais características são:

- I) A busca por um maior alinhamento e **integração entre prioridades estratégicas**, esforços de melhoria de processos no nível tático e a definição e implantação de tecnologias de apoio aos processos no nível operacional;
- II) Um **enfoque sistêmico** para uma gestão orientada pela visão de processos, integrada e articulada com outros elementos de um modelo de gestão empresarial (estratégia, estrutura, sistemas, avaliação de desempenho, entre outros.);
- III) O **pensamento de “fora para dentro”**, com foco nas prioridades para os clientes e, conseqüentemente, no que é visto por eles como agregação de valor;
- IV) Um maior **foco tecnológico** a partir da evolução das ferramentas BPMS que hoje apoiam projeto, execução e monitoramento de processos.

Finalmente, é importante estar atento para o modo como se comunica o que é um processo e o que é BPM dentro da organização. Existe uma grande diferença entre entender a base conceitual que estrutura a organização por processos e comunicar sua utilidade. Por exemplo, como você acha que sua diretoria irá reagir às seguintes afirmações abaixo?

- BPM é uma disciplina que torna a orientação a processos uma preocupação central no projeto e gestão do trabalho de uma organização, integrando a perspectiva estratégica, visão do cliente e tecnologia;
- BPM é uma disciplina que gerencia como uma organização executa trabalho para atender às demandas de seus clientes, permitindo a entrega de produtos e serviços cada vez mais eficiente e inovadores.

Ambas as visões mostradas estão corretas e, na prática, uma é meio para a outra. Contudo, do ponto de vista da alta administração, que se encontra constantemente pressionada para gerar crescimento e lucro, gerir a partir de processos significa gerenciar a entrega de melhores produtos e serviços. O foco é no resultado. Melhores produtos e serviços são rapidamente convertidos em aumento de participação de mercado e geração de receitas.

Finalmente, observa-se que aqui não se trata apenas de uma “forma de falar”, mas do modo de utilizar o conceito, o modo de aplicar o instrumento. Isto será discutido em mais detalhes posteriormente. Por ora, o foco será dado na distinção entre a gestão de um determinado processo e uma lógica de gestão organizacional orientada por processos.

1.5 Gestão organizacional orientada por processos

Ao trazer a orientação a processos para a forma de gerir atual, passa-se a entender processos como elemento central e integrador de outros elementos de um modelo de gestão. Significa dizer que o processo é um elemento primário para a gestão de toda uma organização.

A partir de uma estratégia definida e desdobrada em processos de negócio, a organização passa a ser capaz de pensar alterações em capacitações e recursos, incluindo alterações na tecnologia da informação, alterações em perfil e quantidade de pessoas, alterações de estrutura organizacional, entre outros. Processos são, então, um articulador das mudanças desses demais elementos. A gestão organizacional passa a ser orientada e conformada por processos, conforme ilustra a Figura 6:

Figura 6 – O processo como eixo articulador de outros elementos da gestão organizacional



Fonte:

Contudo, será que uma organização realmente consegue entender o que os conceitos explicitados acima realmente significam? Vamos tentar trabalhar alguns exemplos práticos:

- **Planejamento Estratégico:** O que significa a orientação a processos estar inserida em um planejamento estratégico? Muitos julgam que a resposta para isto está apenas na

terceira perspectiva do BSC de Kaplan e Norton. Contudo, pensar a estratégia a partir dos processos não é apenas detalhar uma categoria do BSC, mas sim utilizar um “mapa mental” sobre o qual deveriam estar estruturadas as decisões da estratégia organizacional. Decisões estratégicas devem ser tomadas em razão do impacto estimado nos principais processos de negócio da organização e, conseqüentemente, em seus resultados. O desalinhamento entre a formulação das estratégias em nível executivo e sua execução no plano operacional é a causa de fracasso da maioria das estratégias (KAPLAN; NORTON, 2008). Estratégias que não se desdobram claramente nos processos não são compreendidas facilmente pelos funcionários e, conseqüentemente, não são implementadas de forma adequada. Infelizmente, a maior parte das organizações ainda toma decisões de estratégia fragmentadas, sem utilizar sua base de processos como esse “mapa mental”.

- **Definição e Gestão do Orçamento:** a definição do orçamento é consequência direta da formulação de uma estratégia. Sem recursos financeiros, uma organização não é capaz de executar sua estratégia e, assim, prover e administrar o orçamento é fundamental para o sucesso de qualquer empresa. Então, o que seria a orientação a processos estar inserida na definição e gestão do orçamento? De forma pragmática, passa-se a ter, de forma explícita, os montantes de recursos financeiros envolvidos na execução de cada processo de negócio e o custo final dos resultados que esse processo “entrega”. Mais ainda, toma-se decisões de realocação dos recursos financeiros, ao longo do ano, em razão da priorização entre as necessidades dos diversos processos. O que ocorre hoje, no entanto, é que a definição e gestão do orçamento ainda possuem “feudos”. Orçamentos são destinados a áreas específicas e controlados de forma rígida, em razão de interesses localizados, sem a visão da abrangência da organização. Infelizmente, ainda há inúmeros casos de utilização inadequada ou mesmo de “sobras” no orçamento em decorrência dessa visão fragmentada.
- **Gestão de Portfólio de Projetos:** toda organização executa inúmeros projetos, ao longo do ano, seja para implementar sua estratégia, atender a exigências regulatórias, ou mesmo para evoluir diante das oportunidades de melhoria em seus processos e no uso de recursos (como os de Tecnologia da Informação, por exemplo). Com a existência de inúmeros projetos sendo implementados ao mesmo tempo, passa a ser cada vez mais crítica uma boa gestão do portfólio para coordenar decisões de alocação de recursos, cronograma, escopo, entre outros. Neste caso, como a orientação a processos contribui para uma melhor gestão do portfólio de projetos? Primeiramente, ao permitir a identificação de quais processos serão impactados por cada projeto a ser iniciado pela organização. Segundo, ao demonstrar a correlação entre diversos projetos e seus impactos nos processos de negócio, defende-se que eles devem ser acompanhados de forma integrada ao longo de sua execução. Já foram vistos exemplos de unidades de *Project Management Office* (PMO) que não conseguem demonstrar, quando solicitadas pela alta administração, como o cancelamento de um projeto que vai impactar nos demais projetos do portfólio. Isso se

deve ao fato de o PMO acompanhar os projetos em razão das áreas impactadas, ao invés dos processos a serem impactados por tais projetos.

- **Gestão de Pessoas:** a gestão de pessoas também pode ser otimizada em decorrência da orientação a processos. Por exemplo, algumas organizações que começam a realizar avaliação de competências e dimensionamento de quadros a partir do entendimento das reais necessidades de cada processo de negócio. A partir dos processos, decisões sobre treinamento e realocação do pessoal existente, assim como de contratação de novos perfis, são efetuadas. O que se ganha com isso? As ações de Gestão de Pessoas deixam de ser tomadas em razão do que supostamente cada colaborador deveria executar (o que está em seu *job description*, por exemplo), e passam a ser tomadas em razão do que realmente precisam executar. Começa-se a enxergar os desperdícios em treinamentos desnecessários, na alocação de perfis muito qualificados para tarefas de natureza simples, ou mesmo em áreas de negócio sobre dimensionadas. Pode-se, também, gerir melhor as expectativas e a motivação dos colaboradores e identificar necessidades de intervenção nesse sentido.
- **Avaliação de Desempenho e Recompensa:** a avaliação de desempenho é um instrumento fundamental para se medir o sucesso de uma organização e das ações executadas por seus colaboradores. Acontece que, hoje, objetivos, metas e indicadores de desempenho ainda são tipicamente departamentais, em consonância com o planejamento estratégico e a definição do orçamento. Essa lógica de gestão empurra uma empresa para a armadilha de tomar decisões locais e não globais. Mais do que isso, seus colaboradores são recompensados ao atingir resultados locais, que muitas vezes não condizem com o melhor para a empresa como um todo e para seus clientes. Como a orientação a processos pode ajudar a reverter esse quadro? Ao permitir que objetivos, metas e indicadores sejam definidos e acompanhados por processos de negócio alinhando, desse modo, o desempenho da organização com as necessidades externas de clientes e partes interessadas. Da mesma forma, garantindo que as recompensas aos colaboradores estejam alinhadas com os objetivos dos processos, a partir da definição de metas compartilhadas para equipes das diversas áreas envolvidas em cada processo.
- **Tecnologia da Informação:** por fim, o uso da Tecnologia da Informação nos negócios. Nos dias atuais, manter a TI alinhada ao negócio é prioridade número 1 de qualquer CIO (*Chief Information Officer*). Mas como as decisões sobre investimento em TI são tomadas na prática? Em razão do que cada área de negócio da empresa diz precisar ou do que realmente é mais prioritário para a empresa como um todo? Infelizmente, muitos gestores de TI ainda tomam decisões locais, por pressão e pela inexistência de uma orientação a processos. Precisa-se entender que a tecnologia atende a interesses dos processos de negócio, e estes são os responsáveis pela entrega de produtos e serviços aos clientes.

Manter a TI alinhada ao negócio passa por entender as prioridades de mudança em cada processo de negócio, em razão de sua criticidade e desempenho atuais. Todo profissional de TI deveria se perguntar, ao ser demandado por um usuário de negócio: “qual processo de negócio será impactado por essa demanda?”. Essa é uma mudança de paradigma que já começa a acontecer e ficará cada vez mais forte uma vez que o conceito de orientação a serviços e o uso de tecnologias BPMs se popularizem.

Em síntese, uma gestão orientada por processos possui os seguintes propósitos:

- Habilitar o consenso geral, em toda a organização, sobre quais são seus principais processos de negócio, bem como o entendimento de como interagem e afetam uns aos outros, e aos clientes e partes interessadas;
- Permitir a definição e acompanhamento de estratégias, a partir do entendimento de seu impacto nos processos de negócio;
- Permitir a definição e a gestão de orçamento, a partir do entendimento das necessidades dos processos de negócio;
- Orientar a definição e o acompanhamento dos diversos projetos que rodam na organização, e da sinergia entre eles, a partir do entendimento de como interferem nos processos de negócio;
- Orientar definições de gestão de pessoas a partir das necessidades dos processos de negócio;
- Prover uma estrutura para avaliação de desempenho, corporativo e dos colaboradores, com base nos processos de negócio;
- Orientar o uso da tecnologia da informação a partir das necessidades dos processos de negócio;
- Prover estrutura para coordenação de cada processo definindo com responsabilidade e prestação de contas sobre seu desempenho;

Com os exemplos anteriores, espera-se ter conseguido trazer argumentos para mostrar a diferença entre uma organização que gerencia um determinado processo e a organização que busca uma abordagem de gestão orientada por seus principais processos finalísticos. Esta última envolve mudar o modelo de gestão organizacional a partir da orientação a processos.

Desta forma, adotar a gestão orientada por processos significa capacitar e convencer executivos, gestores, coordenadores e analistas das organizações a mudar a forma de diagnosticar, analisar e tomar decisões (mudar o *mind set*). Uma coisa é tomar uma decisão e mudar os processos da organização para adequá-la à decisão; outra é utilizar a orientação a processos para tomar decisões inovadoras e mais ajustadas ao contexto da organização.

Adicionalmente, deve-se observar que a gestão orientada por processos objetivamente não remete a uma estrutura organizacional utópica fundamentada em conjuntos de pessoas que praticam a “autorregulação” na “órbita” dos processos. Esta visão de que a orientação a processos leva a uma estrutura organizacional revolucionária, infelizmente, de nada contribui para ajudar organizações a criar melhores produtos e serviços a seus clientes. Se a estratégia de gestão não for integrada, de nada adiantará a orientação a processos, uma vez que eles permanecerão desconectados entre si, sem sinergia e desconsiderando a interdependência dos processos finalísticos.

A gestão orientada por processos deve garantir mecanismos para acompanhamento do desempenho de como uma organização executa trabalho para atender as necessidades das suas partes interessadas, mas jamais eliminar o que já existe em termos de estrutura de gestão. Ou seja, a gestão orientada por processos ajuda uma organização a lidar com as vulnerabilidades de sua estrutura em silos funcionais, ao invés de substituí-la. Esse tema será abordado nos tópicos seguintes desse capítulo.

A gestão orientada a processos e a filosofia de pensar processos como um ativo corporativo ainda é uma promessa para muitas organizações. Dessa forma, deve-se ter em mente que a adoção de uma gestão orientada a processos é uma trajetória gradual de capacitação, de mudança cultural e de desenvolvimento organizacional, em uma lógica de gestão na qual processos passam a ganhar relevância paulatinamente. Em outras palavras, a gestão a partir dos processos pressupõe investimento em capacitação e evolução gradual, buscando sempre um modelo de gestão mais colaborativo, com ênfase na responsabilidade transversal, na organização do trabalho em prol das necessidades dos clientes e partes interessadas.

Finalmente, é importante afirmar que gestão dos processos assim como a gestão organizacional orientada a processos são níveis de maturidade de uma mesma disciplina. O quê elas têm em comum? A primeira abordagem trabalha o modo como uma organização é gerenciada, para entender as necessidades de seus clientes; e a segunda, na inovação do modo como o trabalho é distribuído ao longo de suas unidades para gerar melhores produtos e serviços.

Contudo, o que as diferencia? Enquanto a primeira abordagem está focada em estruturar o gerenciamento do ciclo de vida de um determinado processo, buscando sua evolução constante, a segunda pressupõe alterações corporativas maiores em toda a forma de se pensar e gerir uma organização, o que propicia o desenvolvimento institucional.

Das discussões sobre processos nas organizações, naturalmente, emerge a temática dos papéis das partes responsáveis por gerenciar os processos seu impacto em termos de estrutura organizacional. Assim, será abordado, nas próximas sessões, sobre o que significa a figura responsável por gerir um processo e como ela pode se materializar em uma organização.

1.6 A governança orientada pela visão de processos

De toda forma, é importante entender que o conceito de gerenciar processos e, de forma mais ampla, de promover a gestão orientada por processos em uma organização não envolve apenas um único papel. É preciso pensar em uma estrutura de responsabilidades pelas ações de gestão sobre os diversos processos de uma empresa. Por isso, se fala da necessidade do estabelecimento de uma governança corporativa.

Governança diz respeito à definição de diretrizes e regras para a condução das ações da gestão orientada por processos e à consequente determinação das responsabilidades e das autoridades pelas ações dentro de uma empresa (BARROS, 2009). É importante reforçar que essa estrutura de governança deve adicionar uma visão orientada por processos à estrutura já existente, assegurando uma maior capacidade de entender e atender às necessidades dos clientes. Tudo isso sem tornar essa estrutura mais complexa e sem criar uma redundância de atribuições. Uma Governança Corporativa ajustada evita desperdícios, otimiza o processo de tomada de decisão e evita sobreposições.

Uma Governança para BPM deve, portanto, otimizar e eliminar as deficiências da estrutura funcional de gestão, sem criar uma estrutura paralela ou custos e riscos adicionais.

Um modelo de governança efetivo envolve se pensar nos seguintes elementos ilustrados na Figura 7:

Figura 7 – Elementos de um modelo de governança de BPM efetivo



Fonte: Barros (2009).

Em linhas gerais, um modelo de governança efetivo envolve a definição das seguintes questões na organização:

- **Quem faz o quê** no que diz respeito à gestão orientada por processos, ou seja, quais seus papéis e responsabilidades;
- **Quais as tarefas** a serem realizadas na gestão;
- **Quais os padrões** para execução de cada tarefa;
- **Quais os impactos** em estrutura organizacional decorrentes dos papéis e responsabilidades definidos para execução das tarefas;
- **Quais os objetivos** associados às atividades de gestão;
- **Quais os mecanismos de controle** necessários para garantir o alcance dos objetivos da gestão orientada por processos; e
- **Quais os mecanismos de avaliação** e recompensa associados aos envolvidos na gestão.

Ressalta-se, portanto, que governança corporativa não diz respeito apenas à definição dos papéis e responsabilidades; envolve a transformação de uma estrutura existente que garanta que esses papéis sejam desempenhados de forma efetiva.

2. O projeto de construção da cadeia de valor integrada do Ministério da Fazenda e seus órgãos

Este projeto foi uma iniciativa realizada em 2013, vinculada ao Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (<http://www.pmimf.fazenda.gov.br>), coordenado pela **Secretaria Executiva** e realizado em parceria com o **Banco Interamericano de Desenvolvimento** e apoiado pela consultoria da **Elo Grupo Consultoria e Desenvolvimento**.

O projeto contou com a participação ativa de dirigentes e representantes dos seguintes órgãos: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN), Conselho de Recursos do Sistema Nacional de Seguros Privados (CRSNP), Escola de Administração Fazendária (ESAF), Gabinete do Ministro da Fazenda (GMF), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Receita Federal do Brasil (RFB), Secretaria de Assuntos Internacionais (SAIN), Secretaria Executiva (SE/MF), Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE), Secretaria de Política Econômica (SPE) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O Ministério da Fazenda vem empreendendo esforços para buscar uma visão sistêmica das suas funções como base para desenvolver e implantar do seu novo Modelo de **Gestão Integrada com Foco em Resultados**. Neste sentido, o projeto de modelagem das cadeias de valor do Ministério da Fazenda e de seus órgãos buscou atender aos seguintes objetivos:

- A partir da análise das atribuições regimentais e entendimento dos dirigentes e gestores de cada órgão, **identificar o conjunto de processos dos órgãos do MF**;
- Entender e representar como o conjunto de **processos dos diversos órgãos consolidam os negócios do MF**, já na sua visão integrada e otimizada, ponto de vista do que o MF pretende ser e não necessariamente o que ele é hoje.
- Entender como o Ministério da Fazenda está organizado para gerar valor para a Sociedade;

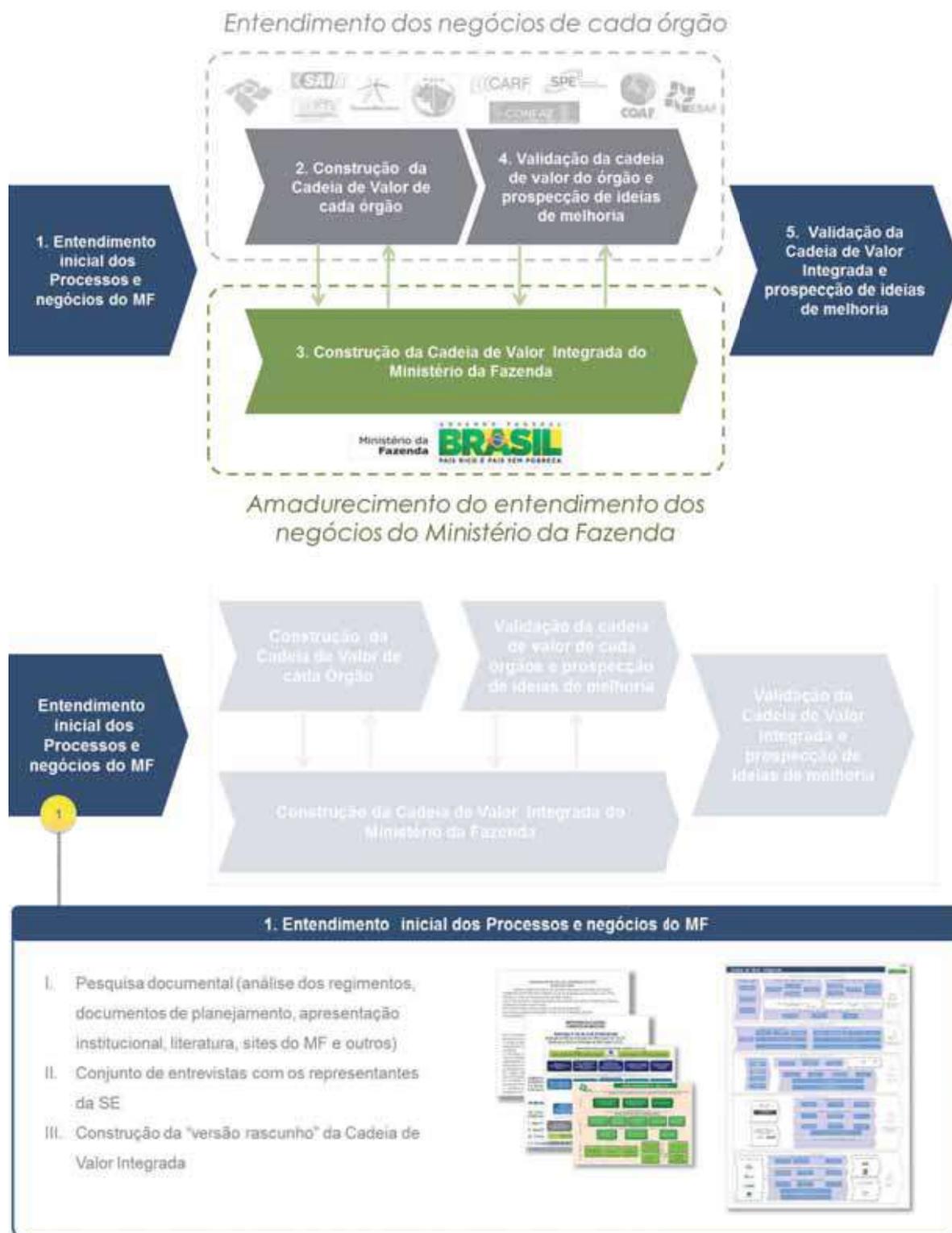
2.1 Abordagem Metodológica

Ao longo dos anos, a especialização dos órgãos do MF trouxe resultados importantes para o estado como, por exemplo, o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle e arrecadação do crédito tributário, o controle da dívida pública e outros. No entanto, apesar desses ganhos de produtividade, a lógica de especialização traz à tona duas questões centrais que vem emergindo com o aumento da complexidade do ambiente econômico: i) a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de coordenação dos vários órgãos que atuam ao longo do processo de formulação e execução da política econômica; e ii) a dificuldade de entender como os produtos dos órgãos se inter-relacionam para gerar o resultado final do MF que é percebido pela sociedade.

Para responder a tais questões, o Ministério da Fazenda vem adotando a abordagem inovadora com base em processos e resultados. Nesse contexto, um processo não deve ser considerado exclusivamente como um fluxo de atividades ou um manual de atribuições e de rotinas do órgão (visão de Administração Pública burocrática), mas sim a visão dinâmica de como os recursos humanos, tecnológicos, financeiros, materiais e organizacionais do órgão são alocados para gerar os resultados desejados. A visão por processos é a abordagem que analisa como utilizar e combinar esses recursos de forma inteligente e criativa para gerar melhores resultados para as partes interessadas.

Um principal desafio do projeto foi a quebra da visão funcional dos órgãos para a construção da visão dos processos internos e entre órgãos. Para isto, quando necessário, optou-se pela construção da cadeia de valor específica do órgão e, de acordo com a evolução do entendimento dos processos dos órgãos, consolidava-se a cadeia de valor integrada. A construção das cadeias de valor de cada órgão permitiu: 1) focar as discussões nos órgãos, sem perder o objetivo que era o entendimento de como os processos do órgão consolidavam aos negócios do MF; 2) fazer uma análise em relação aos negócios do órgão; e 3) acelerar a construção da cadeia integrada, a partir da iteração com os órgãos.

A seguir, apresenta-se um resumo das principais fases do projeto:





2. Construção da Cadeia de Valor de cada órgão

- I. Conjunto de entrevistas com os representantes das áreas de gestão dos órgãos
- II. Conjunto de entrevistas com os gestores das áreas de negócio dos órgãos
- III. Construção da Cadeia de Valor do órgão
- IV. Apresentação da cadeia de valor para o dirigente
- V. Levantamento dos principais atributos dos processos



3. Validação da cadeia de valor de cada órgãos e prospecção de ideias de melhoria

- I. Workshop de Validação da Cadeia de Valor (total 6 workshops)
- II. Priorização na cadeia do órgão dos processos que deveriam ser melhorados em 2014
- III. Prospecção de ideias de melhoria para os processos do órgão



4. Construção da Cadeia de Valor Integrada do Ministério da Fazenda

- I. Apresentação e discussão da cadeia de valor integrada com os gestores dos órgãos
- II. Consolidação da versão inicial Cadeia de Valor Integrada do Ministério



5. Validação da Cadeia de Valor Integrada e prospecção de ideias de melhoria

- I. Identificação das cadeias da valor com participação de mais de um órgão
- II. Realização de 5 workshops de Validação da Cadeia de Valor Integrada (por cadeia)
- III. Priorização dos processos críticos que deveriam ser monitorados e melhorados em 2014
- IV. Prospecção de ideias de melhoria (por cadeia)

Para garantir a integração e a rastreabilidade entre os processos e os produtos “cadeias de valor específicas dos órgãos” e a “cadeia de valor integrada do MF”, definiu-se que, por padrão, o processo será o mesmo, porém, permitindo-se especializações em relação a sua execução, como, por exemplo:

- Cadeia integrada – acompanhar e analisar a evolução dos **indicadores econômicos**;
- Cadeia da STN – acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores **fiscais-financeiros**.

Além da construção da Cadeia de Valor Integrada do MF foram construídas e validadas as cadeias de valor específicas para a Receita Federal do Brasil (RFB), Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), Escola de Administração Fazendária (ESAF), Secretaria de Assuntos Internacionais (SAIN), Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE), Secretaria de Política Econômica (SPE) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

2.2 A Cadeia de Valor Integrada do MF

A cadeia de valor integrada do Ministério da Fazenda representa o conjunto de resultados entregue à sociedade e está organizada em três níveis:

1º Nível	2º Nível	3º Nível
Cadeia de Valor	Macroprocessos	Processos
Representa como o MF está organizado para gerar valor à sociedade	Representa como o MF se estrutura para entregar um produto final	Representa o agrupamento de atividades, ativos e recursos voltados à entrega de um produto ou resultado intermediário

A cadeia de valor integrada também foi estruturada a partir da visão de cadeias “Finalísticas” e de “Suporte”:



No total, foram identificadas nove cadeias finalísticas e uma cadeia de suporte, que representa o conjunto de ações transversais e de apoio realizadas pelos diversos órgãos MF com o objetivo de sustentar as atividades finalísticas.

- **Cadeias de valor:** 10 Cadeias de Valor (9 finalísticas e 1 de apoio);
- **Macroprocessos:** 38 macroprocessos (30 finalísticos e 8 de apoio); e
- **Processos:** 164 processos (122 finalísticos e 42 de apoio).

A versão atual da Cadeia de Valor Integrada do MF está disponível no sítio do MF, PMIMF, <http://www.pmimf.fazenda.gov.br/publicacoes/01-cadeia-integrada-do-mf.pdf>.

Cadeia 01 – GESTÃO INTEGRADA DAS POLÍTICAS ECONÔMICAS E SUPORTE À FORMULAÇÃO DAS POLÍTICAS SETORIAIS

A cadeia de gestão de políticas busca trazer como resultado o Desenvolvimento Econômico Sustentável, alcançado a partir da gestão integrada das políticas econômicas e a análise e monitoramento das políticas setoriais que trazem impacto no econômico.



Participantes: CONFAZ, Gabinete do Ministro da Fazenda – GMF, PGFN, RFB, SAIN, SE, SEAE, SPE e STN.

Os processos dessa cadeia foram organizados a partir da análise de dois principais ciclos de vida:

- I) O primeiro (e principal) trata da gestão completa do ciclo de vida das políticas econômicas e compreende o conjunto de atividades de: i) identificação da necessidade de agir (monitoramento proativo e/ou recebimento de pleitos); ii) de formulação; e iii) análise e monitoramento dos resultados para a sociedade; e

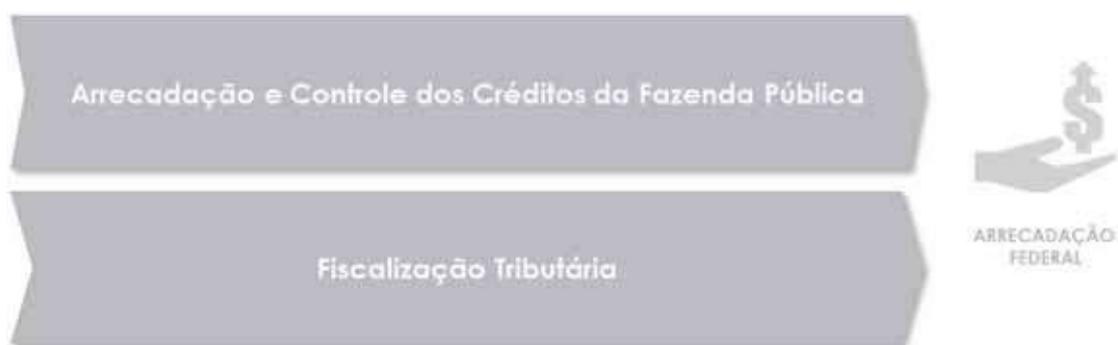
- II) O segundo, que trata da atuação do MF em relação às políticas do ICMS. Embora o Ministério não tenha a atribuição específica de formular ou de monitorar essa política, seu papel é fundamental para garantir a estratégia de desenvolvimento econômico.

Também foram identificados processos transversais dessa cadeia, que potencializam e/ou suportam a gestão das políticas, como, por exemplo, a articulação interna dos órgãos e interórgãos, a gestão das fontes de informação e a manutenção da memória em relação às decisões de política, representados no macroprocesso Suporte a Gestão das Políticas.

Cadeia 02 – GESTÃO DOS CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA

Esta cadeia busca trazer como resultado o aumento da Arrecadação Federal, alcançada a partir do conjunto de atividades de constituição e controle da arrecadação do crédito.

Participantes: RFB, PGFN e STN.



Os processos dessa cadeia foram organizados em dois principais grupos:

- I) O primeiro, que trata do conjunto de ações de controle e arrecadação dos créditos da Fazenda Pública; e
- II) O segundo, Fiscalização Tributária, é referente à atuação da RFB nas ações de fiscalização, principal indutor da contribuição voluntária e de constituição de crédito.

Cadeia 03 – CONTROLE FISCAL E GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

Esta cadeia busca trazer os seguintes resultados: **solidez fiscal** e o **financiamento público**, bases para uma administração financeira sólida e eficiente.

Participantes: STN e PGFN.

Essa cadeia de valor está organizada em um único ciclo de vida, que integra as atividades de planejamento, operação e acompanhamento dos resultados da gestão dos recursos públicos.



Cadeia 04 – DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DO COMÉRCIO EXTERIOR

Diferentemente das cadeias anteriores, essa cadeia é resultado da integração da visão de três operações especializadas do Ministério: i) cooperação e negociação internacional; ii) financiamento a exportação; e iii) controle aduaneiro. Esta visão integrada propõe como valor entregue a sociedade a **inserção do estado brasileiro no cenário internacional, o fortalecimento do comércio exterior e a proteção à sociedade**.



Participantes: COAF, SAIN, SEAE, SPE e STN.

Os processos dessa cadeia de valor estão organizados em três ciclos de vida:

- I) Cooperação e negociação internacional, que compreende o conjunto de processos relacionados à atuação do MF junto à CAMEX, de definição e defesa do posicionamento brasileiro nos fóruns e diálogos internacionais e de implantação das decisões;
- II) Gestão das operações de crédito a exportação; e
- III) Administração aduaneira.

Cadeia 05 – REGULAÇÃO, MONITORAMENTO E CONTROLE DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS

Esta cadeia de valor é a consolidação dos processos sob a responsabilidade da Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE), organizada em um único macroprocesso denominado Regulação de Mercados, Advocacia da Concorrência e Defesa Comercial. A proposta de valor entregue a sociedade é a **eficiência e defesa da ordem econômica**.



Participante: SEAE.

Os processos dessa cadeia podem ser agrupados em dois principais temas: i) Defesa Comercial e Advocacia da Concorrência; e ii) Controle das Promoções Comerciais e Captação de Poupança Popular.

Cadeia 06 – CONSULTORIA JURÍDICA E REPRESENTAÇÃO EXTRAJUDICIAL

Esta cadeia representa o conjunto de atos da PGFN realizados com o objetivo principal de garantir o **controle da legalidade** dos atos do Ministério da Fazenda.



Participante: PGFN.

Essa cadeia de valor está organizada em dois macroprocessos:

- I) Consultoria Jurídica, que trata do assessoramento dos órgãos nas questões de interpretação dos atos normativos, de elaboração de notas, informações e pareceres, referentes a casos concretos e exame a legalidade dos atos a serem firmados pela Fazenda Nacional;e
- II) Representação Extrajudicial, que trata dos atos de representar e apresentar a União junto a acordos societários e financeiros.

Cadeia 07 – MONITORAMENTO E CONTROLE DAS ATIVIDADES FINANCEIRAS

Esta cadeia representa o conjunto de ações realizadas pelo MF com o objetivo de **garantir a segurança do sistema financeiro e do ambiente de negócios**. Embora não seja escopo desse projeto, a identificação dos processos e macroprocessos de combate ao crime (realizado pelas autoridades competentes) e de regulação do BACEN, SUSEP e CVM, eles foram representados na cadeia para facilitar o entendimento do contexto do negócio.



Participantes: COAF, CRSFN, CRSNSP e PGFN.

Essa cadeia de valor está organizada em dois principais ciclos de vida:

- I) O primeiro, de regulação e supervisão, que trata das ações realizadas pelos órgãos do MF com o objetivo de garantir a ordem do sistema financeiro. Neste ponto, é importante destacar que a competência recursal do CRSFN e do CRSNSP está sendo vista como um instrumento de agregação para a garantia do ambiente e não necessariamente como simples tratamento administrativo do litígio que, no ponto de vista dos gestores desses órgãos, é uma atuação subsidiária.
- II) O segundo ciclo é o de produção de inteligência financeira, que tem a finalidade de identificar as ocorrências suspeitas de atividades financeiras ilícitas e de comunicar as autoridades competentes para a instauração dos procedimentos cabíveis.

Cadeia 08 – PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DE LITÍGIO FISCAL

Esta cadeia representa o conjunto de ações realizadas pelo MF com o objetivo de **prevenir e solucionar os litígios** de natureza fiscal.



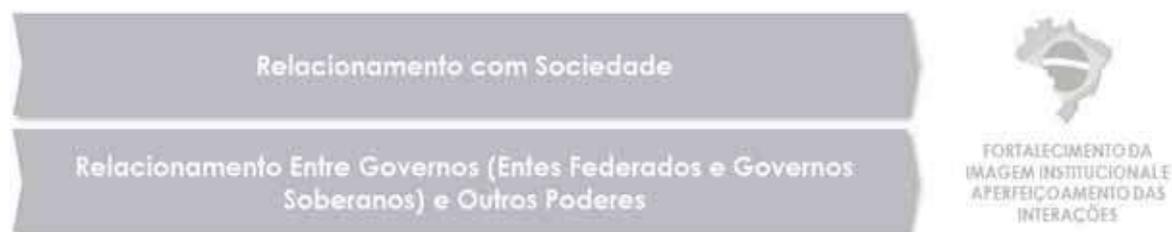
Participantes: RFB, CARF, PGFN e GMF.

Os processos dessa cadeia estão organizados em dois principais ciclos de vida:

- I) O primeiro, que trata do julgamento administrativo e defesa judicial dos interesses da fazenda; e
- II) O segundo, que trata da prevenção do litígio.

Cadeia 09 – RELACIONAMENTO COM SOCIEDADE E GOVERNOS

Esta cadeia representa o conjunto de ações realizadas pelo MF com o objetivo de **fortalecer a imagem institucional e aperfeiçoar as interações com a sociedade, governos e outros poderes**.

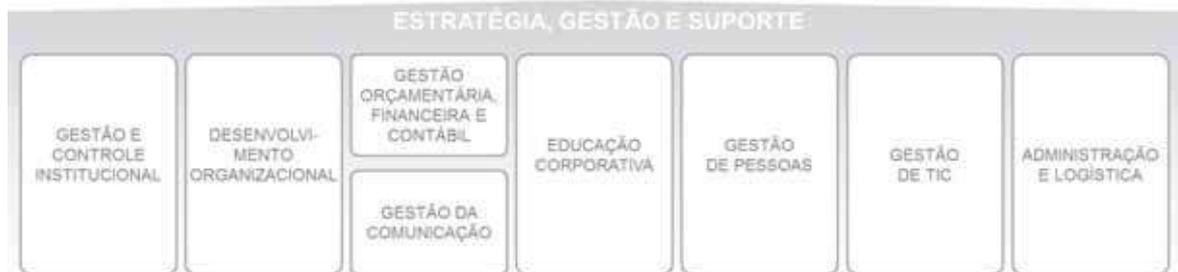


Participantes: ESAF, COAF, GMF, PGFN, RFB, SAIN, SE, SEAE, SPE e STN.

Essa cadeia de valor está organizada em dois principais ciclos de vida:

- I) O primeiro, que trata das ações de relacionamento com a Sociedade; e
- II) O segundo, que trata das ações de relacionamento com governos (entes federados e outros governos) e outros poderes.

Cadeia 10 – ESTRATÉGIA, GESTÃO E SUPORTE



Esta cadeia representa o conjunto de ações transversais e de apoio, realizadas pelos diversos órgãos MF, com o objetivo de sustentar as atividades finalísticas, definindo políticas internas, estratégias institucionais e fornecendo recursos. Esta cadeia agrega valor para o próprio órgão ao prover recursos de forma **eficiente e eficaz**.

Todos os órgãos integrantes da Estrutura Regimental do Ministério da Fazenda.

Os processos dessa cadeia de valor estão organizados em macroprocessos, de acordo com a especialidade de suas atividades.

3 Principais lições aprendidas do projeto

A construção das cadeias de valor foi um passo importante para a gestão estratégica do MF, pois, até certo ponto, proporcionou a reformulação da visão hierárquica funcional de cada órgão. O exercício coletivo de se desenhar a “Macro Ação Fazendária” com esta metodologia permitiu-se discutir as questões transversais e estabelecer um ambiente colaborativo, haja vista a enorme interdependência que a visão de cadeia de valor proporciona à organização. Além da percepção mais abrangente e profunda dessa interdependência, a Organização passou também a entender quais são os negócios e resultados finais a serem perseguidos e os parceiros internos e externos.

Embora a cadeia de valor tenha sido construída em uma visão que se acredita otimizada, ou seja, que agrega parte das melhorias de processos e macroprocessos elaboradas durante a construção, percebe-se que isso por si só não é suficiente para garantir melhores resultados para o MF, pois a real mudança só se dará a partir da sua implantação.

No entanto, ao se trazer para a prática a ideia de gestão fundamentada na visão de cadeia de valor, muitas vezes esta visão sistêmica pode se tornar um “mapa de processos que é colado na parede”. Ou seja, uma coisa é construir uma cadeia de valor, outra coisa é implantá-la e

trazer a orientação por processos para o dia a dia dos dirigentes, gestores e servidores de todos os órgãos.

Mais do que isso, implantar uma abordagem alinhada à cadeia de valor não pode ser percebido como mais uma “rotina burocrática” ou até mesmo um instrumento concorrente com a própria estrutura organizacional. Implantar e exercer, na prática, esse modelo de gestão em cadeia deve ser entendido como um novo estágio de amadurecimento da gestão da organização, que se traduzirá na maneira como os líderes, os gestores e os servidores do Ministério elaboram o diagnóstico de problemas, gerenciam suas demandas, acompanham indicadores, formulam alternativas e tomam decisões. Este novo modo de pensar em cadeia constitui-se em uma nova abordagem de gestão que possibilita reduzir a assimetria de informação entre os parceiros internos e externos e instala uma cultura de compartilhamento e construção coletiva de soluções que afetam a todos da organização.

Neste sentido, foram escolhidas algumas sugestões e reflexões de iniciativas de uso da cadeia de valor para que a orientação por processos seja internalizada pelos órgãos do MF:

- Desdobramento dos objetivos estratégicos para metas por processos;
- Implementação de uma sala de monitoramento para avaliação do desempenho de processos e cadeias;
- Uso da cadeia de valor para orientar a distribuição de projetos estratégicos em processos;
- Uso da cadeia de valor para identificação e priorização das necessidades de treinamento dos órgãos e suporte a gestão de competência;
- Uso do recorte de processos para identificação de demandas de TI e suporte; e
- Uso do recorte de processos para mapeamento e gestão dos riscos.

Além disso, vale ressaltar que a cadeia de valor é um instrumento “vivo” na organização. A dinâmica da metodologia permite que os processos sejam revistos e melhorados no dia a dia, sem que o gestor perca de vista os indicadores de eficiência dos processos sob sua responsabilidade. Os “gargalos” podem ser identificados rapidamente e, quanto mais simétrica for a informação, maior será a qualidade e acuidade das decisões tomadas na organização, traduzidas em um maior valor agregado para a população, sociedade, mercados e governos.

4 Referencias Bibliográficas

BURLTON, R. *Business Process Management: Profiting from Process*. 1st Ed. Indianapolis: Pearsons Education 2011

ELO Group *Retomando os Conceitos*. 2009 Disponível em: <http://www.bpmglobaltrends.com.br/wp-content/uploads/2014/01/3-Retomando_conceitos.pdf>.

RUMMLER, G.A. ; RAMIAS, A.J. *A Framework for Defining and Designing the Structure of Work*. In J. vom Brocke; M. Rosemann (Eds.); *Handbook on Business Process Management* 1 p.83-106, 2010. Springer Berlin Heidelberg.

PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1985.

WOMACK, J. P.; JONES, D. T.; ROOS, D. *A máquina que mudou o mundo*. 14. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RAMIREZ,, R. *Value co-production: intellectual origins and implications for practice and research*. *Strategic Management Journal*, v.20, 1999. p. 49- 65

BPM CBOK. *Guia para o Gerenciamento de Processos de Negócio – Corpo Comum de Conhecimento*. ABPMP CBOK V3.0, 2014.

KAPLAN, R. S. e NORTON, D.P. *A Execução **Premium***. Rio de Janeiro: Campus, 2008

BARROS, D. B. *Governança de Processos: Proposição de um Modelo Teórico de Governança para Gestão de Processos*. Dissertação de Mestrado. UFRJ/ COOPE/ Programa de Engenharia de Produção. 2009

Gestão Fazendária: Transformações e Perspectivas

Ernesto Jeger

Nos últimos 20 anos, os governos estaduais experimentaram grandes mudanças na gestão pública. Essas mudanças contemplaram, entre outros, a melhoria do padrão de qualidade na prestação de serviços, a adoção de mecanismos de transparência com a sociedade, a institucionalização do processo de planejamento, a introdução da cultura de resultados, a criação de novos arranjos institucionais e organizacionais e a modernização da gestão de pessoas.

As Administrações Fazendárias (AFs) não estiveram imunes a essas transformações. Pelo contrário, via de regra, os órgãos fazendários têm sido atores protagonistas em várias iniciativas de reformas, conforme pode ser evidenciado nos dois ciclos de modernização dos fiscos estaduais.¹

O balanço das transformações ocorridas na gestão das estruturas fazendárias dos estados indica que a agenda tem se expandido e se tornado mais complexa. Tal fato decorre de uma série de fatores, tais como as recentes alterações no marco normativo, a necessidade de se atender às novas demandas dos cidadãos contribuintes, os avanços promovidos pelas tecnologias de informação e comunicação, além dos desafios associados à questão da expansão do espaço fiscal nos governos estaduais.

Um aspecto interessante do processo de modernização da gestão pública nesses últimos anos tem sido o compartilhamento federativo das inovações por meio de mecanismos cooperativos entre a União e os estados, e destes entre si. Nesse sentido, cabe destacar o papel desempenhado pelos entes federativos interestaduais (e os respectivos grupos técnicos), cujo foco é o de promover a articulação dos estados e do Distrito Federal para debater questões de interesse comum, elaborar estratégias de ação coordenada e influir nas políticas que vêm do governo federal.²

1. O primeiro ciclo (1996-2006) foi suportado, basicamente pelo Programa Nacional de Apoio à Modernização Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE). O segundo ciclo (2009-2014) tem início com a aprovação do Programa de Apoio a Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil (PROFISCO).

2. Existem, atualmente, 19 conselhos e fóruns federativos que congregam secretários estaduais das mais diversas pastas. Entre eles, os que têm tido uma atuação mais direta no âmbito das reformas da gestão pública são o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração (CONSAD) e o Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Planejamento (CONSEPLAN). No âmbito do CONFAZ, existem, ainda, os seguintes Grupos Técnicos: Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (ENCAT), Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (GEFIN), Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), Grupo de Desenvolvimento do Gestor Fazendário (GDFAZ), Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB) e Conselho dos Contenciosos dos Estados (CCONT).

Não obstante os avanços que aconteceram nas últimas duas décadas, são necessárias ações visando reduzir a disparidade que ainda existe na capacidade institucional das AFs subnacionais assim como na sua produtividade.³

Nesse sentido, é preciso que o esforço de integração dos fiscos e a busca de soluções comuns sejam ampliados e aprofundados. O aperfeiçoamento da gestão fazendária deve ser entendido como um processo contínuo e as AFs necessitam adaptar-se às constantes mudanças do ambiente político, social, econômico e organizacional. Há, ainda, um conjunto de desafios a serem superados para que haja AFs subnacionais modernizadas, trabalhando com padrões mínimos de qualidade de gestão e maior produtividade, conforme *benchmarks* internacionais.⁴

O desafio da gestão estratégica

Como ampliar o grau de maturidade na gestão estratégica das Administrações Fazendárias Estaduais?

Tendências e visão estratégica

À medida que as práticas de gestão do setor privado evoluem, tem se observado uma tendência no sentido das AFs incorporarem novas ferramentas gerenciais. No plano global, esse fato pode ser evidenciado pelo crescente número de AFs que, nos últimos anos, introduziram mecanismos de planejamento estratégico, redesenharam seus processos de trabalho e que obtiveram melhorias na compilação de dados estatísticos e de sua análise, por meio de técnicas de *Business Intelligence* (BI).

O planejamento estratégico, em especial, é uma importante ferramenta de gestão, utilizada para direcionar a alocação de recursos, bem como o foco das atividades-chaves e a mensuração das metas relacionadas à visão e ao futuro da organização.

Conforme estudo publicado pelo Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT) em 2012, praticamente em quase todos os países da América Latina e do Caribe, as AFs realizam algum tipo de planejamento estratégico. Todavia, não é claro, ainda, o quanto esse planejamento estratégico tem sido atualizado e desdobrado em planos de ação e implementação e, em que medida estão alinhados com o planejamento estratégico do governo como um todo.

3. Indicador de eficiência da administração fiscal das AFs estaduais em 2013 (Gasto total da SEFAZ /Total arrecadado no estado) é em média 4,91%, variando de 1% em Tocantins até 8,5% no Piauí, segundo dados do GDFAZ de 2013.. Na região da América Latina e Caribe, o índice de produtividade das agências de arrecadação é em média 2% e nos órgãos tributários dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) é cerca de 1%.

4. Parâmetros de desempenho e boas práticas podem ser encontrados em publicações do Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT); do Fórum das Administrações Tributárias da OCDE; do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID); do Banco Mundial e da Corporação Financeira Internacional (IFC); do Fundo Monetário Internacional (FMI) e da USAID.

Enquanto nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) mais de 80% das AFs estabelecem metas, atualizam e publicam essa informação aos contribuintes, normalmente o que se encontra nos portais das AFs brasileiras são apenas informações sobre a missão e a visão do órgão.⁵

Pesquisa realizada pela Comissão de Gestão Fazendária (COGEF), em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), sobre maturidade de governança nas Secretarias de Fazendas dos Estados, revelou que de 17 estados, 65% implantaram ou estão implantado a ferramenta *Balance Score Card* (BSC); e 42% dos estados reportaram que implantaram ou vão implantar outras sistemáticas de planejamento estratégico nas suas ações de gestão estratégica. Apesar de serem números animadores, estudo anterior da COGEF, realizado pelo Instituto Publix, demonstrou que a deficiência não se encontra na ausência de uma estratégia, mas sim na ausência das variáveis que compõe a estrutura implementadora e a sistemática de monitoramento e avaliação.

Existem várias metodologias que podem ser utilizadas no desenvolvimento de um planejamento estratégico, como evidenciado na literatura e na experiência prática e não existe uma abordagem padrão que deva ser aplicada. O importante é que o planejamento estratégico cubra todos os macroprocessos da administração fazendária e seja revisto periodicamente, uma vez que os ambientes interno e externo das AFs são dinâmicos.

Além disso, à medida que os projetos e ações avançam, é necessário mensurar seu progresso e alcance *vis a vis* o plano. Ou seja, o planejamento estratégico deve ser visto como um documento vivo e não apenas um relatório estanque.

Alguns aspectos devem ser destacados como boas práticas internacionais nessa área:

- I) A participação de servidores de diferentes níveis hierárquicos como forma de tornar esse processo mais interativo e contínuo, estimulando a comunicação, o aprendizado e o comprometimento.
- II) A realização sistemática de pesquisas com os contribuintes para a coleta de suas visões e percepções sobre o serviço prestado e a análise e gestão dos stakeholders.
- III) Uma abordagem mais holística dos macroprocessos fazendários do que a prática anterior de focar apenas na questão da arrecadação tributária, tendo em vista que os governos e os cidadãos estão cada vez mais preocupados com questões associadas à qualidade do gasto, à transparência e à melhoria dos serviços prestados.

5. Entre as metas publicadas mais comuns destacam-se: i) Redução do custo operacional da AF; ii) Aumento da satisfação do contribuinte; iii) Redução do estoque da dívida ativa e iv); e Aumento do cumprimento voluntários das obrigações tributárias.

IV) Um foco do planejamento e da avaliação, cada vez maior, nos resultados a serem alcançados pelas AFs.

Outras iniciativas importantes, tendo em vista a melhoria da qualidade da gestão estratégica nas AFs, são:

- I) A integração do planejamento estratégico com outros instrumentos de gestão (gestão orçamentária, gestão de processos, modelagem/arquitetura organizacional, desenvolvimento de competências, política de incentivos, gestão da informação, redes de governança colaborativa etc.); e
- II) O alinhamento do planejamento estratégico com o plano do governo, incluindo o Plano Plurianual (PPA).

O Desafio da governança em rede

Como fortalecer o compartilhamento de informações e de soluções inovadoras entre os estados?

Tendências e visão estratégica

Segundo Castells (2013), as novas formas de organização e movimentos sociais que surgem por meio da comunicação digital, a chamada “sociedade em rede”, é responsável por um processo de fragilização das tradicionais formas de estado, que insatisfeitas com a sua realidade, exigem uma reconstrução do princípio de democracia. Nas últimas décadas, os estados-nação vêm perdendo a sua soberania, passando a tomar decisões por meio da sua conexão em redes mais amplas de poder, fundadas em fluxos de informação e conhecimento.

O modelo tradicional e hierárquico de governo não atende às demandas dos tempos complexos e em rápida transformação. O “Estado-Rede” é a forma institucional que emerge nesse contexto para enfrentar os desafios provenientes dessa conexão entre os âmbitos global e local.

A governança em redes tem trazido novas questões sobre democracia e equidade, permitindo que novos atores participem do processo de formulação de políticas públicas. Existe a necessidade de uma abordagem mais global da Administração Pública que permita um compartilhamento das melhores práticas e inovações no setor público, visto que as grandes questões são frequentemente transversais e requerem soluções conjuntas. Os governos dependem, cada vez mais, de uma teia de parcerias, contratos e alianças para produzir o chamado “valor público”.

A formação de redes colaborativas entre os estados é um dos principais avanços dos programas de modernização das AFs brasileiras ao longo das duas últimas décadas. Por meio do Programa

Nacional de Apoio à Modernização Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE) foi constituída uma rede fazendária que disseminou conhecimento e, objetivamente, contribuiu para o desenvolvimento e implantação de diversas soluções nas áreas tributária, do tesouro e de gestão. Cabe ressaltar ainda que, nesse período, foram criados alguns dos grupos técnicos que integram o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Esse processo ganhou força mais evidente durante a preparação da linha de crédito do Programa de Apoio a Gestão e Integração dos Fiscos no Brasil (PROFISCO) com a criação da COGEF, no âmbito do CONFAZ, por iniciativa dos estados e do Distrito Federal, para viabilizar o alinhamento das ações nacionais e o intercâmbio de experiências, promovendo a integração dos fiscos.⁶

O compartilhamento de soluções nos temas da gestão fazendária pela COGEF tem sido uma experiência bem-sucedida no PROFISCO, assim como a cooperação entre os vários grupos técnicos do CONFAZ e o Ministério da Fazenda.⁷ A horizontalidade das relações no âmbito do CONFAZ vem propiciando a troca direta de ideias entre seus membros, estimulando a criatividade de ações e de respostas mais efetivas à solução de problemas.

Como forma de reduzir as disparidades institucionais que ainda existem entre as AFs estaduais e seguir avançando na integração e modernização dos fiscos, é importante que a atual rede colaborativa do CONFAZ seja capaz de se expandir, incorporando novos papéis e interagindo com outras redes.

No caso específico da COGEF, há de se construir uma agenda de trabalho estratégica, estruturada a partir dos seguintes eixos:

- I) **Efetividade de resultados dos programas de modernização.** Trata-se de institucionalizar um processo sistemático de monitoramento e avaliação da linha de crédito PROFISCO e de outros programas de modernização da gestão fiscal;
- II) **Aperfeiçoamento da gestão fiscal subnacional.** Significa reforçar seu papel na geração de conhecimento, indo além do simples compartilhamento de documentos operacionais de aquisições e contratações. Ou seja, assumir um maior protagonismo nas discussões estratégicas e técnicas sobre os principais desafios e perspectivas para o aperfeiçoamento da gestão fiscal subnacional, incluindo a produção e disseminação de estudos os casos de sucesso e insucesso na implementação dos programas de modernização fiscal;

6. Conforme Protocolo ICMS 86, de 26/9/2008, a COGEF tem por finalidade: i) coordenar e harmonizar os aspectos técnicos dos programas de modernização da gestão fiscal dos estados e do Distrito Federal; ii) apoiar o monitoramento e a avaliação dos resultados alcançados pelos programas de modernização da gestão fiscal dos estados e do Distrito Federal; e iii) promover e articular o desenvolvimento de ações de cooperação e integração entre os fiscos, bem como o compartilhamento de soluções e produtos, o intercâmbio de experiências e a gestão do conhecimento.

7. A COGEF, com o apoio do BID, contribuiu para a integração dos demais colegiados vinculados ao CONFAZ, por meio do desenvolvimento de estudos em áreas de interesse específico do GEFIN (Processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e Índice de Transparência e Cidadania Fiscal); do GDFAZ (Mapa de competências técnicas, gerenciais e comportamentais das Secretarias Estaduais de Fazenda); do ENCAT (Processo de criação de um ambiente tecnológico de natureza computacional); e do FFEB (Procedimentos Contábeis Relativos aos Impostos Estaduais em Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público).

III) **Gestão da informação e do conhecimento.** Refere-se à condução de pesquisas em temas relacionados com os indicadores de impacto e de resultados do PROFISCO, ao aperfeiçoamento de seu Portal na internet e à participação ativa na preparação de um novo programa de modernização fiscal; e

IV) **Redes de governança e parcerias.** Trata-se da integração às demais redes de conhecimento internacionais e nacionais no campo da gestão pública em geral e, em especial, da gestão fazendária.⁸

O desafio da prestação de serviços ao contribuinte

Como ampliar a oferta de serviços, a transparência e o controle social nas Administrações Fazendárias?

Como poderia ser criado um ambiente mais cooperativo e com menor assimetria nas relações de poder entre o fisco e o contribuinte?

Como disponibilizar serviços de maneira eficiente, prática, integrada, segura e conclusiva nas Administrações Fazendárias, favorecendo o cumprimento voluntário das obrigações acessórias?

Tendências e visão estratégica

Os serviços disponibilizados ao cidadão contribuinte podem exercer um papel fundamental na maximização do cumprimento voluntário das obrigações acessórias por meio do fornecimento de informações precisas, assim como pela facilidade e praticidade no acesso e na realização dos serviços.

Além disso, os serviços aos contribuintes podem reduzir custos operacionais por meio de mecanismos que permitam os contribuintes cumprirem com as suas obrigações de modo mais fácil, minimizando a necessidade da administração fazendária gastar mais recursos na fiscalização. Com informação precisa, utilização de serviços eletrônicos e convencimento aos não contribuintes de que eles podem cumprir com suas obrigações com relativa facilidade, os serviços aos contribuintes podem encorajar e ajudar no aumento do cumprimento das obrigações.

Como resultado dos avanços tecnológicos, do crescente aumento nas expectativas dos cidadãos contribuintes e das restrições orçamentárias, as AFs têm buscado novas formas de atendimento, que sejam mais eficientes, práticas, integradas, seguras e conclusivas.

As AFs estão explorando novos usos da tecnologia de informação e comunicação para aumentar a qualidade na prestação de serviços, como resultado da oferta da banda larga e da

8. Exemplos: Centro interamericano de Administração Tributária (CIAT); Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL); Fórum de Tesourarias Governamentais da América Latina (FOTEGAL); Rede de Monitoramento e Avaliação da América Latina e do Caribe; Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração (CONSAD), Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Planejamento (CONSEPLAN); Comitê Gestor da Rede PNAFM (COGEP).

melhoria dos dispositivos de segurança.⁹ A tendência mais atual é a migração para canais de autoatendimento, que tem sem mostrado mais eficientes do que o atendimento presencial. As alternativas de serviços virtuais variam desde uma lista de “Perguntas mais Frequentes” em portais fazendários até aplicativos avançados em dispositivos móveis (*tablets*, celulares e totens) que possibilitam o cumprimento de obrigações por parte do contribuinte. Ao invés de ter que se deslocar para contatar um posto de atendimento, o contribuinte pode acessar informações via *call center* ou *online*, 24 horas por dia, 7 dias por semana.¹⁰

Uma tendência nas AFs modernas é o *feedback* dos contribuintes e a análise das causas das demandas dos serviços, visando determinar o canal mais apropriado para sua prestação. As AFs estão cada vez mais interagindo com os contribuintes, solicitando *feedback* e implementando melhorias fundamentadas nas informações recebidas, com o objetivo de aumentar a satisfação do usuário. Tendo em vista desenvolver canais de atendimento mais efetivos ao contribuinte, uma boa prática é o aprendizado por meio da avaliação das causas que originam a demanda pelo serviço, ou seja, a razão do contribuinte contatar a AF e sua experiência obtida com o serviço. Este tipo de análise auxilia na identificação da raiz dos problemas e no esforço de ações de mitigação, eliminação, redução ou transferência das demandas dos contribuintes para canais de atendimento mais eficientes.

A avaliação intermediária do PROFISCO realizada pelo BID em 2014 registrou um aumento de mais de 50% no número médio de serviços disponibilizados nos portais das AFs estaduais entre 2008 e 2013.¹¹ Não obstante, é possível dizer que tais avanços não conduziram, ainda, à transformação substantiva em estruturas e formas de relacionamento entre as AFs e o cidadão contribuinte.

A multiplicação de portais estruturados também tem por finalidade promover a transparência da ação governamental. Trata-se de uma tendência irreversível, embora mais motivada por preocupações associadas à legitimação da ação de governos e à função de controle do que à prestação de serviços à sociedade. Muitos países, incluindo o Brasil, editaram leis de acesso à informação.¹² Tal legislação contribui para empoderar os cidadãos a demandar informação do governo sobre os detalhes das ações tomadas ou não tomadas. Esse tipo de legislação tem forçado muitas administrações fazendárias a promover uma maior transparência em suas operações.

Estudo realizado pela Associação Contas Abertas em 2014, com base na Lei Complementar nº 131/2009, revela que das 27 unidades da Federação, 17 estavam com pontuação acima da

9. O arquivamento eletrônico de declarações fiscais é praticamente universalizado entre os países da OCDE.

10. Algumas das recentes inovações em termos de serviços virtuais incluem o fornecimento de declarações pré-preenchidas, com os dados gerais dos contribuintes e a disponibilização de formas de pagamento eletrônicas.

11. Nesses últimos anos, observou-se que oito estados ofereciam até 30 serviços, seis estados disponibilizavam de 31 a 100 serviços e outros seis estados pesquisados ofertavam mais de 100 serviços aos contribuintes.

12. Dos países da OCDE, 90% possuem Leis de Acesso a Informação.

média. Para atingir transparência plena, além de disponibilizar todos os critérios exigidos para conteúdo, é preciso que os estados melhorem em usabilidade, isto é, na facilidade com que os usuários possam encontrar dados desejados nos portais de transparência. O estudo apontou também que os estados precisam desenvolver formulários de pesquisa mais completos, que capacitem o usuário a cruzar toda e qualquer informação sobre execução e classificação orçamentária.

Em outra pesquisa sobre transparência, realizada pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), em 2014, constatou-se que do total de pedidos feitos a órgãos públicos com base na Lei de Acesso à Informação (LAI), 69% foram respondidos indicando que os órgãos públicos, em todas as instâncias de governo, ainda têm condições de se aprimorar para cumprir a Lei.¹³

Pressões por parte da sociedade visando à criação de um ambiente mais cooperativo e com menor assimetria nas relações de poder entre o fisco e o contribuinte destacam a necessidade de promover maior aproximação fisco-sociedade e a adoção de iniciativas de fortalecimento da governança colaborativa, social, democrática, participativa no âmbito dos fiscos estaduais.

Nos últimos anos, acentuou-se no setor público uma preocupação crescente no sentido de se prestar contas à sociedade sobre as realizações governamentais, tendo em vista os anseios da população por transparência, ética e por melhoria na cobertura e na qualidade dos serviços ofertados. Além disso, cabe destacar os avanços tecnológicos que têm criado novas formas de relacionamento, gerando, como efeito, novas formas de reivindicações por parte da sociedade, demandando um quantitativo maior de informações perante os órgãos públicos, principalmente de caráter orçamentário e financeiro.¹⁴

No plano internacional, observa-se uma tendência crescente no sentido de se ir além da simples divulgação de dados para incorporar uma maior fiscalização legislativa e a participação direta da sociedade na política fiscal.

O cidadão encontra-se hoje em uma fase de superação da sua condição de usuário dos serviços públicos, passando a atuar como sócio do estado e, nesse novo patamar, como fiscal e no exercício do controle social, quer interferir na destinação dada aos recursos postos à disposição do Poder Público.

Existem diversos instrumentos de participação e controle social, tais como conselhos de políticas públicas, observatórios sociais, orçamentos participativos, ouvidorias e audiências públicas.

13. A Escala Brasil Transparente (EBT) da Controladoria Geral da União (CGU), elaborou em 2015 um ranking do Estados com o objetivo de avaliar o grau de cumprimento dos dispositivos da LAI. Dos 27 Estados avaliados pela CGU, apenas 12 obtiveram notas altas.

14. Melhores práticas internacionais e instrumentos de transparência fiscal podem ser encontrados em: *Code of Good Practices on Fiscal Transparency* IMF, 1998, revised 2007; *Open Budget Survey and Open Budget Index, International Budget Partnership*; *International Public Sector Accounting Standards*. International Public Sector Accounting Standards Board; *High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation and Accountability*, 2012, GIFT.

Todavia, esses mecanismos de aproximação do cidadão com o governo ainda são incipientes e não são totalmente conhecidos pela sociedade.

Importante mecanismo de controle social previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, desde o ano 2000, o Conselho de Gestão Fiscal (CGF) ainda não foi regulamentado. Entretanto, isso não impede que sejam criadas, no âmbito dos estados, estruturas semelhantes.¹⁵

Outro mecanismo muito comum nos países da OCDE é o da Instituição Fiscal Independente (IFI). IFIs são entidades provedoras de informação isenta e tempestiva, qualificando o debate público em matéria de política fiscal. Estruturadas de forma técnica e apartidária, exercem o relevante papel de promover maior transparência sobre o real estado das finanças públicas, contribuindo para a mitigação do viés de gastos e déficits e para a adoção de políticas fiscais mais consistentes e anticíclicas assim como para o fortalecimento do processo de accountability democrática e para o desenvolvimento de uma sociedade mais informada.¹⁶

Os programas voltados para a educação fiscal precisam ser fortalecidos nas escolas e universidades brasileiras, introduzindo os conceitos sobre transparência e controle social na educação do país. As AFs, por sua vez, têm à sua disposição diversas mídias sociais em meio eletrônico (*Twitter, Youtube, Facebook, Blogs* etc.) para que possam, por meio de uma linguagem acessível ao cidadão, prestar contas à sociedade.

O desafio da Tecnologia de Informação e Comunicação

Como dotar as Administrações Fazendárias dos recursos corporativos necessários para acompanhar os avanços tecnológicos e ampliação da produtividade exigida pela sociedade?

Tendências e visão estratégica

Os recursos de tecnologia de Informação e Comunicação (TIC) são componentes fundamentais para a operação das AFs. As ferramentas de TIC ajudam a melhorar a coleta e a análise de informações, auxiliam na gestão dos processos e rotinas de trabalho, favorecem um relacionamento cooperativo com os contribuintes, padronizam o tratamento dado aos contribuintes e facilitam a aplicação da Lei de maneira uniforme.

15. De acordo com a legislação, a composição do CGF seria de representantes de todos os Poderes e esferas de governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Sua atuação visaria à harmonização e à coordenação entre os entes da federação e a disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal. Além disso, também estariam entre as missões do CGF a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos, normas e padrões mais simples para os pequenos municípios, bem como outros, necessários ao controle social, e a divulgação de análises, estudos e diagnósticos. O conselho ainda instituiria formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançar resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas da lei complementar.

16. O estabelecimento de IFIs tem representado uma das principais tendências globais de reformulação da arquitetura fiscal do Estado, em resposta ao desajuste das finanças públicas agravado pela recente crise econômica. No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), pouco mais de metade das IFIs foram instituídas nos últimos seis anos. A mais famosa dessas instituições é o Congressional Budget Office (CBO) dos Estados Unidos. Mas há também o Office for Budget

Levantamento realizado pela OCDE entre 2007 e 2012 revela que as AFs gastavam em média 12% do seu orçamento total com recursos de TI. No entanto, para suprir suas necessidades com TI, as AFs enfrentam um quadro crescente de soluções, cada vez mais complexas, com muitas áreas potenciais para sua aplicação, múltiplas abordagens e diversos fornecedores. Além disso, os recursos de TI ainda são caros e as soluções implementadas tem sido frequentemente menos bem-sucedidas do que o desejado.

Atualmente, as TICs têm sido utilizadas mais frequentemente pelas AFs para apoiar o desenvolvimento de Sistemas Integrados de Administração Financeira (SIAFIs) e para o cumprimento das obrigações voluntárias, abrindo canais múltiplos, interativos e eletrônicos com os contribuintes conforme relatado no tópico anterior. Além disso, os sistemas de TI têm apoiado ações de auditoria e cobrança por meio do armazenamento de dados (*data warehouse*) e do cruzamento de informações pelas técnicas de *business intelligence* (BI) e de mineração de dados em setores econômicos e/ou grupos de contribuintes, cuja não conformidade impõe maiores riscos para a arrecadação. A tendência mais recente é a utilização do *Big Data* que permite uma análise massiva de dados.

As AFs estaduais vem implementando relevantes projetos às suas operações, oriundos dos programas de modernização fiscal e que são altamente dependes das ferramentas de TI, tais como: o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a Nota Fiscal eletrônica (NF-e), a Nota Fiscal Eletrônica ao Consumidor (NFC-e), o projeto Brasil-ID, e os novos SIAFIs que atendam as normas internacionais da contabilidade pública. Estas iniciativas demandam alta capacidade de armazenamento, de processamento de dados, de disponibilidade em tempo real e de segurança da informação.¹⁷

Para a implementação das soluções de TI, as AFs têm investido tanto na aquisição dos chamados “softwares de prateleira” como no “desenvolvimento de sistemas customizados”. Os “softwares de prateleira” são normalmente utilizados como soluções para atender às necessidades específicas das ações de arrecadação. O “desenvolvimento de sistemas customizados” tem sido usado para soluções mais complexas nas áreas do Tesouro e do Contencioso, as quais demandam integração com outros sistemas, o que os tornam muito caros. Cada uma dessas alternativas possui suas vantagens e desvantagens, e a decisão de escolha deve levar em consideração os objetivos estratégicos do órgão, as especificações e o grau de complexidade da solução a ser implantada, bem como a capacidade técnica existente na AF. Há também a possibilidade de se combinar as duas alternativas.

Um caminho que vem sendo trilhado por alguns estados tem sido o da cooperação entre os fiscos nos três níveis de governo, por meio de convênios, protocolos, termos de parceria, etc.,

17. A NF-e, em setembro de 2014, contabilizava 10 bilhões de documentos fiscais autorizados, em números anuais atualizados são cerca de 2 bilhões de NF-e por ano, já o projeto da NFC-e prevê um volume de informações oito vezes maior do que a NF-e.

para a cessão de sistemas já desenvolvidos e que possam ser objeto de customização local. Essas iniciativas foram adotadas por algumas AFs no desenvolvimento de seus SIAFIs, o que propiciou maior rapidez na implementação, além de custos mais baixos.¹⁸

Todavia, a complexidade de alguns sistemas, a especificidade de situações em cada estado e a inércia decorrente da dinâmica federativa demonstram ainda certa dificuldade para se avançar nessa direção.

A experiência internacional recomenda as seguintes diretrizes e *benchmarks* na área de TI:

- I. Uso da TI nas AFs.** O uso da TI não é uma escolha, mas uma necessidade das AFs modernas. A utilização apropriada da TI, quando implementada corretamente, auxilia as AFs se tornarem mais efetivas do aumento na arrecadação e da melhoria da qualidade do gasto público. As AFs devem, portanto, implementar soluções de TI para alcançar seus objetivos estratégicos e operacionais.
- II. Simplificação de processos e “reengenharia dos negócios” como pré-requisito.** As soluções de TI devem ser pensadas no âmbito dos macroprocessos fazendários. É importante que a TI apoie processos que agreguem valor, ou seja, a revisão de processos tem que estar alinhada com a solução de TI. As soluções de TI não trazem benefícios para processos que estejam defasados ou ineficientes.
- III. Etapas na implementação da TI.** A utilização da TI evolui conforme o grau de maturidade das práticas de gestão e de prestação de serviços das AFs. Considerando as limitações orçamentárias, as AFs devem decidir quais são as intervenções mais adequadas para cada momento, que tenham o maior impacto na realização dos seus objetivos estratégicos e operacionais.
- IV. Implementar TI requer estratégia e padrões de governança.** O desenvolvimento e a implantação de uma estratégia coerente de TI é crucial para as compras de equipamentos e implementação de soluções. Levantamento realizado pela COGEF concluiu que cerca de 40% das AFs estaduais não possuem sequer um Plano Diretor de TIC ou mesmo um Planejamento de Segurança da Informação. Dependendo do caso, a implantação da estratégia deve pressupor alterações na legislação e na estrutura organizacional das AFs, além de iniciativas associadas à avaliação e gestão de maturidade de TI, de acordo com os modelos *Information Technology Infrastructure Library* (ITIL) e *Control Objectives for Information and related Technology* (CoBIT).

18. Exemplos disso são: Sistema E-Fisco cedido pelo estado de Pernambuco ao estado de Sergipe, por meio de protocolo CONFAZ/ICMS, e o Sistema FIPLAN, cedido pelo estado do Mato Grosso ao estado da Bahia, por meio de convênio de cooperação técnica.

O desafio da gestão de pessoas

Como promover a mudança de percepção e visão relativa às ações e capacidade estratégica da Gestão de Pessoas dentro das Estruturas Organizacionais Fazendárias?

Como estabelecer uma política de capacitação voltada à potencialização das competências técnicas, gerenciais e comportamentais dos servidores com vista à melhoria dos resultados organizacionais?

Tendências e visão estratégica

A gestão de pessoas é uma questão-chave para as AFs tendo em vista a importância das pessoas para a realização das funções fazendárias essenciais e pelo fato de que a folha de pagamento é o item de maior proporção em relação aos seus custos totais. Não obstante, avaliações conduzidas pelo Grupo de Desenvolvimento do Servidor Fazendário (GDFAZ), pela COGEF e pelo BID (no âmbito do PROFISCO)¹⁹ revelam que esta é uma área onde os avanços têm sido mais lentos e mais difíceis no contexto das políticas de gestão das AFs estaduais no Brasil.

Dados coletados pelo CIAT em 2012 indicam que o custo de pessoal nas AFs na América Latina e no Caribe representa em média 68,1% dos seus custos totais, e, em países como Argentina, Uruguai, Honduras, México e Chile, chegam a alcançar 80%. Já nas AFs estaduais, conforme dados do GDFAZ de 2013, a folha de pagamento responde por 69% dos seus custos totais e significam 3,89% da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS).

Levantamentos anuais realizados pela OCDE, nos últimos 10 anos, demonstram tendência de redução dos quadros de pessoal nas AFs em razão do aumento da automação dos processos de trabalho e dos reflexos da crise econômica mundial no gasto público. No entanto, a área de gestão de pessoas é muito valorizada nos países da OCDE: 88% das AFs possuem estratégia de gestão de pessoas; 92% das AFs possuem algum sistema de gestão de desempenho na área de recursos humanos; 90% das AFs conduzem avaliações de competências e desenvolvem planos de capacitação para o preenchimento dos *gaps* de competências; 83% das AFs realizam frequentemente pesquisas de satisfação e motivação de seus servidores.

Contrariamente à tendência notada nos países da OCDE, estudo do CIAT revela que o número de servidores fazendários na América Latina e Caribe cresceu, em média, cerca de 9% entre

19. Macro diagnóstico institucional fiscal dos Estados, realizado pelo BID quando da preparação dos projetos da linha de crédito do PROFISCO, revelou que na maioria das Unidades da Federação a política de recursos humanos da administração fazendária não está atualizada nem disseminada.

2006 e 2010. Embora o Brasil figure entre os países que tiveram aumento, a realidade, na maioria dos estados, é bem diferente. Em 11 das 27 Unidades da Federação não tem sido realizado concursos públicos nos últimos dez anos. Além disso, é possível observar um processo de envelhecimento dos quadros, que pode ocasionar “choques geracionais” e dificuldades na realização dos chamados planos de sucessão. Dados do GDFAZ revelam que o índice médio de servidores estatutários nas AFs é de cerca de 70% em relação ao número total de servidores fazendários. Desses, cerca de 30% deverão se aposentar nos próximos três anos. Além disso, na maioria dos estados, inexistem carreiras específicas para o Tesouro e tampouco para as áreas administrativas das AFs, acarretando desvios de função e frequentes conflitos salariais.

A área de gestão de pessoas nas AFs estaduais parece não ser valorizada na estrutura interna dos órgãos. Segundo pesquisa realizada pelo GDFAZ, em 2013, 50% das Secretarias Fazendárias estruturaram sua área de gestão de pessoas desenvolvendo apenas atividades operacionais, sem participar das decisões estratégicas do órgão. Na mesma pesquisa, apenas 19% reconheceram a área como estratégica e participante das decisões tomadas pela Instituição. Somente 12% afirmaram que a área de gestão de pessoas está posicionada no 2º escalão da instituição e 64% das Secretarias posicionam a área no 3º e 4º escalões.

Essa fragilidade no empoderamento da área de gestão de pessoas limita as ações de desenvolvimento dos recursos humanos das AFs. Prova disso é que menos da metade das secretarias estaduais da fazenda possuem projetos de gestão por competência, planos de capacitação e avaliação sistemática de desempenho.

A pressão pela democratização, pela transparência e pelo aprimoramento dos serviços e dos atos das Administrações Públicas requer do corpo funcional das instituições novas competências para o alcance dos objetivos organizacionais e, por consequência, das demandas da sociedade.

A gestão por competências é considerada modelo eficiente de auxílio à gestão pública. As competências servem de parâmetro para o planejamento da força de trabalho, para a definição da política remuneratória, de capacitação e mobilidade.

Com relação ao desenvolvimento dos servidores, levantamento realizado pelo GDFAZ aponta que o gasto com capacitação e treinamento representa em média apenas 0,18% dos custos totais das AFs e que o percentual médio de servidores fazendários capacitados nos estados alcançou pouco mais de 50%.²⁰ O índice de vagas ofertadas e utilizadas nas áreas comportamental e gerencial ainda é baixo se se considerar a importância desses temas para a melhoria do desempenho das AFs²¹. *Benchmarkings* internacionais sugerem que o tempo gasto com aprendizado por servidor deve ser em torno de 40 horas por ano.

20. Algumas AFs tem implantado o modelo de Educação à Distância (EAD) como metodologia de formação profissional de seus servidores gerando economias com capacitação e treinamento. O relatório de encerramento do PROFISCO MG (Project Completion Report – PCR) destacou que entre 2010 e 2012 o Estado economizou cerca de US\$ 1,1 milhão com a utilização do EAD.

21. Apenas 4 estados implementaram as trilhas de capacitação elaboradas pelo GDFAZ/COGEF como parâmetro para os programas de capacitação e desenvolvimento das fazendas estaduais.

Para enfrentar os desafios da área de gestão de pessoas, são sugeridas as seguintes diretrizes:

- I) **Estratégia.** Sensibilizar os gestores públicos, com o apoio do GDFAZ, para que a área de gestão de pessoas seja reconhecida como estratégica no desempenho das AFs. Estimular a participação ativa da área de gestão de pessoas no processo de elaboração do planejamento estratégico das AFs como forma de consolidar a elevação da área na estrutura organizacional dos fiscos.
- II) **Sustentabilidade.** Planejar a quantidade e o perfil dos servidores a serem contratados e aprimorar os mecanismos de controle de gasto com pessoal, tendo em vista o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- III) **Desempenho.** Alinhar a gestão dos servidores aos resultados esperados das AFs, por meio da integração das ferramentas de avaliação de desempenho e de gestão por resultados. Aumentar os investimentos em capacitação. Incentivar a produção de conhecimento.
- IV) **Meritocracia.** Aumentar o grau de profissionalização da administração fazendária, privilegiando o mérito no acesso a cargos comissionados de direção e assessoramento, por meio de processos seletivos transparentes, impessoais e ajustados aos respectivos perfis e atribuições. Diminuir o tempo de realização entre os concursos públicos e criar carreiras estratégicas nas AFs.

Referências

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID). COMISSÃO DE GESTÃO FAZENDÁRIA (COGEF). *Avaliação Intermediária do PROFISCO*. 2014.

CASTELLS, Manuel. *Redes de indignação e esperança: movimentos sociais na era da internet*. 2013.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS (CIAT); IMF REGIONAL OFFICE FOR TECHNICAL ASSISTANCE, PANAMA AND THE DOMINICAN REPUBLIC (CAPTAC-DR); THE INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK (2012), *State of Tax Administration in Latin America: 2006- 2010*. 2012.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OECD). *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. 2013.

AGÊNCIA DOS ESTADOS UNIDOS PARA O DESENVOLVIMENTO INTERNACIONAL (USAID). *Detailed Guidelines for improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*. 2013

Autores

Ana Lucia Dezolt

Especialista Sênior em Gestão Fiscal e Municipal. Trabalha no BID no Brasil desde 1994 e é atualmente responsável pela supervisão de projetos de modernização da gestão fiscal em estados brasileiros. Realiza a interlocução setorial com o Governo Brasileiro sobre o tema de Compras Públicas. É membro do grupo de análise de temas sobre APPDs e do grupo de reengenharia de processos do Banco. Áreas de trabalho: APPDs; gestão de compras; revitalização de áreas históricas; descentralização e capacidade Institucional; administração tributária e finanças públicas; desenvolvimento de pessoas e gestão do conhecimento. Trabalhos publicados em finanças públicas e gestão por resultados. Foi Professora de Relações Econômicas Internacionais no Instituto Rio Branco/Ministério das Relações Exteriores e consultora para a Série de Política Fiscal da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL), realizada em conjunto com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) (1989/1994). É Economista graduada pela Universidade de Brasília (UnB), pós-graduada em psicologia pela Universidade do Centro de Estudos Universitários de Brasília (UNICEUB), mestrado em economia incompleto pela UnB, e especialização em avaliação e gestão de projetos (BID).

Andrea Lemgruber

Bacharel e mestre em economia pela Universidade de Brasília; mestre em administração pública pela Universidade de Harvard (Kennedy School of Government). Possui certificação em tributação pela Harvard Law School. É auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil desde 1992; ex-Coordenadora-Geral de Política Tributária. Atualmente em licença oficial, trabalha no Fundo Monetário Internacional como Assessora do Instituto de Desenvolvimento de Capacidades; possui mais de 10 anos de experiência em trabalhos de assistência técnica e treinamento em assuntos fiscais a países em desenvolvimento.

Antonia Torquato de Oliveira Mourão

Graduada em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Doutoranda em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Del. Museo Argentina (UNSA), em Buenos Aires. Mestranda em Políticas Públicas e Sociedade – Universidade Estadual do Ceará (UECE), MBA em Administração de empresas, Pós graduada em Gestão

Pública e Gerência Estratégica, em Processo Administrativo e Direito Tributário. Exerce o Cargo de Auditor do Tesouro Estadual na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, ocupando as mais diversas funções na referida Instituição, sendo os mais recentes: Conselheira do Contencioso Administrativo Tributário (01/01/2000 a 31/12/2003); Assessora Jurídica (2003 a 2007); Coordenadora de Tributação (2007 a 2010); Presidente do Contencioso Administrativo Tributário (01/06/2010 a 25/05/2016). Atualmente exercendo a função de Coordenadora da Assessoria Jurídica da SEFAZ/CE. Participou de diversos Grupos de Trabalho junto a COTEP e coordenou junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) o Conselho dos Contenciosos dos Estados (CCONT).

Augusto de Oliveira Monteiro

Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Salvador. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Faculdade de Direito da Bahia. Mestre em Economia e Doutor em Administração Pública pela Universidade Federal da Bahia, em programa conjunto com a Boston University. Integra o quadro funcional da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, onde exerceu as funções de Diretor de Arrecadação Tributária, Coordenador Geral de Modernização e Planejamento Estratégico, Superintendente de Administração Financeira e Assessor Técnico do Secretário da Fazenda. Desde 2005, exerce a função de Representante do Estado da Bahia no Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (GEFIN), órgão de assessoramento técnico-financeiro do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda (COMSEFAZ). Presidente do GEFIN desde 2015. É também Professor Titular dos Programas de Mestrado em Direito e em Administração da Universidade Salvador, com atuação nas áreas de Administração Pública, Gestão e Política Fiscal e Gestão Estratégica.

Caio Marini

Diretor do Instituto Publix e professor associado da Fundação Dom Cabral. É consultor junto a organismos internacionais (BID, Banco Mundial, PNUD) na área de governança pública. Ocupou diversos cargos no Governo Federal dentre eles o de Diretor do SERPRO/Ministério da Fazenda e da Secretaria da Reforma do Estado (MARE). Foi agraciado com o Prêmio Mérito CONSAD/2016.

Carlos Lago

Trabalhando no BID há 14 anos. Desde 2010 é responsável pela previsão e contratação de serviços e bens nas operações de empréstimo em curso no Brasil, desempenhando-se ainda como interlocutor junto às autoridades nacionais para o tema, responsável pela coordenação e análise dos sistemas nacionais de compras nos três níveis de Governo. É membro do Grupo de e-procurement dos Bancos Multilaterais e do Grupo APPD do Escritório do BID no Brasil. Anteriormente, foi coordenador de Aquisições para a Região Andina. É graduado em economia pela Universidade Mayor da República Uruguai, com mestrado em Administração de Empresas pela Universidade Católica Andrés Bello (Caracas, Venezuela), e em e-comércio, pela Universidade Carlos III (Madri, Espanha).

Carlos Pimenta

Administrador público e mestre em gestão pública pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, trabalha no Banco Interamericano de Desenvolvimento, em Washington, desde 2001, como Especialista Principal Fiscal e Municipal. Participou de projetos e trabalhos de pesquisa ou consultoria em mais de 20 países da América Latina e do Caribe. De 1996 a 1999 foi Secretário Nacional no Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado e Secretário Executivo do Conselho de Reforma do Estado. No início da década de noventa foi Secretário Executivo do Ministério da Administração Federal e do Trabalho, e Presidente da Escola Nacional de Administração Pública. Suas publicações incluem artigos e livros sobre a Gestão Financeira Pública (www.iadb.org/gestionfinanciera), Reforma do Estado, Avaliação de Políticas Públicas, Gestão por Resultados, entre outros.

Celia Maria Silva Carvalho

Funcionária de carreira da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais. Doutora em Administração Pública e Governo, pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Mestre em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro (FJP/MG) e graduada em Administração. Atualmente está cedida para o governo do Estado de São Paulo e representa a SEFAZ/SP no Escritório do Governo em Brasília colaborando com o Estado nos assuntos tributários e financeiros que o afetam no Congresso Nacional, junto ao Governo Federal e aos Organismos Multilaterais. Coordenadora Executiva do Grupo de Gestores das Finanças

Estaduais (GEFIN) do qual foi presidente entre 2010 e 2014. Em Minas Gerais serviu como Coordenadora do Acordo de Resultados e foi responsável pelo planejamento e relações externas do Tesouro Estadual, por Parceria Público Privada e Auditora de Contas. Na auditoria foi responsável pela elaboração da prestação de contas do Governador. Representou de 2005 a 2014 o Estado de Minas Gerais, no GEFIN. Foi professora do MBA em Administração Pública da UNA e já foi contratada como professora pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), FGV, Escola Nacional de Administração Pública de Angola e Escola de Contas do Tribunal de Contas do Estado ministrando a disciplina Planejamento Governamental e Orçamento público. Professora de Auditoria e Controle Interno da FJP. Atua principalmente nos seguintes temas: Gestão Fiscal e Financeira, Cooperação Intergovernamental, Federalismo, Relações intergovernamentais, Qualidade do Gasto Público, Parceria Público Privada, Planejamento Estratégico e Orçamento Público, Contratualização de Resultados, Controle Interno, Crise e Reforma do Estado, Endividamento Público e Contabilidade.

Cristina Mac Dowell

Trabalha na Representação do BID no Brasil como Especialista Líder fiscal e subnacional. É pesquisadora licenciada do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada do governo brasileiro (IPEA). Anteriormente foi Diretora da Escola de Administração Fazendária (ESAF) do Ministério da Fazenda do Brasil e consultora do Banco Mundial, Organização Internacional do Trabalho (OIT) e Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (UNCDF/PNUD). Suas áreas de especialização incluem descentralização fiscal e finanças subnacionais. Possui Graduação e Mestrado em Economia pela Universidade Federal de Pernambuco, Brasil, e doutorado em Economia pela Universidade de Brasília, Brasil. É autora de diversos artigos técnicos nas áreas de federalismo fiscal, economia do setor público, economia regional e urbana e tem participado como palestrante em cursos, congressos, conferências e demais eventos técnicos nacionais e internacionais.

Ernesto Jeger

Pós graduado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Administração de Empresas pelas Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Economia pela George Washington University (GWU). Trabalha atualmente na Divisão de Gestão Fiscal e Municipal do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), prestando apoio técnico às operações de empréstimos da

linha de Crédito do Programa PROFISCO. Anteriormente trabalhou como Assessor de Governança no Departamento para o Desenvolvimento Internacional do Governo do Reino Unido (DFID) onde foi responsável pela área de gestão de finanças públicas na América Latina. Também trabalhou como consultor da Fundação Instituto de Administração (FIA/USP); da Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo (FESPSP); da Fundação Getúlio Vargas (FGV Consulting) e da Fundação do Desenvolvimento Administrativo (FUNDAP) em diversos projetos de modernização da gestão pública no Brasil e nos países de língua portuguesa na África.

Eudaldo Almeida de Jesus

Bacharel em Administração Pública e Direito. Especialização em Direito Tributário, em Psicologia Organizacional, em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal, em Gerência Estratégica em Tecnologia da Informação. Coordenador Geral do Encontro Nacional dos Coordenadores de Administradores Tributários (ENCAT); Auditor Fiscal do Estado da Bahia com 36 anos de serviço na SEFAZ Bahia; Assessor do Secretário da Fazenda da Bahia; Consultor em Fatura Eletrônica, atuando em cooperação com o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) e FMI em diversos países; Palestrante em temas da Administração Tributária no Brasil e exterior.

Eurico de Santi

Sócio Fundador da SANTI & ESTEVÃO Advogados, Mestre e Doutor pela PUC/SP. Professor da FGV Direito SP. Coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Diretor do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), Premio Jabuti de melhor livro de Direito em 2008 indicado entre os 10 finalistas em 2015. Coordenador do Projeto “Nossa Reforma Tributária” do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP.

Fátima Cartaxo

Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (1975), bacharelado em Letras pela Universidade Católica de Pernambuco (1976), mestrado em Letras pela Universidade Federal de Pernambuco (1981) e é Doutoranda em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Tem mais de 25 anos de experiência em administração pública, nos níveis central e descentralizado, com enfoque em gestão fiscal, administração tributária e processos de modernização e fortalecimento institucional de instituições fazendárias dos três níveis de governo.

Foi Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil por mais de 25 anos (atualmente aposentada), Julgadora Administrativa do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda por mais de 04 anos e Diretora-Geral da Escola de Administração Fazendária (ESAF), durante 07 anos. É Professora aposentada da Universidade Federal de Pernambuco, Consultora Internacional junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento, ao Banco Mundial e ao Fundo Monetário Internacional em matéria de Política e Gestão Fiscal; Relações Fiscais Intergovernamentais; Administração Tributária; Fortalecimento Institucional e Gestão Pública, Especialista Sênior em Gestão Fiscal e Municipal no Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) (2004 a 2014). Atualmente é Diretora Geral Acadêmica da Escola de Direito de Brasília e da Escola de Administração de Brasília, ambas pertencentes ao Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).

Fernando Rezende

Economista, professor na escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), Fundação Getúlio Vargas e Consultor. Ex-Presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) . Autor de vários livros e artigos, destacando-se, entre os mais recentes: A Política e a Economia da Despesa Pública, FGV,2015. O Federalismo Brasileiro em seu Labirinto, FGV, 2013.

Flavio George Rocha

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Especialista em Auditoria e Perícia Contábil e MBA em Contabilidade Pública e Controle Interno. Atualmente é contador da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, atuando como Gerente de Estudos e Normatização Contábil. Atuou como Assessor do Diretor de Contabilidade Geral e Gerente de Contabilidade Centralizada. Membro do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON/STN). Membro do Grupo Assessor da área pública do Conselho Federal de Contabilidade. Professor de ensino superior. Leciona em cursos de graduação, pós-graduação e extensão em ciências contábeis e administração.

José Luiz Marques Barreto

Auditor de Controle Interno do Governo do Distrito Federal. Assessor Especial da Subsecretaria e Contabilidade da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal,

Coordenador do GT Contabilidade (GEFIN/CONFAZ). Conselheiro e Vice Presidente da Câmara de Controle Interno do Conselho Regional de Contabilidade (CRC/DF) gestão 2012/2016. Conselheiro do Fundo de Apoio ao Esporte da Secretaria de Estado de Esporte/DF. Pós-graduado em Auditoria, Perícia e Controladoria (IBEP) e Metodologia do Ensino Superior (UNEB). Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade de Brasília. Professor das seguintes cadeiras: Auditoria, Ética, Contabilidade Geral, Contabilidade Pública I e II e Análise das Demonstrações Financeiras, Estudos de casos de Auditoria Professor da ESAF/ESAD/ENAP/ONE CURSOS/ONIX Capacitação Profissional e diversos cursos preparatórios para concursos. Instrutor no Curso de Capacitação em Contabilidade Aplicado ao Setor Público e Lei de Responsabilidade Fiscal em São Paulo e Fortaleza, promovido pelo Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional.

José Roberto Afonso

Economista e contabilista; doutor em economia do desenvolvimento pela UNICAMP e mestre em economia industrial pela UFRJ; professor do curso de mestrado do IDP, pesquisador do IBRE/FGV e consultor independente, inclusive de organismos multilaterais; ex-superintendente da área fiscal do BNDES e ex-assessor especial do Congresso Nacional.

Juliêta Alida Garcia Verleun

Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade Cândido Mendes. Possui Mestrado (MSc) em Relações Internacionais pela Universidade de Brasília; Mestrado (MPhil) em Economia do Desenvolvimento pela Universidade de Cambridge; MBA em Administração Financeira pelo IBMEC e pós graduação em Propaganda e Marketing pela ESPM. Trabalhou como Oficial de Programa no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) envolvida na coordenação, desenho e apoio à implementação de diversos projetos de modernização institucional no serviço público brasileiro nos órgãos centrais, estaduais e municipais. É Analista de Finanças e Controle tendo trabalhado na Secretaria do Tesouro Nacional e na Assessoria do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda (MF). Foi Chefe de Gabinete da Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE) e da Secretaria de Política Econômica (SPE). Atualmente Subsecretária de Gestão Estratégica na Secretaria Executiva do MF.

Marco Antonio Rocha Lima Guilherme

Graduado em Economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Mestre em Economia pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Gerente de Política Fiscal e da Dívida Pública da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo e coordenador do Grupo Técnico da Dívida Pública do GEFIN/CONFAZ.

Maria Catarina Ribeiro Raulino

Graduada em ciências econômicas pela Fundação Universidade Federal do Piauí, com Especialização em “Controles na Administração Pública” pelo CEUT/PI. Funcionária Pública do Estado do Piauí desde 1987 no Cargo de Analista do Tesouro do Estado da SEFAZ/PI. Assessoramento superior no acompanhamento e controle da dívida pública do Estado do Piauí no período de janeiro/1995 a março/1999. Chefe de Gabinete do Secretário da Fazenda do Estado do Piauí no período de abril/1999 a novembro/2002. Assessora técnica no processo de elaboração, acompanhamento e controle do programa de ajuste fiscal do Estado do Piauí no período de janeiro/1995 a novembro/2002. Coordenadora de análise e avaliação da despesa do Estado no período de março/2002 a abril/2004. Diretora da unidade de gestão financeira na SEFAZ/PI no período de maio/2004 a dezembro/2009 e no período de abril/2010 a setembro/2014. Superintendente da despesa na SEFAZ/PI no período de janeiro/2010 a março/2010. Diretora de acompanhamento da gestão do gasto público da Secretaria de Administração no período de março/2015 a junho/2015. Superintendente de gestão e controle da qualidade de gastos públicos essenciais da Secretaria de Administração e Previdência do Estado do Piauí desde junho/2015.

Maria de Fátima Alves Ferreira

Coordenadora da Coordenadoria de Compras Eletrônicas e de Entidades Descentralizadas, na Secretaria da Fazenda, responsável pela gestão da Bolsa Eletrônica de Compras do Governo do Estado de São Paulo (BEC/SP) e pelo acompanhamento econômico-financeiro das autarquias, fundações e sociedades de economia mista. Formada em administração de empresas, pós-graduada em Controladoria Governamental pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e com especialização em administração pública pela Japan International Cooperation Agency (JICA). Atua na gestão de projetos internacionais financiados pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID e participa de grupos de trabalhos no

âmbito do Governo do Estado de São Paulo voltados para a modernização da área de compras governamentais e regulamentação de licitações sustentáveis. Coordenadora do Grupo de Trabalho “Qualidade do Gasto” no âmbito do Grupo de Gestores Financeiros do Brasil. Possui, ainda, ampla experiência em reorganização administrativa e implantação de novos projetos de governo. Docente na Fundação do Desenvolvimento Administrativo (Fundap), Escola de Governo do Estado de São Paulo, na área de gestão de suprimentos, cursos presenciais e a distância.

Vinicius Pimentel

Possui graduação em Engenharia Elétrica pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (1985), mestrado em Administração pela Fundação Getúlio Vargas - RJ (2010) e em Administração Tributária e Fazenda Pública pelo Instituto de Estudos Fiscais - Espanha (2013). Atualmente é Auditor Fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul. De 2008 a 2016 exerceu as funções de Coordenador Técnico Adjunto do Encontro Nacional de Administradores Tributários Estaduais (ENCAT) e coordenador nacional adjunto do programa da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Exerceu diversos cargos na Secretaria Estadual de Fazenda do Rio Grande do Sul, incluindo os de Supervisor de Sistemas de Informação e de Chefe da Divisão de Tecnologia e Informações Fiscais da Receita Estadual. Autor de livros e artigos publicados no Brasil e no exterior sobre o tema de fatura eletrônica. Membro do Conselho Superior da Receita Estadual do Rio Grande do Sul. Membro e Conselheiro da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Membro do Conselho Superior de Estudos Tributários da Faculdade Brasileira de Tributação.

Wanderlei Pereira das Neves

Bacharel em Ciências Contábeis (UFSC/1987), pós-graduado em Auditoria Governamental (UFSC/1989) e em Contabilidade Prática Avançada a Distância (ESAF-DF/2003), e Mestre em Administração – Gestão Estratégica das Organizações (UDESC/2000). É Auditor Interno do Poder Executivo, atualmente respondendo pelo cargo em comissão de Diretor de Captação de Recursos e da Dívida Pública da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. Atua há 30 anos na administração pública, tendo ocupado diversas funções relevantes na Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina, dentre elas as funções de Diretor de Administração Financeira (1997/1998) e de Diretor de Contabilidade Geral (1995-1997 e de 2003-2010). É o representante titular do Estado no Grupo de Gestores

das Finanças Estaduais (GEFIN). Foi professor das disciplinas de Orçamento Público, de Contabilidade Pública, de Auditoria Pública e de Lei de Responsabilidade Fiscal. É membro da Academia Catarinense de Ciências Contábeis (ACCC) e da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (Abracicon). Recebeu homenagem da Universidade Federal de Santa Catarina como ex-aluno de Destaque do Curso de Ciências Contábeis, nas comemorações dos 38 anos do Centro Sócio Econômico da UFSC (2008). Recebeu do Governo do Estado o Diploma e Medalha do Mérito Funcional Alice Guilhon Gonzaga Petrelli (2010).

APOIO:



Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-62539-47-3

