Artigos Científicos do Sintaf

SINTAF
SINDICATO DOS FAZENDÁRIOS DO CEARÁ

EDIÇÕES
FUNDAÇÃO SINTAF

ISBN: 978-85-66674-04-0
Copyright © 2017 Edições Fundação Sintaf / Sintaf Ceará

Direitos desta edição reservados para:

Fundação Sintaf de Ensino, Pesquisa,
Desenvolvimento Tecnológico e Cultural
Rua Padre Mororó, 952, Centro,
CEP 60015-220 - Fortaleza, CE – Brasil
Telefone: (85) 3223.6644
E-mail: fundacao@fundacaosintaf.org.br
Site: www.fundacaosintaf.org.br

Sindicato dos Fazendários do Ceará
Rua Agapito dos Santos, 300 - Centro
CEP 60010-250 - Fortaleza, CE - Brasil
Telefone: (85) 3281.9044
E-mail: sintaf@sintafce.org.br
Site: www.sintafce.org.br

Os conceitos e opiniões emitidos neste livro são de inteira responsabilidade dos autores, não representando a opinião das entidades organizadoras.

Este E-book foi editado segundo as normas do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 54, de 18 de abril de 1995, e promulgado pelo Decreto nº 6.583, de 29 de setembro de 2008.

1ª Edição – 2017

Diagramação: Edições Fundação Sintaf

A791 Artigos científicos do Sintaf [Recurso eletrônico on-line] / Fundação Sintaf. – 1. ed. – Fortaleza, CE : Edições Fundação Sintaf : Sindicato dos Fazendários do Ceará, 2017.
183 p. : il. ; grafs. , tabs.

Este E-book é uma compilação dos artigos inscritos no 1º Concurso de Artigos Científicos do Sintaf.
Modo de acesso: www.sintafce.org.br.
Inclui referências

1. Fundação Sintaf de Ensino, Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Cultural – Artigos.

CDU: 378.4

Artigos Científicos
do Sintaf

1ª edição

Organizador: Sintaf/CE

Fortaleza-Ceará
Fundação SINTAF
2017

Este E-book é uma compilação dos artigos inscritos no *1º Concurso de Artigos Científicos do Sintaf*. O concurso ccom vigência de agosto a outubro de 2017, contemplou as categorias Fazendário e Estudante, com premiação para os três primeiros lugares de cada categoria.

Sumário

Categoria Fazendário

ANA PAULA E JORGE ARRUDA
Análise das melhorias que o sistema público de escrituração digital (SPED) trouxe para o desenvolvimento da atividade laboral contábil **08**

PAULO ROGÉRIO FAUSTINO MATOS
SÍLVIO CÉSAR OLIVEIRA TORRES
WESCLEY DE FREITAS BARBOSA **26**
A importância dos Postos Fiscais para a arrecadação de ICMS no NE do Brasil

RAIMUNDA ELIANIR CAVALCANTE DE CASTRO
Evolução dos Processos de Arrecadação do ICMS e Controle da Mercadoria em Trânsito no Ceará **43**

Categoria Estudante

ANA VIRGÍNIA
CARLOS HENRIQUE
CLÁUDIO HENRIQUE **56**
Interdito proibitório e o direito de greve: a análise da jurisprudência

CAMILA SILVA DO NASCIMENTO
Nível de divulgação do passivo contingente: um estudo nos bancos listados na BM&FBovespa **69**

CATARINA THAYANNE NASCIMENTO DO HORIZONTE BRASILEIRO
Condições Trabalhistas e a Figura Jurídica do Microempreendedor Individual na Economia Formal do Brasil **86**

ISADORA CARVALHO
JOSÉ CLÁUDIO DA SILVA OLIVEIRA FILHO **97**
A sociedade e o medo do Imposto de Renda Pessoa Física

ISAAC RODRIGUES CUNHA
Tributação indireta, anestesia fiscal e cidadania no Brasil: Atualidade de centenária *Teoria da Ilusão Fiscal* de Amilcare Puviani (1903) **108**

JULIANE ÁLVARES MARTINS
Análise da atuação da Controladoria e de seus Sistemas de Controles Internos em Fundações Públicas **123**

JULIANNA GOMES MANGIA
Os impactos causados na arrecadação do ICMS do Estado do Ceará em virtude da nova sistemática implementada pela emenda constitucional 87/15 **136**

THIAGO HENRIQUE SILVA
Efeitos da medida provisória 609/2013 em uma empresa comercial varejista do segmento de carnes **155**

VANDRÉ VINICIUS DE OLIVEIRA BANDEIRA
O entendimento do Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região acerca da configuração de vínculo empregatício durante o cumprimento da pena **175**

Categoria Fazendário

Análise das melhorias que o sistema público de escrituração digital (SPED) trouxe para o desenvolvimento da atividade laboral contábil

Ana Paula Alves dos Santos
Jorge Alberto de Sabóia Arruda

RESUMO

O SPED é algo inovador e recente para a realidade organizacional e profissional da área contábil, criado em 2007 pelo Governo Federal e teve como finalidade simplificar o cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes. Esta pesquisa possui como objetivo analisar as melhorias que o SPED trouxe para o desenvolvimento da atividade laboral contábil. Para se chegar ao resultado, utilizou-se uma pesquisa descritiva e de campo, com a aplicação de um questionário composto por 20 (vinte) questões a ser respondido por 25 (vinte e cinco) representantes de escritórios de contabilidade filiados ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Ceará (SESCAP) e que fazem parte do programa de qualidade SESCAP (PQS). Do universo pesquisado, a amostra obtida foi de 14 (quatorze) respondentes. De modo geral, os respondentes consideram que o SPED trouxe benefícios para o fisco e para os contribuintes, e demonstram ainda que o projeto impactou de forma positiva na vida dos profissionais e que simplificou o cumprimento das obrigações acessórias.

Palavras-chave: SPED. Fisco. Contribuinte. Obrigações Acessórias.

ABSTRACT

SPED is something new and recent for the organizational and professional reality of the accounting area, created in 2007 by the Federal Government and aimed at simplifying the fulfillment of ancillary obligations by taxpayers. This research aims to analyze the improvements that the SPED has brought to the development of accounting work activity. In order to arrive at the result, a descriptive and field survey was applied, with the application of a questionnaire composed of 20 (twenty) questions to be answered by 25 (twenty-five) representatives of accounting offices affiliated to the Union of Companies (SESCAP) and

which are part of the quality program SESCAP (PQS). Of the universe surveyed, the sample obtained was 14 (fourteen) respondents. Overall, respondents felt that the SPED brought benefits to the tax authorities and taxpayers, and also demonstrated that the project had a positive impact on the lives of professionals and that it simplified compliance with ancillary obligations.

Key words: SPED. Treasury. Taxpayer. Ancillary obligations.

1 INTRODUÇÃO

Uma das mais recentes inovações ocorridas na contabilidade teve início em 2007, através das medidas anunciadas pelo Governo Federal para o Programa de Aceleração do Crescimento 2007-2010 (PAC). O programa tinha como objetivo promover a aceleração do crescimento econômico no país, e um dos projetos era a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que foi criado por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o qual inicialmente era composto por um tripé: Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Os principais objetivos do SPED são: Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; e Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. Diante do exposto, esta pesquisa tem como problema: Quais as melhorias que o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) trouxe para o desenvolvimento da atividade laboral contábil?

O objetivo geral desta pesquisa foi: Analisar as melhorias que o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) trouxe para o desenvolvimento da atividade laboral contábil. Os objetivos específicos foram: i) verificar o processo de desenvolvimento e implantação do SPED; ii) evidenciar as principais mudanças ocorridas na legislação fiscal e os respectivos impactos na contabilidade com a implementação do SPED; iii) identificar as mudanças ocorridas no trabalho dos profissionais de contabilidade em virtude dos avanços tecnológicos dos sistemas de informação contábeis ocasionados pelo SPED.

Torna-se cada vez mais evidente que o impacto causado pelo SPED no dia a dia das empresas faz com que as mesmas busquem profissionais mais capacitados e atualizados, com a finalidade de desenvolverem dentro das organizações as mudanças necessárias para que a entidade esteja sempre de acordo com as exigências do fisco.

2 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

Um importante projeto implementado pelo fisco foi o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED[1]). Esta ferramenta digital foi desenvolvida com o intuito de auxiliar o fisco a ter informações mais rápidas a sua disposição. O SPED é o sistema responsável pelo cumprimento das obrigações acessórias por parte das empresas e é uma ferramenta com informações integradas à disposição das três esferas governamentais, Federal, Estadual e Municipal. A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, já prevendo essa integração, acrescentou o inciso XXII ao art. 37[2] da Constituição Federal. O SPED tem como principais objetivos: "Promover a integração dos fiscos; Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes; e Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários" (SPED, 2017).

O projeto não tem o intuito de apenas melhorar a parte de fiscalização, ou seja, somente atender os interesses do fisco, tem como finalidade também oferecer benefícios às empresas e aos profissionais de contabilidade. Os benefícios do SPED são: Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel; Eliminação do papel; Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas; Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte; Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação); Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias; Rapidez no acesso às informações; Redução de custos administrativos; Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um layout padrão; Melhoria da qualidade da informação; Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes; Redução do "Custo Brasil"; Aperfeiçoamento do combate à sonegação; Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel. (SPED, 2017)

Quanto aos módulos do SPED, como dito anteriormente, o SPED iniciou com apenas três projetos: a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Porém, em 2017, o SPED já está subdividido em 12 módulos: eSocial; e - Financeira; NF-e (Nota Fiscal Eletrônica) ECF (Escrituração Contábil Fiscal); ECD (Escrituração Contábil Digital); NFS-e (Nota Fiscal de Serviços Eletrônica); NFC-e (Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica); MDF-e (Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais); EFD

[1] Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) faz parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010) e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. (SPED, 2017)

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

ICMS IPI (Escrituração Fiscal Digital – ICMS IPI); EFD Contribuições (Escrituração Fiscal Digital – PIS/Pasep e Cofins); EFD-Reinf (Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária), que serão definidos em momento posterior.

No que se refere à nota fiscal eletrônica (NF-E), não foram sempre em formatos digitais, elas foram concebidas inicialmente por meio de papel. Antes da instituição da nota fiscal eletrônica, modelo 55, o CONFAZ estabeleceu a obrigatoriedade da emissão, por parte dos contribuintes, da nota fiscal, modelo NF1 ou NF1A. As notas fiscais modelo 1 (NF1) ou modelo 1-A (NF1-A) foram instituídas pelo Ajuste SINIEF nº 03, de 29 de setembro de 1994, que alterou o Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970, e estes eram os documentos fiscais utilizados pelos contribuintes do IPI e do ICMS, quando da circulação dos produtos, mercadorias ou bens por eles promovidos. Esses documentos eram impressos por gráficas autorizadas pelo fisco e numeradas em ordem crescente, podendo ser utilizadas mediante blocos ou formulários contínuos. As informações sobre o remetente eram previamente impressas pelas gráficas, quando da confecção dos documentos, porém, as informações como: destinatário, descrição dos produtos, quantidade, valores, datas de emissão e saída eram preenchidas pelo emissor da nota fiscal de forma manual ou mecanizada.

A emissão da NF1/NF1A era feita em quatro vias, de acordo com o que determinava o art. 45 do Convênio S/N de 1970. O projeto para implantação da Nota fiscal eletrônica (NF-e) foi desenvolvido, de forma integrada, a partir da assinatura, em agosto de 2005, dos protocolos de cooperação técnica nº 02 e nº 03, pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil (RFB). O projeto faz parte da implantação do SPED, e veio para substituir a nota fiscal em papel por documento eletrônico. (SPED, 2017)

A nota fiscal eletrônica foi instituída pelo Ajuste SINIEF nº 07, de 30 de setembro de 2005. A NF-e veio para substituir as notas fiscais modelo NF1 e NF1A, e desta forma, os contribuintes do ICMS e IPI passam a ser obrigados a sua emissão. A obrigatoriedade de inclusão deste novo modelo de nota fiscal para cada estabelecimento vem acontecendo de forma gradativa, até que todos os contribuintes estejam ajustados às novas regras. Para o fisco, a implantação da nota fiscal eletrônica é relevante em virtude das informações estarem à disposição em tempo real. Um dos pontos positivos do projeto da NF-e, é que não houve mais a necessidade da guarda de pilhas de notas em papel, em virtude das mesmas possuírem uma chave eletrônica, com possibilidade de impressão do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) a qualquer momento.

Ressalta-se que o DANFE não é um documento fiscal e não substitui a nota fiscal eletrônica, pois não possui validade jurídica para tal. Este documento serve apenas para auxiliar o documento eletrônico e é utilizado para acompanhar o trânsito das mercadorias, pois nele contém a chave de acesso da NF-e que permite qualquer interessado, seja o destinatário ou agentes do fisco, a consultar através do portal da NF-e a autenticidade do documento. No caso do contribuinte destinatário não seja emissor da NF-e, o mesmo deverá armazenar o DANFE. (DUARTE, 2009)

O Estado justifica a implantação do projeto da NF-e pela necessidade de investimento público voltado para integração do processo de controle fiscal. Desta forma, não foi apenas pensando na melhoria do contribuinte que foi criada a NF-e. Para o Estado, o projeto contribui para o controle fiscal, tornando mais fácil a identificação da evasão tribu-

tária. Toda e qualquer circulação de mercadorias só pode ocorrer após a emissão da NF-e pelo contribuinte, devidamente autorizada pela SEFAZ, cuja validade é existente em todo o território nacional.

Em relação à **Escrituração Fiscal Digital (EFD) ICMS/IPI**, no âmbito do Estado do Ceará, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF) foi instituída através do Decreto nº 27.710, de 16 de fevereiro de 2005, que no art. 1º assim dispõe: "Fica instituída a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (Dief), a ser prestada por contribuinte inscrito no CGF ainda que não tenha havido movimento econômico". A DIEF era a obrigação que as empresas do regime normal de recolhimento, Empresas de Pequeno Porte (EPP), Microempresa (ME), regime especial e outros, tinham que transmitir mensalmente, ou em alguns casos anualmente. Nesta declaração eram apresentadas informações relativas à apuração do ICMS, de acordo com a Instrução Normativa SEFAZ nº 27, de 28 de julho de 2009[3].

No Estado do Ceará, apenas em 2012 os contribuintes do ICMS inscritos no regime normal de recolhimento deixaram de ser obrigados a DIEF. De acordo com a Instrução Normativa SEFAZ nº 01, de 1º de janeiro de 2012, "**Art. 2º** – Ficam os contribuintes do ICMS relacionados no Anexo Único desta Instrução Normativa dispensados da transmissão dos arquivos da DIEF a partir do período de referência Janeiro de 2012". Já as empresas sob os regimes de recolhimento Empresa de Pequeno Porte (EPP) ou Microempresa (ME), bem como sob os regimes especial, produtor rural e outros, só passaram a ser desobrigadas da DIEF em 2016, através da Instrução Normativa SEFAZ nº 54, de 14 de outubro de 2016.

A EFD ICMS/IPI é uma escrituração de documentos fiscais e outras informações que envolvem a apuração do ICMS e do IPI. Desta forma, percebe-se o interesse nas informações por duas esferas governamentais, a estadual e a federal, através de em uma única obrigação a ser cumprida pelo contribuinte. A instituição do IPI e do ICMS[4] estão definidas na CF/88. A EFD ICMS/IPI foi instituída pelo Ajuste SINIEF n° 02, de 3 de abril de 2009, o mesmo ajuste traz a obrigatoriedade para o cumprimento desta obrigação[5].

[3] Art. 2.º A DIEF é o documento por meio do qual o contribuinte declara, relativamente a cada período de apuração do ICMS:
I - os valores relativos às operações de entrada e de saída de mercadorias e às prestações de serviços de transporte e de comunicação realizadas durante o período, bem como os valores do imposto devido em conformidade com seu regime de pagamento, inclusive os decorrentes de substituição tributária, antecipação, diferencial de alíquotas, importação e outras hipóteses;
II - os créditos e débitos do ICMS lançados em decorrência das operações e prestações realizadas;
III - o saldo credor do ICMS a ser transferido para o período seguinte;
IV - o valor do ICMS a recolher;
V - os documentos fiscais utilizados ou cancelados, inclusive os formulários de segurança utilizados nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFEs, em contingência;
VII - os produtos, mercadorias ou serviços referentes às operações de entrada e saída, por item e classificação fiscal, quando realizadas por: a) usuário do sistema de Processamento Eletrônico de Dados – PED para emissão de documentos fiscais, com impressão em formulários contínuos ou de segurança, exceto o estabelecimento varejista usuário de ECF; b) signatário de Termo de Acordo relativo a Regime Especial de Tributação, a partir de 1.º de janeiro de 2005; c) usuário de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e);
VIII - a relação dos produtos e mercadorias constantes do livro Registro de Inventário.
[4] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados;"
Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).
[5] Cláusula primeira Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para uso pelos contribuintes do Impos-

Diante da cláusula terceira, as administrações tributárias são autônomas para decidirem quais contribuintes são obrigados a EFD e a partir de que momento. No Estado do Ceará a obrigatoriedade foi acontecendo de maneira gradativa, onde inicialmente, em 2012, foram obrigadas as empresas do regime normal de recolhimento do ICMS e no ano de 2016 os contribuintes dos demais regimes de recolhimento, de forma que atualmente, todos os contribuintes do ICMS são obrigados à transmissão da EFD. No Estado do Ceará, o prazo para transmissão da EFD junto ao fisco é até o dia 20 do mês subsequente, conforme disciplina o Decreto n° 31.905, de 18 de março de 2016. A EFD ICMS/IPI é uma obrigação mensal, e vem para substituir algumas das diversas obrigações acessórias referentes ao ICMS e ao IPI, unificando as obrigações em relação a estes impostos, e consequentemente facilitando o cumprimento por parte dos contribuintes.

Quanto à **Escrituração Fiscal Digital (EFD) Contribuições**, abrange as seguintes contribuições de competência da União: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a mais recente Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). De acordo com o portal SPED (2017), a EFD - Contribuições trata-se de um: Arquivo digitalizado, que foi instituído no Sistema Publico de Escrituração Digital – SPED, e deverá ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo

As empresas que fazem parte do regime de apuração cumulativo, que se enquadram nas empresas optantes pelo lucro Presumido, e do regime não cumulativo que são as empresas enquadradas no lucro real, ambas são obrigadas à transmissão da EFD - contribuições, e o período de apuração desta obrigação é até o 10° (décimo) dia útil do segundo mês subseqüente ao de referência da escrituração. (SPED, 2017).

Quanto ao cumprimento da obrigação, a legislação determina que as empresas devem transmitir apenas uma EFD – Contribuições por empresa e não por estabelecimento. Desta forma apenas a matriz deve transmitir a EFD – Contribuições, porém, dentro do layout da EFD é permitido "que sejam informados, através do registro 0140, os diversos estabelecimentos da PJ em que tenham ocorrido operações geradoras de crédito ou auferimento de receitas" (SPED 2017).

A **Escrituração Contábil Digital** (ECD) é um módulo do SPED que veio facilitar o cumprimento das obrigações acessórias através da substituição da escrituração contábil em papel, pela escrituração transmitida em versão digital (SPED, 2017). A ECD foi instituída através da Instrução Normativa RFB n° 787, de 19 de novembro de 2007, com algumas alterações feitas por Instruções Normativas publicadas posteriormente. "Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), de acordo com o disposto nesta Instrução". De acordo com o Art. 2° da Instrução Normativa RFB n° 1420, de 19 de dezembro de 2013, vai compor a

to sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (...) Cláusula terceira A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. § 1º Mediante celebração de Protocolo ICMS, as administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão: I - dispensar a obrigatoriedade de que trata o caput para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos; ou
II - Indicar os contribuintes obrigados à EFD, tornando a utilização facultativa aos demais.

ECD os seguintes livros: "I - livro Diário e seus auxiliares, se houver; II - livro Razão e seus auxiliares, se houver; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos".

A mesma Instrução Normativa define os contribuintes obrigados a entrega da ECD, sendo dividida em 4 (quatro) blocos, onde cada bloco é responsável por um agrupamento de informações, cujo layout para o cumprimento das obrigações acessórias em qualquer um dos módulos do SPED é definido pela RFB. Os blocos contemplados pela ECD são: Bloco 0 (abertura, identificação e referências), Bloco I (lançamentos contábeis), Bloco J (demonstrações contábeis) e Bloco 9 (controle e encerramento do arquivo digital). (SPED, 2017).

A escrituração contábil digital dispensa a impressão dos livros em papel ou ficha e a responsabilidade pelas informações constantes na ECD é exclusivamente do contador. O período de apuração, ou seja, de transmissão da ECD é anual, nos termos do Art. 5° da Instrução Normativa RFB n° 1.420/2013, "A ECD será transmitida anualmente ao Sped até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira a escrituração".

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) era a obrigação anterior a **Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**, e teve sua instituição através da Instrução Normativa SRF n° 127, de 30 de outubro de 1998.

A Instrução Normativa RFB n° 1028[6], de 30 de abril de 2010, revogou a Instrução Normativa SRF nº 127/98. De acordo com o portal do SPED (2017), "A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014, (...) Portanto, a DIPJ está extinta a partir do ano-calendário 2014".

A obrigatoriedade da ECF foi determinada através da Instrução Normativa RFB n° 1422, de 19 de dezembro de 2013, que de acordo com o "Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.". Esta mesma Instrução trouxe algumas exceções com relação à obrigatoriedade da ECF[7], conforme exposto a seguir.

A ECF deve ser transmitida anualmente até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira, e deve ser apresentada apenas uma escrituração centralizada pela matriz de acordo com a Instrução Normativa RFB n° 1633, 04 de maio de 2016. A ECF além de outras informações, contempla os seguintes livros: Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs).

O e-Lalur e e-Lacs são livros de caráter fiscal, onde o Lalur contém informações do

[6]Art. 1º Todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ 2010) de forma centralizada pela matriz.
§ 1º A obrigatoriedade a que se refere este artigo não se aplica:
[7]I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006;
II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas; e
III - às pessoas jurídicas inativas de que trata a Instrução Normativa RFB Nº 990, de 22 de dezembro de 2009.
§ 2º A DIPJ 2010 também deverá ser apresentada pelas pessoas jurídicas extintas, cindidas parcialmente, cindidas totalmente, fusionadas ou incorporadas.
§ 3º A obrigatoriedade de entrega na forma prevista no § 2º não se aplica à incorporadora, nos casos em

lucro real e deve ser preenchido apenas por empresas tributadas pelo imposto de renda optante pelo lucro real, e Lacs é obrigatório o preenchimento por parte de empresas optantes pelo lucro real e presumido. De acordo com o Art. 260 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, "A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos deverá possuir os seguintes livros (...) III - de Apuração do Lucro Real – LALUR"

De acordo com o portal do SPED (2017), a **Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-E)** é "um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em Ambiente Nacional pela RFB, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços".

Para facilitar o cumprimento desta obrigação acessória, o fisco criou o Recibo provisório de serviço (RPS), que deve possuir uma numeração sequencial, e ser convertido em NFS-e no prazo estipulado pela legislação tributaria municipal. Este documento serve principalmente para aqueles prestadores que não dispõe de conectividade em tempo real com a secretaria de seu município, podendo gerar os documentos e enviá-los, em lotes, para processamento e geração das respectivas NFS-e. Na NFS-e é onde existe o destaque do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza (ISS), que é de competência dos municípios de acordo com a CF/88, "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. "

O **conhecimento de transporte eletrônico** (CT-E) foi instituído através do Ajuste SINIEF nº 09, de 25 de outubro de 2007, com alterações posteriores, sendo a última através do Ajuste SINIEF nº 10, de 08 de julho de 2016[8]. De acordo com o portal do SPED (2017), o CT-e pode ser entendido como um documento de existência apenas digital, onde o mesmo é emitido e armazenado eletronicamente, sendo um documento de prestação de serviços de transporte, onde a validade jurídica assim como os demais é garantida pela assinatura digital, através do certificado digital.

O CT-e é desenvolvido de forma integrada pelas Secretarias de Fazenda dos Estados e Receita Federal do Brasil, sendo uma obrigação de caráter estadual e federal. Mais uma vez o SPED simplifica as obrigações, permitindo que o contribuinte possa cumpri-las de forma unificada para mais de uma esfera governamental.

De acordo com o portal do SPED (2017), o **Manifesto Eletrônico de Documentos Fis-**

que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.

§ 2º A obrigatoriedade a que se refere este artigo não se aplica:

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1524, de 08 de dezembro de 2014)

III - às pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário, as quais deverão cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1659, de 13 de setembro de 2016)) Instrução Normativa RFB n° 1422, de 19 de dezembro de 2013).

[8] Onde a cláusula primeira assim dispõe:

Fica instituído o Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, que poderá ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Trans-

cais (MDF-e) é definido como um documento de existência apenas digital, onde o mesmo é emitido e armazenado eletronicamente. Este documento é utilizado para vincular os documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada, onde a validade jurídica é garantida pelo certificado digital do emitente e autorização de uso pelo Ambiente Autorizador. O MDF-e foi instituído através do Ajuste SINIEF nº 21, de 10 de dezembro de 2010. Este projeto foi instituído com o objetivo de implantar um modelo nacional de manifesto, que facilite a vinculação dos documentos ficais transportados na unidade de carga utilizada, por parte dos contribuintes, permitindo que o fisco acompanhe em tempo real as operações realizadas, possibilitando uma maior agilidade nas fiscalizações.

De acordo com o portal do SPED (2017), o **Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)** é um "Sistema de escrituração digital das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas, é um projeto do Governo Federal que vai unificar a prestação de informações pelo empregador em relação aos seus trabalhadores". (SPED, 2017).

O eSocial foi instituído através do Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014. "Art. 1º Fica instituído o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial". O eSocial é um projeto que veio para facilitar o cumprimento das obrigações acessórias previdenciárias e trabalhistas. Assim como os demais projetos do SPED, o eSocial foi criado com o objetivo de simplificar o cumprimento das obrigações por parte do contribuinte, além de atender os interesses da fiscalização.

De acordo com o portal do SPED (2017), a **eFinanceira** é definida como "um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras". A eFinanceira foi instituída através da Instrução Normativa RFB nº 1571, de 02 de julho de 2015, nos seguintes termos, "Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)". Esta mesma Instrução Normativa[9], define através do art. 4º as empresas obrigadas à transmissão da eFinanceira:

A eFinanceira teve obrigatoriedade a partir de 1º de dezembro de 2015, e a mesma deve ser transmitida semestralmente, nos prazos definidos no art. 10 da Instrução Normativa retromencionada, "I - até o último dia útil do mês de fevereiro, contendo as informações relativas ao segundo semestre do ano anterior; e II - até o último dia útil do mês de agosto, contendo as informações relativas ao primeiro semestre do ano em curso". Este é prazo limite para entrega da escrituração, porém, caso o contribuinte opte, pode transmitir as informações a medida que for sendo encerrado o fechamento mensal.

O portal SPED (2017) define a **Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e)** como um documento de existência apenas digital, onde o mesmo é emitido e armazenado eletronicamente com o intuito de documentar as operações comerciais de venda a consumi-

porte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição aos seguintes documentos:
I - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
II - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
III - Conhecimento Aéreo, modelo 10;
IV - Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
V - Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7

[9] I - as pessoas jurídicas:
a) autorizadas a estruturar e comercializar planos de benefícios de previdência complementar;

dor final, pessoa física ou jurídica, não contribuintes do ICMS.

A NFC-e foi instituída através do Ajuste SINIEF nº 19, de 09 de dezembro de 2016. Este é um dos projetos mais recentes instituídos pelo SPED, e é mais um avanço tecnológico, pois anteriormente, a maioria das empresas utilizava o cupom fiscal emitido por equipamento emissor de cupom fiscal (ECF). Com a implantação da NFC-e, as vendas a consumidor final são realizadas de forma eletrônica. Para o contribuinte, destaca-se como benefício a redução dos custos com papeis. Já para o fisco, o projeto trás como beneficio um maior controle fiscal, pois as informações estão disponíveis em tempo real.

Segundo o portal SPED (2017), a **EFD-REINF** (Escrituração Fiscal Digital Das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária) "está sendo construída em complemento ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial)". A EFD-Reinf foi instituída através da Instrução Normativa RFB nº 1701, de 14 de março de 2017. "Art. 1º Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf)". Este é o mais novo projeto do SPED.

De acordo como o portal, a EFD-Reinf é a obrigação acessória onde são informadas todas as "retenções do contribuinte sem relação com o trabalho, bem como as informações sobre a receita bruta para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas". Esta nova obrigação também substituiu informações que anteriormente eram transmitidas através de outras obrigações acessórias. Um exemplo é a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que anteriormente era informada através da EFD-Contribuições.

3 MÉTODOS

Esta pesquisa busca analisar as melhorias que o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) trouxe para o desenvolvimento da atividade laboral dos profissionais que trabalham em escritórios de contabilidade na cidade de Fortaleza-CE. Como hipótese de pesquisa, considera-se que o SPED trouxe melhorias não só para os controles do fisco, mas também para a atividade laboral dos profissionais de contabilidade. Para chegar ao resultado final se fez necessário usar diferentes instrumentos de coletas de dados. Este trabalho utilizou-se da pesquisa quantitativa e qualitativa.

Em relação aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, que de acordo com Gil (2002) as pesquisas que se enquadram como descritivas tem como objetivo principal a descrição da população em estudo. São vários os estudos que podem se classificados como descritivos. As técnicas padrões para coleta de dados têm como característica a utilização de questionário e a observação sistemática. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa se enquadra como documental e pesquisa de campo.

Esta pesquisa foi elaborada com a utilização de livros e uso da legislação brasileira, porém a maior base de pesquisa foi a legislação.

Para o desenvolvimento da coleta de dados, foi aplicado um questionário composto

b) autorizadas a instituir e administrar Fundos de Aposentadoria Programada Individual (Fapi); ou
c) que tenham como atividade principal ou acessória a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, incluídas as operações de consórcio, em moeda nacional ou estrangeira, ou a custódia de valor de propriedade de terceiros; e
II - as sociedades seguradoras autorizadas a estruturar e comercializar planos de seguros de pessoas.

por 20 questões junto a representantes de escritórios de contabilidade sediados em Fortaleza-CE, inscritos no Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Ceará (SESCAP), e que fazem parte do programa de qualidade SESCAP (PQS). Nesse caso, cada escritório participante da pesquisa elegeu um profissional de contabilidade que detém os maiores conhecimentos e interação com os módulos do SPED, de modo que as respostas reflitam a opinião da equipe de profissionais, e consequentemente a percepção do escritório pesquisado.

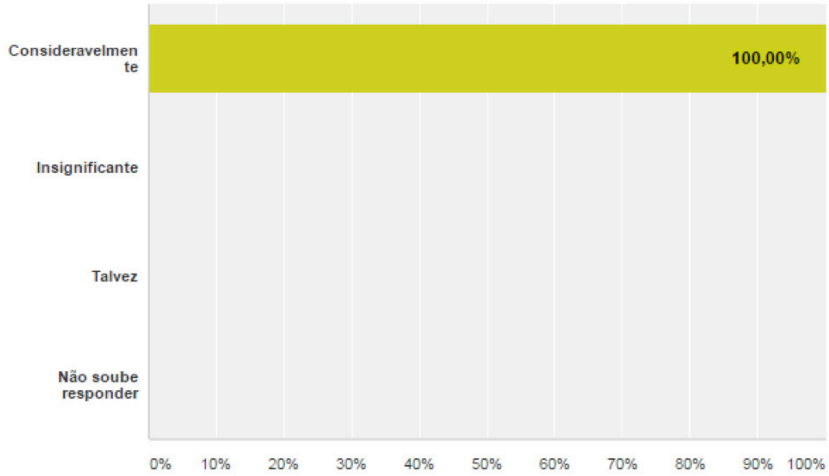
O PQS é um Programa de Qualidade SESCAP, e tem o propósito de desenvolver nas empresas de serviços uma cultura de gestão empresarial, utilizando as melhores práticas de governança corporativa, colaborando com as organizações participantes para aumentar a satisfação de seus clientes, incentivando-as ao atendimento de suas necessidades e expectativas. (SESCAP, 2017).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para o levantamento dos dados foi definido como universo de pesquisa 25 (vinte e cinco) escritórios de contabilidade inscritos no SESCAP e que fazem parte do PQS. Foi aplicado um questionário composto de 20 questões objetivas, e dentre o universo de pesquisa, 14 (quatorze) responderam por intermédio de seus representantes. Sua representatividade junto ao universo pesquisado é de 56%. Dentre os 14 representantes dos escritórios, 8 são mulheres correspondendo a 57,14% da amostra, e 6 são homens com uma representatividade de 42,86%. A maioria dos respondentes está na faixa de 20 a 29 anos de idade, representando 42,86% do total, ou seja 6 pessoas, seguido da faixa de 30 a 39 anos, composta por 5 respondentes, 35,71%, e a menor representatividade da amostra tem mais de 50 anos, apenas 3 dos respondentes, representando 21,43%.

A maioria dos respondentes não possui registro junto ao CRC-CE, representando 61,14% do total, enquanto os que possuem registro correspondem a 38,46%. Isso demonstra que muitas vezes os profissionais responsáveis por determinadas funções nos escritórios, mesmo sendo contabilistas, não possuem registro no conselho de classe. O gráfico 1 demonstra a opinião dos respondentes quanto às mudanças nas atividades cotidianas causadas pelo SPED.

GRÁFICO 1– Mudanças que o SPED Trouxe nas atividades cotidianas

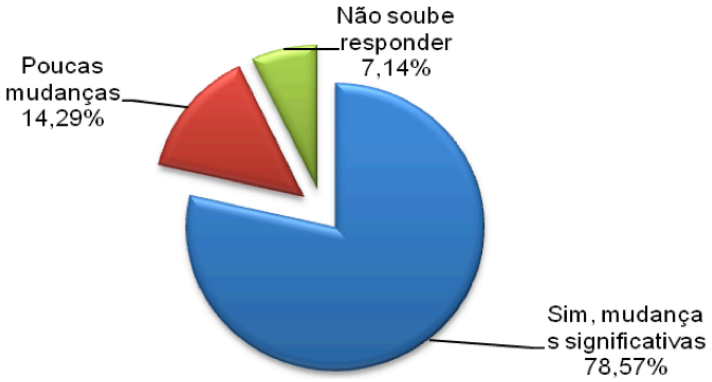


FONTE: Dados da pesquisa (2017)

As respostas quanto às mudanças que o SPED trouxe para as atividades cotidianas foi predominantemente a mesma. 100% dos respondentes julgam que houve mudanças consideráveis nas atividades desenvolvidas no cotidiano dos profissionais com a implantação do SPED.

O gráfico 2 apresenta a opinião dos entrevistados quanto ao questionamento se com a implantação do SPED foram necessárias mudanças ou adaptações dentro da empresa em que trabalha.

GRÁFICO 2 – Necessidade de Mudanças ou Adaptações Dentro da Empresa em que Trabalha com Implantação do SPED



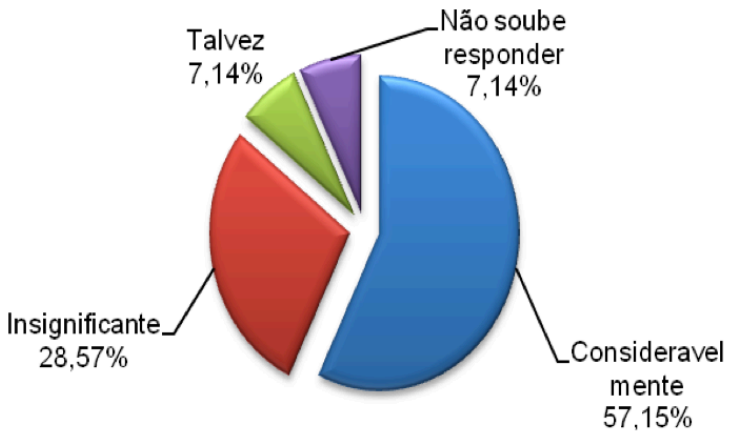
FONTE: Dados da pesquisa (2017)

A maioria, representada por 11 pessoas, 78,57% do total, considera que houve necessidade de mudanças significativas dentro da empresa em que trabalha devido à implantação do SPED, enquanto que 2 respondentes, 14,29%, consideram que foram necessárias poucas mudanças dentro da empresa. Apenas um representante, 7,14%, não soube respon-

der o questionamento.

O gráfico 3 demonstra a opinião dos respondentes quando questionado se o SPED trouxe redução de custo para as empresas.

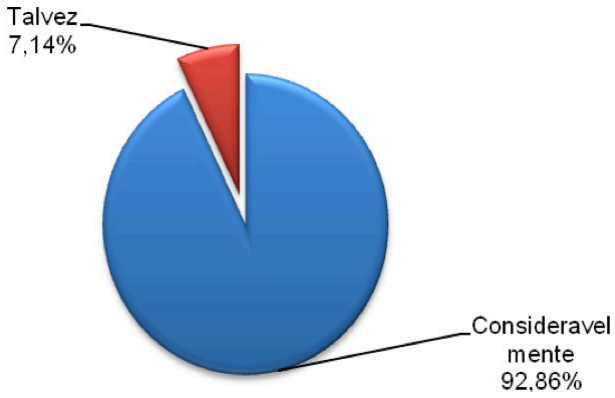
GRÁFICO 3 – Redução de custos para as empresas com a implantação do SPED



FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Como demonstrado no gráfico 2, 3 dos entrevistados, 57,15%, responderam que o SPED trouxe redução de custo considerável para as empresas, enquanto que 4 respondentes, 28,57%, consideram que a redução foi insignificante. Já os que responderam que talvez ou não souberam representam juntos 14,29% do total, ou seja, um respondente para cada situação. Já o gráfico 4 demonstra-se a opinião dos respondentes com relação às informações estarem à disposição do fisco em tempo real e se essas informações trouxeram impactos para as organizações.

GRÁFICO 4 – Impactos nas organizações devido às informações estarem à disposição do fisco em tempo real



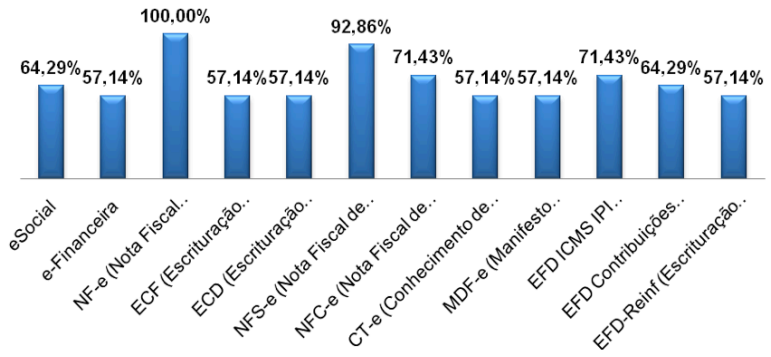
FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Com a implantação do SPED as informações estão bem mais rápidas e a disposição do fisco em tempo real, e na opinião da maioria, 92,86%, 13 dos respondentes, consideram que esta implantação trouxe impactos consideráveis para as organizações. Já uma pessoa,

7,14%, entende que talvez esta implantação possa ter trazido impactos para as organizações.

O gráfico 5 busca demonstrar qual o nível de conhecimento que os respondentes têm em relação aos subgrupos do SPED.

GRÁFICO 5 – Nível de conhecimento sobre os doze subgrupos do SPED



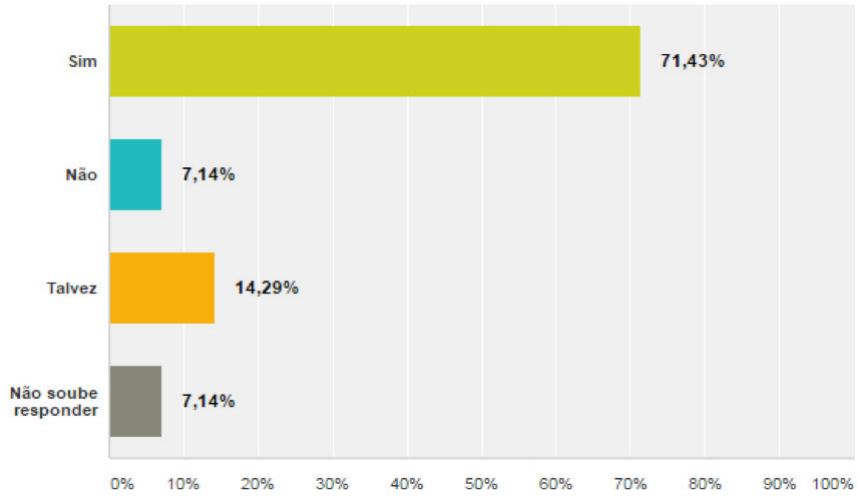
FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Procurou-se conhecer se os respondentes: não conheciam, conheciam porém não fazia parte dos trabalhos desenvolvidos ou se conheciam muito bem por fazer parte das suas atividades cotidianas. Com relação ao eSocial, 64,29% conhecem a obrigação, porém não faz parte de suas atividades. Já em relação à eFinanceira, 57,14% conhecem o subgrupo mas também não faz parte de suas atividades desenvolvidas.

O módulo NF-e é conhecido muito bem por 100% dos respondentes, e o subgrupo faz parte de suas atividades cotidianas e nos módulos ECF e ECD são conhecidos por 57,14% dos representantes dos escritórios, e os mesmos afirmam que tais obrigações não fazem parte de suas atividades. Dos respondentes, 92,86%, 13 no total, dizem conhecer muito bem o subgrupo NFS-e por fazer parte de suas atividades. Em relação à NFC-e, 71,43% conhecem o subgrupo mas o mesmo não faz parte de suas atividades desenvolvidas.

As obrigações pertinentes ao CT-e e ao MDF-e são conhecidas por 57,14% dos respondentes, mas ambos os módulos não fazem parte de suas atividades cotidianas. Da amostra dos respondentes, 71,43% e 64,29%, respectivamente, conhecem muito bem os módulos EFD ICMS/IPI e EFD Contribuições, e esse conhecimento se deve em virtude dessas escriturações fazerem parte de suas atividades cotidianas. Por último, 57,14% do total responderam desconhecer a EFD- Reinf. Já o gráfico 6 demonstra a opinião dos pesquisados quanto ao questionamento se a implantação do SPED facilitou o trabalho dos profissionais.

GRÁFICO 6 – Facilidade no desenvolvimento dos trabalhos depois da implantação do SPED

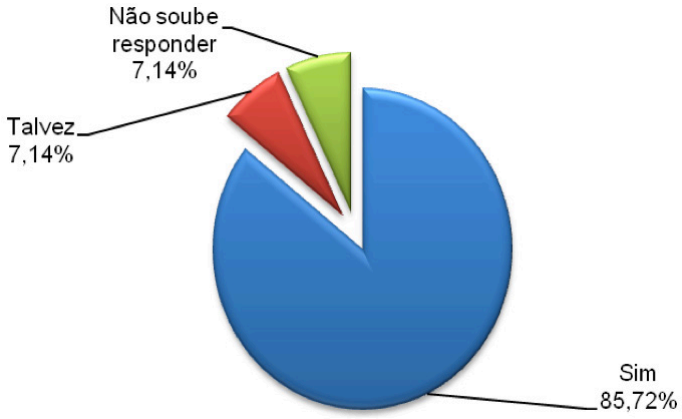


FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Na visão de 10 dos respondentes, 71,43% da amostra, a implantação do SPED facilitou os trabalhos desenvolvidos. 14,29% consideram que talvez a implantação do SPED tenha facilitado os trabalhos desenvolvidos, enquanto que um não soube responder ao questionamento.

No gráfico 7 é demonstrada a opinião dos respondentes em relação à contribuição do SPED na simplificação do cumprimento das obrigações acessórias.

GRÁFICO 7 – Facilidade no cumprimento das obrigações acessórias depois da implantação do SPED

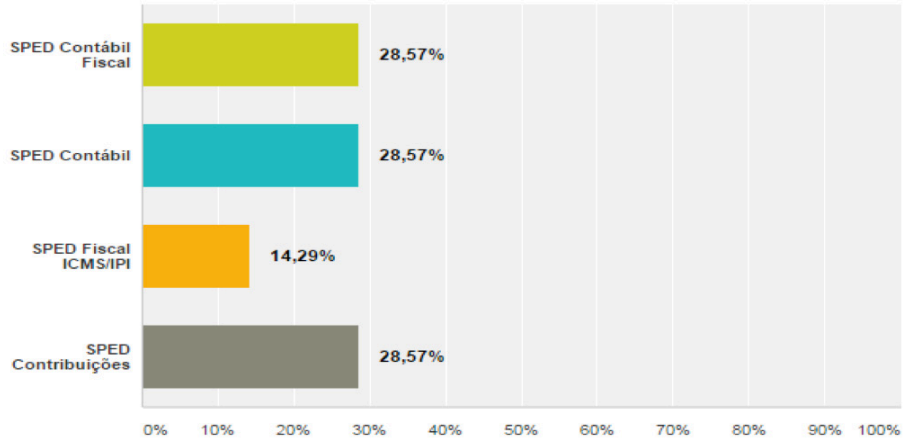


FONTE: Dados da pesquisa (2017)

Questionados se com a implantação do SPED houve uma simplificação no cumprimento das obrigações acessórias, a maioria, 12 dos respondentes, representando 85,72% do total, afirmam que o SPED simplificou o cumprimento das obrigações acessórias. Um entende que talvez houve simplificação e outro não soube responder.

A seguir, através do gráfico 8, busca-se demonstrar as respostas ao questionamento de qual dos projetos do SPED é o mais complexo quanto a sua validação.

GRÁFICO 8 – O(s) projeto(s) mais complexo(s) quanto a sua validação

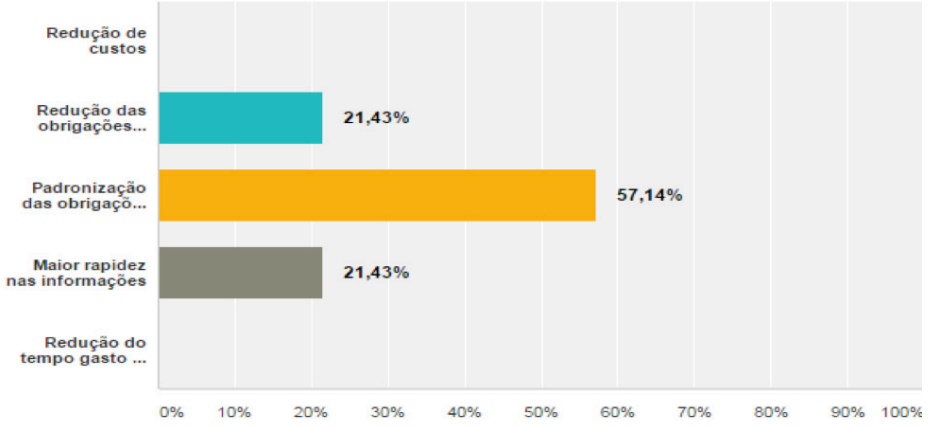


FONTE: Dados da pesquisa (2017)

As respostas quanto a este questionamento foram bem divididas, pois vários projetos foram mencionados como complexos. Os que tiveram maior representatividade nas respostas foram os projetos SPED Contábil Fiscal, SPED Contábil e SPED Contribuições com 28,57% do total cada. Já o SPED Fiscal ICMS/IPI teve uma participação menor, onde apenas 14,29% definem como um projeto complexo quanto a sua validação.

O gráfico 9 demonstra a percepção dos respondentes sobre o benefício mais relevante do SPED.

GRÁFICO 9 – O benefício mais relevante do SPED



FONTE: Dados da pesquisa (2017)

No entendimento de 57,14%, 8 dos respondentes, o benefício mais relevante do SPED é a padronização das obrigações contábeis e fiscais. Já a redução das obrigações

acessórias e a maior rapidez nas informações são consideradas relevantes por 42,86% dos representantes.

5 CONCLUSÃO

Pode-se dizer que os escritórios levaram em consideração, na escolha de seus representantes, aqueles que detinham maiores conhecimentos e interação com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), e conseqüentemente, as respostas refletiriam a opinião da equipe de profissionais que atuam no escritório.

De modo geral, mesmo havendo opiniões divergentes, 50% (cinqüenta por cento) dos respondentes consideram que o SPED não trás benefícios apenas para o fisco ou contribuinte, e sim para ambos, contribuinte e fisco. Apesar de 92,86% julgarem que houve maior exigência de qualificação por parte dos profissionais de contabilidade, todos os respondentes entendem que não precisam conhecimentos avançados em Tecnologia da Informação (TI), e sim conhecimentos razoáveis, bem como todos consideram que o SPED impactou de forma positiva suas vidas, em suas atividades laborais. Ainda de forma positiva, 85,71% (oitenta e cinco vírgula setenta e um por cento) dos respondentes avaliaram que o SPED simplificou o cumprimento das obrigações acessórias, porém, 64,29% (sessenta e quatro vírgula vinte nove por cento) dos profissionais entendem que os prazos para o cumprimento das obrigações acessórias estabelecidos pelo fisco deve ser melhorado, pois consideram que os mesmos são curtos.

O objetivo geral do trabalho foi atingido, assim como o terceiro objetivo específico, pois foi possível identificar as mudanças ocorridas no trabalho dos profissionais de contabilidade em virtude dos avanços tecnológicos dos sistemas de informação contábeis ocasionados pelo SPED. Conclui-se que apesar das adaptações impostas pelo SPED, na percepção dos respondentes o SPED trouxe grandes benefícios para vida profissional e para um melhor desenvolvimento das organizações, sendo este um projeto aceitável pela maioria dos profissionais pesquisados.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.** Disponível em/ www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 31 de fev. 2017:.

_____. **Emenda Constitucional n º 42, de 19 de dezembro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm > Acesso em 26 de fev. 2017.

_____. **Decreto 3.000, de 26 de Março de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em 21 de mai. 2017.

CONFAZ. **Ajuste SINIEF nº 21, de 10 de dezembro de 2010.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2010/aj_021_10> Acesso em 22 de mar. 2017.

_____. **Ajuste SINIEF nº 03, de 29 de setembro de 1994.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/1994/aj_003_94> Acesso em 08 de fev. 2017.

_____. **Ajuste SINIEF nº 22, de 6 de dezembro de 2013.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2013/aj_022_13> Acesso em 05 de mar. 2017.

CEARA. **Nota Fiscal Eletrônica.** Disponível em: <http://nfe.sefaz.ce.gov.br/pages/informacoes/perguntasFrequentesLegislacao.jsf#respostasListagem_1 > Acesso em: 27 de fev. 2017.

_____. **Instrução Normativa SEFAZ nº 54, de 14 de outubro de 2016.** Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/Legislacao_Download/gerados/legislacao_2011.asp > Acesso em: 11 de mar. 2017.

_____. **Decreto n° 31.905, de 18 de março de 2016.** Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=317806 > Acesso em: 11 de mar. 2017.

DUARTE, Roberto Dias. **Big brother fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil.** 3. ed. São Paulo: Ideas@ work, 2009.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UECE, 2002. Apostila.

Nota Fiscal Eletrônica Disponível em: http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/sobreNFe.aspx?tipoConteudo=HaV+iXy7HdM=#mQhuA1Z2dCo= > Acesso em: 28 de abr. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.** Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/> Acesso em: 15 de jan 2017.

SESCAP Disponível em: < http://www.sescapce.org.br/c/programa-de-qualidade > Acesso em: 13 de mai. 2017.

A Importância dos Postos Fiscais Estaduais na Arrecadação de ICMS no Nordeste do Brasil

Paulo Rogério Faustino Matos
Sílvio César Oliveira Torres
Wescley de Freitas Barbosa

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho foi analisar o efeito da extinção dos postos fiscais na arrecadação de ICMS no Estado do Rio Grande do Norte situado na região Nordeste do Brasil. Torna-se relevante a sua identificação visto que substancia a tomada de decisão no tocante a estratégia de arrecadação para fazer frente às despesas das atividades governamentais. A política de extinção dos postos fiscais no Rio Grande do Norte possibilitou a mensuração da sua importância do ponto de vista da arrecadação de ICMS, utilizando o método de diferenças em diferenças tendo como grupo de controle os demais Estados da Região Nordeste. Os dados são de natureza secundária provenientes do Sistema Gerenciador de Séries Temporais (SGS) do Banco Central do Brasil e do IPEADATA. Os resultados encontrados sinalizam que a medida de extinguir os postos fiscais estaduais custou ao RN uma redução real na arrecadação de ICMS e que a perda se agravou com o passar do tempo.

Palavras-chave: Posto fiscal; ICMS; Dupla diferença.

ABSTRACT

The main objective of this work was to analyze the effect of the extinction of the frontier fiscal position in the collection of ICMS in the State of Rio Grande do Norte situated in the Northeast region of Brazil. Its identification becomes relevant since it substantiates the decision-making regarding the collection strategy to meet the expenses of the governmental activities. The policy of extinguishing frontier fiscal posts in Rio Grande do Norte made it possible to measure their importance from the point of view of ICMS tax collection, using the differences in differences method with the other states in the Northeast Region as a control group. The data are secondary in nature from the Time Series Management System

(SGS) of the Central Bank of Brazil and IPEADATA. The results show that the measure of extinguishing the state fiscal posts cost the RN a real reduction in ICMS tax collection and that the loss worsened over time.

Keywords: Tax office; ICMS; Double difference.

1 INTRODUÇÃO

Da arrecadação dos tributos de competência estadual, o ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é o tributo mais significativo para os cofres do governo (BRAZ, 2001).

A administração fazendária dos estados brasileiros, para fazer face às suas necessidades de investimento, vem estudando alternativas para aumentar a arrecadação de tributos. Nesta linha, esforços estão sendo concentrados para coibir a evasão de receita e divulgar junto a comunidade empresarial a função social do imposto, sua relevância no contexto administrativo, seus reflexos na construção do Estado e na qualidade de vida de seus habitantes. As diferentes SEF's (Secretarias Estaduais de Fazenda), órgãos responsáveis pela administração fazendária estadual, encontram-se hoje em diferentes estágios nesta busca de alternativas de melhoria de suas gestões administrativo-tributárias (BRAZ, 2001).

Alguns Estados do Brasil não utilizam para arrecadação do ICMS, em suas estruturas organizacionais, a Fiscalização de Mercadorias em Trânsito ou não possuem barreiras alfandegárias, a exemplo de São Paulo e Minas Gerais, mas como o ICMS é um imposto sobre o consumo e estes Estados são basicamente produtores, essa privilegiada situação econômica os credencia a não fiscalizar o consumo de produtos em seu território oriundos de outras unidades subnacionais, porém já existem Estados que mesmo com características econômicas e regionais diferentes daqueles a Administração Fazendária optou por não ter em sua estrutura a Fiscalização da Mercadoria em Trânsito, exemplo mais recente é o Estado do Rio Grande do Norte.

O Rio Grande do Norte foi o primeiro Estado do Nordeste a extinguir os postos fiscais iniciando o processo em janeiro de 2011, com unidades de menor fluxo de mercadorias, Jardim Piranhas, Ipueira, Carnaúba, dos Dantas e Jessi Moreno; ao longo de 2011 e 2012, foram extintos os postos fiscais da sede dos correios, do Aeroporto Internacional Augusto Severo, Baraúna, Passa e Fica, Junco do Seridó e Patú. E finalmente em 30 de novembro de 2012 foram desativados os postos Caraú, Mossoró, Serra Negra e Baixio encerrando assim as atividades de todos os postos fiscais do Estado (COSTA, 2012).

A extinção dos postos fiscais estaduais no RN possibilita identificar o seu efeito no nível de arrecadação e assim colaborar com dados para o debate entre as diferentes correntes de pensamentos, pois há tempos existem pensadores a favor da extinção de barreiras alfandegárias dentro da mesma federação, e os defensores da necessidade das referidas alfândegas das instâncias subnacionais para a fiscalização e controle das ativi-

dades comerciais e imprescindíveis para a arrecadação. A avaliação terá como foco o comportamento da arrecadação de ICMS.

Desta forma, o objetivo principal é aferir a importância dos postos fiscais na arrecadação de ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, pertencente a região Nordeste do Brasil, que os retirou definitivamente de sua estrutura organizacional na fiscalização de mercadoria em trânsito no mês de dezembro de 2012. Torna-se relevante a sua identificação visto que substancia a tomada de decisão no tocante a estratégia de arrecadação para fazer frente às despesas das atividades governamentais.

Em vista deste contraponto, base da justificativa deste trabalho o estudo do comportamento da arrecadação entre Estados de características econômicas semelhantes onde um adota em sua estrutura organizacional a Fiscalização da Mercadoria em Trânsito e outro a aboliu demonstrara, por meio da metodologia de avaliação de políticas públicas, o efeito da prática fiscalizadora.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Marco Regulatório

A Constituição Federal de 1988 define que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem os seguintes tributos:

1- Taxas de Contribuição de Melhoria (art. 145, incisos II e III);

2- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos a ele relativos-ITCD (art. 155, inciso I);

3- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS (art. 155, inciso II);

4- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-IPVA (art. 155, inciso III).

No caso específico do ICMS, tributo que será enfatizado neste trabalho, sua regulamentação no território brasileiro foi firmada pela Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, que em seu artigo 1º define os entes da Federação competentes para sua instituição. Referido artigo estabelece que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. No Estado do Ceará, por exemplo, o ICMS foi recepcionado na Constituição Estadual de 1989(art.196, inciso I, alínea “b”, na Lei 12.670/96 e no Decreto 24.569/97, esses dispositivos norteiam o ICMS.

Tributos regressivos são aqueles em que a alíquota diminui à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores, ou seja, têm relação inversa ao nível de renda do contribuinte. O ICMS é, também, um imposto regressivo, instituto que tende a penalizar mais as famílias de renda inferior do que aquelas de renda superior, em termos proporcionais. Quer dizer, o gravame do imposto é muito mais sensível nos baixos salários do que nos salários mais elevados (LIMA, 2010).

De forma semelhante um imposto é regressivo em relação à renda do contribuinte, quando a relação entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento do nível de renda. É uma característica dos tributos indiretos os quais são cobrados de todos os indivíduos pelo mesmo valor, independentemente dos níveis de renda individuais (LIMA, 2010).

A regressividade é uma característica dos impostos sobre o consumo, como é o caso do ICMS. Para esclarecer mais um pouco sobre a regressividade será usada a explicação do oposto que seria a progressividade. Impostos progressivos são aqueles em que a alíquota aumenta à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores, mantendo uma relação positiva com o nível de renda, um exemplo de imposto progressivo é o IR- Imposto de Renda.

O ICMS, figurando no elenco do Sistema Tributário Nacional como um imposto indireto, tem o fardo tributário sustentado, efetivamente, pelo consumidor final, tendo em vista que o valor do imposto é embutido no preço dos produtos ou mercadorias. Entretanto, o consumidor final não recolhe o imposto destacado no documento fiscal de compra, diretamente na rede bancária autorizada, quem o faz, arcando com o montante financeiro diante do Estado, é o contribuinte de direito, na qualidade de responsável tributário ou sujeito passivo da obrigação. Daí dizer-se que o ICMS é um tributo indireto, posta a existência de uma terceira pessoa (empresa ou firma), fazendo a intermediação, entre aquela que, efetivamente, suporta o fardo tributário e o ente tributante (sujeito ativo) a quem o produto do imposto se destina (LIMA, 2010).

Desta forma, o contribuinte de direito é apenas um repassador do imposto em nome do contribuinte de fato, o consumidor final. Situação essa que propicia uma maior facilidade de sonegação fiscal por parte do vendedor que recebe do consumidor final o valor do imposto para posteriormente repassar ao fisco. Essas são as principais características do ICMS necessárias para compreensão da abordagem desse estudo.

Braz (2001) analisou o problema da tributação no Brasil, e apresentou um modelo que permite o gerenciamento, avaliação e planejamento da arrecadação dos tributos de competência estadual, dando ênfase ao ICMS, por ser este o tributo mais significativo para os cofres do governo. Inicialmente, são apresentados os principais problemas enfrentados pela administração fazendária dos estados brasileiros, segue-se com uma justificativa para a tributação e com uma revisão conceitual sobre as tecnologias de *datawarehouse* e *datamining.*

A partir daí é descrito o modelo propriamente dito, que propõe e mostra como combater a sonegação fiscal e aumentar a receita estadual sem elevação da carga tributária. Finalmente são apresentados resultados reais obtidos com um sistema a que ele chamou de Inteligência Fiscal, desenvolvido à luz do modelo proposto, e aplicado a uma unidade da Federação.

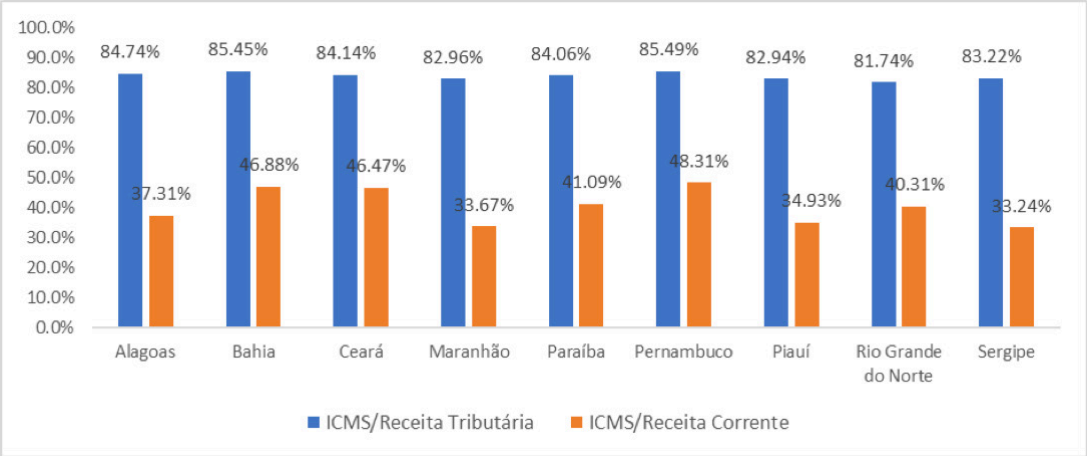
COSTA (2009) na perspectiva de se posicionar frente à capacidade do Estado de adequar sua condição de arrecadador nas mercadorias importadas, na realização do seu ensaio utilizou um modelo empírico que consistiu em três variáveis explicativas (Lotação, Localização e Produtividade) para explicar a arrecadação de ICMS por importação. Os resultados apontaram a lotação e a produtividade do posto fiscal são sensíveis em relação a arrecadação de ICMS, haja vista que os coeficientes estimados representaram as elastici-

dades e são maiores do que um em modulo. Assim como o efeito do posto estar localizado na região metropolitana, mais especificamente nos portos do Pecém e do Mucuripe e no aeroporto de Fortaleza. Diante dos resultados concluiu notório o efeito do funcionário, como recomendação para aumentar a arrecadação de ICMS via importação do Estado, sugeriu a contratação de mais funcionários, com mais qualificação para aumentar ainda mais sua produtividade.

2.2. Barreiras Alfandegárias das Unidades Subnacionais

Nos Estados do Nordeste, como pode ser observado no gráfico 1, a maior parte dos ingressos financeiros definidos como receita pública decorrente da arrecadação tributária consiste nos recolhimentos advindos do ICMS totalizando mais de 80% em 2014. No tocante a relação ICMS e receita corrente, observa-se que a parcela advinda do ICMS também é significativa, mas com maior heterogeneidade entre os Estados, por exemplo, no Maranhão a participação do ICMS perfaz apenas 33,67% ao passo que no Pernambuco atinge 48,31%.

Gráfico 1 – Participação do ICMS na Receita Tributária e Receita Corrente em 2014.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SICONFI (2014).

As administrações tributárias que são os órgãos estaduais responsáveis pela arrecadação dos impostos da competência constitucional das Unidades da Federação e do Distrito Federal. Para realização dessa responsabilidade instituem sua estrutura organizacional, dentro dessa estrutura existe a Fiscalização da Mercadoria em Trânsito que exerce sua atividade fim de arrecadar o ICMS no momento da Circulação das Mercadorias e nas Prestações de serviço de transporte.

A Fiscalização de Mercadoria em Trânsito é realizada principalmente nos Postos Fiscais, que são barreiras alfandegárias localizadas nas fronteiras rodoviárias, aéreas e marítimas dos Estados, chamados de Postos Fiscais de Fronteira, fiscalizando e controlando as operações interestaduais e de importação; bem como se utiliza de Postos Fiscais Intermediários, que se localizam no interior do território do Estado, fiscalizando, controlando principalmente as operações internas (circulação de mercadorias comercializadas entre

contribuintes sediados na mesma unidade da Federação) e de volantes fiscais, unidades móveis. A fiscalização, o monitoramento e o controle da circulação de mercadorias nesses Estados respondem por um pilar fundamental para a arrecadação do ICMS.

Os postos de fiscalização estão localizados nos principais pontos de fronteiras. As administrações tributárias procuram ter um rígido controle nas suas fronteiras, com registro de todas as operações de transito. Há três tipos de situação: Entrada (interestadual e importação), Saída (interestadual e exportação) e Trânsito Livre (quando a unidade subnacional faz somente parte do percurso) (COSTA, 2009).

As operações de entradas em cada Estado contemplam as mercadorias destinadas ao consumo interno, as quais arrecadam ICMS sobre o valor final de venda ou sobre o valor agregado internamente ao Estado, conforme legislações, acordos e protocolos vigentes.
Nas operações de Entrada do Estado, a cobrança do ICMS no Posto de Fronteira é definida pelas classificações: Normal, Antecipação Credenciada, Substituição Credenciada, Substituição com Retenção, e Diferencial de Alíquota. No caso de antecipação e substituição credenciada, o contribuinte pode inscrever-se junto a administração tributária para que o pagamento do imposto que deveria ser efetuado com a chegada da mercadoria na fronteira, adie-se para após a chegada da mercadoria no seu estabelecimento, dentro de prazo estabelecido (COSTA, 2009).

No caso das operações de saídas do Estado, as mercadorias produzidas no Estado, que são destinadas a venda em outro Estado da Federação, onde recolhem ICMS de acordo com as leis vigentes, normalmente com alíquota de 12%. As mercadorias apenas em trânsito pelo Estado, com destino final outro Estado ou País, estão inclusas nas operações de trânsito livre, não devendo recolhimento de ICMS, mas são objeto de fiscalização por parte da SEFAZ para assegurar que as mesmas sigam até o destino declarado. Ou seja, a cada registro de entrada no Estado de mercadoria em trânsito, o transportador tem o prazo de 7 (sete) dias para apresentar a sua saída (COSTA, 2009).

A importância das barreiras alfandegárias na arrecadação e no controle da comercialização por parte das Unidades Federadas tem sido discutido na literatura, sendo abordado seus pontos positivos e negativos no tocante a administração tributária e a logística de transporte, tomando como referência as obras de Costa (2009), Noleto e Oliveira (2015) e a própria experiência dos autores elencou-se os principais tópicos dos defensores e críticos da utilização das barreiras alfandegárias.

Dentre os questionamentos a utilização dos postos fiscais, pode-se destacar:

I- É uma Estrutura Organizacional gigante e consequentemente onerosa;

II- Entrave burocrático;

III-Não bloqueia totalmente a entrada de mercadorias ilegais;

IV-Cargas podem passar por desvios;

V- Posto Fiscal realiza retrabalho para cadastrar a nota fiscal novamente e validá-la em território estadual;

VI- Transtornos como o atraso na entrega das mercadorias e longas filas nas rodovias federais;

VII- Retenção de veículo com carga para vários contribuintes regulares em virtude de apenas um ter pendências com o fisco estadual;

VIII- Muitas paradas dos veículos de carga;

IX- Oneração do serviço de transporte de cargas;

X-Subutilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos (MDF-e),Sistema Público de Escrituração Digital (SPED);

Posicionando-se noutro extremo seus defensores alegam a importância da Fiscalização de Mercadorias em Trânsito com seus postos fiscais e comandos volantes ou volantes fiscais (fiscalização móvel) mesmo na era da nota fiscal eletrônica tendo em vista que proporciona:

I- A interligação das unidades fiscais utiliza os postos fiscais para a criação de banco de dados para cadastro, registros e controle para que se iniciem as auditorias a partir do cruzamento dessas informações nestas unidades lavrando auto de infrações, intimando e selecionando os contribuintes que reiteradamente desobedecem à legislação fiscal, sonegando, praticando crimes contra a ordem tributária, descumprindo as obrigações principais e acessórias previstas no regulamento do ICMS.

II- Registros de passagens de notas fiscais eletrônicas;

III- Controle efetivo do trânsito de caminhões carregados com mercadorias pelo Estado (entrada e saída);

IV- Os registros de passagens das notas fiscais eletrônicas inibem a evasão e sonegação fiscal porque não existe a convicção plena de que as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias nos estabelecimentos dos contribuintes estão sendo adequadamente lançadas em suas escriturações;

V- Os devidos registros de passagens das notas fiscais eletrônicas impedem o “cancelamento da NFe” , que já acobertou uma operação;

VI- Impede o trânsito de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, ocasionando a falta de registros de entradas e saídas nos livros contábeis ou escriturações digitais das empresas;

VII- Destaca-se, ainda que a ação do agente fiscal na execução do confronto das notas fiscais eletrônicas com a conferência física das mercadorias é inegavelmente insubstituível, tendo em vista que as diferenças encontradas na descrição, contagem das mercadorias e o preenchimento correto dos documentos fiscais, como: origem, destino, regularidade dos contribuintes (inscrições ativas ou suspensas), idoneidade, validade e a verificação dos efeitos fiscais das notas fiscais eletrônicas são atividades que cotidianamente são motivos de autuações nos postos fiscais e unidades móveis de fiscalização.

VIII- As estruturas físicas dos postos fiscais são utilizadas através de convênio por outros órgãos como Secretaria de Agricultura passando também a serem barreiras zoo-fitossanitárias e Secretaria de Segurança Pública no combate aos crimes e contravenções.

3 METODOLOGIA

3.1 Base de Dados

Os dados são de natureza secundária provenientes do Sistema Gerenciador de Séries Temporais (SGS) do Banco Central do Brasil e do IPEADATA. Por meio do SGS é possível identificar, em termos mensais, a arrecadação nominal de ICMS dos Estados Nordestinos, o Índice de Preço da Cesta básica das capitais dos Estados[1], Índice de volume de vendas no comércio varejista e Saldo das operações de crédito do Sistema Financeiro Nacional. Conforme Mattos, Rocha e Toporcov (2013), essas variáveis são capazes de capturar respectivamente, o nível de preço, o nível de atividade econômica e o tamanho do mercado de crédito em cada Estado contribuindo para identificação das particularidades econômicas das unidades federativas capazes de também influenciar na variável de resultado. No tocante ao IPEADATA foi possível identificar a inflação ocorrida no período e por meio do IGP-DI transformar as variáveis nominais em termos reais a valores constantes de 2015. Os dados compreendem o intervalo de 2009 a 2015.

3.2. Modelo de Diferenças em Diferenças (DD)

O principal desafio de uma avaliação de impacto é determinar o que teria acontecido aos beneficiários se o programa não existisse. Idealmente a melhor estratégia seria comparar como indivíduo teria saído com e sem intervenção ou "tratamento". Mas um indivíduo não pode estar nos tratados e nos grupos de controle ao mesmo tempo (PEIXOTO *et al*, 2015).

Os métodos de avaliação de impacto de políticas públicas são geralmente divididos em dois grupos: o experimental e o não experimental. No primeiro a seleção dos participantes e não participantes do programa é aleatória e é considerado o método de referência na área de avaliação. No segundo grupo há uma variedade de métodos distintos que, embora façam uso de hipóteses específicas para identificar o efeito causal do programa, procuram mimetizar o método experimental (Foguel, 2012).

Esses métodos, conforme PEIXOTO *et al* (2015) variam de acordo com seus pressupostos subjacentes sobre como resolver o viés de seleção na estimativa do efeito do tratamento do programa. Neste trabalho dada a forma de intervenção governamental e o perfil dos Estados que compõe a amostra o método DD se mostra o mais apropriado ao eliminar o viés resultante da heterogeneidade não observada invariante no tempo dos Estados nordestinos através da diferenciação.

O método DD é baseado no cálculo de uma dupla subtração: a primeira se refere à diferença das médias da variável de resultado entre os períodos anterior e posterior ao programa, para o grupo de tratamento (Participantes do programa) e para o de controle (Não participantes do programa), e a segunda se refere à diferença da primeira diferença calculada entre esses dois grupos (Foguel, 2012). Dado que o estado do Rio Grande do Norte

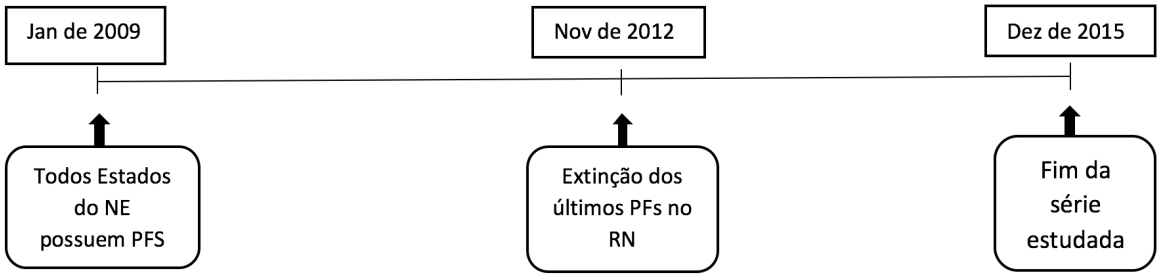
[1] Para os estados de Alagoas, Maranhão e Piauí, cujo dado não está disponível, calculou-se a média do preço dos Estados mais próximos.

recebeu a intervenção durante o período analisado ele será o grupo de tratamento e grupo de controle os Estados da Região Nordeste.

A principal hipótese do método de DD é que a trajetória temporal da variável de resultado para o grupo de controle represente o que ocorreria com o grupo tratado, caso não houvesse a intervenção. Logo um dos requisitos do método consiste nas séries da variável de resultado para os dois grupos possuírem a mesma tendência temporal no período que antecede a implementação da política (PEIXOTO *et al*, 2015).

O método DD, essencialmente, realiza uma comparação de participantes e não participantes antes e após a intervenção. E o resultado pode ser interpretado como o efeito médio do tratamento sobre os tratados dada a hipótese de que os não tratados retratam o grupo tratado na ausência da intervenção. A figura 1 apresenta a linha de tempo da extinção dos Postos Fiscais Estaduais no Rio Grande do Norte.

Figura 1 - Linha de tempo da extinção dos Postos Fiscais Estaduais no Rio Grande do Norte



O modelo de DD pode partir de um modelo básico, conforme a seguinte especificação:

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Tratamento}_{it} + B_2 \text{Período}_{it} + B_3(\text{Tratamento}_{it} * \text{Período}_{it}) + \beta X_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

Pode também ser especificado no formato para dados em painel com estrutura de efeito aleatório e de efeito fixo, como descrito a seguir, respectivamente:

$$Y_{i,t} = \alpha + \beta_1 \text{Tratamento}_{it} + B_2 \text{Período}_{it} + B_3(\text{Tratamento}_{it} * \text{Período}_{it}) + \beta X_{i,t} + \delta T + u_i + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

$$Y_{i,t} = \alpha_i + B_1 \text{Período}_{it} + B_3(\text{Tratamento}_{it} * \text{Período}_{it}) + \beta X_{i,t} + \delta T + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

Sendo o efeito causal da extinção dos PFs aferido pelo parâmetro da interação entre o período da intervenção e o tratamento B_3; enquanto ε denota um termo de erro. A determinação do melhor modelo se baseia nos testes de Breusch-Pagan (BP), Chow e de Hausman.

A variável dependente $Y_{i,t}$ corresponde ao logaritmo da arrecadação real de ICMS dos estados do NE, a variável de tratamento assume valor 1 para o RN que extinguiu os PFs, a variável Período assume valor 1 no período em que houve a extinção dos PFs do RN e ($X_{i,t}$) corresponde ao vetor de variáveis de controle, em logaritmo, são elas: o índice de Preço da

Cesta básica das capitais dos Estados, Índice de volume de vendas no comércio varejista e Saldo das operações de crédito do Sistema Financeiro Nacional em termos reais. Ademais foi incluída uma tendência determinística T cujo efeito é captado pelo parâmetro δ e B_3 é o parâmetro de interesse que captura o efeito da extinção dos PFs sobre a arrecadação de ICMS. u_i é um elemento aleatório específico do Estado e α é um efeito individual não observado.

Vale destacar que o modelo de painel efeito fixo é particularmente importante, pois controla não apenas a heterogeneidade não observada invariante no tempo, mas também a heterogeneidade observada em múltiplos períodos (PEIXOTO *et al*, 2015). Ademais, dada a forma funcional utilizada, log-log, o coeficiente estimado retrata o efeito aproximado das variáveis *dummies*. O efeito preciso da intervenção é identificado ao aplicar o valor do coeficiente na função exponencial natural e subtrair uma unidade.

3.3. Grupo de Tratamento e de Controle

A tabela 1 apresenta a taxa de crescimento da arrecadação de ICMS dos Estados nordestinos de 2010 a 2015. No ano de 2013, o primeiro após a intervenção, é possível que observar o RN apresentou a menor taxa de crescimento dentre os Estados analisados, situação contrastante ao verificado nos anos anteriores no qual ele estava nas posições superiores em taxa de arrecadação na região. Contudo apenas observando esses dados não é possível computar esse resultado a intervenção, pois outros fatores podem influenciar na variável analisada.

Tabela 1 - Taxa de crescimento na arrecadação real de ICMS

Data	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Alagoas (AL)	16.00%	0.77%	1.93%	4.82%	1.78%	-0.20%
Bahia (BA)	13.41%	0.73%	2.34%	9.59%	2.24%	-0.87%
Ceará (CE)	13.26%	1.89%	6.16%	7.29%	3.19%	-2.47%
Maranhão (MA)	10.88%	6.73%	6.70%	7.26%	2.00%	-0.48%
Paraíba (PB)	13.80%	3.12%	8.45%	9.94%	10.05%	-3.17%
Pernambuco (PE)	15.81%	8.90%	0.78%	4.06%	2.68%	-5.03%
Piauí (PI)	14.38%	0.35%	8.13%	5.38%	5.71%	1.27%
Rio Grande do Norte (RN)	11.27%	3.07%	9.53%	3.02%	3.35%	-3.43%
Sergipe (SE)	22.18%	-0.33%	8.72%	4.45%	1.69%	-0.09%

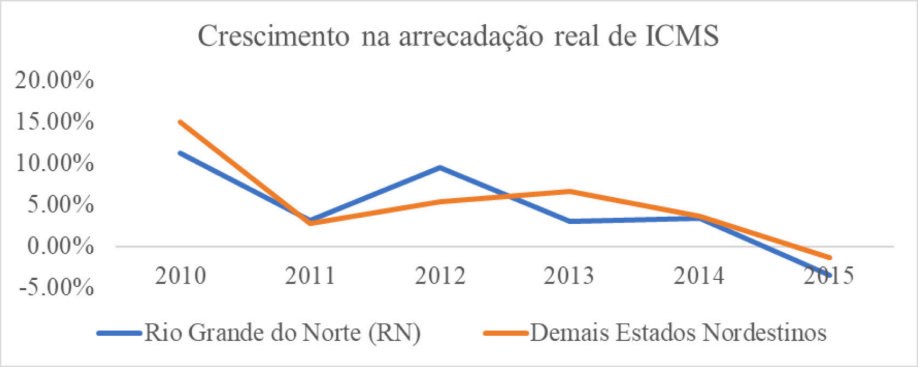
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do BACEN (2017).

Ter um bom contrafactual consiste em um dos principais requisitos do método DD. Logo os grupos necessitam a mesma tendência temporal no período que antecede a intervenção, mas não é necessária que eles partam exatamente do mesmo ponto antes do programa. O método de DD é capaz de lidar com diferenças existentes entre os grupos pré-programa. Se a condição de mesma tendência é atendida, então desvios na trajetória da variável de resultado entre os grupos após o programa são atribuídos aos efeitos causais da intervenção (Foguel, 2012).

A partir do Gráfico 2 é possível observar que os Estado da região NE, em sua totalidade, são um bom grupo contrafactual, dada a tendência semelhante no crescimento na arrecadação real de ICMS no período que antecede a intervenção, contudo quando anali-

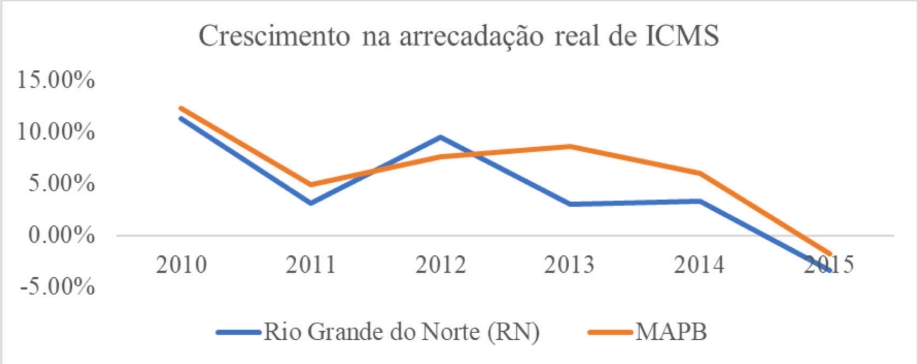
samos alguns grupos específicos de Estados é possível observar uma tendência um pouco destoante como por exemplo o grupo Bahia-Ceará-Pernambuco (BACEPE). O grupo composto por Maranhão e Paraíba, estados cujo nível de arrecadação de ICMS mais se aproxima do RN, destoam um pouco também no crescimento de arrecadação no período de 2011 a 2012. Logo é possível identificar um grupo menor de Estados, mas que se adequa melhor a análise proposta. O mesmo consiste nos Estados nordestino com exceção do grupo BACEPE.

Gráfico 2 – Crescimento na arrecadação real de ICMS no RN e no grupo composto pelos demais Estados nordestinos



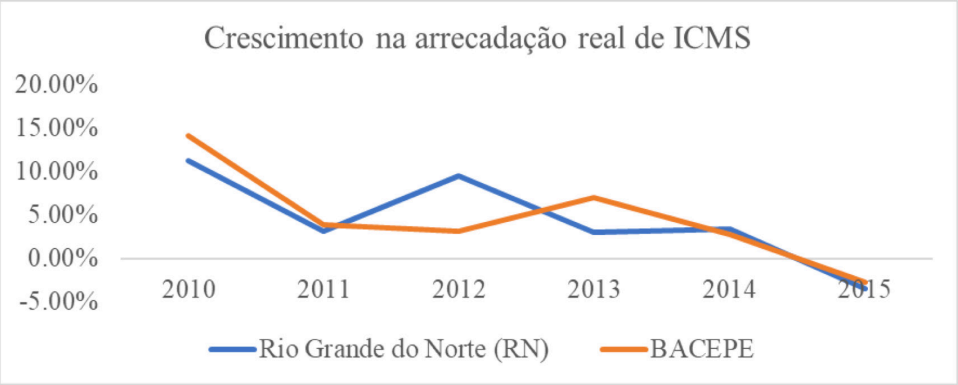
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do BACEN (2017).

Gráfico 3 – Crescimento na arrecadação real de ICMS no RN e no grupo formado por Maranhão e Paraíba



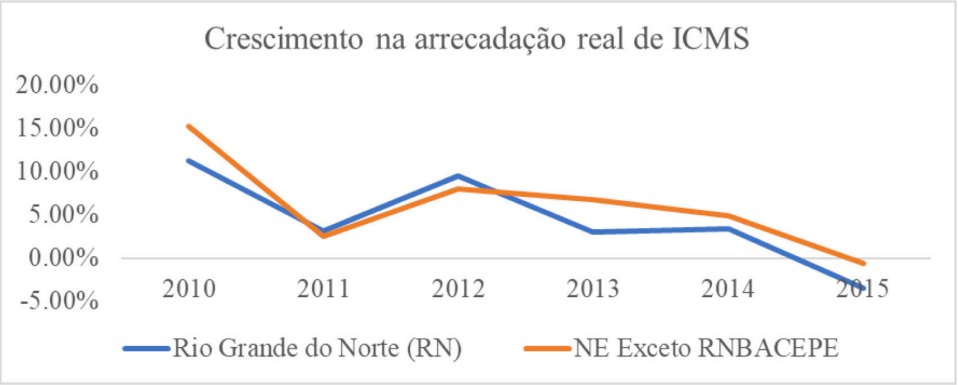
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do BACEN (2017)

Gráfico 4 – Crescimento na arrecadação real de ICMS no RN e no grupo formado pela Bahia, Ceará e Pernambuco



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do BACEN (2017)

Gráfico 5 – Crescimento na arrecadação real de ICMS no RN e no grupo formado pelos demais Estados no Nordeste exceto Bahia, Ceará e Pernambuco



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do BACEN (2017)

A tabela 2 apresenta o comportamento médio das demais variáveis capazes de influenciar na arrecadação real de ICMS que foram incluídas no modelo. Como pode ser observado, grupo de controle e tratamento apresentam características semelhantes no período que antecede e posteriormente ao programa exceto ao saldo das operações de crédito sinalizando que há uma diferença de nível de atividade econômica entre os grupos, contudo a metodologia de avaliação proposta é capaz de controlar esse tipo de diferencial.

Tabela 2 – Média das covariáveis incluídas no modelo

	Controle*		Tratado	
	2009 a 2012	2013 a 2015	2009 a 2012	2013 a 2015
Preço da Cesta básica	204,60	281,07	216,18	280,97
Índice de volume de vendas no comércio varejista	81,67	96,65	81,43	97,69
Saldo das operações de crédito do Sistema Financeiro Nacional	36.314,63	49.274,80	19.957,65	30.199,97

* Todos Estados do Nordeste exceto o Rio Grande do Norte
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do BACEN (2017)

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A tabela 3 apresenta as estimativas dos modelos de dupla diferenças na abordagem de dados empilhados (*pooled*), de feito aleatório e efeito fixo. As variáveis definidas para compor o modelo apresentaram efeito em sua maioria significativo. O volume de vendas no comércio varejista e os saldos das operações de crédito apresentaram coeficientes significantes e com sinal de acordo com o esperado, ou seja, a sua variação positiva proporciona o aumento da arrecadação de ICMS no Estado, em média.

No tocante o fator preço, por mais que a arrecadação de ICMS incida sobre o valor nominal dos bens e serviços, o aumento generalizado dos preços traz, em média, a redução na arrecadação real. Esse resultado é conhecido na economia como efeito Tanzi, no qual dada a defasagem entre o fato gerador do imposto e o momento da efetivação do pagamento ao Estado, quanto maior a inflação menor será a arrecadação real. Em todos os modelos apresentados na tabela 3 é possível observar que a extinção dos postos fiscais estadual reduziu a arrecadação de forma significativa.

Tabela 3 – Estimativas do Efeito da Extinção dos PFS no RN

	Pooled	Efeito Aleatório	Efeito Fixo
Preço da Cesta básica	-0.0715	-0.2433***	-0.2853***
	(-1.097)	(-4.430)	(-5.494)
Índice de volume de vendas no	0.1143***	0.1423***	0.1985***
comércio varejista	(3.515)	(5.731)	(8.255)
Saldo das operações de crédito do	0.9689***	0.6226***	0.4073***
Sistema Financeiro Nacional	(163.767)	(21.065)	(11.561)
Tratado	0.0975***	-0.0113	
	(5.868)	(-0.110)	
Período	0.0659***	0.0623***	0.0532***
	(3.943)	(5.083)	(4.602)
Fim dos PFs no RN	-0.1257***	-0.0982***	-0.0784***
	(-5.165)	(-5.659)	(-4.768)
Tendência	-0.0062***	-0.0017***	0.0005
	(-12.197)	(-3.507)	(0.993)
Constante	3.2028***	7.3904***	9.4835***
	(8.316)	(17.529)	(21.195)
R2 Ajustado	0.98	0.73	0.73
N	756	756	756
F	4310.28		348.43
Wald chi2		2170.72	
Prob>F	0.00	0.00	0.00

Fonte: Elaboração própria a partir dos resultados da pesquisa.
Entre parênteses estatística T.
* p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01

A tabela 4 apresenta os resultados dos testes de Breusch e Pagan, teste Chow e teste de Hausman, que respectivamente, fundamentam a escolha entre o modelo de efeito aleatório e *pooled*, modelo de efeito fixo e *pooled* e modelo de efeito aleatório e efeito fixo. Os resultados revelam que o modelo de efeito fixo é o mais adequado a análise proposta.

No modelo de efeito fixo da tabela 3 as estimativas sinalizam que o fim dos postos

fiscais estaduais no RN representou uma redução de 7,5% na arrecadação de ICMS, valor inferior ao verificado no modelo de efeito aleatório, isso pode ser resultante de característica fixas não observáveis no RN que superestimavam o efeito da política, controladas no modelo de efeito fixo.

Tabela 4 – Estimativas dos testes para identificação do melhor modelo

Teste	Estatística	Prob.
Breusch e Pagan	5186.93	0.0000
Teste Chow	27.27	0.0000
Hausman	125.93	0.0000

Fonte: Elaboração própria a partir dos resultados da pesquisa.

A tabela 5 apresentam o efeito da intervenção para diferentes grupos de controle, como já mostrado, o grupo de Estados nordestinos sem a presença da Bahia, Ceará e Pernambuco, conforme a análise gráfica anterior, consiste no melhor grupo de comparação. Neste caso o efeito da intervenção no RN foi de uma redução de 8,5% na arrecadação de ICMS, valor superior, mas próximo, ao identificado no modelo que utilizava todos os Estados nordestinos. Isso sinaliza que a modelagem proposta é robusta a alterações no grupo de controle.

Tabela 5 – Estimativas do Efeito da Extinção dos PFs em diferentes grupos de controle

	Todos Estados NE	RNMA PB	RNBA CEPE	RNALMA PBPISE
Preço da Cesta básica	-0.2853***	-0.3139***	-0.2131***	-0.3003***
	(-5.494)	(-4.161)	(-3.293)	(-4.359)
Índice de volume de vendas no comércio varejista	0.1985***	0.1203***	0.2527***	0.1711***
	(8.255)	(3.308)	(7.207)	(5.684)
Saldo das operações de crédito do Sistema Financeiro Nacional	0.4073***	0.5769***	0.3345***	0.5256***
	(11.561)	(7.757)	(7.999)	(9.217)
Período	0.0532***	0.0949***	0.0396**	0.0668***
	(4.602)	(5.228)	(2.444)	(4.499)
Fim dos PFs no RN	-0.0784***	-0.1070***	-0.0629***	-0.0885***
	(-4.768)	(-6.427)	(-3.653)	(-5.061)
Tendência	0.0005	-0.0012	0.0005	-0.0007
	(0.993)	(-1.279)	(0.915)	(-0.902)
Constante	9.4835***	8.2215***	10.0001***	8.3195***
	(21.195)	(10.820)	(18.539)	(12.557)
R2 Ajustado	0.73	0.83	0.74	0.74
N	756	252	336	504
F	348.43	210.13	162.36	240.14
Prob>F	0.00	0.00	0.00	0.00

* p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01
Entre parênteses estatística T.
Fonte: Elaboração própria a partir dos resultados da pesquisa.

A tabela 6 apresenta o efeito da intervenção ao longo do tempo com intuito de observar se houve efeito heterogêneo entre os anos. Como pode ser observado, ainda em 2012, no mês de dezembro, o primeiro da intervenção, não houve efeito significativo na arrecadação de ICMS em todos os modelos analisados. No ano seguinte já se observou

uma redução da arrecadação resultante da extinção dos PFs em todos os modelos. De 2013 a 2015 o efeito se intensificou elevando a perda de arrecadação de ICMS, respectivamente em, 5,26%; 8,2% e 11,6% no modelo com todos os Estados nordestinos e no modelo cujo grupo de controle não inclui BA, CE e PE a perda foi superior, perfazendo uma redução de, respectivamente, 6,7%; 9,5% e 13,1% na arrecadação de ICMS. Desta forma a extinção dos postos fiscais de fronteira teve um efeito não linear, tornando-se mais intenso nos anos seguintes a intervenção.

Tabela 6 – Estimativas do Efeito da Extinção dos PFs no RN ao longo do tempo

	Todos Estados NE	RNMA PB	RNBA CEPE	RNALMA PBPISE
Preço da Cesta básica	-0.3109***	-0.3266***	-0.2430***	-0.3192***
	(-5.663)	(-3.962)	(-3.612)	(-4.292)
Índice de volume de vendas no comércio varejista	0.2187***	0.1319***	0.2644***	0.1921***
	(8.246)	(3.201)	(6.709)	(5.996)
Saldo das operações de crédito do Sistema Financeiro Nacional	0.4451***	0.6037***	0.3461***	0.6580***
	(10.492)	(5.686)	(6.862)	(8.760)
Período1	0.0235	0.0406	-0.0405	0.0657**
	(0.903)	(0.947)	(-1.061)	(1.969)
Período2	0.0610***	0.0906***	0.0422**	0.0783***
	(4.729)	(4.446)	(2.356)	(4.694)
Período3	0.0653***	0.1047***	0.0495**	0.0886***
	(4.356)	(4.340)	(2.274)	(4.606)
Período4	0.0899***	0.1191***	0.0551*	0.1412***
	(4.310)	(3.319)	(1.842)	(5.109)
Fim dos PFs no RN 2012	0.0380	0.0411	0.0929	-0.0001
	(0.523)	(0.590)	(1.301)	(-0.001)
Fim dos PFs no RN 2013	-0.0540**	-0.0808***	-0.0414*	-0.0693***
	(-2.298)	(-3.508)	(-1.772)	(-2.784)
Fim dos PFs no RN 2014	-0.0854***	-0.1204***	-0.0725***	-0.0997***
	(-3.568)	(-5.070)	(-2.916)	(-3.930)
Fim dos PFs no RN 2015	-0.1234***	-0.1366***	-0.0998***	-0.1400***
	(-5.105)	(-5.856)	(-3.912)	(-5.477)
Tendência	-0.0001	-0.0016	0.0005	-0.0028**
	(-0.201)	(-0.954)	(0.554)	(-2.345)
Constante	9.1666***	7.9849***	9.9858***	7.1004***
	(17.004)	(6.750)	(15.320)	(8.158)
R2 Ajustado	0.74	0.84	0.75	0.74
N	756	252	336	504
F	176.56	107.24	83.41	123.78
Prob>F	0.00	0.00	0.00	0.00

* p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01
Entre parênteses estatística T.
Fonte: Elaboração própria a partir dos resultados da pesquisa.

5 CONCLUSÃO

A estratégia de utilização de fiscalização do transito de mercadorias por meio de postos fiscais possui defensores e críticos. A adoção ou não desse mecanismo está muito relacionada a economia da região, ou seja, se o Estado é predominantemente produtor ou consumidor de mercadorias. A política de extinção dos postos fiscais no RN possibilitou a mensuração da sua importância do ponto de vista da arrecadação de ICMS, em uma economia predominantemente consumidora, utilizando o método de diferenças em diferenças tendo como grupo de controle Estados da Região Nordeste.

Observou-se que tanto o grupo formado pelos Estados nordestinos quanto o grupo formado pelos Estados nordestinos com exceção do Ceará, Pernambuco e Bahia são contra factuais adequados a análise. Os resultados encontrados sinalizam que a medida de extinguir os postos fiscais estaduais custou ao RN uma redução real na arrecadação de ICMS e que a perda se agravou com o passar do tempo. Vale destacar que os resultados encontrados e o método utilizado não são isentos de qualquer crítica e devem sempre serem vistos com cautela.

A busca por um sistema moderno que detecte evasões, fraudes e simulações por meio do compartilhamento de informação entre as unidades federativas e da implementação de inovações sempre prezando pela eficiência no processo de arrecadação retardando ao mínimo as atividades produtivas, de logística ou de faturamento aparenta ser uma melhor alternativa para a região Nordeste em relação a extinção dos postos fiscais estaduais no tocante a arrecadação tributária, visto que os potenciais ganhos na logística de transporte e do custeio da fiscalização geram perda significa de arrecadação.

REFERÊNCIAS

Banco Central do Brasil (BACEN). **Sistema Gerenciador de Séries Temporais (SGS)**. 2017. Disponível em: https://www3.bcb.gov.br/sgspub. Acesso em Setembro de 2017.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996. **Diário Oficial da União,** 1996.

BRAZ, Eugênio Rubens Cardoso. **Um modelo para gerenciamento, avaliação e planejamento da arrecadação de tributos estaduais,** Santa Catarina. 2001.156 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** São Paulo: Malheiros, 2006.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará 1989.** INES, 2016. Fortaleza, CE. 182 p.

_____. Lei nº 12.670 de 27 de Dezembro de 1996. **Diário Oficial - CE**, 1996. Fortaleza, CE.

_____. Dec. 24.569 de 31 de Julho de 1997. **Diário Oficial - CE,** 1997. Fortaleza, CE.

COSTA, Alex. Barreiras Fiscais são desativadas. **Tribuna do Norte.** 15 de Dezembro de 2012. Disponível em: http://www.tribunadonorte.com.br/noticia/barreiras-fiscais-sao-desativadas/239056. Acesso em: Setembro de 2017.

COSTA, Veridiana Paula de Meneses. **A importância dos postos fiscais de fronteira no Ceará sobre as entradas de importações e arrecadação de ICMS,** Ceará. 2009. 48 f. Dissertação (Mestrado profissional economia) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza.

FOGUEL, Miguel Nathan. Diferenças em Diferenças. In: PEIXOTO, Betânia et al (Org.). **Avaliação econômica de projetos sociais.** São Paulo: Fundação Itaú Social, 2015. Cap. 4. p. 99-126.

KHANDKER, Shahidur R.; KOOLWAL, Gayatri B.; SAMAD, Hussain A. **Handbook on impact evaluation: quantitative methods and practices.** World Bank Publications, 2009.

LIMA, Francisco Dorneles. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará,** Ceará. 2010. 193 f. Dissertação (Mestrado profissional economia). - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza.

MATTOS, Enlinson; ROCHA, Fabiana; TOPORCOV, Patricia. Programas de incentivos fiscais são eficazes? evidência a partir da avaliação do impacto do programa nota fiscal paulista sobre a arrecadação de ICMS. **Revista Brasileira de Economia,** v. 67, n. 1, p. 97-120, 2013.

NOLETO, W N. OLIVEIRA, C. F. **Documentário Sobre a Importância dos Postos Fiscais e Comandos Volantes.** Disponível em: https://asfeto.com.br/up/2015/03/documentario-sobre-a-importancia-dos-postos-fiscais-e-comandos-volantes.pdf. Acesso em setembro de 2017.

Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI). **Receitas Orçamentárias 2014.** Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf. Acesso em Setembro de 2017.

TANZI, Vito. Inflation, lags in collection, and the real value of tax revenue. **Staff Papers**, v. 24, n. 1, p. 154-167, 1977.

Evolução dos Processos de Arrecadação do ICMS e Controle da Mercadoria em Trânsito no Ceará

Raimunda Elianir Cavalcante de Castro

RESUMO

O presente artigo tem a finalidade de apresentar um histórico do desenvolvimento do processo do trânsito de mercadoria, mostrando seu crescimento e sua importância na arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de responsabilidade da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz). O referido processo foi se modernizando de acordo com a evolução da tecnologia da informação e comunicação. Os sistemas de informação estão presente no processo desde 1986, primeiro por nome de Controle de Mercadoria em Trânsito (Cometa), e, atualmente, com o nome de Sistema de Controle do Trânsito de Mercadoria (Sitram) seguido de vários sistemas que dão suporte ao processo. O crescimento nas operações interestadual com mercadoria no Ceará, nas últimas três décadas, cresceu muito e, para isso, foi necessário investir no desenvolvimento de uma estrutura mais completa para garantir o mínimo de controle. Os investimentos e modernização na tecnologia da informação possibilitaram maior controle no processo de arrecadação do ICMS e no acompanhamento da mercadoria em trânsito.

Palavras-chave: Mercadoria em trânsito; Sistemas de controle; ICMS.

ABSTRACT

The purpose of this article is to present a history of the development of the merchandise transit process, showing its growth and its importance in the collection of Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on Services of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication Services (ICMS) under the responsibility of the State Secretariat of Ceará (Sefaz). This process continues to modernize according to the evolution of information and communication technologies. Information systems have been present in the process since 1986, first under the name of Control of Merchandise in Transit (Cometa) and currently called Traffic Control System of Merchandise (Sitram), followed by several systems that aid the process. The growth of interstate operations with goods in Ceará over the last three decades has grown significantly and therefore it was necessary

to invest in the development of a more complete structure to guarantee the minimum of control. Investments and modernization in information technology allowed greater agility to the process of collection of ICMS and in the monitoring of merchandise in transit.

Keywords: Goods in transit; Control system; ICMS.

1 INTRODUÇÃO

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz) sempre dispensou muito cuidado com o controle da mercadoria em trânsito. Esse cuidado foi reforçado, nas últimas décadas, com a modernização da sua máquina administrativa, no que diz respeito a Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). Desta forma, os processos estão sendo configurados em sistemas informatizados, o que possibilitou o aumento da receita pública e da capacidade de autofinanciamento do estado.

Neste processo, os postos de fiscalização foram criados por causa da necessidade de controle da circulação de mercadoria. Quando o número de imposto cobrado nas divisas era pequeno e a movimentação de caminhões nos postos fiscais era menor os controles manuais eram suficientes. Porém, a economia cresceu e a necessidade do controle aumentou na mesma proporção. A revolução tecnológica veio no momento certo para atender a essa necessidade.

Em 1993, a Sefaz tomou a decisão de se tornar independente na gestão da tecnologia[1], desta forma, decidiu migrar para a Sefaz o sistema do trânsito de mercadoria que funcionava no Serviço de Processamento de Dados do Estado do Ceará (Seproce).

Em 2000, esse processo de avanço tecnológico ainda estava caminhando, a estrutura da arrecadação teve um crescimento elogiável. A "troca de informações eletrônicas com o banco proporcionou mais segurança ao processo, diminuiu a margem de erros e tornou mais veloz o envio das informações" afirmou Aguilberto Júnior, o então coordenador da área de TI, em entrevista ao Jornal Sefaz Novo Tempo.

Nesta época foram tomadas várias medidas no sentido de modernizar para que a Sefaz atingisse o ápice tecnológico[2], tal como interligar a infraestrutura de rede local aos computares centrais e o acesso à internet desses computadores sem a necessidade de uma linha telefônica, entre outras.

Para Drucker (2012, p.251), o retorno da automação é efetivamente alto e rápido e o principal benefício da automação consiste em eliminar, ou ao menos minimizar, os custos de não fazer. Apesar destes conceitos estarem voltados para a engenharia de produção, cabem perfeitamente no negócio de cobrança de imposto, uma vez que, não havendo investimentos para facilitar o trabalho do agente de fiscalização, o retorno na arrecadação não alcança o esperado, e os investimentos públicos podem ficar comprometidos.

A história do uso de sistema de informática para dar suporte às atividades de fiscalização e cobrança de imposto na Sefaz é recente. O crescimento da atividade econômica no Ceará tem na Tecnologia da Informação (TI) uma parceria de fundamental importância.

[1]Sefaz Novo tempo, Fortaleza fevereiro/março de 2000, Ano VII nº 46
[2] Idem.

A automação dos processos é o resultado dessa parceria.

O crescimento econômico exigia uma estrutura de internet que suportasse muitas informações viajando rapidamente e sem interferências. Em 2011, o início do Programa Estadual de Banda Larga (PEBL)[3] instituído pelo Ceará, possibilitou rapidez e segurança no processo.

Considerando que as fases do processo não foram documentadas de forma acadêmica, esse trabalho pretende, de forma sucinta, apresentar um relato histórico da evolução dos processos de arrecadação e controle do ICMS da mercadoria em trânsito no Ceará.

O principal objetivo é descrever o desenvolvimento dos processos do trânsito de mercadoria no Ceará, registrando a evolução dos processos que percorreu a Sefaz para ajustar a cobrança do ICMS na entrada interestadual, de forma que o estado pudesse garantir de forma eficiente a arrecadação do ICMS. E ainda mostrar o crescimento do número de notas fiscais seladas e dos valores das respectivas notas fiscais, configurando assim a importância de controlar o processo de mercadoria em trânsito no Ceará.

O registro histórico pode ser usado também como base para as gerações futuras da Sefaz do Ceará ou de outras unidades da federação que quiserem modernizar os processos de arrecadação do ICMS nas operações de mercadoria em trânsito.

O marco teórico foi sustentado em literatura disponível, incluindo a legislação relacionada ao tema, como também o conhecimento empírico da pesquisadora. Adota uma abordagem qualitativa, uma vez visa principalmente a "dispersão ou expansão "de dados e informações; (Sampieri, Collado & Lucio, 2010, p 20), no caso, o processo do trânsito de mercadoria do estado do Ceará[4].

2 CONTROLE NO PROCESSO DE ARRECADAÇÃO DO ICMS NO TRÂNSITO DE MERCADORIA

O trânsito de mercadoria é um grande processo de fiscalização e acompanhamento das mercadorias que circulam no território cearense em operações internas, de entrada, de saída, de importação, de exportação ou trânsito livre. Para acompanhar, cobrar o ICMS e fiscalizar as irregularidades ou fraudes. A Secretaria da Fazenda mantém sistemas informatizados, cada dia mais sofisticados para dar suporte ao agente da tributação.

Em 2003, o coordenador reuniu uma equipe de fiscais para pensar um novo sistema de informação para o trânsito de mercadoria. Inicialmente, chamado de "Novo Cometa", esse sistema deveria trazer as inovações necessárias ao processo.

Houve um longo trabalho de coleta de dados e de desenho dos processos relacionados para se chegar a um projeto desejável. O sistema ganhou um novo nome: Sistema de Transito de Mercadoria – Sitram.

Deste estudo evidenciou-se a necessidade de dividi-lo em subprocessos, de onde

[3] Lei Estadual nº 15.018 de 04/10/2011

[4] O presente trabalho é uma compilação de parte da dissertação de mestrado da autora intitulada "Melhoria no Controle da Arrecadação e Fiscalização do ICMS do Trânsito de Mercadoria do Ceará, com Reflexo na Satisfação do Usuário Interno: Uma análise Descritiva da Evolução dos Sistemas de Informática" defendida em 2015, com dados atualizados. (Castro, 2015)

foram identificadas que novos sistemas seriam indispensáveis para a o processo funcionar satisfatoriamente.

Os sistemas mais expressivos relacionados ao processo das mercadorias em trânsito são os relacionados a seguir.

2.1 Sistema de Controle de Mercadoria em Trânsito (Cometa)

O primeiro sistema de informática implementado na Sefaz – CE foi o Controle de Mercadoria em Trânsito (Cometa) criado em 1986. Sua principal função era aumentar os controles das operações interestaduais com mercadoria que circulava pelas divisas nas entradas e saídas.

O Cometa substituiu a Guia de Entrada de Mercadoria, que era usada desde 1970, por uma etiqueta que passou a ser afixada na nota fiscal com as informações impressas geradas pelo sistema.

> Art. 79 – As mercadorias procedentes do exterior ou de outras unidades da Federação, com destino a este estado, somente poderão circular no território cearense acompanhadas da Guia de Entradas de Mercadorias. (Lei 9.422/70).

Com afixação da etiqueta, tinha-se a pretensão de identificar a nota fiscal que acompanhava uma mercadoria e, desta forma, inibir a reutilização do documento. Para Machado (1971, p 189/190), essa guia era de suma importância, uma vez que possibilitou o controle das mercadorias vindas de outras unidades da Federação, ou do exterior, visto que o Ceará só tinha controle das operações com mercadorias adquiridas no próprio território.

Neste período, o imposto antecipado começou a ser exigido, por isso a implantação do Cometa foi um momento marcante para a história da fiscalização do imposto no estado do Ceará.

Com pouco tempo, percebeu-se que a etiqueta não era muito eficiente, pois facilmente podia ser descolada de uma nota fiscal e colada em outra, então foi necessário aumentar o controle da circulação da mercadoria e da cobrança do imposto.

O fisco precisava garantir que uma nota fiscal que acompanhava uma mercadoria não circularia várias vezes acompanhando outras cargas. Então, foi criado o selo fiscal de Trânsito de Mercadoria[5].

Segundo o Jornal Novo Tempo da Sefaz, o sistema Cometa, que na época era conhecido pela expressão "Projeto Cometa", foi considerado um dos principais instrumentos de combate à circulação de mercadoria sem documentação fiscal. Para ser colocado em funcionamento foi necessário resolver muitos problemas de infraestrutura. Em algumas unidades não havia água encanada, luz elétrica, telefone, fax e ar-condicionado.

Em 1993, o sistema já funcionava na sua totalidade e estava sendo operado em 11 postos fiscais e 11 coletorias. Nesta época, eram digitadas uma média de 450 mil notas fiscais por ano[6].

[5] O selo fiscal foi criado pela lei 11.961 de 10 de junho de 1992 e regulamentado pelo Decreto nº 22.322 de dezembro do mesmo ano.

[6] Sefaz Novo tempo, Fortaleza maio de 1993, Ano I nº 003

Inicialmente, o Sistema Cometa foi desenvolvido pelo Seproce, sob a orientação dos profissionais de negócio da Sefaz, utilizando a plataforma mainframe, Natural/Adabas e Cobol[7], A manutenção ficou no Seproce até 1991. Nesta época, já existiam profissionais da Sefaz trabalhando no Cometa. Alguns desses profissionais tinham formação em processamento de dados e outros eram especialistas de negócio, mas não trabalhavam no desenvolvimento. Esta tarefa era restrita à equipe do Seproce[8].

Os relatórios das informações geradas através do Sistema Cometa, eram impressos em papel e encaminhados diariamente para a Sefaz. Esses relatórios eram transportados para Sefaz em um carro. A gerência da Sefaz analisava as informações disponíveis nos referidos relatórios para a tomada de decisão.

Mas a Sefaz continuava crescendo e a necessidade de se ter as informações mais rapidamente para as tomadas de decisão foi decisivo para a administração assumir o controle do Cometa. O Seproce já não conseguia atender às demandas em tempo hábil. Neste sentido, em meados de 1991, iniciou-se o processo de desenvolvimento, de um novo Sistema Cometa.

O Cometa do Seproce funcionava online, e todas as informações eram centralizadas no computador central. O serviço era acessado através de terminais "burros". No Cometa da Sefaz, além do serviço online com melhorias, foi desenvolvido um módulo off-line.

Essa inovação visava dar maior celeridade na digitação de notas fiscais e no cálculo do imposto, considerando que, na época, a velocidade dos links utilizados nos postos fiscais era muito baixa e isso tornava o sistema muito lento.

Os postos fiscais digitavam as informações das notas fiscais na estrutura local e transmitia para o computador de grande porte na sede. Então se dava a atualização dos dados do off-line para o online. Esses dados eram gerados, copiados em disquetes e encaminhados semanalmente, via malote, ao Centro de Processamento de Dados (CPD), para serem incorporados e disponibilizados no sistema online.

Para que, no momento da digitação, as notas fiscais não ficassem com informações desatualizadas, diariamente eram executadas atualizações das tabelas corporativas no sistema off-line. Mesmo assim, as informações podiam ficarem com a diferença de um dia.

As bases de dados do legado do Cometa/Seproce não foram utilizadas no novo sistema. Esses dados ficaram disponíveis para consulta e emissão de relatórios no mainframe.

Cinco anos depois, houve novamente uma evolução no sistema do trânsito. Foram implementadas rotinas de transmissão de dados que possibilitou transmissão mais rápida, utilizando links um pouco mais potentes. As bases do sistema off-line eram processadas e gravadas em servidores (hardware) instalados localmente em cada posto fiscal e transmitidas para o CPD. A partir desse momento, transporte dados só daria via internet,

Porém, devido à baixa velocidade dos links, as transmissões obedeciam a uma escala. Os postos fiscais obedeciam a horários determinados pela sede para executar sua transmissão. Os postos que tinham maior volume de dados, executavam suas transmissões

[7]Cobol - Common Business Oriented Language - Linguagem Comum Orientada para os Negócios. Adabas -Sistema gerenciador de banco de dados. Natural – ferramenta de desenvolvimento de 4ª geração com diversos comandos automáticos.

[8] Informações concedida pela coordenadora de Tecnologia da Informação e Comunicação da Sefaz em 2014, Marta Maria Vieira

em horário noturno, de forma a minimizar a concorrência com a operação online.

O coordenador do trânsito de mercadoria Pedro Júnior, via o Cometa como um sistema que necessitava de inovações, mas que a tecnologia disponível não comportava as mudanças necessárias. Na opinião dele, à proporção que a legislação foi ficando mais complexa, fazia-se necessário ter um sistema que desse mais agilidade às demandas da legislação. Segundo ele, o Cometa não era lento, mas, era limitado, não comportando mais informações.

Com o desenvolvimento econômico, o aumento do consumo no Ceará e crescente número de nota fiscais a serem registradas no Cometa, o sistema foi obrigado a se adaptar e a se modernizar. Desta forma foi-se agregando a ele módulos diversos, tais como: emissão de nota fiscal avulsa e credenciamento de contribuinte para adiantamento do pagamento do imposto.

O sistema que já começou grande passou a "inchar" cada vez mais, e a estrutura pensada para uma realidade chegou o momento que deveria ser repensada a fim de atender novas necessidades.

2.2 Fronteira Rápida

Em 2002, foi acrescentado ao Cometa um módulo denominado "Fronteira Rápida" que pretendia automatizar os registros das notas fiscais a partir de transmissão de arquivos com as informações dos documentos fiscais enviados à Sefaz antes do caminhão chegar ao posto fiscal.

A empresa interessada ou a transportadora se cadastrava como operadora do sistema e, a partir deste momento enviavam as informações dos documentos fiscais pela internet, um arquivo para cada caminhão, onde, chegando ao posto fiscal, não seria mais necessária a digitação das notas fiscais, apenas a homologação do arquivo, que era feita por amostragem.

A redução do tempo era tão expressiva que um caminhão que conduzia 400 notas fiscais costumava ficar em digitação por 4 horas, mas com essa sistemática, o tempo foi reduzido para 20 minutos.

O Fronteira Rápida agilizou parte do processo, diminuiu os custos das empresas que aderiram as mudanças, pois o tempo de espera do caminhão reduziu significativamente. Porém existiam algumas limitações. As mais importantes foram as seguintes:

I. A nova sistemática só podia ser usada para as operações onde não havia cobrança de imposto, nas operações saídas ou nas entradas de insumo para indústria. No Cometa não cabia mais as inúmeras regras da diversificada legislação do ICMS.

II. Somente as empresas maiores e mais organizadas conseguiram se adaptar ao fluxo do processo, pois era necessário configurar os dados em um layout predefinido antes de enviá-los para Sefaz.

Como o grande volume de notas fiscais, que passavam pelos postos fiscais era de operação com imposto a cobrar, o projeto só atingiu parte de seu objetivo.

O Fronteira Rápida estimulou a equipe a novos desafios e percebeu-se a necessidade de mudança. O Cometa devia ser repensado e reestruturado para atender à crescente

demanda da fiscalização das mercadorias que transitam no território cearense.

2.3 Sistema de Trânsito de Mercadoria (Sitram)

É o atual sistema de informação de dados utilizado pela Secretaria da Fazenda do estado do Ceará para registrar as notas fiscais de operação interestadual de mercadoria em trânsito. As principais funções do Sitram são: registro da nota fiscal de operação interestadual, importação e exportação, cálculo do ICMS da mercadoria em trânsito.

2.3.1 O Fluxo do Sitram

Na chegada da carga ao posto fiscal, o agente da fiscalização abre o processo de fiscalização, denominado de "Ação Fiscal do Trânsito". A carga pode estar acompanhada, além das notas fiscais, do conhecimento de transporte e do manifesto de carga. A ação fiscal já pode ter sido aberta antes da mercadoria chegar ao posto fiscal. Neste caso, o sistema alerta ao recepcionista para utilizar esta ação fiscal e prosseguir com o processo.

Após a abertura do protocolo da ação fiscal, é verificado se as notas fiscais já foram digitadas. Caso não sejam digitadas ou estejam incompletas, seguem para a digitação e posterior análise, manutenção e homologação.

Antes da cobrança do imposto, o sistema, internamente, analisa o tipo de contribuinte e a origem da mercadoria para decidir como fazer o cálculo do imposto. Os impostos gerados são lançados para o responsável, que deve estar na condição de contribuinte credenciado, os quais podem pagar o imposto em data posterior ao da entrada da mercadoria. O contribuinte não credenciado deve recolher o imposto imediatamente, antes que a mercadoria seja liberada nos postos fiscais.

Ainda existe uma terceira forma de lançar o imposto, onde a transportadora se torna corresponsável pelo pagamento do imposto devido e só libera a mercadoria de seu depósito após o seu cliente comprovar o pagamento do imposto. Caso contrário, a transportadora deverá fazer o recolhimento. Após resolver todas as pendências a carga é liberada para seguir viagem até o destino.

Uma vez gerado o número da ação fiscal de trânsito, o processo pode ser acompanhado pela gerência ou pela transportadora que pode consultar se seu carro foi liberado ou se ainda aguarda no posto fiscal.

O sistema é executado em outros locais, além dos postos de fiscalização, como por exemplo, na Célula de Fiscalização de Trânsito (Cefit), nas Células de Execução da Administração Tributária (Cexat) e, por clientes externos como contribuintes e transportadoras, via Internet.

O sistema funciona durante 24 horas por dia, todos os dias da semana, uma vez que os postos fiscais trabalham ininterruptamente. O contribuinte e o transportador devem acessar o Sitram, via Internet, através do serviço de senhas da SEFAZ.

2.3.2 Resultados do Sitram

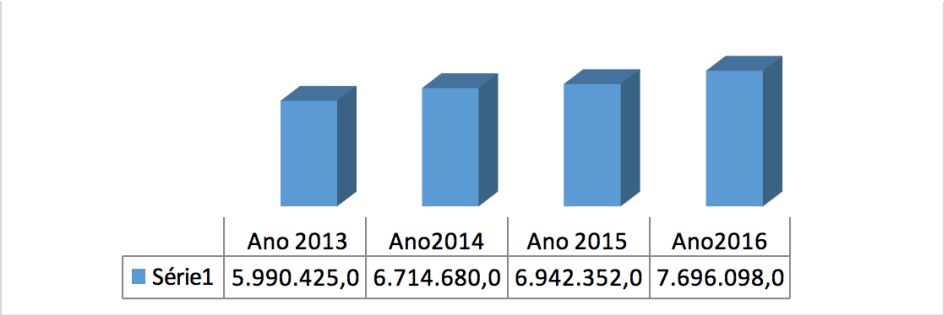
O Sitram atende a todos os contribuintes do ICMS, ou seja, qualquer pessoa física ou jurídica que realize operação comercial de compra e venda interestadual ou que realiza serviço de transporte de carga nas operações de circulação de mercadorias intermunicipais ou interestaduais.

Atualmente existem cerca de 300 mil contribuintes ativos com inscrição estadual no Ceará aptos a utilizar o Sitram. É difícil mensurar o número de usuários externos, que seria potencialmente a mesma quantidade de contribuintes ativos e respectivos contadores somado aos caminhoneiros que transportam mercadoria no território cearense, fornecedores que vendem suas mercadorias para clientes do Ceará e pessoa física que compra mercadoria em outras unidades da federação.

Os contribuintes, empresas, transportadoras ou seus representantes legais, contadores ou sócios das empresas, podem acessar o Sitram pela internet através do acesso seguro. No ambiente livre, pode qualquer pessoa física ou jurídica consultar notas fiscais e emitir um Documento de Arrecadação Estadual - DAE para pagamento do ICMS.

No Sitram, desde sua implantação, tem-se registrada um número crescente de notas fiscais, o que está representado no Gráfico 1. Considerando que na década de 1990 tinha-se uma média de 450 mil notas fiscais por ano, pode-se afirmar que o crescimento foi de 1.710,24%, aproximadamente, em 30 anos.

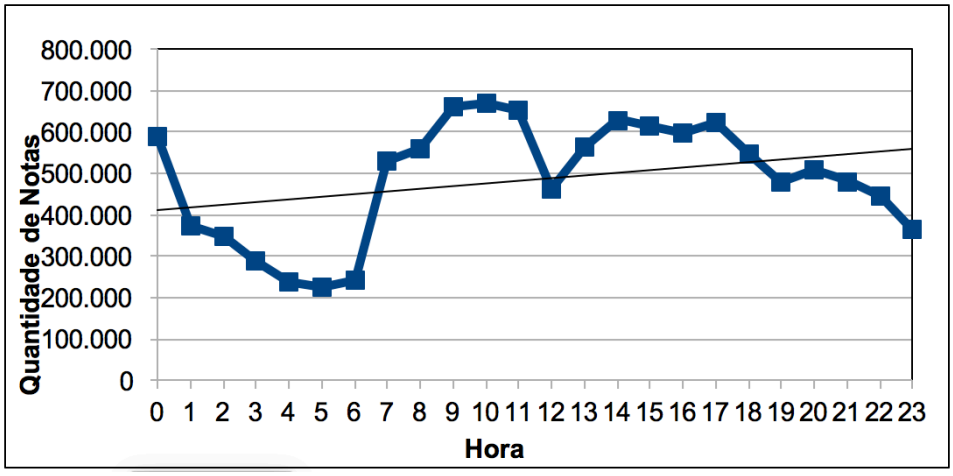
Gráfico 1 Quantidade e notas fiscais registradas no Sitram até 2016



A melhoria no tempo do registro das notas fiscais foi expressiva. Esse ganho de tempo foi acontecendo com a implantação das melhorias e integrações realizadas, incluindo a integração do SITRAM com Catálogo Eletrônico de Valores de Referência (CEVR), a partir de junho de 2013. Em 2014, acrescentou-se a abertura da Ação Fiscal pelo Manifesto de Documento Eletrônico (MDF-e), antes da mercadoria chegar nos postos fiscais.

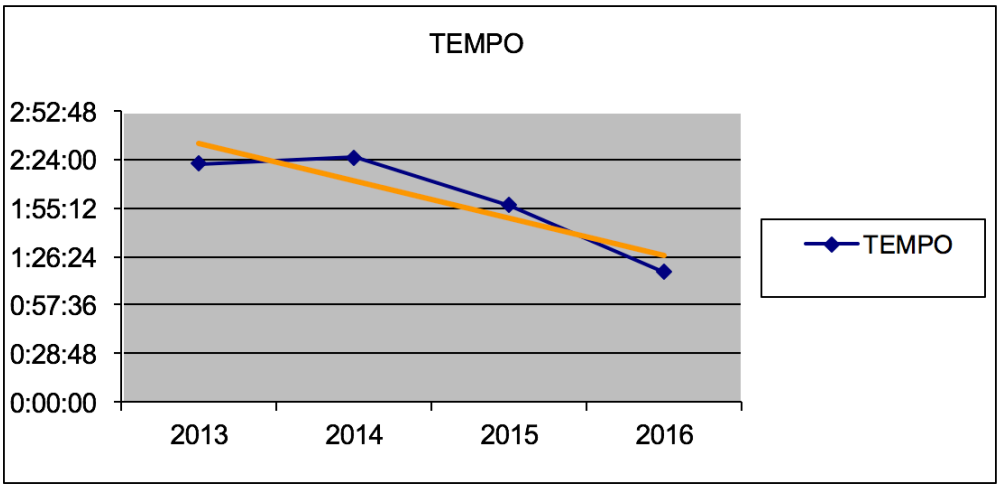
Uma informação importante para a gerência da Sefaz são os horários de mais movimentação nos postos fiscais, que é medido pela quantidade de notas fiscais registradas no sistema por hora. O Gráfico 2 mostra que o maior volume de registro de nota fiscal acontece entre 9 e 11 horas da manhã. Com esta informação os recursos podem ser direcionados com mais concentração nos horários que a demanda é maior.

Gráfico 2 Volume de notas registradas por hora



No Cometa a visualização do imposto das empresas não credenciadas era mais limitada e feito por meios de relatórios complicados. Não se tinha uma ideia exata que os valores dos contribuintes não credenciados eram maiores que os valores das transportadoras.

Gráfico 3 Tempo médio de atendimento de 2013 a 2016



O Sitram, integrado aos demais sistemas, permitiu agilidade nos postos fiscais. A cada ano, o tempo de liberação dos veículos, no posto fiscal, está diminuindo, o que possibilitou o fim do envio de malotes de notas fiscais para registrar na Cefit, localizado em Fortaleza, uma vez que o trabalho se tornou mais produtivo a cada passo dado em direção à automatização. Ver Gráfico 3, que representa o tempo em que o caminhoneiro ficava muito tem esperando a digitação da nota fiscal no posto fiscal e que esse tempo está diminuindo ao passar do tempo.

O objetivo final da modernização dos processos é a automatização completa de forma que, o caminhão ao chegar na cancela do posto fiscal, o Sitram já efetive a sua liberação, no caso de todas as pendências, inclusive as de pagamento, estarem resolvidas.

A exemplo do progresso para atingir este objetivo pode ser citada na última etapa implantada do Sitram, quando começou a abertura da ação fiscal de trânsito antes do caminhão cruzar a divisa do estado pelas informações da NF-e do CT-e contido no MDF-e que são incorporados pelos sistemas da Sefaz e já está trazendo maior eficácia para todos os agentes envolvidos: o fisco, o contribuinte e as transportadoras.

3 SISTEMAS DE APOIO AO SITRAM

Para que o Cometa fosse substituído de forma a trazer mais benefícios e o Sitram funcionasse adequadamente conforme às necessidades atuais, outros sistemas tiveram que ser desenvolvidos, os principais estão os relacionados a seguir:

• Sistema da nota fiscal avulsa e Autorização de Livre Trânsito (Sinfa). É o sistema responsável pela emissão da Nota Fiscal Avulsa- NFA e Declaração de Livre Trânsito - DLT através da Intranet, por servidores fazendários, e da internet, pelo próprio usuário, direcionado para o contribuinte que não tem organização fiscal que possibilite a emissão da nota fiscal eletrônica. Em 2017, este sistema está estruturado para funcionar no formato da NF-e.

• Sistema de Credenciamento (Sicred). Credenciamento do contribuinte é o diferimento ou postergação do pagamento de ICMS calculado nos postos fiscais ou em outras unidades que digitam notas fiscais.

• Sistema de acompanhamento dos processos judiciais e administrativos (Sipaj). É o sistema relaciona as informações dos processos judiciais e administrativos, tais como, termos de acordo, pareceres, liminares e mandados judiciais que antes não estava em sistema informatizado.

• Sistema do Comércio Exterior (Siscoex). Foi desenhado para controlar todas as importações destinadas aos contribuintes do estado do Ceará, facilitando a operacionalização do cálculo do ICMS Importação.

• Catálogo Eletrônico de Valores de Referência (CEVR). Hoje conhecido como Controle Fiscal de Preço (Cofip), surgiu após o desenho do Sitram, mas foi de fundamental importância para completar o processo de modernização do trânsito de mercadoria. É um agrupamento de produtos comercializados no estado do Ceará gerado a partir do item das Notas Fiscais Eletrônicas, formando um grande catálogo de produto trabalhado de forma inteligente, onde se possibilita a Secretaria da Fazenda realizar vários controles de acompanhamento de preço.

• Sistema de Alteração de Nota Fiscal (Sanfit). O registro das notas fiscais do Sitram pode ser alterado, caso seja necessário corrigir algum erro. Este processo e totalmente informatizado, onde a solicitação é feita pela internet e controlado pelo Sistema de Virtualização de Processos (Vipro).

4 DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS, NF-E, CT-E E MDF-E

Apesar de serem gerenciados pela Receita Federal a nota eletrônica (NF-e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e o Manifesto de Documento Eletrônico (MDF-e), em relação ao registro das notas fiscais, os estados devem fazer seus respectivos controles. Neste sentido a Sefaz desenvolveu um sistema para cada processo dos documentos eletrônicos.

A NF-e é gerenciada pelo sistema Nota da Fiscal Eletrônica Corporativo (NfeCorp) que entre outas atividades, acompanha os contribuintes credenciados para emissão da NF-e, registra a movimentação da NF-e e permite o registro de passagem das notas fiscais quando a mercadoria circula pelos postos fiscais. Essa última atribuição dá a condição de controlar as mercadorias em trânsito pelo estado do Ceará que são destinadas a outra unidade da federação, o que praticamente substituiu a emissão do Termo de Responsabilidade do Sistema Cometa.

Os sistemas do Ct-e e MDF-e incorporam na base da Sefaz toda documentação emitida pelos outros estados que tenha alguma relação com o Ceará.

Somente com a manutenção dos sistemas dos documentos eletrônicos foi possível fazer o registro antecipado da nota fiscal, dando a possibilidade de o contribuinte fazer o pagamento do imposto antes de chegar às divisas do estado e até mesmo de questionar o cálculo.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho apresentou um relato histórico da evolução dos processos de arrecadação e controle do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no controle da mercadoria em trânsito no Ceará, desde a ideia inicial de se organizar o referido processo de acordo com as inovações do momento histórico em que se encontrava.

Os números crescentes referentes às quantidades de notas fiscais registradas e os valores proporcionais justificam o cuidado e os investimentos dispensados pelo estado com a mercadoria em trânsito nas operações interestaduais no Ceará.

Com este estudo, pode ser observado também que os controles gerenciais ficaram mais fáceis quando os dados são disponibilizados mais rapidamente e acesso do usuário externo se tornou mais amplo, podendo o contribuinte acompanhar as cobranças do imposto antes da mercadoria chegar ao destino, como também solicitar correções, via internet, em caso de erro no registro de notas fiscais.

REFERÊNCIAS

CASTRO, Raimunda Elianir Cavalcante de. **Melhoria no controle da arrecadação e fiscalização do ICMS do trânsito de mercadoria do Ceará, com reflexo na satisfação do usuário interno:** uma análise descritiva da evolução dos sistemas de informática. 2015. Dissertação de Mestrado.

CEARÁ. Governo do Estado. **Decreto nº 22.322, de 23 de dezembro de 1992.** Regulamenta a Lei nº 11.961, de 10 de junho de 1992, que instituiu o Selo Fiscal e dá outras providências. Diário Oficial do Estado. Fortaleza, CE: Secretaria da Fazenda (1992)

CEARÁ. Governo do Estado. **Lei Estadual nº 15.018 de 04 de outubro de 2011.** Institui o programa estadual de banda larga e dispõe sobre a participação de empresas privadas e órgãos públicos na exploração do cinturão digital do Ceará. Diário Oficial do Estado. Fortaleza – Etice (2011)

CEARÁ. Governo do Estado. **Lei Nº 11.961 de 10 de julho de 1992.** Institui normas relativas à aplicação dos selos fiscais de autenticidade para controle de documentos fiscais e formulário contínuo, e de trânsito de mercadorias para comprovação das operações e prestações concernentes ao ICMS. Diário Oficial do Estado. Fortaleza, CE: Secretaria da Fazenda (1992).

CEARÁ. Governo do Estado. Lei Nº 9.422 de 10 de novembro de 1970, Art,79- Guia de Entrada de Mercadoria. In **Resolução**: 29/2010 1ª Câmara de Julgamento Sessão Conselho de Recursos Tributários, Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (2010) Recuperado de http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/download/ged/1_029_2010.pdf . Acesso em 30 Set. 2017

DRUCKER, Peter Ferninad Elsevier. **As Fronteiras da Administração.** Tradução Ricardo Basto Vieira. Rio de Janeiro: Elsevier. 2012

JORNAL, Sefaz Novo Tempo. **Projeto Cometa permite maior Controle Fiscal**. Ano I, nº 03, 1993, maio.

JORNAL, Sefaz Novo Tempo. **SEFAZ**: Um salto Tecnológico. Ano VII, nº 46. 2000, fevereiro/março.

MACHADO, Hugo. **Imposto de Circulação de Mercadoria**. São Paulo: Ed Sugestão Literária S/A. 1971.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodología de la Investigación.** 5 Ed. México DF: Editora McGraw-Hill. 2010. Recuperado de https://www.academia.edu/6399195/Metodologia_de_la_investigacion_5ta_Edicion_Sampieri. Acesso 05 Out. 2017

Categoria Estudante

Interdito proibitório e o direito de greve: a análise da jurisprudência

Carlos Henrique Gomes de Alcântara
Cláudio Henrique Leitão Saraiva
Ana Virginia Moreira Gomes

RESUMO

O estudo analisa o uso do interdito proibitório em razão do exercício do direito de greve a partir da análise de decisões jurisprudenciais, em especial, do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região do Estado de São Paulo. A fundamentação das decisões foi examinada conforme o uso de termos constantes das normas constitucionais, do art. 567 do Código de Processo Civil de 2015 e da Lei de greve (lei 7.783/89): "justo receio de ser molestado", "turbação ou esbulho iminente", "direito de propriedade", "direito de greve". A questão da pesquisa trata dos critérios aplicados pelo tribunal trabalhista na decisão acerca da concessão ou não do interdito proibitório na iminência ou curso de uma greve. A pesquisa desenvolve um estudo empírico de natureza qualitativa e quantitativa, além da análise da literatura acerca do tema.

Palavras-chave: interdito proibitório; direito de greve; esbulho; turbação.

ABSTRACT

The study analyses the use of prohibited prohibitory due to the exercise of the right to strike from the analysis of jurisprudence decisions, in particular, of the Regional Court of Labour of the 2nd Region of the state of São Paulo. The reasoning of the decisions was examined according to the use of terms contained in the constitutional norms of art. 567 of the Code of Civil Procedure of 2015 and the law of strike (Law 7.783/89): "Righteous fear of being molested", "turban of Esbulho imminent ", "property right", "right to strike". The question of research deals with the criteria applied by the labor court in the decision on the concession or not to the prohibitory on the imminent or course of a strike. The research develops an empirical study of qualitative and quantitative nature, in addition to the analysis of the literature on the subject.

Keywords: prohibited prohibitory; right to strike; esbulho; a turban.

1 INTRODUÇÃO

Um banco interpôs uma ação de interdito proibitório contra o Sindicato dos Bancários do Município de um determinado Estado, visando garantir a defesa de sua propriedade contra o iminente perigo de ser turbado ou esbulhado de sua posse frente a um movimento grevista. O banco alega que a greve está sendo exercida de maneira exagerada ou com excessos e está causando sérios prejuízos financeiros e impossibilitando o regular funcionamento de suas agências espalhadas pelo Estado. Em sua defesa, os participantes do movimento grevista alegam que estão o exercendo de maneira pacífica, não interferindo no regular funcionamento da agência.

No exemplo hipotético acima podemos visualizar um exemplo de como se dá o conflito para ser pleiteado o interdito proibitório. Nesse caso, um possível caso de esbulho estaria caracterizado na hipótese de os funcionários entrarem no estabelecimento bancário e se instalarem por tempo indeterminado.

O banco possui a sua disposição a ação de interdito proibitório em caso de perigo iminente de sofrer turbação ou esbulho, ou seja, algo que está prestes a ocorrer. Por sua vez, os empregados possuem o livre exercício do direito de greve, exercitado de maneira pacífica e sem excessos. Quando a greve se instala, os serviços do banco não paralisam totalmente, pois mesmo que não haja atendimento físico, há o atendimento eletrônico, por meio dos caixas eletrônicos. Nem sempre todos os empregados do empregador (Banco) aderem ao movimento paredista (termo utilizado para designar o movimento de greve realizado pelos grevistas), e acabam sendo motivados a participarem pelos empregados que aderiram ao movimento, aumentando o número de adeptos.

O estudo analisa o uso do interdito proibitório perante o exercício do direito de greve a partir da análise de decisões jurisprudenciais, em especial, do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região do Estado de São Paulo. Adotou-se esse Tribunal pela quantidade de demandas trabalhistas existentes. A fundamentação das decisões foi examinada conforme o uso de termos constantes das normas constitucionais, do art. 567 do Código de Processo Civil de 2015 e da Lei de greve (lei 7.783/89): “justo receio de ser molestado”, “turbação ou esbulho iminente”, “direito de propriedade”, “direito de greve”. A questão da pesquisa trata dos critérios aplicados pelo tribunal trabalhista na decisão acerca da concessão ou não do interdito proibitório na iminência ou curso de uma greve. Para uma melhor compreensão, fixação e reprodução do conhecimento, buscou-se apresentar uma análise dos diversos autores a respeito do interdito proibitório, explorando definições, opiniões e etc.

A pesquisa desenvolve um estudo empírico de natureza qualitativa e quantitativa, além da análise da literatura acerca do tema. Foram analisados 176 julgados; dentre os quais vários foram classificados como fora do tema por tratarem de assuntos não relacionados ao interdito proibitório (como por exemplo superveniência por perda do objeto da ação, já que o movimento grevista acabou; discussão sobre honorários advocatícios; extinção do processo sem resolução do mérito por carência do direito de ação, por falta de interesse processual - inadequação da via eleita).

Este estudo é resultado do projeto de iniciação cientifica desenvolvido junto ao Núcleo de Pesquisa- NUPESQ do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade de Fortaleza – UNIFOR.

1.1 O interdito proibitório

Ao conceituar posse, Caio Mário da Silva Pereira afirma que apesar das diferentes correntes doutrinárias que conceituam a posse, em todas as definições estão algo em comum: uma situação de fato em que uma pessoa exerce um poder de conservação ou de defesa sobre a coisa, mesmo aqueles que não são proprietários, como o locatário em relação a um contrato de locação. Cuida e age como se dono fosse. Abaixo o pensamento do ilustre autor.

> Sem embargo dos diferentes entendimentos, em todas as escolas está sempre em foco a ideia de uma situação de fato, em que uma pessoa, independentemente de ser ou de não ser proprietária, exerce sobre uma coisa poderes ostensivos, conservando-a e defendendo-a. É assim que procede o dono em relação ao que é seu; é assim que faz o que tem apenas a fruição juridicamente cedida por outrem (locatário, comodatário, usufrutuário); é assim que se porta o que zela por coisa alheia (administrador, inventariante, síndico); é assim que age o que se utiliza de coisa móvel ou imóvel, para dela sacar proveito ou vantagem (usufrutuário). Em toda posse há, pois, uma coisa e uma vontade, traduzindo a relação de fruição (PEREIRA, 2016, pág.10).

Nesse sentido, o art. 1.196 do Código Civil de 2002 dispõe que: "Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade". A proteção à posse, portanto, busca resguardar uma situação de fato. Essa proteção é garantida no direito comum através das ações de proteção à posse ou possessórias, que se dividem em interdito proibitório, manutenção da posse e reintegração da posse.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) não possui normas sobre o tema e tampouco regras sobre o interdito proibitório, objeto deste estudo. A CLT, no entanto, reconhece o direito processual civil como norma subsidiária de aplicação em casos nos quais esse não são seja incompatível com a normas trabalhistas. Assim dispõe o art. 769 da CLT afirma:

> Nos casos omissos, o direito processual comum será fonte subsidiária do direito processual do trabalho, exceto naquilo em que for incompatível com as normas deste Título.

O Código de Processo Civil de 2015 disciplina a matéria no art. 567 ao dispor que "o possuidor direto ou indireto que tenha justo receio de ser molestado na posse poderá requerer ao juiz que o segure da turbação ou esbulho iminente, mediante mandado proibitório em que se comine ao réu determinada pena pecuniária caso transgrida o preceito".

Abaixo estão elencados vários conceitos de interdito proibitório de autores renomados na doutrina brasileira a respeito do tema.

> O interdito proibitório constitui uma medida preventiva que visa garantir o direito à posse, impedindo a concretização de um possível ato de turbação ou de esbulho

que esteja prestes a ocorrer. O interdito proibitório é a proteção preventiva da posse ante a ameaça de turbação ou esbulho, prevista no art. 1212, 2ª parte, do Código Civil, segundo o qual, o possuidor que tenha justo receio de ser molestado na posse, poderá impetrar ao juiz que o segure da violência iminente. Nesse mesmo sentido os arts. 927 e 932 do código de processo civil. Assim, o possuidor direto ou indireto ameaçado de sofrer turbação ou esbulho, previne-os, obtendo mandado judicial para segurar-se da violência iminente. Tal interdito proibitório só produz seus efeitos depois de julgado por sentença. Procedente a ação, o magistrado proíbe o réu de praticar o ato, sob pena de pagar multa pecuniária, inclusive perdas e danos, em favor do próprio autor ou de terceiro (p. ex.: uma instituição filantrópica). Para propor esta ação basta que o autor tenha um receio fundado ou justo de que a violência virá, pouco importando a intenção do réu em praticar ou não a turbação ou o esbulho, evitando, dessa forma, a consumação do fato não querido (DINIZ, 2015, pág. 109).

Historicamente denominado de *embargos à primeira*, o interdito proibitório pode ser conceituado como a defesa preventiva da posse, diante da ameaça de iminentes atos de turbação ou esbulho, objetivando impedir a consumação do ato de violência temido (art. 932, CPC). O possuidor, inibido pelo fundado receio de sofrer agressão próxima, dirige-se ao magistrado, a fim de pleitear uma liminar que obrigue o réu a abster-se de concretizar a agressão, mediante imposição de preceito proibitório, com a cominação de pena pecuniária – multa diária -, em caso de transgressão ao preceito (FARIAS e ROSENVALD, 2012, pág. 215-216).

Destina-se a proteger a posse apenas ameaçada. É a proteção preventiva da posse, na iminência ou sob ameaça de ser molestada. De natureza premonitória, visa a impedir se consume violação da posse. O interdito proibitório não se confunde, pois, com a manutenção e a reintegração, que pressupõem violência à posse, já efetivada pela turbação, ou pelo esbulho. [...] Recebendo a petição inicial, determinará o juiz expedição de mandado para citação do réu, que poderá, no prazo legal, apresentar contestação. No interdito proibitório, ao contrario do que sucede nas demais ações de força nova, inexiste concessão de mandado *initio litis* tuitivo da posse. Ao inverso, o interdito proibitório só começa a produzir efeito depois de julgado por sentença. Então sim, tendo por procedente a ação, proibirá o juiz o réu de praticar o ato, sob pena de pagar a pena pecuniária cominada pelo autor, cujo *quantum*, todavia, poderá reduzir (MONTEIRO, 2000, p. 46-47).

Esta é uma ação de prevenção. Convencendo-se de que a sua posse corre serio risco de sofrer turbação ou esbulho, o possuidor poderá ingressar em juízo com o interdito proibitório, que possui natureza preventiva. O caput do art. 1.210 do CÓDIGO CIVIL, *in fine*, garante ao possuidor a proteção possessória, quando se encontrar na iminência de ser molestado em sua posse. A Lei Processual, ex vi do art. 932, dispõe a respeito. O rito a ser observado é o mesmo das ações de manutenção e de reintegração. Ao determinar a expedição do mandado proibitório, devera o juiz fixar uma pena pecuniária para a hipótese de descumprimento da ordem judicial. Tal providencia poderá ser tomada liminarmente e em decisão final. Dada a conversibilidade dos interditos, caso se constate, no curso da ação, a ocorrência de turbação ou de esbulho, o interdito se transmudará em ação de manutenção ou de

> reintegração de posse (NADER, 2010, p. 75).
> Interdito proibitório é a defesa preventiva da posse, ante a ameaça de turbação ou esbulho. Consiste em armar o possuidor de mandado judicial, que a resguarde da moléstia iminente. Não é necessário que aguarde a turbação ou o esbulho. Pode antecipar-se ao cometimento da violência e obter um julgado que o assegure contra a hipótese de vir a acontecer, sob pena de pagar o réu multa pecuniária, em favor do próprio autor ou do terceiro (uma instituição filantrópica, e.g.). Com a cominação do preceito, o réu se contem, e, se se não abstiver da moléstia, automaticamente incidirá na pena (Código de Processo Civil, arts. 932 e 933) (PEREIRA (2011, p. 59).
> Este interdito é o remédio possessório concedido ao possuidor que, tendo justo receio de ser molestado ou esbulhado em sua posse, pretende ser assegurado contra a violência iminente. Pede, portanto, ao Poder Judiciário, que comine, a quem o ameaça, pena pecuniária, para o caso de transgressão do preceito (CC/1916, art. 501, não reproduzido pelo Código de 2002). O atual Código de Processo Civil, em seu art. 932, a respeito do interdito proibitório, enumera, como requisitos para a propositura da ação, a posse do autor, a ameaça de turbação ou esbulho por parte do réu e o justo receio. Proposta a ação, se antes da sentença se verificar a turbação ou o esbulho, o juiz expedira mandado de manutenção ou reintegração em favor do autor contra o réu (CPC, art. 933). Se a turbação ou esbulho for posterior à sentença que cominou a pena, nela incorre o réu, sem prejuízo das medidas possessórias cabíveis (RODRIGUES, 2009, p.62).

Em síntese, portanto, pode-se considerar o interdito proibitório como sendo uma medida ou ação de defesa da posse diante de uma ameaça iminente de esbulho (perda total da posse) ou turbação (perda parcial da posse) cumulada com um pedido proibitivo ou proibitório da prática de determinado ato de ameaça, além da cominação multa pecuniária para o caso de descumprimento de ordem judicial. E caso ocorra, no decorrer da ação, esbulho ou turbação, o juiz decidirá pela manutenção ou reintegração da posse.

2 O DIREITO DE GREVE

O direito de greve está disciplinado no art. 9 º da Constituição Federal brasileira *in verbis:*

> Art. 9º É assegurado o direito de greve, competindo aos trabalhadores decidir sobre a oportunidade de exercê-lo e sobre os interesses que devam por meio dele defender.
> § 1º A lei definirá os serviços ou atividades essenciais e disporá sobre o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade.
> § 2º Os abusos cometidos sujeitam os responsáveis às penas da lei.

Segundo Bulos (2014, p. 836),

> greve é o direito social coletivo que permite a paralisação temporária da prestação de serviço subordinado, com o fito da melhoria das condições salariais ou de trabalho. Revestida numa abstenção generalizada, é o instrumento posto ao dispor dos trabalhadores para que estes, em hipóteses excepcionais, legítimas e legais, reivindiquem seus direitos e interesses.

O art. 9º, §2º da Constituição Federal possui uma margem de discricionariedade para o julgador ou uma margem subjetiva de interpretação, pois a lei afirma "os abusos cometidos". Quais atividades ou ações seriam consideradas abusivas? Uma greve realizada com violência ou mesmo utilizando meios não pacíficos como pedras, utensílios que possam depredar a agência, invasão às agências podem ser enquadrados como abusivas. Alguns julgados entendem que o simples fato da greve se instalar em frente ao banco possibilita a medida preventiva do interdito proibitório, frente ao justo receio de sofrer uma possível turbação ou esbulho. Há decisões em que há proibição judicial da greve permanecer a uma distância de 50 ou 100 metros das agências, e no caso de infringir tal preceito a greve é considerada abusiva por descumprir essa ordem de afastamento. O uso de apitos, megafones, carros de som seriam exemplos pacíficos de manifestação e que tornaria legítima a greve. A principal pena aplicada seria as *astreintes*, ou seja, multas que são aplicadas para o caso de descumprimento judicial e que a depender do caso, pode ser estipulada no patamar de R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) por cada dia de descumprimento.

A Constituição Federal prevê a criação de uma lei ordinária que disciplinasse a Lei de Greve. Por isso foi criado a Lei 7.783/89, que passou a garantir o livre exercício do direito de greve.

> Art. 1º É assegurado o direito de greve, competindo aos trabalhadores decidir sobre a oportunidade de exercê-lo e sobre os interesses que devam por meio dele defender.
> Parágrafo único. O direito de greve será exercido na forma estabelecida nesta Lei.
> Art. 2º Para os fins desta Lei, considera-se legítimo exercício do direito de greve a suspensão coletiva, temporária e pacífica, total ou parcial, de prestação pessoal de serviços a empregador.
> Art. 3º Frustrada a negociação ou verificada a impossibilidade de recursos via arbitral, é facultada a cessação coletiva do trabalho.
> Parágrafo único. A entidade patronal correspondente ou os empregadores diretamente interessados serão notificados, com antecedência mínima de 48 (quarenta e oito) horas, da paralisação.

Pela leitura do art. 2º, percebemos que a paralisação do serviço ou interrupção do seu funcionamento seria uma mera decorrência do exercício regular do direito de greve e não uma medida considerada abusiva.

Porém, esse exercício tem que ser exercido de maneira pacífica (usando apitos, faixas, cartazes, sons, megafones e etc.) e sem causar danos ao patrimônio alheio ou mesmo invadindo a propriedade bancária, ou seja, não excedendo o regular exercício do direito de greve.

3 A COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO

Após a Emenda Constitucional número 45 que trouxe o art. 114 da Constituição Federal e a súmula vinculante número 23 do STF (A justiça do trabalho é competente para processar e julgar ação possessória ajuizada em decorrência do exercício do direito de greve pelos trabalhadores da iniciativa privada), passou-se a declarar a justiça do trabalho competente para julgar ações de natureza trabalhista, decorrentes da relação de trabalho.

Com isso, embora o interdito seja previsto pelo Código de Processo Civil de 2015, a greve, que pertence a justiça do trabalho, pode ser processada e julgada perante a justiça do trabalho. O art. 114 da Constituição Federal deixou isso claro:

> Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar:
> I - as ações oriundas da relação de trabalho, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
> II - as ações que envolvam exercício do direito de greve;

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconheceu a competência da Justiça do Trabalho para o julgamento do interdito proibitório cuja causa de pedir decorra do exercício do direito de greve, conforme se verifica no acórdão da ministra CARMEN LÚCIA, retrotranscrito abaixo:

> CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA JURISDICIONAL. JUSTIÇA DO TRABALHO x JUSTIÇA COMUM. AÇÃO DE INTERDITO PROIBITÓRIO. MOVIMENTO GREVISTA. ACESSO DE FUNCIONÁRIOS E CLIENTES À AGÊNCIA BANCÁRIA: "PIQUETE". ART. 114, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO.
> 1. "A determinação da competência da Justiça do Trabalho não importa que dependa a solução da lide de questões de direito civil" (Conflito de Jurisdição n. 6.959), bastando que a questão submetida à apreciação judicial decorra da relação de emprego. 2. Ação de interdito proibitório cuja causa de pedir decorre de movimento grevista, ainda que de forma preventiva. 3. O exercício do direito de greve respeita a relação de emprego, pelo que a Emenda Constitucional n. 45/2003 incluiu, expressamente, na competência da Justiça do Trabalho conhecer e julgar as ações dele decorrentes (art. 114, inciso II, da Constituição da República). 4. Recurso extraordinário conhecido e provido para fixar a competência da Justiça do Trabalho. (RE 579648, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-043 DIVULG 05-03-2009 PUBLIC 06-03-2009 EMENT VOL- 02351-08 PP-01534 RTJ VOL-00208-03 PP-01271).

Aqui podemos perceber, através desse acórdão de repercussão geral, que a justiça do trabalho é competente para o conhecimento da ação de interdito proibitório, não sendo mais a justiça comum. Portanto, ações que envolvem o exercício do direito de greve

é da competência da justiça do trabalho, de acordo com o art. 114, II da Constituição de República.

4 METODOLOGIA E ANÁLISE DOS JULGADOS

O tribunal analisado foi o Tribunal Regional do Trabalho - TRT de São Paulo da 2ª Região (TRT-SP) pelo endereço eletrônico (www.trtsp.jus.br). O TRT-SP foi escolhido em razão do maior número de ações de interdito proibitório em comparação com os demais TRTs do Brasil. A busca se deu através dos mecanismos "jurisprudência", "pesquisa", "pesquisa por palavra – acórdãos em geral (processos físicos)" e "pesquisa por palavra – acórdãos em geral (processos eletrônicos)", utilizando-se o termo "interdito proibitório" para a pesquisa dos julgados, o que resultou em um total de 203 acórdãos.

Os acórdãos foram divididos da seguinte forma: julgados extintos sem julgamento do mérito, julgados em que houve a concessão do interdito proibitório, julgados em que não houve a concessão da medida e por fim aqueles que estavam "fora do tema", para designar julgados que discutiam honorários advocatícios, dissídio coletivo, valor da causa, erro no recurso interposto, conflito negativo de competência e outros temas que não tinham pertinência com o assunto da pesquisa. Ao final da análise, os números ficaram desta forma: 20 julgados concediam o interdito proibitório; 26 julgados não concediam o interdito proibitório; 87, foram extintos sem julgamento do mérito; e 70, estavam fora do tema. Ou seja, em um total de 203 acórdãos, 46 tratavam o tema interdito proibitório. Foram analisados considerados como fora do tema por tratarem de assuntos não relacionados ao interdito proibitório: superveniência por perda do objeto da ação, quando a greve já havia sido encerrada; discussão sobre honorários advocatícios; extinção do processo sem resolução do mérito por carência do direito de ação, por falta de interesse processual (inadequação da via eleita).

4.1 Extinção do processo sem resolução do mérito por perda superveniente do objeto da ação

Muitos casos envolvendo agências bancárias e sindicatos de trabalhadores terminam antes mesmo do julgamento do mérito e por isso acabam por esvaziar o movimento paredista e dando fim a greve e consequentemente a ação de interdito proibitório. Posto isso, o juiz extingue o processo sem resolução do mérito por perda superveniente do objeto da ação, ou seja, quando o objeto da ação termina (a greve) não há mais o que falar-se em medida preventiva e nenhum direito há de ser protegido. Vejamos abaixo um exemplo.

> Pelos contornos fáticos traçados, é fácil perceber que não mais tem pertinência o exame do mérito da presente demanda, qual seja, eventual receio, por parte do Banco demandante, de ter sua posse molestada, nos moldes do art. 932 do CPC/1973, uma vez que cessado o motivo que fundamentava o risco alegado. Assim – considerando que o movimento paredista findou-se no ano passado de 2009, tendo

> sido cumprido a época a liminar de fl. 29, tornando inexistente, por consequência, a ameaça de esbulho ou turbação – **resta evidenciada a perda superveniente do objeto da ação,** o que fulmina o interesse processual do demandante, ora recorrido, **impondo-se** *ipso facto* **a extinção do processo sem resolução de mérito**, na forma do art. 267, VI c/c o artigo 462, ambos do CPC/1973. (TRT da 2ª Região/SP – 4ª Turma – RO nº 01751003120095020241 (20111416595) Relatora Maria Isabel Cueva Moraes) (grifo nosso)

No caso relatado acima, temos como recorrente o Sindicato dos bancários e financiários de São Paulo e recorrido o HSBS Bank Brasil S/A. O banco já tem o livre acesso de suas agências bancárias pelos clientes e empregados que optaram por não aderir ao movimento grevista, e a greve encerrou-se antes de ser prolatada decisão de mérito. Ou seja, não há mais que se pleitear nenhuma medida preventiva, pois o movimento grevista encerrou-se. Com isso, há o julgamento da ação sem a resolução de mérito por perda superveniente do objeto.

4.2 Concessão do interdito proibitório

Quando o Sindicato exerce o direito de greve de forma não pacífica, violenta, tem-se fundamentos para que a medida preventiva do interdito proibitório seja concedida. Conforme as decisões, a abusividade da greve põe em risco o patrimônio do empregador e invade seu direito de propriedade e o exercício da atividade econômica.

> Trata-se de ação de interdito proibitório ajuizada pela empresa TECONDI (Terminal para Contêineres da Margem Direita S/A), em face do Sindicato dos Estivadores de Santos, São Vicente, Guarujá e Cubatão e do Sindicato dos Trabalhadores de Bloco de Santos, São Vicente, Guarujá, Cubatão e São Sebastião, com vistas a assegurar a incolumidade física de seus colaboradores e preservar a integridade de suas instalações e equipamentos, em razão do tumulto e depredação nas instalações portuárias, como forma de represália ao cumprimento do Termo de Ajuste de Conduta firmado com o Ministério Público do Trabalho, com o objetivo de respeitar o intervalo legal interjornada. No mesmo dia da distribuição da ação, à noite, os trabalhadores, munidos de fogos de artifícios e bombas caseiras, invadiram a empresa e provocaram um tumulto interrompendo as atividades portuárias e depredando bens da TECONDI, [...] comprovado através dos boletins de ocorrência, fotografias e recortes do jornal local [...].
> [...]
> Diante desses relatos e das notícias dos jornais locais e boletins de ocorrência juntados pela TECONDI, que justificam o receio de novas invasões e manifestações não pacíficas por parte das categorias profissionais envolvidas, até que se esgotem as tentativas de negociação com o Ministério Público do Trabalho em busca de solucionar o impasse, a ação preventiva de interdito proibitório é a medida adequada à preservação dos direitos da requerente, conforme o artigo 932, do CPC/73. (TRT da 2ª Região/SP – RO nº 00008967620125020443 (20130258053) Relator Rovirso A. Boldo)

Neste exemplo, podemos vislumbrar que os trabalhadores dos Sindicatos se utilizaram de meios não pacíficos como depredação das instalações da empresa e interromperam as suas atividades, causando prejuízos. Devido ao iminente risco de novas invasões e danos, o interdito proibitório foi a medida utilizada para prevenir futuros ataques não pacíficos que poderiam ser causados a empresa TECONDI.

4.3 Fora do tema - conflito negativo de competência

O conflito negativo de competência ocorre quando duas varas (áreas de atuação do juízo) se dizem competentes para uma mesma ação que há as mesmas partes, causa de pedir e o pedido, tornando-se preventa aquela que primeiro declarar a prevenção do juiz, ou seja, aquela determinada vara que conhecer primeiramente o processo. Geralmente isso acontece quando um advogado propõe ou protocola uma mesma ação duas vezes, perante duas varas distintas, buscando uma maior celeridade para determinado processo ou quando, apesar das mesmas partes, há fatos geradores da demanda diferentes, como no caso abaixo:

> Trata-se de conflito negativo de competência, suscitado pela 02ª Vara de Trabalho de Osasco [...]. Houve determinação de livre distribuição sendo o feito encaminhado para a 4ª Vara do Trabalho de Osasco, que insiste na prevenção do Juízo suscitante. [...]
> Consta dos autos que o Banco Bradesco S/A ajuizou duas ações de Interdito Proibitório em face do Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Osasco e Região: uma distribuída à 2ª Vara do Trabalho de Osasco (suscitante), sob nº 00652.2006.382.02.00-0 e outra distribuída perante a 4ª Vara do Trabalho de Osasco (suscitada), sob nº 01781200838402002, tendo o Juízo suscitante remetido os autos a esta Seção Especializada considerando que não há prevenção, eis que não obstante a identidade de partes e de ação, possuem diferentes fatos geradores. (TRT da 2ª Região/SP – Conflito de Competência nº 13400200800002000 (01138/2009-2) relatora Neli Barbuy Cunha Monacci)

Podemos perceber que o Banco Bradesco ajuizou duas ações de interdito proibitório contra o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Osasco e Região, sendo uma distribuída à 2 ª Vara de Osasco e outra distribuída na 4ª Vara do Trabalho de Osasco, mas que ficou definida esta vara competente para julgar e apreciar a ação de interdito proibitório.

4.4 Não concessão do interdito proibitório

No caso abaixo, o Banco Sudameris Brasil S/A propõe a ação de interdito proibitório contra o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo para que o sindicato se retirasse da entrada da agência, pois que estava impedindo que funcionários e clientes utilizassem do Banco. O juízo de primeira instância não concedeu a tutela

provisória, pois não concluiu pela turbação da posse, o mesmo entendimento foi do Tribunal, abaixo retrotranscrito:

> A recorrente sustentou que a turbação de sua posse decorre da "obstrução do caminho que acessa o imóvel" (fl. 229), realizada por grevistas sob a organização do recorrido. A instrução processual, contudo, não revelou turbação ou iminência de turbação da posse do imóvel em questão (Agência Osasco, Rua Antônio Agu, 502). Não se evidencia, do exame da prova documental, o divulgado intuito do sindicato profissional, de barrar o acesso de empregados ou clientes ao interior da agência, inclusive para utilização de serviços de autoatendimento. Constitui direito do sindicato utilizar meios pacíficos (como faixas e cartazes, carros de som e similares) com o fito de denunciar práticas patronais tidas como arbitrárias e ofensivas aos direitos e interesse da categoria profissional, visando persuadir os empregados à utilização das ações diretas admitidas pela lei, como a instauração do estado de greve (Lei 7.783/89, artigo 6º, I). Eventuais abusos ao direito de greve, por inobservância das normas contidas na referida Lei 7.783/89, são passíveis de apreciação pela via judicial própria. Como bem fundamentou o r. juízo de origem, ainda que o réu incorresse em abuso de direito ao prejudicar transeuntes, tal fato, necessariamente, não implica a turbação da posse do recorrente. (TRT da 2ª Região/SP – RO nº 00000957720115020385 (20120776515) relatora Regina Duarte)

Nesta jurisprudência, podemos vislumbrar que a quantidade de pessoas que estavam impedindo a entrada de funcionários e clientes não foram suficientes para um possível ato de turbação da posse do Banco, pois que não foi provado nos autos nenhuma perda parcial da posse sendo acometido por parte dos trabalhadores do Sindicatos. Interessante notar que a relatora definiu o que seria meios pacíficos e defini-os como sendo faixas e cartazes, carros de som e similares, dando margem para objetos que denunciem suas insatisfações perante práticas abusivas.

4.5 Análise das decisões

Nas decisões com julgamento do mérito relacionado à concessão ou não do interdito proibitório, foi desenvolvido um conjunto de perguntas para serem respondidas após a análise de cada julgado. As perguntas foram as seguintes:

1) Quais atividades (hipótese fática, conduta que caracteriza o esbulho ou turbação) dão ensejo a concessão do interdito proibitório?; 2) Nas hipóteses de não concessão do interdito proibitório, quais condutas não ensejam a concessão da tutela possessória? 3) O acórdão cita o termo "justo receio de ser molestado"?; 4) O acórdão cita o termo "ocorrência de turbação"?; 5) O acórdão cita o termo "ocorrência de esbulho"?; 6) O acórdão cita o termo "esbulho iminente"?; 7) O acórdão cita os termos "excesso", "tumulto", "violência"?; 8) O acórdão cita o termo "proporcionalidade"?; 9) O acórdão cita o termo " direito fundamental de greve"?.

Com isso, buscou-se analisar se as decisões estavam fundamentadas de acordo com os textos normativos da Constituição Federal, do art. 567 do Código de Processo Civil

de 2015 e da Lei de greve (lei 7.783/89), utilizando-se como critérios de análise os termos "justo receio de ser molestado", "turbação ou esbulho iminente", "direito de propriedade", "excesso, tumulto ou violência". Os resultados foram divididos em "sim" para a respectiva utilização do termo e "não" para a sua não utilização no julgado. Os dados extraídos desse questionário foram inseridos no software *Sphinx* e, a partir dele, foram gerados os seguintes gráficos:

Tabela 1 - Direito de Propriedade

Não	40	87%
Sim	6	13%
Total	46	100%

Tabela 2 – Excesso, tumulto ou violência

Não	24	52,17%
Sim	22	47,83%
Total	46	100%

Tabela 3 – "turbação" ou "esbulho"

Não	15	32,6%
Sim	31	67,4%
Total	46	100%

Tabela 4 – "justo receio de ser molestado"

Não	36	78,26%
Sim	10	21,74%
Total	46	100%

5 CONCLUSÃO

Da análise dos gráficos acima, percebe-se que o termo "direito de propriedade" não foi utilizado na maior parte dos julgados, o que pode indicar a não fundamentação sob uma perspectiva constitucional. Os acórdãos citam em sua maioria os termos turbação ou esbulho do CPC/15. Isso pode indicar que as decisões judiciais estão devidamente fundamentadas. Porém, pouco utilizam o termo "justo receio de ser molestado" do art. 567 do Código de Processo Civil. Esse número pode indicar que o uso do interdito proibitório no caso da greve cumpre a finalidade exatamente de proteger a posse em caso de ações dos grevistas, havendo, portanto, fundamentação nas decisões acerca da legitimidade ou dessas ações. Como reação por parte dos trabalhadores, na negociação coletiva, sindicatos propõem aos seus empregadores a não prática do interdito proibitório por meio de cláusulas nos respectivos contratos coletivos, por considerarem essa uma medida antissindical.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Aprova o Novo Código Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11.1.2002.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Aprova o Novo Código de Processo Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17.3.2015.

BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília (DF): Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989. **Aprova a Lei de Greve.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29.6.1989.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro - Direito das coisas.** 30ª edição. Saraiva, 2015.

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil - direitos reais.** 8ª edição. JusPODIVM, 2012.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – direitos das coisas.** 36ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil – direito das coisas.** 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil – direitos reais.** 20ª edição. Forense, 2011.

_____. **Instituições de direito civil - direitos reais.** 24ª edição. Forense, 2016.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil – direito das coisas.** 28ª edição. Saraiva, 2009.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil – Direitos das Coisas.** 7ª edição. São Paulo: método, 2015.

Nível de divulgação do passivo contingente: um estudo nos bancos listados na BM&FBOVESPA

Camila Silva do Nascimento

RESUMO

O tratamento contábil de provisões e passivos contingente está entre as mudanças ocorridas devido ao processo de adequação das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais. Este artigo é fruto de uma pesquisa monográfica, cujo objetivo foi avaliar o nível de divulgação do passivo contingente dos bancos listados nos segmentos diferenciados de governança corporativa – Nível 1, Nível 2 e Novo Mercado da BM&FBovespa. Uma pesquisa qualitativa, classificada como descritiva. Os procedimentos metodológicos adotados para a coleta de dados foi a análise documental. Foram examinadas as notas explicativas das Demonstrações Contábeis Consolidadas de 2014, 2015 e 2016. A amostra foi composta por dez companhias e os resultados apontam que a média do nível de divulgação foi de 63%. Constatou-se que das 10 empresas analisadas, seis apresentaram o nível acima da média e quatro ficaram abaixo. Para este artigo priorizou-se a descrição de 6 empresas, 03 com nível acima da média e 03 com nível abaixo. O segmento de governança corporativa com melhor nível de evidenciação foi o Novo Mercado. A idade e o tamanho das empresas que compunham a amostra são diversificados. A maioria é auditada por firmas de auditoria que estão classificadas entre as Big Four. Observou-se que os passivos contingentes mais encontrados foram tributários, trabalhistas e cíveis, respectivamente. Percebeu-se que as companhias ainda não estão cumprindo adequadamente as exigências estabelecidas pelo CPC 25 (2009), porém, a maioria apresentou níveis de divulgação satisfatórios.

Palavras-chave: Passivos Contingentes. Divulgação. CPC 25. Governança Corporativa.

ABSTRACT

The accounting treatment of contingent provisions and liabilities is one of the changes that occurred due to the process of adjusting Brazilian accounting standards to international standards. Therefore, this study aims to evaluate the level of disclosure of the contingent liabilities of listed banks in the differentiated segments of corporate governance - Level 1, Level 2 and New Market of BM&FBovespa. It is a qualitative research, as far as the objective is classified as descriptive. The methodological procedures adopted for data collection were documental analysis. The explanatory notes to the Consolidated Financial

Statements for 2014, 2015 and 2016 were examined. The sample consisted of ten companies and the results indicate that the average level of disclosure was 63%. It was reported that of the 10 companies analyzed, six were above the average level and four were below. The segment of corporate governance with the best level of disclosure was the Novo Mercado. The age and size of the sample firms are diverse. Most are audited by audit firms that rank among the Big Four. It was observed that the most frequent contingent liabilities were tax, labor and civil, respectively. It was noticed that the companies are not yet adequately meeting the requirements established by CPC 25 (2009). However, the majority had satisfactory levels of disclosure.

Keywords: Contingent Liabilities. Disclosure. CPC 25. Corporate Governance.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a adequação às normas internacionais de contabilidade vieram com as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, que determinaram a adoção dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Estas normas têm o objetivo de direcionar o modo como as empresas divulgam as demonstrações financeiras, proporcionando maior comparabilidade e qualidade nas informações prestadas e assim tornando o processo de tomada de decisão mais eficiente (CASTRO JUNIOR, 2013; SUAVE et al., 2013).

O pronunciamento técnico CPC 25 trata, entre outros aspectos, dos critérios de reconhecimento e base de mensuração apropriada à provisões, aos passivo e ativo contingente e da divulgação em notas explicativas de informações relacionadas à sua natureza, oportunidade e valor (CPC 25, 2009). Quanto às companhias abertas, a Deliberação nº 594/2009 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) tornou obrigatória a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 25, a partir de 2010. Enquanto que em relação às instituições financeiras, o Banco Central do Brasil (BACEN) emitiu a Resolução nº 3823/2009 que determina a observância do CPC 25 a partir de 2010.

Este artigo é fruto de um trabalho monográfico cujo objetivo geral consistiu em avaliar o nível de divulgação do passivo contingente dos bancos listados nos segmentos diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa nos demonstrativos financeiros de 2014 à 2016. Os objetivos específicos desse estudo foram: (1) verificar a existência de diferenças no nível de divulgação entre os segmentos de Governança Corporativa; (2) caracterizar os bancos listados nos segmentos diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa nos demonstrativos financeiros de 2014 à 2016; e (3) examinar os tipos e a frequência de divulgação dos passivos contingentes evidenciados pelas companhias.

Os segmentos diferenciados de governança corporativa (Novo Mercado, Nível 1 e Nível 2) são direcionados às companhias que se comprometem com a adoção de práticas de governança corporativa adicionais às exigidas em lei (BM&FBOVESPA). Fonteles *et al.* (2013) constataram que as empresas listadas no Novo Mercado e nos Níveis 1 e 2 de Governança Corporativa apresentam nível de *disclosure* mais elevado quando comparado com as demais empresas. Castro Junior (2013) afirma que as empresas listadas nesses segmentos

possuem critérios mais rígidos de evidenciação. Desta maneira, optou-se nesta pesquisa por restringir à análise às instituições financeiras listadas nos segmentos diferenciados de governança corporativa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Passivo

O passivo[1] refere-se à compromissos assumidos com terceiros, que devem ter seus valores reconhecidos e destacados no Balanço Patrimonial da entidade. O Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 R1, emitido em 2011 pelo CPC para fundamentar a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis, no item 4.4 b, define o passivo como "uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos" (CPC 00 R1, 2011, p. 23). Com três características essenciais: uma obrigação presente da entidade, resultado de transações ou eventos passados e a liquidação implicará na saída de recursos geradores de benefícios futuros (CPC 00 R1, 2011; NIYAMA; SILVA, 2013).

As obrigações são criadas a partir de um evento, que fazem com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação, caso ocorra o não cumprimento pode gerar penalidades significativas (CPC 25, 2009; NIYAMA; SILVA, 2013). Podem ser divididas em legais, derivadas de um contrato, de uma legislação ou outra ação da lei; ou não formalizadas, decorrentes de ações da entidade que indicam a outras partes que aceitará certas responsabilidades e cria expectativas válidas de que cumprirá com essas responsabilidades (CPC 25, 2009). Para ser considerado um passivo a obrigação deve ser resultado de um evento passado. (FARIAS, 2004).

A existência de um passivo indica que futuramente a entidade deverá utilizar recursos incorporados de benefícios econômicos para sua liquidação. De acordo com o CPC 00 R1 (2011), isso pode ocorrer de diversas formas, como, por exemplo, através de: pagamento em caixa, transferência de ativos, prestação de serviços, substituição de uma obrigação por outra, conversão da obrigação em item do patrimônio líquido, renúncia por parte do credor ou pela perda de seus direitos.

O CPC 00 R1 (2011) destaca que os elementos patrimoniais serão reconhecidos na demonstração contábil se: (a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e (b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade.

A primeira condição para o reconhecimento é que o elemento atenda a definição de passivo. A segunda é que ele possua valor que possa ser mensurado com confiabilidade ou possa ser estimado com razoabilidade, pois o uso de estimativas razoáveis não altera sua confiabilidade. A falta de reconhecimento não é corrigida pela divulgação de notas explicativas e outros materiais explicativos nem das práticas contábeis adotadas (CPC 00 R1, 2011; NIYAMA; SILVA, 2013).

[1] De acordo com o artigo 180 da Lei 6.404/1976 o passivo retrata "as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificados no passivo [...]".

Quanto à classificação, os passivos podem ser classificados quanto à sua ocorrência (normais ou contingentes), quanto à sua liquidação (monetários ou não monetários); e quanto à sua evolução (onerosos ou não onerosos) (FARIAS, 2004). Dessa maneira, serão apresentados a seguir os passivos contingentes e as provisões.

2.2 Provisões e passivos contingentes

Deve-se ressaltar que inicialmente o CPC 25 (2009) define provisão como um passivo de prazo ou de valor incertos. Logo, as provisões são diferenciadas dos passivos quando há incerteza sobre os prazos ou valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação. Dessa forma, uma provisão deve ser reconhecida quando atender ao conceito de passivo e puder ser feita uma estimativa confiável do montante da obrigação. O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa, valor requerido na hipótese da entidade pagar ou transferir a obrigação para terceiros na data do balanço (CPC 25, 2009; GELBCKE *et al.*, 2013).

O passivo contingente é um tipo de passivo que, para sua efetivação, depende da ocorrência ou não de um evento no futuro. Esse evento pode resultar em ganhos ou perdas para a entidade e não estão totalmente sob o controle da mesma (CPC 25, 2009; CAETANO *et al.*, 2010). É, também, uma obrigação presente derivada de eventos passados que não é reconhecida porque não é provável a saída de recursos para sua liquidação ou seu valor não pode ser estimado com confiabilidade suficiente. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento (CPC 25, 2009; GARCIA, 2015). A partir do Quadro 1, é possível observar a definição e o tratamento contábil direcionado a cada classificação.

QUADRO 1 - Tipos de passivo contingente e tratamento contábil

Possibilidade	Definição	Tratamento Contábil
Provável	Provavelmente requer uma saída de recursos.	Será reconhecida a provisão e divulgada em notas explicativas.
Possível	Pode requerer, mas provavelmente não irá requerer uma saída de recursos.	Não será reconhecida nenhuma provisão, mas o passivo contingente deve ser divulgado em notas explicativas.
Remota	Remota probabilidade de uma saída de recursos.	Não será reconhecida nenhuma provisão, nem deve ser divulgado em notas explicativas.

FONTE: Adaptado do CPC 25 (2009).

Percebe-se, por meio das informações contidas no Quadro 1, que quando a contingência é considerada provável há o reconhecimento da provisão e o item aparece no Balanço Patrimonial complementado por nota explicativa. No entanto, quando é considerada possível, não deve ser feito o registro contábil, embora deva ser divulgada em notas explicativas. Quando a possibilidade é remota, não ocorre nem o registro nem a divulgação em notas explicativas.

Já as estimativas devem levar em consideração os riscos e as incertezas que inevitavelmente estão ligados aos eventos ocorridos. O risco descreve a variabilidade de desfechos possíveis e a incerteza não deve justificar a escolha do desfecho mais adverso. O

desfecho a ser considerado deve ser o mais provável. As provisões devem ser reavaliadas e ajustadas a cada data de balanço para refletir a melhor estimativa corrente. A provisão deve ser revertida caso deixe de ser provável a saída de recursos para a liquidação da obrigação (CPC 25, 2009).

2.3 Teoria da divulgação

A evidenciação ou *disclosure* contábil trata-se de uma das etapas do processo contábil, diz respeito à apresentação ordenada das transações e eventos ocorridos no patrimônio das organizações propiciando uma base de informações adequada (CASTRO JUNIOR, 2013). Neste estudo, os termos evidenciação, *disclosure* e divulgação serão tratados como sinônimos, e significam tornar algo evidente e público, no que se refere às informações contábeis.

A divulgação de informações contábeis tem o objetivo de auxiliar os usuários na tomada de decisão, para isso as informações precisam ser relevantes e completas. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), para se conseguir uma divulgação apropriada, é necessário responder três perguntas fundamentais: para quem divulgar?; qual a finalidade da informação divulgada?; e quanto divulgar?

As demonstrações contábeis têm a finalidade de fornecer informações úteis à tomada de decisão que devem ser divulgadas, principalmente, aos seus usuários primários: acionistas, outros investidores e credores. As decisões tomadas por esses grupos são bem definidas e simples: os investidores decidem basicamente sobre compra, manutenção ou venda e os credores sobre conceder crédito ou não. Porém, existem os destinatários secundários, dos quais não se conhece as decisões: funcionários, clientes, governo e público em geral (CPC 00 R1, 2011; HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

A Orientação Técnica OCPC 07 (2014) esclarece e reforça que nas demonstrações contábeis e respectivas notas explicativas sejam divulgadas informações relevantes que de fato façam a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A contabilidade deve expressar de forma apropriada a situação patrimonial e financeira da entidade e as mutações ocorridas no período através da divulgação das demonstrações contábeis exigidas pelo artigo 176 da Lei 6.404/1976. São obrigatórias as seguintes demonstrações: balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa, e demonstração do valor adicionado. O CPC 26 R1 (2011) acrescenta a divulgação da demonstração do resultado abrangente e a demonstração de mutações do patrimônio líquido, que inclui a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

O *disclosure* pode ser apresentado de forma obrigatória ou voluntária. A divulgação obrigatória corresponde à abrangência das informações exigidas por lei, envolvendo os requerimentos de informações para registro das companhias abertas e as demais informações periódicas exigidas pelas comissões de valores mobiliários, tais como a publicação das demonstrações contábeis. Quanto à divulgação voluntária, a mesma refere-se à veiculação de toda informação que seja útil para a tomada de decisões pelos diversos usuários, envolve informações que não são exigidas por lei, mas que oferecem maior transparência. (LIMA, 2007; OLIVEIRA; BENETTI; VARELA, 2011).

QUADRO 2 – Tipos de *Disclosure*

Tipos de *Disclosure*	Definição
Baseada em Associação	Examinam-se a relação e os efeitos nos agentes durante o evento do *disclosure*.
Baseada em Eficiência	Analisa-se a existência de arranjos eficientes no *disclosure* que seriam preferidos incondicionalmente.
Baseada em Julgamento	Examina-se a discricionariedade que os gestores exercem com relação às decisões do *disclosure*.

FONTE: Elaborado a partir de Verrecchia (2001 *apud* MURCIA; SANTOS, 2009).

Por meio do Quadro 2, pode-se perceber que a Divulgação baseada em Associação verifica a existência de associação entre o *disclosure* e as variáveis de mercado, por exemplo, o preço das ações da empresa. Já a Divulgação baseada em Eficiência engloba a divulgação de informações preferíveis quando não se conhece a informação anterior. Na Divulgação baseada em Julgamento, o gestor exerce sua discricionariedade decidindo divulgar ou não determinadas informações. Desse modo, este estudo se enquadra, de forma adaptada, como Divulgação Baseada em Associação, pois trata de analisar a divulgação da informação, mas sem relacionar com os efeitos causados nos agentes.

As informações sobre o passivo contingente devem ser divulgadas em notas explicativas, que além de fornecer informações adicionais sobre as demonstrações contábeis, oferecem descrições narrativas ou segregações e abertura de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis (CPC 26 R1, 2011). A divulgação das informações sobre as contingências de uma organização contribui para melhor avaliação da entidade no mercado.

Quanto a **Divulgação do Passivo Contingente** é importante para o mercado de capitais, no qual as empresas estão inseridas, pois esta evidenciação demonstra a forma como as empresas lidam com os riscos potenciais ligados à sua atividade. Estas informações, se adequadamente divulgadas, impactam os modelos de avaliação das empresas, reduzindo as incertezas, diminuindo a assimetria de informações, interferindo no valor de mercado da empresa e podendo dar aos usuários condições de escolher entre estabelecer ou manter relações com a organização (PRADO, 2014).

Conforme mencionado, as provisões e os passivos contingentes devem ser divulgados nas demonstrações contábeis e em notas explicativas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). A divulgação do passivo contingente está prevista no artigo 176 da Lei 6.404/1976, no parágrafo referente às notas explicativas, assim, descrito: "§ 5o As notas explicativas devem: [...] IV – indicar [...] d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; [...]".

Assim, conforme as exigências dos itens 84 à 92 do CPC 25 (2009), para cada classe de provisão a entidade deve divulgar: o valor contábil no início e no fim do período; provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes; valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período; valores não utilizados revertidos durante o período; e o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança

na taxa de desconto. Não é exigida informação comparativa.

A entidade deve divulgar em notas explicativas para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente (trabalhista, tributária, cível e ambiental) e, quando praticável: a estimativa do seu efeito financeiro conforme as regras de mensuração, considerando a melhor estimativa, os riscos e as incertezas; a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e a possibilidade de qualquer reembolso (CPC 25, 2009).

O CPC 25 (2009) estabelece ainda que quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer a divulgação exigida de forma que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente. E, caso alguma das informações exigidas não forem divulgadas por não ser praticável, a entidade deve divulgar esse fato (CPC 25, 2009).

Diante do exposto o estudo tem como hipótese, em relação à divulgação do passivo contingente, que as instituições a serem pesquisadas cumprem com os requisitos dispostos no CPC 25.

O **Sistema de Governança Corporativa** traz alguns princípios básicos: transparência consiste na divulgação de informações de interesse dos envolvidos e não apenas os exigidos nas leis e regulamentos; equidade, tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas; prestação de contas, os agentes de governança devem prestar contas de modo claro, compreensivo, preciso e tempestivo, assumindo a consequência dos seus atos e agindo com responsabilidade; e responsabilidade corporativa, zelo pela viabilidade econômico-financeiro da organização, minimizar os impactos negativos e aumentar os positivos inerentes as suas operações (IBGC, 2017).

A BM&FBovespa criou os segmentos especiais de listagem das ações após perceber que era necessário ter segmentos adequados aos diferentes perfis de empresas, para que o mercado de capitas se desenvolva. Os segmentos especiais são: Bovespa Mais, Bovespa Mais Nível 2, Novo Mercado, Nível 2 e Nível 1. Além desses segmentos a BM&FBovespa possui ainda o Segmento Básico, que não conta com regras diferenciadas de governança corporativa (BM&FBOVESPA, 2017).

O Novo Mercado estabeleceu um padrão altamente diferenciado de governança corporativa. Tornou-se o padrão exigido pelos investidores para novas aberturas de capital e recomendada para empresas que pretendem fazer ofertas grandes e direcionadas a qualquer tipo de investidores. A listagem nesse segmento acarreta a adoção de um conjunto de regras societárias que ampliam os direitos dos acionistas, além da adoção de uma política de divulgação de informações mais transparente e abrangente (BM&FBOVESPA, 2017).

O Nível 2 é semelhante ao Novo Mercado, com algumas exceções. Por exemplo, o mesmo permite a existência de ações ordinárias e preferenciais com direito a voto em situações criticas, no Novo Mercado somente são permitidas ações ordinárias. Para ser classificada neste nível, a empresa precisa atender as exigências do Nível 1, além disso adotar outras práticas de governança (BM&FBOVESPA, 2017).

As companhias listadas no Nível 1 devem adotar práticas que favoreçam a transparência e o acesso às informações, divulgando informações adicionadas as exigidas em lei. Permite a existência de ações ordinárias e preferências, conforme legislação, a manuten-

ção de uma parcela mínima de ações em circulação, a melhoria nas informações trimestrais e divulgação informações sobre partes relacionadas (BM&FBOVESPA, 2017).

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos essa pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que visa identificar, relatar e comparar o nível de divulgação do passivo contingente dos bancos listados nos segmentos diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa nos demonstrativos financeiros de 2014 a 2016.

Quanto aos procedimentos esta pesquisa é documental pois, baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa, por exemplo, as demonstrações financeiras e as notas explicativas observadas neste estudo. Isto é, esse tipo de investigação visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair algum sentido (ALMEIDA, 2014; BEUREN, 2006).

Este estudo tem como universo a ser investigado os bancos listados na BM&FBovespa classificados nos segmentos diferenciados de Governança Corporativa em 02 de Dezembro de 2016. Dessa maneira, a população desta pesquisa é composta por 10 empresas listadas no Setor Financeiro, subsetor Intermediários Financeiros, Bancos, conforme Quadro 3:

QUADRO 3 - População da Pesquisa

Razão Social	Código	Governança Corporativa
Banco ABC Brasil S.A.	ABC BRASIL	Nível 2
Banco Bradesco S.A.	BRADESCO	Nível 1
Banco Brasil S.A.	BRASIL	Novo Mercado
Banco Estado do Rio Grande do Sul S.A.	BANRISUL	Nível 1
Banco Indusval S.A.	INDUSVAL	Nível 2
Banco Pan S.A.	BANCO PAN	Nível 1
Banco Pine S.A.	PINE	Nível 2
Itausa Investimentos Itaú S.A.	ITAUSA	Nível 1
Itaú Unibanco Holding S.A.	ITAUUNIBANCO	Nível 1
Paraná Banco S.A.	PARANA	Nível 1

FONTE: Dados da Pesquisa (2017)

Para a análise de dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo. Segundo Michel (2015), esta é uma técnica de levantamento de dados que utiliza informações já coletadas. Desenvolveu-se o instrumento para verificação das informações divulgadas pelas entidades. Destarte, o *checklist* possui 13 itens, sendo nove itens referentes à divulgação de provisões e quatro itens referentes à divulgação do passivo contingente, conforme Quadro 4:

QUADRO 4 - Checklist de Divulgação de Provisões e Passivos Contingentes

Classe	Item CPC	Itens	Descrição
Provisões	84 (a)	1	Valor contábil no início e no fim do período
	84 (b)	2	Provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes.
	84 (c)	3	Valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período.
	84 (d)	4	Valores não utilizados revertidos durante o período.
	84 (e)	5	Aumento durante o período no valor descontado a valor presente.
	85 (a)	6	Breve descrição da natureza da obrigação.
	85 (a)	7	Cronograma esperado de saídas.
	85 (b)	8	Indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma das saídas.
	85 (c)	9	Valor de qualquer reembolso esperado.
Passivos Contingentes	86	10	Breve descrição da natureza do passivo contingente.
	86 (a)	11	Estimativa do seu efeito financeiro.
	86 (b)	12	Indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de saídas.
	86 (c)	13	Possibilidade de qualquer reembolso.

FONTE: Elaborado a partir do CPC 25 (2009), Silva (2012), Castro Júnior (2013) e Garcia (2015).

Para identificar o nível de divulgação, adotou-se a estratégia de escores, no qual atribuiu-se o valor 1 (um) para a empresa que divulga o item apontado no checklist e 0 (zero) para aquela que não divulga. Assim, para identificar o nível de divulgação do passivo contingente optou-se por levantar a soma dos itens de divulgação, e dividi-lo pelo número total de itens definidos no *checklist* (13). Desse modo, a soma dos escores pode chegar a 13 correspondendo, portanto, ao nível de divulgação de 100%. No Quadro 5, estão elencadas características, medidas adotadas e fonte de dados utilizadas.

QUADRO 5 – Características, medidas adotadas e fonte de dados

Característica	Medida adotada	Fonte de dados
Tamanho	Valor do Ativo total	Balanço Patrimonial em 31/12/2016
Idade	Diferença entre o ano base e o ano de constituição	Formulário de Referência 2016 – item Dados cadastrais – Dados gerais
Nível de Governança Corporativa	Novo Mercado, Nível 1 e Nível 2	Boletim Diário de informações em 02/12/2016 disponível no *website* BM&FBovespa
Auditoria	Firma de Auditoria	Relatório de Auditoria 31/12/2016

FONTE: Elaborado pela autora.

Conforme Quadro 5, o tamanho da empresa é definido pelo valor do Ativo Total, em milhares de reais, em 31/12/2016; e a idade da empresa é dada pela diferença entre o ano-base (2016) e o ano de sua constituição. Em relação ao nível de governança corporativa, adotou-se a classificação apresentada no Boletim Diário de Informações (BDI) da BM&-FBovespa de 02/12/2016. A característica auditoria será verificada o Relatório de Auditoria divulgado pela companhia em 31 de dezembro de 2016 por meio de identificação da firma de auditoria que realiza o serviço na empresa.

Foram examinados os tipos e a frequência de divulgação dos passivos contingentes evidenciados considerando-se para tal verificação o item 10 do *checklist*. Desse modo,

por meio da técnica de análise de conteúdo, foram analisadas nas notas explicativas dos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2014, 2015 e 2016, a natureza de passivos contingentes, podendo ser classificados como trabalhistas, tributários, cíveis e ambientais (FARIAS, 2004), além da frequência de ocorrência para cada tipo. Desta maneira, para atender os objetivos 2 e 3, descreveu-se os dados coletados.

4 DISCUSSÃO E RESULTADOS

4.1 Análise por empresa

A análise foi feita por empresa, a primeira parte da análise dos dados balizou-se no estudo por empresas. Foram estudadas em ordem: ABC Brasil, Bradesco, Brasil, Banrisul, Indusval, Banco Pan, Pine, Itausa, Itauunibanco e Paraná. Para fins deste artigo, apresenta-se; **BANRISUL; ITAUUNIBANCO; BRASIL** (níveis maiores de divulgação); **ABC BRASIL; BANCO PAN; BRADESCO** (níveis menores de divulgação)

Quanto ao **ABC BRASIL**, dentre os bancos contidos na amostra deste estudo, o ABC Brasil possui o quarto menor ativo total, com o valor de R$ 25,4 bilhões. É uma empresa considerada jovem, com 33 anos de idade, foi fundada em 1983. Está listada no segmento Nível 2 de governança corporativa e suas demonstrações são auditadas por uma das firmas de auditoria classificadas como *Big Four,* a Ernst & Young.

Constatou-se, por meio da análise das notas explicativas da empresa em estudo, que os tipos de passivos contingentes de maior frequência de divulgação são cíveis e tributários, uma vez que as contingências trabalhistas só foram consideradas como perda possível em 2016. Os processos fiscais são referentes a imposto de renda, contribuição social, imposto sobre serviços, encargos previdenciários e compensações não homologadas de tributos. As ações cíveis referem-se a pedidos de anulação de débitos referentes a operações de crédito e solicitação de pagamento de diferença no preço de venda de títulos oferecidos para pagamento de empréstimos.

Em 2014 e 2015 o nível de divulgação foi 46%. Em 2016, o nível de divulgação baixou para 38%, isso ocorreu porque a companhia realizou a divulgação em conjunto dos valores referentes a constituição e reversão, não sendo possível identificar os valores relativos a cada item separadamente.

QUADRO 6 – Nível de divulgação ABC Brasil

Item/Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Nível
2014	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	46%
2015	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	46%
2016	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	38%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O **BRADESCO** possui o terceiro maior ativo total, com o valor de R$ 1,19 trilhão. Foi fundada em 1943 e até 2016 estava com 73 anos de idade. Está listada no Nível 1 de gover-

nança corporativa da BM&FBovespa e suas demonstrações financeiras são auditadas pela KPMG Auditores Independentes. No Relatório de Auditoria de 2016 da companhia, os auditores destacaram as provisões e os passivos contingentes como um dos principais assuntos de auditoria devido à relevância, complexidade e julgamento envolvidos na avaliação, mensuração, definição do momento para o reconhecimento e divulgação. Os auditores consideram adequados os níveis de provisionamento e de divulgação apresentados pela empresa.

A organização é parte em processos judiciais de natureza trabalhista, cível e fiscal, decorrentes do curso normal de suas atividades. O tipo de passivo contingente com maior frequência de divulgação é o tributário. Não foram descritos processos trabalhistas ou cíveis, como sendo passivos contingentes. Os principais processos tributários com risco de perda possível estão relacionados com imposto de renda, contribuição social, imposto sobre serviços, PIS e COFINS.

Durante o período analisado, o nível de evidenciação das contingências se manteve em **31%**, o mais baixo nível entre as empresas analisadas. Esse nível deve-se, entre outros aspectos, ao fato de a companhia realizar a divulgação em conjunto dos valores referentes à constituição, reversão e baixas, não sendo possível identificar os valores relativos a cada item separadamente. Nesse caso, foi atribuído 0 (zero) aos itens 2, 3 e 4 do *checklist*.

QUADRO 7 – Nível de divulgação Bradesco

Item/Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Nível
2014	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	31%
2015	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	31%
2016	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	31%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O **BRASIL** possui o maior ativo total, entre as empresas da amostra, com o valor de R$ 1,38 trilhão. É a única, desta pesquisa, listada no Novo Mercado e também a mais antiga, fundada em 1808, e em 2016 completou 208 anos. Suas demonstrações financeiras são auditadas pela firma KPMG Auditores Independentes. A auditoria considerou adequado o nível de provisionamento e divulgação das provisões e passivos contingente. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pela natureza das ações e pelo julgamento do Banco.

A organização apresenta três tipos de passivos contingentes durante o período com a mesma frequência de evidenciação: cível, tributário e trabalhista. Os processos trabalhistas são movidos, em grande maioria, por ex-empregados ou sindicatos da categoria com reclamações sobre indenizações, horas extras, descaracterização de jornada de trabalho, adicional de função e representação e outros. A maioria das ações tributárias estão relacionadas com imposto sobre serviços, imposto de renda, contribuição social, PIS, COFINS e Contribuições Previdenciárias. Entre as ações cíveis, destacam-se as de cobrança de diferença de correção monetária de cadernetas de poupança e depósitos judiciais relativos ao período dos Planos Econômicos (Plano Bresser, Plano Verão e Planos Collor I e II).

Durante o período analisado a empresa apresentou um nível de divulgação de **77%**.

Foi a única que pontuou no item 7 do *checklist*, divulgando o cronograma esperados de saída dos benefícios. A companhia não apresentou informações relacionadas ao ajuste a valor presente dos valores registrados e a possibilidade ou valor de qualquer reembolso esperado. O banco efetua depósitos judiciais em garantia que são depósitos de quantias em dinheiro efetuados no Banco ou em outra instituição financeira oficial, como meio de pagamento ou como meio de garantir o pagamento de condenações, indenizações, acordos e demais despesas decorrentes de processos judiciais.

QUADRO 8 – Nível de divulgação Brasil

Item/Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Nível
2014	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	77%
2015	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	77%
2016	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	0	77%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O **BANRISUL** possui o quarto maior ativo, com o valor de R$ 70,15 bilhões. Foi fundada em 1928 e até 2016 estava com 88 anos. Está listada no Nível 1 de governança corporativa. Em 2014 e 2015 suas demonstrações financeiras foram auditadas pela firma de auditoria Ernst & Young, porém, em 2016, foi audita pela KPMG Auditores Independentes. A KPMG destacou em seu parecer o assunto sobre Provisões e Passivos Contingentes devido à relevância dos valores e julgamentos envolvidos na avaliação e mensuração das provisões e passivos contingentes. Ao concluir a auditoria consideraram adequado o nível de provisionamento e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas.

A organização apresenta três tipos de passivos contingentes durante o período com a mesma frequência de evidenciação: cível, tributário e trabalhista. As contingências fiscais decorrem, principalmente, de impostos municipais e federais. Os processos trabalhistas referem-se principalmente a pedidos de horas extras, reintegração e equiparação salarial. As ações cíveis referem-se principalmente a ações de danos morais, repetição do indébito, cadernetas de poupança e financiamento imobiliário. Durante o período analisado, a companhia manteve o nível de divulgação em **69%**. A empresa não divulgou informações sobre aumento durante o período no valor descontado a valor presente, o cronograma esperado de saídas dos recursos, o valor ou possibilidade de qualquer reembolso esperado.

QUADRO 9 – Nível de divulgação Banrisul

Item/Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Nível
2014	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	69%
2015	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	69%
2016	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	1	0	69%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O **BANCO PAN** é a companhia que possui o quinto menor ativo total entre as empresas analisadas, com o valor de R$ 27,77 bilhões. A empresa foi fundada em 1966 e em 2016 estava com 50 anos. Está classificada no Nível 1 de governança corporativa. Suas demonstrações financeiras são auditadas pela firma de auditoria PricewaterhouseCoopers (PwC).

Os passivos contingentes classificados como perda possível divulgados pela empresa são apenas do tipo tributário. Os mesmos são referentes a processos sobre imposto de renda, contribuição social, imposto de renda retido na fonte e imposto sobre serviços.

Durante o período analisado, a companhia apresentou o mesmo nível de divulgação, **38%**. A empresa divulgou em conjunto os valores referentes à constituição e à reversão, não sendo possível identificar os valores relativos a cada item separadamente. Nesse caso, foi atribuído 0 (zero) aos itens 2 e 4 do *checklist*.

QUADRO 11 – Nível de divulgação Banco Pan

Item/Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Nível
2014	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	38%
2015	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	38%
2016	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	38%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

O **ITAUUNIBANCO** possui o segundo maior ativo total com o valor de R$ 1,35 trilhão. Até 2016 estava com 73 anos de idade. Está classificada no nível 1 de governança corporativa e suas demonstrações financeiras são auditadas pela PricewaterhouseCoopers (PwC). Os auditores independentes consideraram que os critérios e premissas adotados pela Administração para a determinação da provisão para passivos contingentes, bem como as divulgações efetuadas, foram apropriados.

A companhia apresentou os três tipos de passivos contingentes durante o período: tributário, trabalhista e cível. As ações cíveis referem-se a ações indenizatórias por danos morais e materiais ou de cobranças. Os processos tributários são relativos a INSS, imposto de renda, contribuição social, imposto sobre serviços, PIS e COFINS. As contingências trabalhistas têm relação com processos em que se discutem pretensos direitos trabalhistas, relativos à legislação trabalhista específica da categoria profissional tais como horas extras, equiparação salarial, reintegração, adicional de transferência, complemento de aposentadoria e outros.

A empresa manteve o nível de divulgação em **77%**. Não houve a divulgação de aumento durante o período no valor descontado a valor presente, cronograma esperado de saídas e possibilidade de qualquer reembolso. O banco reconhece Ativos Dados em Garantia de contingências que são relativos a processos de passivos contingentes e estão vinculados a Títulos e Valores Mobiliários, basicamente Letras Financeiras do Tesouro ou depósitos em dinheiro.

QUADRO 14 – Nível de divulgação Itauunibanco

Item/Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Nível
2014	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0	77%
2015	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0	77%
2016	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0	77%

FONTE: Dados da pesquisa (2017)

5 CONCLUSÃO

As exigências relacionadas à evidenciação de contingências, provisões e passivos contingentes não são recentes. Pode-se citar, por exemplo, que a Lei 6.404/1976 já previa a divulgação das contingências. Contudo, a orientação quanto à forma de divulgação e ao conteúdo a ser divulgado está previsto no CPC 25 (2009).

Foi verificada a existência de diferenças no nível de divulgação entre os segmentos de Governança Corporativa Novo Mercado, Nível 2 e Nível 1. Durante o período, o segmento Nível 1 manteve o nível de 59% e o Novo Mercado permaneceu com o nível de 77%. Porém, o Nível 2 apresentou os níveis de 54%, 54% e 51% nos anos de 2014, 2015 e 2016, respectivamente. Após a comparação entre as médias globais dos segmentos, observou-se que existe uma diferença relevante entre o Novo Mercado (77%) e o Nível 1 (59%) e Nível 2 (53%).

Foram levantadas algumas características dos bancos para diferenciar melhor a amostra analisada. As quatro empresas com mais de 50 anos possuem os maiores ativos totais e estão classificadas no Nível 1 ou no Novo Mercado. A maior parte é auditada pelas quatro maiores empresas de auditoria do mundo. Brasil, a maior companhia e mais antiga foi uma das que obteve o melhor nível de evidenciação, seguida da segunda maior companhia, Itauunibanco.

Foram examinados os tipos de passivos contingentes divulgados e a frequência com que os mesmos eram evidenciados. Constatou-se que os passivos contingentes com maiores relevâncias foram os de natureza tributária, trabalhista e cível, respectivamente. Nenhuma das empresas apresentou passivos contingentes ambientais nas demonstrações financeiras, e isso mostra que estas empresas não tem a apresentação do dano causado ao meio ambiente.

Percebeu-se que as empresas não vêm cumprindo as exigências estabelecidas no CPC 25 (2009) em sua totalidade, apesar de estarem listadas nos segmentos diferenciados de governança corporativa, que prezam por transparência e abrangência nas informações divulgadas. Ao avaliar o nível de divulgação do passivo contingente dos bancos, concluiu-se que duas empresas apresentaram o melhor nível de *disclosure*, o Brasil e o Itauunibanco. Ambas obtiveram a mesma média de evidenciação durante o período. Observou-se que o Bradesco apresentou o nível mais baixo de evidenciação durante o período. Houve uma diferença relevante, de 46 pontos percentuais, entre o nível mais alto e o mais baixo. A média do nível de divulgação apresentado pelas companhias durante o período analisado foi de 63%. Levando em consideração essa média, seis empresas apresentaram níveis acima da média e quatro empresas ficaram abaixo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. de S. **Elaboração de projeto, TCC, dissertação e tese:** uma abordagem simples, prática e objetiva. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006 a 2008. 195 p.

BM&FBOVESPA. **Evolução dos segmentos especiais.** Disponível em: www.bmfbovespa.com.br/pt_br/listagem/acoes/segmentos-de-listagem/sobre-segmentos-de-listagem/evolucao--dos-segmentos-especiais/> Acesso em: 02 nov. 2016

_____**Segmentos de listagem.** Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/ pt_br/listagem/acoes/segmentos-de-listagem/sobre-segmentos-de-listagem/>. Acesso em: 15 jan. 2017

CAETANO, T. P. et al. Evidenciação do passivo contingencial nas demonstrações contábeis: um estudo nas empresas de papel e celulose. 2010. In: VII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. **Anais.** Disponível em www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos102010/432.pdf>. Acesso em: 16 set 2016.

CASTRO, M. C. C. S.; VIEIRA, L K.; PINHEIRO, L. E. T. Comparação do *disclosure* de contingências ativas e passivas nas empresas brasileiras com ações negociadas na BM&FBovespa; e na NYSE. In: Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis - ADCONT, V., 2014, Rio de Janeiro. **Anais.** Rio de Janeiro: 2014. Disponível em: adcont.ppgcc.ufrj.br/files/conferences/6/schedConfs/13/papers/1298/public/1298-3405-1-PB.pdf>. Acesso em: 24 out. 2016.

CASTRO JUNIOR, F.F. G. **Evidenciação de provisões e passivos contingentes adotados nas empresas brasileiras do setor de energia elétrica listadas na BM&FBovespa.** Fortaleza: Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, 2013. 16 p. Disponível em: <http://www.repositoriobib.ufc.br/000018/00001838.pdf>. Acesso em: 16 set 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1).** Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil – Financeiro. 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em 18 out 2016.

_____**Pronunciamento Técnico CPC 25.** Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. 2009. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2006.pdf>. Acesso em: 16 set 2016.

_____**Orientação Técnica OCPC 07.** Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-

-Financeiros de Propósito Geral. 2014. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/488_OCPC_07_Orienta%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 05 fev 2017.

FARIAS, M. R. S. **Divulgação do passivo:** um enfoque sobre o passivo contingente no setor químico e petroquímico brasileiro. 2004. 144 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-09012006-121101/pt-br.php >. Acesso em: 16 out 2016

FONTELES, I.; VIDAL *et al.* Determinantes da Evidenciação de Provisões e Contingências por Companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista Gestão Organizacional (RGO)**, Chapecó, v. 6, n. 4, p.85-98, dez. 2013. Set./Dez. Disponível em: http://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/995/1482>. Acesso em: 09 dez. 2016.

GELBCKE, E. R.*et al.* **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 794 p.

HENDRIKSEN, E. S.; van BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999 a 2016. 550 p.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Governança Corporativa.** Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/index.php/governanca/governanca-corporativa>. Acesso em: 11 abr 2017

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 346 p.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. **Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de disclosure com o custo da dívida das empresas brasileiras.** 2007. 118 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26112007-165145/pt--br.php>. Acesso em: 24 out 2016.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais:** um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MURCIA, F. D.; SANTOS, A. Fatores determinantes do nível de *disclosure* voluntário das companhias abertas no Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, v. 3, n. 2, p.72-95, maio 2009. ABRACICON: Academia Brasileira de Ciências Contábeis. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/68/58>. Acesso em: 28 out. 2016.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 338 p.

OLIVEIRA, A. F. de; BENETTI, J. E.; VARELA, P.S. *Disclosure* das provisões e dos passivos e ativos contingentes: um estudo em empresas listadas na BM&FBovespa. 2011. In: V Congresso AnpCONT, 2011, Vitória. **Anais**.... Vitória: 2011. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/v/images/250-2.pdf>. Acesso em: 24 out. 2016.

PRADO, F. J. do. **Análise do comportamento da divulgação das informações sobre provisões e passivos contingentes das empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA.** 2014. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2014. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-18082014-102308/pt-br.php>. Acesso em: 2017-01-28.

SILVA, Thássia Souza da. **Análise do cumprimento das exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões e passivos contingentes em empresas de mineração, siderurgia e metalurgia.** 2012. 27 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/61944>. Acesso em: 16 out. 2016.

SUAVE, Ricardo; *et al.* Divulgação de passivos contingentes nas empresas mais líquidas da BM&FBovespa. **Revista da UNIFEBE,** v. 1, n. 11, 2013. Disponível em: <http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/130>. Acesso em: 16 set 2016.

Condições Trabalhistas e a Figura Jurídica do Microempreendedor Individual na Economia Informal no Brasil

Catarina Thayanne Nascimento do Horizonte Brasileiro

RESUMO

A Economia informal ocupa um espaço significativo no mercado devido às possibilidades de absorção de mão de obra, redução da pobreza e construção de um potencial empresarial nos trabalhadores. Nesse contexto, o presente artigo é transdiciplinar, correlacionando atividades jurídicas, contábeis e sociológicas sobre as condições trabalhistas na Economia informal no Brasil. Objetiva-se investigar as condições trabalhistas na economia informal no que concerne aos aspectos sociais e econômicos, traçando-se um paralelo dessa conjuntura com os Direitos Fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988. Ademais, busca-se analisar em que medida há uma efetivação da figura jurídica do microempreendedor individual que diz respeito à minimização do trabalho informal no Brasil. Utiliza-se a pesquisa bibliográfica acerca da temática proposta, a fim de estudar a questão da informalidade relacionada às condições trabalhistas e empreendedoras nos setores econômicos brasileiros. Conclui-se que as condições trabalhistas no Brasil ainda são marcadas por altos níveis de informalidade. Entretanto, medidas como a criação do microempreendedor individual influenciam, de forma significativa, a minimização do trabalho informal no País e a promoção de inclusão produtiva e trabalho digno.

Palavras-chave: Condições de Trabalho; Microempreendedor Individual; Economia Informal; Trabalho Digno.

ABSTRACT

The informal economy occupies a significant space in the market due to the possibilities of absorption of labor, poverty reduction and building a business potential in the workers. In this context, the present article is transdisciplinary, correlating legal activities, accounting and sociological labor conditions in the informal economy in Brazil. It aims to investigate labor conditions in the informal economy with regard to social and economic aspects, tracing a parallel of this situation with the fundamental rights laid down in the Federal Constitution of 1988. In addition, it seeks to analyze to what extent there is an effectuation of legal figure of the individual microentrepreneur in that concerns the minimization of informal work in Brazil.It uses the bibliographical research concerning the proposed theme,

in order to study the thematic of informality related of labor conditions and entrepreneurs activitieson brazilians economic sectors. It concludies that labor conditions in Brazil are still marked by high levels of informality. However, measures such as the creation of the individual microentrepreneur influence significantly minimizing the informal work in the country and the promotion of productive inclusion and decent work.

Keywords: Labor Conditions; Individual Microentrepreneur; Informal Economic; Decent Work.

1 INTRODUÇÃO

A globalização promove processos que intensificam cada vez mais a interdependência e as relações sociais a nível mundial e provoca mudanças profundas no âmbito laboral. Refere-se a um fenômeno social com muitas implicações no contexto mercadológico atual, dentre as quais se destaca o crescimento da economia informal, que passou a ocupar um espaço significativo no mercado em razão das possibilidades de absorção de mão de obra, redução da pobreza e construção de um potencial empresarial nos trabalhadores e empregadores.

Nesse contexto, Santos (2001, p. 21) menciona que "O desemprego crescente torna-se crônico. A pobreza aumenta e as classes médias perdem em qualidade de vida. O salário médio tende a baixar". De fato, tal situação manifesta-se na realidade de muitos setores econômicos, pois, para os mais desfavorecidos, a globalização se impõe como uma fábrica de perversidades e promove um mercado avassalador o qual as diferenças locais são aprofundadas.

A partir das mudanças supracitadas, o trabalho humano foi, em grande parte, substituído por recursos tecnológicos e a demanda do mercado passou a requerer mão de obra cada vez mais capacitada. Essa situação fomentou, consideravelmente, a cultura da informalidade no comércio urbano, uma vez que muitos trabalhadores, distantes das condições de trabalho formais, optaram por garantir sua sobrevivência nos setores informais.

Na conjuntura apresentada, o fenômeno da informalidade configura-se como a realização de atividades sem a adequada regulação do Estado, seja nos aspectos tributários, trabalhistas ou previdenciários. De acordo com a OIT (2014, p. 4) a economia informal é entendida como "todas as atividades que, na legislação ou na prática, não se inserem no âmbito dos mecanismos formais ou estão insuficientemente abrangidas por estes".

Raramente os trabalhadores informais são incluídos nas contas nacionais, nas estatísticas oficiais e, consequentemente, considerados na formulação de políticas públicas, algo que dificulta que sejam reconhecidos, regulamentados e protegidos legalmente. Diante dessa perspectiva, revelam-se vários aspectos da informalidade, tais como: "carência de proteção social, de direitos no trabalho e de representação e voz no local de trabalho" (OIT, 2014, p. 5). Tal situação necessita ser modificada, em benefício de condições laborais dignas e proteção social do trabalho.

Algo que merece destaque nesse cenário econômico é que, mesmo com o advento

da Lei Complementar 128/2008 que alterou a Lei Complementar 123/2006 acrescentando a figura jurídica do Micro Empreendedor Individual (MEI), ainda há uma considerável quantidade de trabalhadores atuando de maneira informal em uma estrutura de produção cada vez mais competitiva e desigual. Entretanto, apesar dessas mudanças no âmbito socioeconômico, a economia informal é responsável pela geração de emprego e renda, além de representar uma alternativa de consumo para um número expressivo da população.

Logo, faz-se necessário a realização de estudos que visem apreender informações relacionadas à essas atividades informais e empreendedoras, como também, analisar e investigar a realidade das suas condições laborais. Dessa forma, estimula-se a proteção dos fundamentos previstos no Art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como os princípios da **dignidade da pessoa humana, da valorização social do trabalho e da livre iniciativa na economia informal**.

Diante da necessidade de influenciar o trabalho digno e reduzir os aspectos negativos da informalidade nas esferas públicas, a pesquisa tem como objetivo geral investigar como se apresenta as condições trabalhistas na economia informal no que concerne aos aspectos sociais e econômicos, traçando-se um paralelo desse contexto com os Direitos Fundamentais previstos constitucionalmente. Ademais, busca-se analisar em que medida há uma efetivação da figura jurídica do microempreendedor individual nessa conjuntura econômica no que diz respeito à minimização do trabalho informal no Brasil.

Pontuam-se os seguintes objetivos específicos: a) compreender os limites que dividem a formalidade da informalidade nas condições trabalhistas; b) disseminar aspectos jurídicos e contábeis ligados a definição do microempreendedor individual, seus benefícios e obrigações legais, quais sejam: trabalhistas, previdenciárias e tributárias; c) fomentar debates acerca da relevância social do trabalho, influenciando a criação de políticas públicas que proporcionem a inclusão produtiva, o acesso ao emprego formal e o respeito à liberdade laboral. A partir dos objetivos, surgem os seguintes questionamentos: Como se apresentam as condições trabalhistas encontradas na economia informal? Qual a relevância da figura jurídica do microempreendedor individual em relação à minimização da informalidade no Brasil?

A metodologia ora adotada fundamenta-se na pesquisa bibliográfica, utilizando-se técnicas investigatórias de conteúdos científicos, legislativos e doutrinários acerca da temática proposta, a fim de estudar a questão da informalidade relacionada às condições trabalhistas e empreendedoras nos setores econômicos brasileiros. Ressalta-se que o presente artigo consiste em um estudo transdisciplinar, compatibilizando atividades jurídicas, contábeis e sociológicas.

2 RELEVÂNCIA SOCIAL DO TRABALHO À LUZ DOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS

Nas sociedades modernas, o trabalho possui um papel imprescindível no que diz respeito à subsistência dos indivíduos, pois é a partir das atividades laborais que o homem adquire recursos que serão utilizados para o sustento de suas necessidades básicas e ma-

nutenção das condições mínimas de dignidade humana. Logo, o Trabalho é um importante mecanismo de análise social, a partir do momento que auxilia a compreender o funcionamento da sociedade, incluindo suas relações pessoais e de produção (MARTINS, 2017, p. 39). O trabalho, segundo Martins (2017, p.40), é talvez a forma mais importante pela qual a sociedade impacta as experiências sociais dos indivíduos e suas oportunidades. Sendo assim, a relevância do trabalho no âmbito social está intimamente ligada com os pressupostos estabelecidos pelo Estado. No caso do Brasil, alguns princípios são essenciais para a garantia da justiça social e cidadania no país, tais como: **dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e a função social da propriedade**. Pois, de acordo com a Constituição Federal de 1988:

> 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: [...]III - a dignidade da pessoa humana IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.
> [...] Art. 170º A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
> [...] III - função social da propriedade. (BRASIL, 1988).

Assim, no âmbito trabalhista, pode-se verificar que o direito de propriedade constitui uma dimensão inerente à dignidade da pessoa, considerando que a falta de um espaço adequado para o desempenho de determinada atividade profissional compromete o exercício pleno de uma vida com o mínimo de dignidade. Ademais, os direitos fundamentais de liberdade e igualdade outorgardes aos trabalhadores tiveram o intuito de assegurar-lhes uma autonomia pessoal em face dos poderes sociais, sendo as condições dignas de trabalho um dos principais direitos fundamentais da pessoa humana (SARLET, 2007, p. 91-94).

Diante dos fundamentos previstos constitucionalmente, observa-se a conexão existente entre os direitos sociais e o princípio da dignidade da pessoa humana. Pois, para a proteção dos cidadãos brasileiros há a necessidade de um mínimo existencial para o desenvolvimento econômico, sustentável e digno das suas condições trabalhistas. Assim, pressupõe-se que o regime brasileiro, para ser genuinamente democrático, precisa garantir tais pressupostos aos trabalhadores.

3 ECONOMIA INFORMAL NO CONTEXTO DA GLOBALIZAÇÃO

Em fins do século XX, com o advento da globalização, foram introduzidas transformações significativas na economia e nas formas de divisão técnica e social do trabalho. Tais acontecimentos alargaram o fenômeno da informalidade nos meios urbanos, acarretando contribuições para os debates teóricos acerca do desenvolvimento da Economia informal (KREIN; PRONI, 2010, p. 13). A globalização não deve ser analisada apenas como o progresso de redes mundiais, sistemas sociais, econômicos e informacionais afastados

das nossas preocupações individuais. É também um fenômeno local, que influencia a vida quotidiana de todos, sendo necessária a redefinição de determinados aspectos da vida pessoal dos indivíduos, como as relações estabelecidas com o trabalho (GIDDENS, 2005, p. 51-61).

De acordo com a OIT (2008, p. 1) o contexto da globalização, caracteriza-se pela "difusão de novas tecnologias, a circulação das ideias, o intercâmbio de bens e serviços, o crescimento da movimentação de capital e fluxos financeiros, a internacionalização do mundo dos negócios e seus processos, do diálogo bem como da circulação de pessoas". Tais aspectos corroboram para transformações profundas nas condições de trabalho da Economia informal, a qual se caracteriza como uma "fonte potencial de criação de empregos e de rendimentos, pelo fato de ter um acesso relativamente fácil, mesmo sem muita instrução ou qualificações, nem grandes meios técnicos ou financeiros" (OIT, 2005, p. 8).

Em suma, a globalização fez com que milhões de trabalhadores, que antes produziam o que posteriormente passou a ser importado, perdessem os seus empregos e possibilitou a criação de postos de trabalho precários, os quais eram voltados para a exportação. Algo que proporcionou o desemprego estrutural, o qual não aumenta necessariamente o número absoluto de pessoas sem trabalho, mas colabora para deteriorar o mercado de trabalho para os que necessitam vender sua capacidade produtiva (SINGER, 2012, p. 23).

A transição para uma sociedade informacional e economia global caracterizou-se, por um lado, pela deteriorização das condições de trabalho e de vida de uma quantidade expressiva de trabalhadores excluídos da economia formal (CASTELLS, 1999, p. 345), os quais encontraram na informalidade laboral meios para a realização de atividades que satisfizessem suas necessidades básicas. Assim, a partir da conjuntura apresentada, os novos desafios da globalização baseiam-se em políticas que possibilitem condições necessárias de trabalho digno.

3.1 Condições Trabalhistas na Economia Informal

Com a ampliação da interdependência dos processos produtivos e da força de trabalho em escala global, as relações trabalhistas sofreram mudanças significativas, como por exemplo: a automatização nas empresas, o aumento do trabalho por conta própria, os cortes de quadro funcional, o uso de mão de obra temporária, o aumento na qualificação dos profissionais, dentre outras. Assim, destaca-se um processo de reorganização do mercado de trabalho que se caracteriza por condições mais inseguras em relação à proteção das leis trabalhistas e previdenciárias.

A Economia informal é compreendida sob dois enfoques, primeiro o que a denuncia como sendo um âmbito de concorrência desleal, de más condições de trabalho, de violações de princípios fundamentais e de desigualdades; já o segundo afirma que, em muitos países, o setor formal é limitado e a economia informal conquista destaque expressivo pelo seu potencial em absorver mão de obra e reduzir a pobreza, desenvolvendo os aspectos empreendedores dos trabalhadores. Logo, ambas as perspectivas serão analisadas, buscando compatibilizá-las com a realidade das condições trabalhistas na Economia Informal do Brasil e, assim, estimular cada vez mais a criação de mecanismos que proporcio-

nem um trabalho digno no país.

De acordo com a OIT (2005, p. 9), a economia informal é marcada por déficits de trabalho digno, pois os trabalhadores não são reconhecidos nem declarados, não se beneficiam da legislação laboral nem de proteção social, encontrando-se impossibilitados de desfrutar dos seus direitos fundamentais, de os exercer ou de os defender. Devido à ausência de organização sindical, por exemplo, raras as vezes são representados coletivamente junto dos empregadores ou dos órgãos públicos.

Além disso, tal economia caracteriza-se, em muitos casos, pela escassez ou indefinição dos locais de trabalho, por condições de trabalho que não garantem segurança nem saúde, baixos níveis de produtividade, qualificações, rendimentos, flexibilidade, longa jornada de trabalho, não cumprimento obrigações trabalhistas e previdenciárias, não acesso ao crédito, mercado, capacitação e financiamentos.

Cada posto de trabalho exige uma acumulação prévia de recursos, de meios de produção e de subsistência. Pois, antes de qualquer ocupação são necessários mecanismos para o exercício de qualquer atividade laboral. O que ocorre na sociedade moderna e, por conseguinte, na economia informal é que grande parte dos que não possuem acesso aos meios de produção socialmente acumulados por firmas ou governos ficam marginalizadas em ociosidade à espera de uma futura oportunidade de se reintegrar ao emprego (SINGER, 2012, p. 126).

Um dos acumuladores relacionados com a geração de postos de trabalho no capitalismo contemporâneo é os autônomos, os quais se regem pela oferta de força de trabalho. Assim, no Brasil, o setor autônomo "é a grande esperança para absorver produtivamente o contingente humano que o aumento da produtividade e a globalização vêm expulsando das empresas capitalistas" (SINGER, 2012, p. 129). Entretanto, os postos de atuação dos autônomos são limitados, algo que influencia a expansão do setor informal, o qual é composto por atividades precárias e produção marcada pela exclusão social e exploração do trabalho.

De fato, o Brasil não foge à regra em relação às condições de trabalho nos setores informais reconhecidas internacionalmente. De acordo com últimas pesquisas acerca dos níveis de informalidade no país, foi apresentado um aumento da informalidade durante a década de 1990, em função das transformações ocorridas no âmbito produtivo e seus respectivos desdobramentos no mercado de trabalho. Já em 2002, os níveis de formalidade passaram a crescer devido ao aumento de postos formais de trabalho. Entretanto, em 2009, a informalidade ainda era uma realidade para quase a metade dos trabalhadores brasileiros, sendo ainda mais marcada entre mulheres, negros e algumas categorias de posição na ocupação (GUIMARÃES, 2012, p. 82-88). Algo que, na atualidade, ainda persiste na realidade trabalhista brasileira.

Segundo os dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2008-2009 do IBGE, cerca de 61,0% da renda das famílias brasileiras advém do trabalho. Essa estatística significa que grande parte dos rendimentos familiares e, por consequência, das condições de vida das pessoas, depende primordialmente do sustento gerado no mercado de trabalho. Logo, nessa perspectiva, o trabalho configura-se como um dos principais mecanismos que interligam o desenvolvimento econômico e social, uma vez que seus benefícios objetivam

promover uma distribuição equânime dos recursos produzidos aos trabalhadores (GUIMARÃES, 2012, p.61).

Diante da realidade das condições trabalhistas no Brasil, tem-se que proporcionar um desenvolvimento sustentável para todos os cidadãos no que diz respeito às oportunidades dignas de trabalho, seja ele formal ou informal. Pois, para a promoção do Estado Democrático de Direito deve-se garantir o trabalho digno, a fim de possibilitar uma maior justiça social.

3.2 Pilares do Trabalho Digno

A partir do contexto apresentado, a vulnerabilidade das condições trabalhistas presentes na economia informal passou a representar um aspecto imprescindível na elaboração de preceitos que valorizassem cada vez mais o trabalho digno para todos os indivíduos, sem qualquer distinção. Para tal, tornou-se necessário a elaboração de políticas pautadas no princípio da não discriminação do trabalho informal, pois, como mencionado pela OIT (1978), "toda pessoa deveria gozar, sem discriminação, de igualdade de oportunidade e de tratamento com relação a: (ii) acesso a formação e a emprego de sua própria escolha de acordo com suas conveniências individuais quanto a essa formação ou emprego".

Logo, diante das condições de precarização do trabalho, ganhou-se bastante destaque questões acerca da valorização de perspectivas que garantissem condições favoráveis para o desenvolvimento socioeconômico dos trabalhadores da Economia informal. Portanto, a redução da informalidade tornou-se um elemento central para a promoção do Trabalho Digno, devido à sua capacidade de diminuir a pobreza extrema e a fome, por meio do aumento e melhor distribuição da renda (GUIMARÃES, 2012, p. 89).

Assim, o Trabalho digno passou a corresponder uma ampla estratégia de concretização dos princípios e **direitos fundamentais no trabalho**; criando novas e melhores **oportunidades de emprego e de rendimento**; alargando a **proteção social**; e incentivando o **diálogo social** (OIT, 2014, p. 31). Esses pilares do trabalho digno, atuando concomitantemente, fazem parte de mecanismos integrados para a luta contra a informalidade nos diversos setores econômicos e representam aspectos essenciais para a superação da pobreza, a redução das desigualdades sociais, a garantia da governabilidade democrática e o desenvolvimento sustentável.

Pode-se exemplificar os seguintes meios para o alcance da promoção do trabalho digno, tais como: a) preservação das fontes de renda e do espírito empreendedor dos trabalhadores informais; b) o incentivo à proteção e integração dos trabalhadores da economia informal na economia formal; c) disseminação dos contratos regulares nos postos de trabalho, propiciando acesso à proteção social e qualidade laboral.

Vale ressaltar que tais medidas não erradicam a problemática da informalidade nas condições trabalhistas, entretanto, são pertinentes para viabilizar o crescimento daqueles que exercem algum tipo de atividade na Economia Informal. Logo, não poderá haver evolução sustentável para o trabalho digno, reconhecido e protegido, se não se atuar nas causas profundas da atividade informal e sobre os obstáculos que impedem a integração de tais trabalhadores no sistema econômico e social (OIT, 2005, p.10).

4 FIGURA JURÍDICA DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI)

A criação da figura jurídica do Microempreendedor Individual (MEI) é considerada um dos casos bem-sucedidos de desburocratização no Brasil e no mundo, pois representa uma inovação no que se refere aos aspectos contábeis, tributários e previdenciários que beneficiam os pequenos e microempreendedores no País. Com o MEI, pela primeira vez, na América Latina, um empreendedor que auferisse receita anual de até R$ 60 mil passou a ter condições de fazer um cadastro online e obter identificação quase que automática de CNPJ, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (SEBRAE, 2015, p. 14).

O MEI, instituído pela Lei Complementar 128/2008 que alterou a Lei Complementar 123/2006, foi acrescentado ao rol das pequenas empresas, sendo considerado, então, o trabalhador que atua por conta própria e legaliza-se como pequeno empresário. De acordo com o Portal do Microempreendedor Individual, dentre os requisitos para se formalizar como MEI, além do limite de faturamento mencionado, destacam-se: não se deve participar como sócio, administrador ou titular de outra empresa; só pode contratar no máximo um empregado; exercer uma das atividades econômicas permitidas ao MEI e previstas no Anexo III Da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94/2011.

O ato para se formalizar como MEI é gratuito, contudo, após esse processo é preciso efetuar o pagamento mensal dos tributos de R$ 46,85 (INSS), acrescido de R$ 5,00(prestador de serviço) ou R$ 1,00 (comércio ou indústria). Com isso, o trabalhador tem acesso a vários benefícios: auxílio doença, aposentadoria, salário maternidade, menor custo com funcionário, entre outros. Vale ressaltar que o empregado contratado deve receber o salário mínimo ou o piso da categoria, assim, o MEI protege-se contra possíveis reclamações trabalhistas e o empregado possui seus direitos assegurados. Ademais, sendo enquadrado no Simples Nacional, o MEI torna-se isento dos tributos federais (IR, PIS, Cofins, IPI e CSLL).

4.1 MEI e a minimização da informalidade no Brasil

As medidas que incentivam a inclusão trabalhista, produtiva e previdência vêm se ampliando e direcionam-se aos mais diversos segmentos de trabalhadores que atuam na informalidade. Tais medidas são evidenciadas pela criação da figura jurídica do microempreendedor individual, o qual possui o objetivo primordial de ampliar a formalização, de maneira simplificada, dos pequenos empresários que trabalham nos setores informais (a exemplo os camelôs, feirantes, vendedores autônomos e pequenos empresários), assim como dos seus empregados (GUIMARÃES, 2012, p. 87).

De fato, a experiência do MEI abre janelas de oportunidades para quem parecia condenado às condições trabalhistas dos setores informais da economia. De acordo com o Sebrae (2015, p. 15) o MEI "passou a ser encarado não mais como alguém que vivia à margem da lei, mas como quem deve passar a ser observado como gerador de renda e até de empregos com carteira assinada". Com isso, fica evidente a contribuição social e econômica proveniente do processo de formalização como MEI, o qual representou um passo crucial para a conquista da cidadania empresarial. Assim, estimular os trabalhadores a se manterem na formalidade das suas condições trabalhistas contribui, substancialmente,

para o progresso da economia nacional.

A inclusão produtiva dos trabalhadores tem um papel decisivo nos esforços de combate à pobreza, por um país mais justo e menos desigual. Assim, o processo de formalização dos microempreendedores individuais detém, certamente, um capítulo importante dessa história. Ademais, o grande desafio nesse contexto é promover o acompanhamento dos MEIs com o intuito de garantir-lhes maior estabilidade financeira e profissional. Nesse quesito, o SEBRAE possui uma função fundamental, pois é responsável por estabelecer mecanismos de capacitação e assistência técnica a esses empreendedores.

Em suma, a criação do MEI produziu resultados bastante otimistas, com a minimização dos níveis de informalidade nos postos de trabalho e a extensão de benefícios previdenciários a diversos trabalhadores que até então se encontravam desprotegidos. Além disso, com a instituição do MEI foi permitindo que muitas empresas cumpram com a legislação tributária de maneira rápida e fácil, sem burocracia, algo que antes era inviável devido ao alto índice de trabalhadores que atuavam na informalidade e não cumpriam com suas obrigações tributárias.

Dessa maneira, a desburocratização, a redução expressiva da carga tributária e os benefícios trabalhistas e previdenciários influenciam a formalização como MEI e proporcionam um ambiente de negócios mais saudável no País. Verifica-se que esse contexto é extremamente favorável ao empreendedorismo, permitindo a expansão dos empregos e da renda em todas as regiões do Brasil, pois os trabalhadores passaram a ter possibilidades reais de inclusão social e desenvolvimento do seu potencial produtivo.

Portanto, é necessário destacar o sucesso do MEI para o País, pois ele "representou para 4,7 milhões de trabalhadores brasileiros a oportunidade para se formalizarem ou crescerem, de terem acesso a proteção previdenciária" (SEBRAE, 2015, p.95). Além disso, foram incluídos no sistema de proteção social e processo de inclusão produtiva, algo que significou a construção de um Brasil melhor no que se refere às condições trabalhistas, previdenciárias e tributárias dos trabalhadores que, anteriormente, encontravam-se subordinados à informalidade laboral.

5 CONCLUSÃO

Analisar as condições trabalhistas na Economia informal no Brasil permite analisar a realidade vivenciada por muitos trabalhadores que atuam na informalidade e, consequentemente, a aplicabilidade prática dos fundamentos previstos na Constituição de 1988, tais como a valorização social do trabalho, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, a liberdade de iniciativa e a função social da propriedade. Verifica-se que, embora sendo princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, muitos desses direitos não estão presentes na vida de milhões de cidadãos brasileiros, algo que impossibilita a garantia de condições mínimas existenciais e de um Trabalho Digno para todos.

Pode-se evidenciar tal realidade a partir da análise de que diversos indivíduos que atuam na informalidade possuem condições laborais deficitárias, enquanto os que estão formalizados legalmente apresentam melhores oportunidades no que se referem aos be-

nefícios trabalhistas, previdenciários, tributários, creditícios e, inclusive, sociais. Além disso, a regularização do negócio repercute positivamente na economia e no desenvolvimento das cidades, influenciando um cenário mais empreendedor no País.

Assim, uma das iniciativas dos órgãos públicos para minimizar a informalidade nos postos de trabalho foi a criação da figura jurídica do microempreendedor individual, a qual representou um avanço significativo na promoção de um desenvolvimento econômico e social aos trabalhadores e um grande movimento de formalização empresarial. Entretanto, mesmo com os avanços advindos pela implantação do MEI, há uma quantidade considerável de trabalhadores informais no Brasil, os quais se encontram desprotegidos de quaisquer benéficos e, desse modo, distantes do pleno exercício da cidadania.

Por isso, uma questão importante a ser discutida é a ampla implementação de estratégias baseadas no Trabalho Digno dos postos laborais, garantindo-se a eficiência dos fundamentos constitucionais e destacando a relevância social do Trabalho para todos os indivíduos. Tal iniciativa deve partir, principalmente, do Governo, com a criação de políticas públicas que favoreçam o progresso das pequenas empresas e o ingresso dos trabalhadores no setor formal. Além disso, a atuação da sociedade como um todo é imprescindível, pois esta possui o compromisso de reconhecer socialmente o trabalho, seja ele formal ou informal. Assim, contribuindo para a consciência cidadã da população.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988.

CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

GIDDENS, A. **Sociologia.** 4. ed. Porto Alegre: Artmed, 2005.

GUIMARÃES, J. R. S. **Perfil do Trabalhador Decente no Brasil:** um olhar sobre as Unidades da Federação durante a segunda metade da década de 2000. Escritório da OIT no Brasil. Brasília, 2012.

KREIN, J. D.; PRONI, M. W. **Economia informal:** aspectos conceituais e teóricos. Escritório da OIT no Brasil. Brasília: OIT, 2010.

MARTINS, J. R. **Introdução à Sociologia do Trabalho.** Curitiba. InterSaberes, 2017.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO (OIT). **Convenção nº 111 Concernente a Discriminação em matéria de Emprego e Profissão.** Genebra, 1958. Disponível em:<http://www.oit.org.br/node/472>.Acesso em: 27 ago. 2017.

_____. **A economia informal e o trabalho digno:** guia de recursos sobre as políticas.

Apoiar a transição para a formalidade. Escritório da OIT no Brasil, 2014.

_____. **A OIT e a Economia Informal.** Escritório da OIT em Lisboa, 2005.

_____. **Declaração sobre a justiça social para uma globalização equitativa.** Escritório da OIT em Lisboa, 2008.

_____. **Uma globalização justa:** criando oportunidades para todos. Brasília, 2005.

SANTOS, M. **Por uma outra Globalização:** do pensamento único à consciência. universal. 6ª ed. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SARLET, I. **Dignidade Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

SINGER, Paul. **Globalização e Desemprego:** Diagnóstico e alternativas. São Paulo: Editora Contexto. 2012.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **5 anos:** micro-empreendedor individual – MEI: um fenômeno de inclusão produtiva. Brasília, 2015.

A sociedade e o medo do Imposto de Renda Pessoa Física

Isadora Ribeiro Carvalho
José Claudio da Silva Oliveira Filho

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo apresentar o porquê da aversão da sociedade brasileira com o imposto de renda. A apresentação toma como ponto de partida a visão da população sobre o imposto, como funciona, quando começou o imposto de renda e o motivo da repulsa popular. Faz também uma analogia ao animal símbolo desse imposto, evidenciando porque ele foi criado e qual era o intuito da criação para atingir a população com o marketing. Apesar de, atualmente, a visão social passa a ser completamente diferente da imagem sugerida. Além disso, mostra a visão e as dificuldades enfrentadas por estudantes de contabilidade recém-formados, embasado em uma análise na grade curricular de uma Universidade e em como o profissional precisa ser especializado para garantir a população uma declaração de imposto consistente. Ademais, como a população carece de instruções e estudos sobre tributação, que na maioria das vezes, acaba-se criando um pré-conceito pela falta de conhecimento. A demonstração é baseada em um modelo de ensino básico financeiro, aplicado nos países desenvolvidos e os benefícios e malefícios da falta de informação.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Aversão. Contador. Falta de Informação. Sociedade.

ABSTRACT

The purpose of this article is to present the reason for the aversion of Brazilian society to income tax. The Presentation takes as its starting point a view of the population about the tax, how it works, when the income tax began and the reason for the popular revulsion. It also makes an analogy to the consumer animal, showing why it was created and what was the purpose of creation for access to a research with marketing. Although, at present, a social vision becomes completely different from the suggested image. In addition, show a vision and a difficulty of confrontations by newly formed accounting students, grounded in an analysis in a university curriculum class and how the professional needs to be spe-

cialized to ensure the population a consistent tax return. In addition, as the population of taxation instructions and essays, in most cases, it creates a preconception for lack of knowledge. A demonstration and a means of basic financial education, applied in developed countries and the benefits and harms of lack of information.

Keywords: Income Tax. Aversion. Accountant. Lack of Information. Society.

1 INTRODUÇÃO

É crescente as discussões acerca da reforma tributária no Estado Brasileiro. Em um país que atravessa uma grave crise política e econômica, são necessárias medidas capazes de tornar a arrecadação à máquina pública mais eficiente, como o corte de gastos e a maximização das receitas. Surge então um paradigma, visto uma elevada carga tributária que onera substancialmente a renda nominal do contribuinte.

É preocupante e cada vez mais recorrente as críticas negativas da sociedade com a tributação, decorrente da evolução dos impostos, do desenvolvimento tecnológico e comercial. Logo, a aversão ao Imposto de Renda tem se tornado cada vez mais comum entre os brasileiros. Além disso, as decorrentes recessões trouxeram o aspecto de incerteza e a carga tributária que atinge a renda se mostrou mais forte e feroz.

Neste trabalho, traçamos o perfil desse contribuinte e mostramos os desafios a serem vividos para que o governo tenha maior eficiência na arrecadação destes tributos. O objetivo deste trabalho também é mostrar a realidade em que vive a instituição do Imposto, analisando suas críticas, mostrando o histórico desde a sua criação, até sua atual estrutura, bem como instigar o pensamento a respeito de mudanças na relação dos novos profissionais que entram no mercado com a aversão ainda presente entre as pessoas a respeito do Imposto de Renda.

A preocupação do governo, tendo em vista os esforços empenhados para divulgação dos prazos, datas e das faixas de contribuição, ao invés de ter uma divulgação mensal com os gastos feitos durante a arrecadação do dinheiro. Aliado a isso, a preocupação da sociedade com a instabilidade financeira gera mecanismos capazes de mistificar a visão da necessidade da tributação no país, tendo diversas consequências na arrecadação do imposto, que no ano passado, chegou à casa dos trilhões de reais.

Neste pensamento, objetivamos confrontar as realidades vivenciadas pelos estudantes de contabilidade, os principais profissionais responsáveis pelo envio das declarações. Estes que sentem necessidades claras de aprofundar-se no imenso arcabouço técnico da tributação. Para isso, buscamos mostrar a grade curricular destes estudantes e verificar a problemática da formação dos novos profissionais.

De fato, esse artigo aborda os principais problemas que fazem a sociedade ter aversão ao imposto de renda. Como a falta de informação financeira deixa as pessoas alienadas e sem um bom senso crítico. Mostra dentro da evolução tecnológica e profissional, como pode ser revertida, aversão em empatia.

2 METODOLOGIA

Para construir toda a estrutura de ideias apresentadas nesse grupo, comparam-se dados da Receita Federal do Brasil, bem como históricos dos primeiros relatos do Imposto no País. Buscamos dados do Imposto de Renda 2015/2016, bem como os atuais 2016/2017, fornecidos pela Receita Federal, como base para comparações. A pesquisa qualitativa realizada na UECE (Universidade Estadual do Ceará) serviu como base para traçar o perfil do novo profissional frente à realidade da tributação. Aliado a isso, as fontes de pesquisa buscados através dos autores Cristóvão Barcelos da Nóbrega, Seligman e Mundy, doutrinadores da Ciência econômica histórica, foram essenciais para a formação da tese, onde, por meio de comparações históricas e reais, pode-se buscar a verdadeira vertente da problemática, dando importância para o tema, buscando novas perspectivas para a solução da problemática.

3 O IMPOSTO DE RENDA E OS EFEITOS SOBRE A RENDA

A população brasileira sempre foi alvo da histórica carga tributária. Esta, que a cada ano torna-se mais agressiva para o contribuinte brasileiro, é fruto de um longo reordenamento no modelo econômico adotado no Brasil, mas se deve principalmente pela evolução da renda nominal dos brasileiros em contraste com a forma de tributação. Por isso, para que se possa analisar de uma forma mais aprofundada, faz-se necessário resgatar alguns fatos históricos essenciais.

Era fato que o sistema econômico de trocas, segundo Cristóvão Barcelos da Nóbrega (2014), dificultava a aferição da renda da sociedade. Em verdade, segundo Seligman (1905), o imposto de renda teve um papel insignificante na Idade Média, pois era levada em consideração a produção e não a renda. Os primeiros relatos da tributação sobre a renda no Brasil são do império de D. Pedro II, alcançando os vencimentos que eram recebidos dos cofres públicos. Porém, foram diversos e variados os fatores que dificultaram a implantação de um imposto sobre a renda no País, eficiente, e que fosse capaz de abranger a toda a população. Nota-se, portanto, que sempre houve a aversão aos impostos sobre a renda por parte da sociedade brasileira.

Enquanto no Brasil o imposto estava em meio a avanços e retrocessos, os países da Europa, especialmente a Inglaterra, avançavam substancialmente para o progresso da tributação sobre a renda. Diante disto, ressalta-se que o imposto de renda é um instrumento de justiça social, que seria capaz de equilibrar as contas públicas, ideia que foi amplamente divulgada e aceita nos países do primeiro mundo.

Somente em 1922 foi instituído o Imposto de Renda, por força do art. 31 da Lei nº 4625, que fundamentou a Receita Geral do Brasil. Em um primeiro momento, a tributação causou aversão, por sua complexidade e pela articulação que o Governo teria para administrar tais receitas. Foi necessária a criação de um órgão para que a cada exercício, o imposto fosse aprimorado.

Diante deste avanço, atualmente o Imposto de renda Pessoa Física é significativo e

essencial para o equilíbrio das contas públicas, estando consolidado como um dos impostos mais importantes para o país. A incidência fiscal do Imposto é progressiva, isto é, são aplicadas porcentagens diferentes para cada nível de renda, chegando a um percentual de até 27,5%. Em um cenário inflacionário, a tributação aumenta mais rapidamente que a renda nominal, consequentemente, elevando a carga tributária. Surge a partir daí a aversão dos contribuintes para a tributação sobre a renda, verificando-se um grande problema em cadeia, visto que este aumento real do Imposto tem consequências no contribuinte, tais como a delinquência e a evasão fiscal. Neste cenário inflacionário, o avanço da renda em si não proporciona a evasão fiscal, mas a estimulam, por estarem movendo mais contribuintes para as faixas de renda mais elevadas.

Anualmente os contribuintes que se enquadram na renda mínima para a tributação têm por obrigação enviar, através de formulário eletrônico, a Declaração de Ajuste Anual, sob pena de multa ou outras ações aplicadas pela Receita Federal. São grandes os avanços da Receita Federal para aprimorar as formas de envio das declarações, visto esse paradigma da delinquência fiscal proporcionada pelo aumento da carga tributária. Em um estudo mais analítico, a tributação sobre a renda no Brasil precisa ser fonte de justiça face às desigualdades econômicas enfrentadas.

4 A PESSOA FÍSICA E O MEDO DO LEÃO

Somente na década de 1970 houve uma preocupação com a imagem institucional do Imposto de Renda Pessoa Física. Uma campanha de divulgação das informações básicas do imposto, com prazos e modelos foi feita, sugerindo o leão como símbolo do PIR (Programa de Imposto de Renda). Diversos fatores levaram à escolha do leão, segundo Cristovão Barcelos da Nóbrega (2014), dos quais se destacam:

- É um animal nobre, que impões respeito, demonstra força.
- É o rei dos animais.
- É justo, leal, e nunca é bobo.

Logo de imediato, houve a adesão da sociedade, tornando a campanha rapidamente um sucesso, de tal forma que até hoje a tributação sobre a renda é representada pelo Leão, que é manso, mas nunca é bobo. Esta foi uma das formas que o governo utilizou para conscientizar a população de sua obrigação com o fisco. Dados revelam que a campanha teve resultados imediatos na arrecadação. Ressalta-se a importância da informação como ferramenta de comunicação.

Ao analisar a campanha de uma forma mais profunda, percebe-se que a Receita Federal sempre buscou qualificar o imposto de renda com o Leão no sentido de lealdade, justiça e de respeito. Porém, ao passo em que a carga tributária foi desgastando os rendimentos da população, deu-se uma outra característica, tanto para o Leão, quanto para o Imposto sobre a renda: a ferocidade.

À medida que a eficiência da arrecadação foi aumentando, o Leão “que nunca é bobo”, começou a “mostrar a sua ferocidade”, sendo crucial àqueles contribuintes inadimplentes, mas principalmente tornando-se mais agressivo quando aliado às altas taxas de

inflação e o consequente aumento da renda nominal. A eficiência adquirida pela Receita Federal no tratamento do imposto de renda trouxe uma resposta negativa por parte da sociedade.

Uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário revela que o Brasil é pouco eficiente na distribuição e aplicação das receitas provenientes dos impostos. A alta carga tributária brasileira, aliada a ineficiência dos principais serviços públicos ofertados gera uma aversão da população com a cobrança de impostos. Aliado a isso, a corrupção também é um fator negativo. Esses fatos estão relacionados, de maneira direta, com a falta de interesse da sociedade com a responsabilidade fiscal.

Dessa forma, uma imagem negativa ainda prevalece na sociedade quando se fala do "poder do leão". Percebe-se, pelos fatores acima citados, que os contribuintes não conseguem derrubar a imagem negativa em relação à tributação da renda. Ressalta-se, portanto, que a aversão ao Imposto de Renda muitas vezes se dá por conta da falta de informação que o governo repassa aos contribuintes.

Uma das consequências dessa falta de informação é a incerteza que os contribuintes têm em relação à destinação da arrecadação e na importância da tributação sobre a renda sob a máquina pública. A falta dessas informações é constatada principalmente entre a população que tem menos escolaridade. É comum por parte dessa camada de contribuintes, associar o imposto à ineficiência dos serviços públicos e na má distribuição da receita, intensificando a delinquência nas informações fiscais, bem como no desinteresse em realizar a declaração. Isto impacta na impopularidade que o fisco construiu ao longo dos anos.

Outro fator a ser levado constatado e que é de muita importância é a defasagem da tabela do imposto de renda, que repercute diretamente na evasão fiscal. Segundo estudo do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, a defasagem da tabela chega a 72%. Este fato, aliado ao poder de corrosão proporcionado pela inflação, interfere diretamente no desenvolvimento socioeconômico. Essa realidade limita o governo no poder de tributar.

5 A RELAÇÃO DO CONTRIBUINTE COM A REALIDADE IMPOSTA PELO FISCO

Grande parte dos brasileiros não cumpre os prazos determinados pelo fisco, deixando para os últimos dias o envio da declaração de imposto de renda. Segundo dados da Receita Federal do Brasil, em 2017, mais de 7 milhões de contribuintes deixaram para declarar seus rendimentos nos últimos dias do prazo estabelecido.

Essa realidade vai contra as estratégias adotadas pelo governo, de simplificação e divulgação dos meios e da facilidade de envio das declarações. Estas que incluem a entrega destes documentos por meio do computador, ou pelo celular, o parcelamento da dívida. No ano de 2017, o software responsável pelo envio das declarações foi simplificado, permitindo aos contribuintes um entendimento melhor sobre cada aspecto requerido na declaração. Ressalta-se, portanto, que mesmo ampliando e facilitando as formas de envio das declarações por parte do governo, são necessárias ações práticas para reeducar as

pessoas a respeito da declaração.

É necessário para o governo desmistificar o IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física) para a população interrompendo uma mentalidade inadequada a respeito da tributação. Esta que, segundo pesquisa divulgada pelo Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal, está defasada em cerca de 83%. Dessas informações, o governo reitera ainda mais a necessidade e a importância para que todos tenham acesso de forma facilitada aos formulários.

6 O PERFIL DO CONTRIBUINTE

Dados divulgados pela Receita Federal em 2016, referentes às DIRPF do ano de 2015/2016, mostram o mais recente perfil do contribuinte do imposto de renda. Das mais de 27 milhões de declarações enviadas, 60% são do sexo masculino, dos quais começam mais cedo a contribuir. Entre as mulheres, a maior parte das declarações está presente no grupo de idade de 41 a 50 anos, cerca de 10 anos a mais que os homens. Percebe-se que o perfil do contribuinte brasileiro é cada vez mais jovem.

Outro dado relevante divulgado no relatório da Receita Federal mostra que cerca de 40% das declarações enviadas foram isentas de tributação, o que mostra de uma forma mais substancial a defasagem na tabela do Imposto de Renda.

Em se tratando das principais localidades onde há maior arrecadação do tributo, há uma clara concentração e relação da renda per capita com os efeitos da tributação. A região Sudeste concentra a grande parte dos contribuintes por ser, em tese, a região mais desenvolvida do país e por ser a região com maior índice de escolaridade. Em tese, o nível de escolaridade e a recorrente preocupação das pessoas com suas obrigações estão mais concentradas nas pessoas com maior nível de escolaridade. Este estudo serve de base para identificar onde o governo deve concentrar seus esforços na informação acerca do IRPF.

Ao todo foram arrecadados para os cofres públicos, mais de 1 trilhão e meio de reais, sendo que 31% das declarações enviadas são isentas de tributação. Nesta realidade, verifica-se a eficiência da máquina pública e a grande receita proveniente do imposto de renda.

7 O CONTADOR NA UNIVERSIDADE E O IMPOSTO DE RENDA

Os profissionais precisam estar preparados para enfrentar um mercado competitivo, e aptos a desenvolverem competências e habilidades (SILVA, 2000). Diante deste desafio, faz-se necessária também uma adequação na formação acadêmica, com o intuito de formar profissionais que saibam agir frente aos desafios e situações inesperadas, lidando com pessoas, sabendo geri-las e trabalhando em equipe (VASCONCELOS et al, 2007).

A situação problema relacionada ao perfil do contador e suas habilidades e competências é um tema que tem se tornado pauta de muita discussão e relevância na busca de um melhor desenvolvimento da profissão e atuação no mercado de trabalho. Entre outros

estudos podem-se citar os trabalhos de: Holland (2000); Pereira e Xavier (2000); Marion (2001); Schawez (2001); Frezatti e Filho (2003); Cardoso, Souza e Almeida (2006); Echternacht, Niyama e Almeida (2007); Vasconcelos et al (2007); Araujo e Santana (2008); Fahl e Manhani (2009).

Ao analisar a grade curricular da Universidade Estadual do Ceará (UECE), um contador permeou por alguns cursos, enquanto estudante. Em cada semestre, existe pelo menos uma cadeira introdutória de algum curso específico. Como por exemplo, o aluno estuda Administração (TEORIA GERAL DA ADMINISTRACAO), têm introdução ao curso do Atuariais (INTRODUCAO AS CIENCIAS ATUARIAIS), cursa uma boa parte do curso de direito (INST. DIR. PUBLICO E PRIVADO, DIREITO ADMINISTRATIVO, LEGISLACAO TRAB. E PREVIDENCIARIA, LEGISLACAO TRIBUTARIA, DIREITO EMPRESARIAL). Desse modo, um contador precisa ser especializado em algo, apesar de também ter necessidade de um conhecimento prévio sobre cada assunto abordado na graduação. Um contador que é incapaz de calcular juros compostos, por exemplo, que não entende dos processos básicos das rotinas do departamento pessoal, talvez não seja um profissional conceituado e com pouca possibilidade de ascender no mercado de trabalho. Muitas vezes, a universidade não permite essa maturação no conhecimento, ou seja, não fornece subsídios para que o aluno consiga desenvolver-se dentro de cada especificação. O aluno do curso de ciências contábeis Leonardo da Silva Rodrigues retrata essa realidade:

> "O curso está acabando e a sensação que se tem é que não sei muito do que foi abordado dentro da faculdade, apesar de ter me dedicado muito e por ter uma grade extensa, por falta da pratica em cada tema. ".

As Universidades, em sua maioria, não preparam o estudante para ser um profissional adequado ao mercado, apto para enfrentar as diversas situações exigentes, apesar da intensa grade curricular, porque não possui a prática. Este é um caminho perigoso, privando do futuro profissional, a sua experiência dentro do mercado de trabalho. Tomando como exemplo o curso de Medicina, além de ser um curso integral, ou seja, o aluno precisa passar boa parte do dia na universidade, a grade exige que boa parte do curso seja dentro dos hospitais, com uma vivência prática bastante assídua. Um Médico não pode estar sujeito a erros e a incertezas e por isso há tantas aulas práticas.

Já o profissional de contabilidade também não deve estar sujeito a erros, pelas suas responsabilidades adquiridas na empresa. Um erro cometido pode gerar consequências, como o fechamento de empresas, equivoco no recolhimento de impostos. Dependendo do tamanho da empresa, várias pessoas serão demitidas, pode haver uma quebra no mercado, atingindo a economia do país, além de vários sonhos interrompidos. Assim como, dependendo de uma declaração de imposto de renda malfeita, pode prejudicar e até retirar dinheiro indevido da pessoa física.

O estudante sai da Universidade sabendo o que é um imposto de renda em si, qual a alíquota deve ser aplicada, mas não sabe o que ajudará a pessoa física a ter uma restituição correta, ou como funciona o processo da tributação, como usar o sistema da Receita Federal, qual a melhor maneira, porque nunca praticou. Essa realidade está presente na

grande maioria dos cursos de graduação do país.

Ademais, para todo profissional, é necessário escolher um ramo, ou seja, uma área de atuação. Os ramos da Contabilidade são: Contabilidade de Indústria, Contabilidade Comercial/Serviço, Contabilidade Pública/Terceiro Setor, Auditoria/Consultoria Contábil. Existe ainda as áreas e rotinas trabalhistas, que são: Folha de Pagamento/Rotinas trabalhistas, Apuração de Imposto/Escrituração Fiscal, Apuração de Custos, Escrituração Contábil. A contabilidade ainda possui áreas de conhecimento avançado: Controladoria, Contabilidade Gerencial, Gerenciamento de Custos, Planejamento Estratégico/Orçamentário. Daí surge a relação do contador com o Imposto de Renda. Apesar das pessoas ligarem o profissional de contabilidade com o imposto, muitos dos que estão terminando suas graduações, ainda não são capazes de realizar tal trabalho.

Apesar de a Contabilidade Tributária e a legislação tributária não possuir uma mudança constante, é necessária uma constante atualização e remodelação. Todo momento, a tecnologia se desenvolve, e vem para agregar. Alguns tomam como uma ameaça. Mas se um analista crítico consegue usar a tecnologia ao seu favor, então não vai existir nenhum sistema capaz de substituir uma pessoa.

A Receita Federal, criou um sistema, para cada tipo de tributação, que favorece a quem necessita fazer declaração. Como exemplo podemos citar os diversos aplicativos para o envio das declarações para Pessoa Física, o que atenda ao MEI (Microempreendedor Individual), outro para CNPJ (Cadastro Nacional Pessoa Jurídica), entre outros.

Desse modo, com a especificação do aplicativo gerador das declarações criado pela Receita Federal, alguns contribuintes se aventuram em declarar o seu próprio imposto de Renda, assustando-se, por esperar um reembolso, ou até mesmo esperar um valor a ser pago bem baixo, que pode vir a não existir, por conta de uma declaração não feita de uma forma correta. Com essa vertente, também existem contadores que não devem assumir a responsabilidade de fazer declarações, caso não seja a especialização, afinal, como foi detalhado, existem vários ramos. Esse fato ocasiona diversas consequências para o fisco, dentre elas a evasão fiscal. São muitas as pessoas que buscam a segurança de um profissional capaz de resolver toda a burocracia do envio das declarações e encontram profissionais recém-formados incapazes de lidar com as adversidades encontradas.

8 A SOCIEDADE E O IMPOSTO DE RENDA

A Sociedade, que é assustada pela quantidade de declarações, muitas vezes é cobrada por algo que não deve ser, é penalizada por uma renda que não lhe cabe, existem ainda pessoas que são punidas indevidamente, ocasionando uma enorme aversão a tributação. A tributação joga a favor da população, a favor do governo. Entretanto, é necessário um entendimento prévio.

A grade escolar brasileira, não possui nenhuma matéria que aborde o lado financeiro, onde crianças e jovens não possuem instruções financeiras. Dessa forma, caso não seja permeado por uma necessidade pessoal, virão adultos sem ter um conhecimento prévio, sem conseguir ter um orçamento, e muito menos um simples investimento, pela falta de

instrução. É frequente escutar jovens relatando que economizam dinheiro para investir em um bem. A grande parte da sociedade não conhece investimentos bancários, não sabe como o fazer, e tão pouco da sua importância.

Em países mais desenvolvidos, a educação financeira é ensinada a crianças e jovens. A maioria dos pais, desde o nascimento dos filhos, fazem aplicações bancárias para a futura faculdade dos filhos. As pessoas são educadas a economizar e investir. Sabem da importância dos impostos e como é gasto o dinheiro público. Os Estados Unidos, desde a década de 80, século XX, se preocupava em instruir a população financeiramente. Foi um dos primeiros países a desenvolver estudos e ações voltadas a educação financeira, pois sabia que ao desenvolver financeiramente pessoas, desenvolveria economicamente o país.

> Os programas de Educação Financeira nos Estados Unidos já acontecem desde a década de 80 no séc XX. O Fundo Nacional para a Educação Financeira (National Endowment for Financial Education/NEFE), lançado em 1984, foi um programa de planejamento financeiro para alunos da High School (equivalente ao nosso ensino médio). Ele era destinado as escolas e organizações em todos os 50 estados do país, o Distrito de Columbia e as bases militares ao redor do mundo, alcançando mais de 5 milhões de adolescentes em 60 mil escolas. (MUNDY, 2008, p.66)

Segundo Mundy (2008), antes deste programa os alunos tinham a disciplina Economia Doméstica, que atualmente é Família e Ciência do Consumo, que incluíam informações sobre finanças pessoais.

Manson e Wilson (2000), citados por Dolvin e Templeton (2006), defendem que os programas de educação financeira estimulam o desenvolvimento de conhecimento, aptidão e habilidades, formando indivíduos críticos, informados sobre os serviços financeiros disponíveis e preparados para administrar as suas finanças de maneira eficaz. Como recomendações para futuros desenvolvimentos, o estudo realizado por Volpe, Chen e Liu (2006) demonstra que os programas educacionais deverão focar as principais áreas de finanças pessoais, em que os indivíduos têm conhecimento inadequado, incluindo planos de aposentadoria e conceitos básicos de investimentos.

9 CONCLUSÃO

Com o estudo, conclui-se que a aversão ao Imposto sobre a renda vem desde os primeiros momentos de sua criação. Este trabalho começa abordando os fatores históricos do imposto de renda. Apesar de terem surgido como um sistema econômico criado em meio a um sistema econômico voltado para as trocas e para a produção, quando a apuração é levada para a renda e instituído um órgão para administrar a receita pública, a visão contribuinte acaba se modificando passando a ser vista apenas como uma saída de dinheiro. O Governo que deveria dar o retorno do que tem sido investido pela população ao contribuir acaba não fornecendo, prejudicando assim a arrecadação tributária da máquina pública. Dessa forma, o custo que é gerado resulta em uma insatisfação social. Nessa perspectiva,

além de contribuir, as pessoas ainda precisam ter gastos com o básico que o governo deveria pelo menos oferecer com qualidade, como sistemas de saúde, educação, saneamento, entre outros. Com isso, a aversão ao declarar o imposto de renda tende apenas a crescer, visto que a realidade enfrentada não estimula o contribuinte para estar em dia com o fisco. A eficiência adquirida pelo governo foi essencial para os estudos e para a comprovação das hipóteses apresentadas. Hoje o IRPF apresenta-se como uma tributação em cadeia, que afeta as diversas camadas da sociedade, aumentando assim, a carga tributária. Esta mesma ideia nos faz confirmar a relação direta entre os índices de inflação e do aumento da renda nominal da população, que gera a defasagem na tabela do imposto. Se faz necessário, portanto, instigar os estudos para mudanças estruturais que devem ser aplicadas para confirmar o verdadeiro potencial da tributação sobre a renda.

Atualmente, ao se deparar com o leão, que ainda é símbolo do imposto de renda, a população já possui um sentimento de repulsa, por associar à um animal feroz, que usa a mesma força (carga tributária) para aniquilar um animal de pequeno porte (contribuinte de renda nominal baixa) ou um animal de grande porte (contribuintes de renda maior, geralmente de classes mais altas, ou pessoas jurídicas) Então, é possível observar um marketing utilizado para propagar o imposto de renda extremamente defasado, afinal o slogan e o emblema continuam da mesma forma, desde a criação da tributação. Além de tudo, mesmo que anualmente sejam publicados os gastos e o balanço público, a população deveria ser alertada, por meio das novas mídias digitais e propagandas, ao decorrer do exercício anual, a destinação da arrecadação gerada pelo IRPF. Ao analisarmos as hipóteses da problemática, concluímos que esta mudança de paradigmas geraria na pessoa física a motivação necessária e elevaria para níveis satisfatórios a contribuição, que reduziria os prazos de envio da declaração, pois a maioria utiliza-se do prazo limite para quitar-se com o fisco.

Atualmente, com a grande pressão no despertar e no desenvolver do profissional, as crianças já têm crescido com uma mentalidade de busca ao sucesso financeiro, tendo ingressado no mercado de trabalho de forma rápida e habilidosa. Então, cada vez mais, os jovens têm se tornado o maior perfil de contribuinte. Assim como, é notório que estados mais desenvolvidos geram uma maior apuração, pelo alto grau de escolaridade e desenvolvimento. Aliado à isso, os altos índices sociais ajudam a transparência da arrecadação tributária. Com isso, seria necessário demonstrar aos jovens um âmbito diferenciado, de que contribui mais, os que tem renda maior. Além disso, seria uma oportunidade do governo, para reeducar a população e desmitificar o imposto de renda, mesmo sabendo que também é necessário começar com uma educação financeira primária, ou seja, nas escolaridades de nível fundamento e médio.

A análise feita na Universidade, celeiro dos novos profissionais responsáveis pelo manuseio do Imposto de renda, indica o quanto é necessário evoluir a maneira de abordar cada assunto. É importante que um graduado aprenda na faculdade a praticidade abordada em cada matéria. Bem como a pessoa física, ao recorrer a um profissional para fazer a sua declaração, precisa ter atenção na escolha, sendo assim necessário que seja alguém especializado na área e com experiência, para garantir uma declaração justa.

Finalmente, a sociedade possui uma enorme aversão a tributação construída no decorrer da história do país, mas maneiras que foram apresentadas e abordadas, baseadas

em estudos, pesquisas e amostragem, indicam que é possível desmistificar a repulsa e que os meios identificados serão efetivos.

10 REFERÊNCIAS

Grandes Números IRPF – Ano Calendário 2015, Exercício 2016. **Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros**. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br. Acesso em: 18 ago. 2017.

ARAUJO, Marcelo Daiha Castro; SANTANA, Cláudio Moreira. Análise das percepções e expectativas dos alunos de ciências contábeis na universidade de Brasília quanto ao perfil do professor e inserção no mercado de trabalho. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade,** 8º, 2008, São Paulo, Anais... Padrões de Qualidade na Pesquisa Contábil, 2008.

CARDOSO, Jorge Luiz; SOUZA, Marcos Antônio; ALMEIDA, Lauro Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos** – BASE, v. 3, n. 3, p. 275-284, set./dez, 2006.

DURIGON, A. R. **O perfil do contador no século XXI**. Disponível em: www.portaldecontabilidade.com.br . Acesso em: 18 ago. 2017.

Tributação indireta, anestesia fiscal e cidadania no Brasil: Atualidade da centenária *Teoria da Ilusão Fiscal* de Amilcare Puviani (1903)

Isaac Rodrigues Cunha

RESUMO

A iminência de uma Reforma Tributária no Brasil, nos idos de 2017, ao invés de denotar, finalmente, um amadurecimento dos políticos e juristas, mais reflete ainda a sua limitação ou desinteresse em resolver a maior das problemáticas que perpassam a tributação brasileira: o problema da tributação indireta/regressiva. Nesse sentido, merece resgate teoria centenária, desenvolvida na Itália por Amilcare Puviani em 1903, a qual define a assim chamada "ilusão fiscal" como consequência direta dos tributos regressivos. O contribuinte iludido, assim, estaria submetido a uma desinformação geral ou mesmo a informações falsas acerca da fiscalidade, sendo tal ilusão ora entendida como problema, ora mesmo utilizada pelos governantes como forma se contornar o problema da oposição social aos tributos, mais perceptível diante de tributos diretos. Assim, o presente estudo teve como objetivos verificar a atualidade e aplicabilidade da teoria de Puviani ao Brasil, por conta da persistência da tributação indireta no país, para isto necessariamente resgatando os conceitos de tributo indireto/direto, contribuinte de fato/de direito, anestesia fiscal e ilusão fiscal. Como conclusões, teve-se que a ilusão fiscal ainda se apresenta como consequência deletéria da tributação com tendências regressivas e representa inegável desserviço à própria democracia, vez que afasta a sociedade da consagração de uma verdadeira cidadania fiscal. Em sede de metodologia, a pesquisa se classifica como bibliográfica quanto ao tipo, pura quanto à utilização dos resultados e descritiva quanto aos objetivos.

Palavras-chave: Tributação indireta. Ilusão Fiscal. Amilcare Puviani.

ABSTRACT

The imminence of a Tax Reform in Brazil, in the wake of 2017, instead of denoting, finally, a maturation of politicians and jurists, further reflects its limitation or lack of interest in solving the greatest problem that pervades Brazilian taxation: the problem indirect / regressive taxation. In that sense, it deserves to rescue the centennial theory, developed in

Italy by Amilcare Puviani in 1903, which defines the so-called "fiscal illusion" as a direct consequence of regressive taxes. The delinquent taxpayer would thus be subject to general disinformation or even false information about taxation, and this delusion is now understood as a problem, sometimes even used by the rulers as a way to get around the problem of social opposition to taxes, more noticeable before direct taxes. Thus, the present study aimed to verify the relevance and applicability of the Puviani theory to Brazil, due to the persistence of indirect taxation in the country, to this necessarily rescuing the concepts of indirect / direct tax, de facto taxpayer, anesthesia fiscal and fiscal illusion. As a conclusion, it was found that fiscal illusion still presents itself as a deleterious consequence of taxation with regressive tendencies and represents undeniable disservice to democracy itself, since it distances society from the consecration of true fiscal citizenship. In terms of methodology, the research is classified as bibliographical as to type, pure as to the use of the results and descriptive regarding the objectives.

Keywords: Indirect taxation. Fiscal illusion. Amilcare Puviani.

1 INTRODUÇÃO

A realidade tributária brasileira insiste como desafio para os políticos, para os operadores do Direito e para os cientistas que dela se ocupam, vez outra se vendo em xeque os vícios e vicissitudes da disciplina jurídica da tributação no Brasil. Esse (re)questionamento dos paradigmas fiscais do país se intensificam, sobretudo, no atual e persistente momento de recessão. Ademais disso, sabe-se que, já contando com mais de meio século de vigência, o Código Tributário Nacional ainda está a adequar-se totalmente à semântica da Constituição Federal, num momento em que esta, a qual já beira completar 20 (vinte) anos de promulgação, igualmente necessita de adaptar-se à nova dinâmica social, econômica e política da nação, mesmo depois de promulgadas quase 100 (cem) Emendas ao texto original de 1988[1].

Nesse cenário, logo após as emblemáticas (e tumultuadas) votações das últimas Propostas de Emenda à Constituição do atual governo, avultaram-se as discussões em torno de uma tão sonhada "Reforma Tributária". Nas palavras do próprio Presidente Michel Temer, no vídeo oficial em que comemorara a aprovação da Reforma Trabalhista[2], uma "revolução" similar à feita na relação entre patrão e empregado também se perfará, segundo ele, ao se simplificar o Sistema Tributário brasileiro, ponto a ser pautado pelo governo "em brevíssimo tempo", com vistas a melhorar a competitividade empresarial, abrir novos mercados, gerar empregos e até mesmo (!) "salvar as futuras gerações". (BARRETO, 2017, *on line)*.

Em linhas gerais, os debates parlamentares no assunto transitam entre pontos positivos, no que concerne à criação de uma Imposto sobre Valor Agregado (IVA), no sentido

[1] A última de que se tem notícia, já devidamente publicada no Diário Oficial da União, tratando de esportes com animais, é a EC n. 96 (nonagésima sexta!), de 6 de junho de 2017.

[2] O vídeo fora divulgado na internet aos 17 dias de julho de 2017, por meio das redes sociais, de perfis e páginas institucionais do Governo e do próprio Presidente da República. Na filmagem oficial, o Presidente afirma comemora ter superado "a maior recessão de nossa história" (BARRETO, 2017, *on line*).

de uma aglutinação ou mesmo "extinção" de tributos, e pontos negativos em relação à permanência da famigerada Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, a famosa "CPMF". Fato é que, em tempos de crise, como a em que se encontra o Brasil atualmente, (re)questionam-se todos os paradigmas da sociedade e do próprio homem, enquanto sujeito (de direitos), enquanto cidadão, enquanto jurista. De fato, raras são a postura crítica e a autocrítica em momentos de calmaria, de aparente normalidade.

Ocorre que, mesmo com esse panorama, algumas questões fiscais de insofismável relevância permanecem no olvido, esquecidas, sem qualquer "aparição" nos espaços em que se tomam as decisões políticas tributárias. Com efeito, inobstante estejam pululando ideias progressistas como a configuração do IVA, o patente e persistente problema da tributação indireta ou regressiva, aquela incidente sobre o consumo do brasileiro, ainda não alcançou a devida dimensão nas discussões em torno da Reforma. Problemas como a falta de transparência nas relações tributárias, a falta de compreensão do homem comum acerca da atividade fiscal como um todo ainda permanecem sem serem encaradas como sérias problemáticas que são.

Nesse sentido, merece atenção o efeito mais deletério que a tributação indireta ocasiona: a assim chamada "ilusão fiscal", resgatando-se aqui nomenclatura que inteira exatos 114 (cento e quatorze) anos, desde quando a germinara o italiano Amilcare Puviani (1903), na sua *Teoria dell'Ilussione Finanziaria. Tal fenômeno,* acarretado pela falha ou mesmo nula percepção dos cidadãos acerca da dinâmica tributária, conforme se verá no presente trabalho, dá causa a malefícios que perpassam a fiscalidade: a falta de transparência fiscal e a falta de consciência fiscal mesmo impedem a consagração da própria cidadania. No momento em que a população ignora profundamente a dinâmica tributária[3] do Estado, deixa ela de sentir-se parte deste mesmo Estado.

Assim, como problema central investigado no presente ensaio, diante da pouca ou praticamente nula compreensão do homem comum acerca das questões fiscais, investiga-se a mencionada "ilusão fiscal" como realidade ou problemática brasileira, definindo-a como principal consequência negativa da tributação indireta/regressiva e salientando a atualidade e aplicabilidade da centenária teoria de Amilcare Puviani (1903) ao Brasil. Verifica-se que tal problemática não é apenas maléfica para relação entre contribuinte e Fisco, mas principalmente para a relação entre cidadão e Estado: a "ilusão" não prejudica somente uma relação jurídica fiscal, prejudica a "cidadania fiscal".

Justifica-se o estudo por dois motivos distintos, porém de igual relevância para a problemática: a) a tributação regressiva ainda corresponde à maior parcela de tributos instituídos no Brasil, o que torna os contribuintes cada vez mais "anestesiados" em relação às questões tributárias e ocasiona uma arrecadação "inversamente progressiva", retirando mais de quem possui menos; b) por conta da ressignificação que a tributação vem recebendo nos últimos anos, deixando de ser considerada como mero custeio do Estado para ser considerada como o custeio de todos os direitos, inclusive das liberdades mais básicas, não podendo a população permanecer "iludida" em relação a esse processo.

Desta sorte, como objetivo geral deste trabalho tem-se definir em que consiste a mencionada "ilusão fiscal", considerando-a como parte do problema da tributação indire-

[3] Mesmo sendo responsável pela maior parte da arrecadação, por conta da tributação sobre o consumo.

ta, ou melhor, como consequência desta de efeitos mais deletérios. Como objetivos específicos, tem-se: i) distinguir, com respaldo na doutrina mais atual, os tributos diretos dos indiretos, visitando, igualmente, os conceitos de contribuinte "de direito" e "de fato"; ii) resgatar a esquecida "Teoria da Ilusão Fiscal", Puviani (1903, como um dos primeiros trabalhos científicos de "psicologia das finanças"; e iii) definir de que forma a "ilusão fiscal" se desdobra como problema jurídico e político no Brasil, sobretudo pelo estado de apatia que gera na população, como fenômeno antagônico às ideias de "cidadania fiscal", "democracia fiscal" ou, na acepção de Boaventura de Sousa Santos (2011), "fiscalidade participativa".

A pesquisa classifica-se, quando ao seu tipo, como eminentemente bibliográfica, uma vez que "explica um problema a partir de referências teóricas", por basear-se "na análise de literatura já publicada em forma de livros, revistas, publicações avulsas, imprensa escrita e até disponibilizada na internet" (BASTOS, 2006, p. 31). Quanto à utilização dos resultados, classifica-se como pesquisa pura, tendo por fim "aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de posição" (BASTOS, 2006, p. 40). Quanto aos fins, classifica-se como descritiva, buscando, como nome acusa, descrever a realidade ou fenômeno a que se dedica. (BASTOS, 2006).

Como questionamentos-motrizes, levantam-se: em que consiste a "ilusão fiscal", da forma como teorizada por Puviani (1903)? De que forma tal problema se relaciona com a já considerada problemática da tributação indireta? Representa, de fato, a "ilusão" um problema de conteúdo não só fiscal, mas também democrático, dado que afasta ela o homem comum das decisões políticas? A estas questões julga-se haver dado a devida resposta teórica no decorrer do presente artigo.

2 TRIBUTAÇÃO INDIRETA E ILUSÃO FISCAL NO BRASIL

Se se pudesse aqui eleger um motivo primordial que dê origem à antipatia por parte do contribuinte brasileiro em relação ao Fisco ou ao Estado brasileiro como um todo, escolher-se-ia, certamente, entre outros problemas, o da tributação incidente sobre o consumo. Uma vez que os chamados tributos indiretos ou regressivos atingem, principalmente, o poder de compra dos contribuintes, o desgosto da população diante de sua existência é patente, sobretudo na dimensão que as relações de consumo vêm recebendo na atualidade.

Ora, como descreve Paulo Bonavides (2003, p. 69), chegou-se ao ponto de que "o cidadão é o consumidor, a sociedade é o mercado". Mais ainda, para Felipe Meira Marques (2014), a própria noção de cidadania vem-se ressignificando no "supercapitalismo", com a cidadania política dando lugar a uma cidadania consumerista, de caráter mais individualista. Certamente por tal dimensão dada ao consumo (ou mesmo ao consumismo), a tributação que incide sobre ele é reprovada pela maioria da população, se não por toda ela. Até o homem comum sabe dessa tributação, das repetidas vezes que os meios de comunicação a condenam.

Ocorre, porém, que o problema da tributação indireta não reside em se atingir ou não o consumo ou o "poder de compra" dos contribuintes: a proteção ao consumidor, inobstante ser tida como garantia fundamental e fundamento da ordem econômica (art. 5º,

inciso XXXII, e art. 170, V, da Constituição Brasileira), não é absoluta, como nenhum direito é. Ademais disso, é totalmente constitucional e necessária a utilização dos tributos nesse sentido, por sua função indutiva[4] ou de controle da economia, como instrumento de regulação do consumo. Tanto que a CF/1988 excepciona os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade "nonagesimal" para os impostos incidentes sobre mercadorias, serviços, exportações/importações e produtos industrializados[5].

O problema reside, pelo contrário, mais na relação pública, entre contribuinte e Estado, do que na relação de consumo entre contribuinte "de direito" e contribuinte "de fato". Não é o preço dos produtos, ou o poder de compra que está em questão, mas, sim, o fato de a política fiscal brasileira ainda estar marcada por tributos que os atingem. Nesse sentido, cumpre definir, ainda que em linhas breves, o fenômeno da tributação indireta.

2.1 Síntese de um conceito de tributação indireta

Os primeiros a se dedicarem à distinção entre tributos diretos e indiretos foram os economistas, sendo as considerações dos financistas e juristas sobre o assunto mais recentes. Já Stuart Mill, citado por Machado Segundo (2012, p. 226), conceituava que um "um imposto direto é aquele cobrado exatamente das pessoas que se tenciona ou se deseja que o paguem". Já os tributos indiretos seriam os cobrados com a expectativa que uma pessoa os repassasse a outra. Para Mill, no caso dos tributos indiretos, o real destinatário de tais tributações não era o importador ou o produtor, mas, sim, os consumidores de sua mercadoria.

Fato é que essa distinção histórica, em torno da qual permanece inegável celeuma – uns dizendo-a desnecessária, outros a defendê-la – serve ao presente estudo no sentido de que o fenômeno da "ilusão" tem unicamente relação de causa e efeito com os tributos considerados indiretos ou ocultos. A revisitação destes conceitos, ainda que não apascentada a doutrina em torno deles, é fundamental para os debates que se seguirão. Conforme assevera Nitish Monebhurrun (2015, p. 36), "é preciso conhecer os conceitos e os princípios que se pretende estudar antes de qualquer análise", afinal deve o pesquisador abraçar "definições científicas e não apenas os seus preconceitos".

Para o Direito Tributário, o tributo indireto é aquele legalmente devido por alguém, mas economicamente sofrido por outrem, do que decorrem as classificações de "contribuinte de direito" – aquele previsto na regra fiscal como devedor do tributo – e "contribuinte de fato", aquele que suporta, na prática, a exação (MACHADO SEGUNDO, 2011). No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 16):

> A histórica classificação dos tributos em diretos e indiretos nasceu, concomitantemente, com a distinção entre as figuras dos contribuintes em 'de fato' e 'de

[4]Caracterizando o perfil extrafiscal da tributação, a chamada "função indutiva do tributo" pode ser invocada para desestimular, não sendo possível evitar, o consumo de produtos ou serviços nocivos à saúde (caso das altíssimas alíquotas de ICMS e IPI do cigarro e similares, por exemplo) ou que prejudiquem o meio ambiente.
[5] Art. 150, §1º, da CF/1988: "§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)" (BRASIL, 1988, on line).

> direito'. Nos tributos diretos, confundem-se, em uma só, essas duas categorias de contribuintes; nos indiretos, o contribuinte de direito é obrigado a pagar ao Fisco e o de fato a arcar com o ônus econômico da exação: é o fenômeno da repercussão ou translação, assim denominado pela Ciência das Finanças.

Nisso, conforme assevera Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 228), "para a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, são considerados 'indiretos' o ICMS, o IPI e o ISS, este último quando exigido por valores não fixos, a saber, proporcionais ao preço do serviço correspondente". Por outro lado, igualmente reprovável como a tributação indireta é o chamado "tributo disfarçado" ou "tributo oculto", embutido nos valores cobrados em serviços estatais. Hugo de Brito Machado (2003, *on line*) conceitua-a como "aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na teoria geral do Direito, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo".

Com efeito, inobstante a falibilidade das teorias que embasam essa distinção, sob as perspectivas econômica, financista ou jurídica, não há como negar que o fenômeno da "repercussão" ou da "translação" (CINTRA, 2013), ou seja, o custeio da obrigação tributária realizado pelo consumidor – o que pode acontecer com qualquer tributo, não necessariamente com os classicamente definidos como indiretos (CARVALHO, 2012) – passa o encargo financeiro do sujeito que compreende a obrigação tributária, que sabe dela (ou seja, o contribuinte de direito) para o contribuinte que não a compreende (o contribuinte de fato). O efeito "ilusório", como se verá, é a principal negatividade deste modelo de tributação (indireta):

> O caráter velado e a falta de transparência propiciada pela tributação incidente sobre o consumo, por ser suportada, de forma econômica, pelo contribuinte de fato através do pagamento de um preço mais elevado, acaba ensejando o fenômeno denominado por Aliomar Baleeiro de "anestesia fiscal". (MAIA, 2015, p. 70).

Fato é que "a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais" (BALEEIRO, 1973, p. 197). Agrava ainda o autor que poucos percebem que esses tributos são progressivos ou "inversamente progressivos", como chama: retiram dos pobres maior percentual de recursos do que dos ricos, "já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas" (BALEEIRO, 1973, p. 197). Aduz ainda Maia (2015), referindo Waltrin e Ulmann, que é justamente o fato de o contribuinte de fato apenas operar contribuinte no momento em que paga pelo produto ou serviço, ou seja, diante do fornecedor, do produtor ou prestador de serviço, isto é, distante do fisco, sua percepção é totalmente afetada por isso:

> [...] para um indivíduo racional, apenas importaria o quantum a ser pago. Mas pesquisas têm abordado como os contribuintes percebem o encargo fiscal: torna-se então relevante quem tem de proceder à transferência ao Fisco. Quando os contri-

> buintes não procedem eles mesmo a esse pagamento, a percepção sobre os encargos fiscais é bem menor, mesmo que o encargo econômico seja o mesmo de outras operações em que os tributos são pagos diretamente pelo cidadão-contribuinte. (MAIA, 2015, p. 70).

Assim, a repercussão econômica característica dos tributos indiretos acaba por gerar uma "percepção distorcida", a qual recebe o nome de "hipótese de Mill", referenciando Stuart Mill. Fato é que, ademais dessa distorção, a tributação indireta causa todo um estranhamento, um "alheiamento" do homem comum sobre as questões fiscais, não apenas em relação ao que ingressa nos cofres públicos, mas também em relação aos gastos públicos. Ainda que sejam falível a distinção entre produtos indiretos e diretos, não como negar que qualquer tendência regressiva da tributação vai sempre acarretar a ignorância dos contribuintes (de fato) em relação ao que pagam, porque pagam, como pagam, no máximo lhes informando o quanto que pagam em sede de tributação.

2.2 A "ilusão fiscal" como principal problema da tributação brasileira

Klaus Tipke (2002), ao tratar das posturas dos contribuintes, elenca nada menos que 7 (sete) categorias, quais sejam, de um extremo a outro, a) o *homo economicus*, quem com nada se importa além de sua economia; b) o "barqueiro", que contribui com um mínimo, considerando, simultaneamente que realmente precisa do Estado, mas este em pouco lhe retribui; c) o "mal-humorado", desgostoso com o Estado e a tributação; d) o liberal, que considera a tributação como verdadeira ofensa à sua liberdade; e) o "elisor" legalista, que busca sempre pagar menos, mas respeitando a lei; f) o "inexperiente", que mal compreende a legislação tributária; e g) o contribuinte "sensível ante à Justiça", que resiste aos tributos e políticas fiscais que reputa injustos.

Ocorre que o homem médio, o cidadão comum acaba por ficar entre duas daquelas posturas elencadas por Klaus Tipke (2002) nada vantajosas: a do contribuinte "mal-humorado", que apenas repudia a tributação e o próprio Estado fiscal, sequer se sentindo parte deste; e a do contribuinte "inexperto", ou seja, aquele que compreende pouco ou quase nada da dinâmica tributária. Os cidadãos comuns tendem a assumir uma postura retoricamente antifiscal ("mal-humorada", na classificação de Tipke), mas permanecem contribuindo, e muito, proporcionalmente, por conta da já mencionada tributação indireta. Quando não isso, assumem postura nenhuma, nada fazem: é a postura do "iludido tributário", como se verá adiante, que ignora totalmente o fenômeno fiscal.

Ora, Klaus Tipke (2002), citando Joseph Isensee, aduz justamente ao contribuinte ordinário como alguém que não compreende as leis fiscais que o afetam, ou alguém não entende sequer o conteúdo de suas próprias declarações tributárias, que assina cegamente o que lhe prepara seu contador. Como adverte o autor, se "nem sequer o jurista médio – capacitado para o exercício da judicatura – compreende as leis tributárias" (TIPKE, 2002, p. 11, tradução livre)[6], como o poderia o cidadão comum? É quando o problema da chamada "ilusão fiscal", que pode ser brevemente definida como a realidade em que "os contribuin-

[6]Original em espanhol: "*Ni siquiera el jurista medio – capacitado para ejercer la judicatura – comprende las leyes tributarias*".

tes escolhem suas cestas de gastos e impostos sob um conjunto limitado de informações e/ou com base em um conjunto de informações falsas" (ARAÚJO, 2014, p. 15), passa a reclamar maiores atenções.

Sabe-se que um primeiro conceito de "ilusão fiscal" fora desenvolvido por Amilcare Puviani, da Universidade de Perúgia, em sua "*Teoria dell'Illusione Finanziaria*" (1903), obra esquecida tanto da academia quanto do mercado editorial[7]. Nessa obra, Puviani inaugura o que Sainz de Bujanda (1977) viria a chamar de "*ciencia psicológica de la Hacienda pública*", uma abordagem do comportamento humano na seara fiscal, da *psiqué* do contribuinte. Puviani defende ali, inicialmente, que, das inúmeras formas de ilusão que existem, destacam-se a ilusão política e, como subespécie desta, a assim chamada ilusão fiscal.

Entendia Puviani (1903) que a ilusão fiscal reúne uma categoria de erros ou equívocos do cidadão em relação aos tributos e aos gastos públicos, incertezas que impossibilitariam uma compreensão perfeita do custo e da "utilidade" do Estado na mente do homem comum. Não obstante o "indubitável interesse e novidade" da tese, como relata Sainz de Bujanda (1977, p. 209-210), tanto o autor quanto a obra caíram no desconhecimento geral, até que tais ideias foram finalmente resgatadas por Mauro Fasiani em 1932, quase três décadas depois, em seu *Trattato* e, mais tarde ainda, por James McGuill Buchanan, em 1967[8]. (BUJANDA, 1977).

Para James Buchanan (1973), a teoria da ilusão fiscal de Puviani idicava que os governantes possuíam a capacidade de manipular a estrutura fiscal, gerando "ilusões", mecanismos que "alteram a percepção" dos cidadãos, sendo tal questão por isso digna de maiores estudos. (ARAÚJO, 2014). Os contribuintes, por sua vez, acreditariam, simultaneamente, que os impostos pagos seriam menos onerosos do que realmente são e que os benefícios deles provenientes seriam valorizados além do que valem verdadeiramente. Desta sorte, os contribuintes tomariam suas decisões fiscais encimados em informações limitadas ou mesmo falsas: seriam, realmente, iludidos[9].

Com efeito, dada a complexidade da relação entre o Estado exator e os contribuintes, diversas seriam também as formas de ilusão fiscal, ou os níveis em que se iludiria o contribuinte. Assim, Puviani apresenta nada menos que 8 (oito) subespécies de ilusão quanto às despesas públicas que ser interconectam-se ou mesmo confundem, quais sejam: i) quanto ao movimento das divisas; ii) quanto à real destinação dessas divisas; iii) quanto ao montante de gastos; iv) quanto à duração dos gastos; v) quanto ao tempo de início dos gastos; vi) quanto aos fundamentos do Estado para a eleição dos gastos; vii) quanto aos efeitos imediatos e mediatos do gasto; e viii) quanto à causa do gasto. (PUVIANI, 1903, p. 22-15).

Por outro lado, Puviani (1903) também discrimina diversas modalidades de ilusão em relação aos tributos, quais seriam, em número de 5 (cinco): i) quanto à "qualidade" do tributo, qual seu tipo; ii) quanto à sua quantidade, o montante devido; iii) quanto à duração da prestação tributária; iv) quanto aos "efeitos penosos remotos" da tributação,

[7] Na elaboração deste ensaio, utilizou-se, realmente, a primeira e única edição, em italiano, da obra, de 1903, à qual só se pôde ter acesso

[8] A edição espanhola da obra de Buchanan a que tivéramos acesso, no entanto, data de 1973.

[9] No caso brasileiro, apesar da capacidade de manipulação por parte do Governo, dos meios de comunicação em massa, não é comum que um cidadão acredite pagar menos do que deve ao Estado e receber mais do que merece, pelo contrário: a sociedade receia contribuir muito e receber pouco como retorno, na forma de políticas públicas.

que se não percebem imediatamente pelo contribuinte; e v) quanto aos "efeitos penosos imediatos" da tributação (PUVIANI, 1903, p. 27-29). Frise-se que Puviani já cuidava, assim, de separar os campos de atuação do Direito Financeiro e do Direito Tributário, aduzindo, de certa forma, em sua tipologia, a "ilusões tributárias" e "ilusões orçamentárias", como salienta Sainz de Bujanda (1977, p. 210-211): "A ilusão fiscal encerra, pois, uma categoria de erros que tende a alterar o custo do Estado e outra que tende a alterar sua utilização. Cabe, pois, que essa alteração tenha uma dualidade de sentidos"[10].

Destaca, também, Sainz de Bujanda (1977) outra classificação erigida na teoria da ilusão fiscal, da distinção entre "ilusões otimistas" e "ilusões pessimistas". Na primeira categoria, das ilusões otimistas ou "prazerosas", acredita o contribuinte que os benefícios sociais garantidos pelo Estado são menores é na realidade a soma do que é exigido como tributo. Já nas ilusões pessimistas ou "dolorosas", os contribuintes acreditam que seu sacrifício por conta da tributação é maior do que realmente é e que os serviços públicos prestados ou ofertados pelo Estado são precários ou mesmo nocivos[11].

Resgates conceituais à parte, fato é que a ilusão fiscal restringe a capacidade de o contribuinte relacionar as políticas governamentais com o que julga ser ideal para si e para a sociedade em que vive. Nessa ilusão acerca dos tributos e dos gastos públicos, o contribuinte não pode oferecer qualquer resistência ou mesmo tentar participar de uma política tributária. O problema se torna ainda mais injusto quando os governantes se utilizam dessa ilusão, divulgando ou não informações sobre a tributação e o orçamento, a seu bel prazer. É nesse momento que a ilusão fiscal é tida não apenas como um fenômeno, mas como todo um trabalho dos detentores do poder para se manterem em tal condição.

É o que salienta, aduzindo à atualidade do problema da ilusão fiscal, Paulo Jorge Reis Mourão (2009, p. 2), para quem "o fenômeno da ilusão fiscal é um fenômeno actual, na medida em que, como se verá, existe uma tendência para que os políticos, enquanto grupo regulador, usem essa imperfeição de conhecimento que caracteriza o eleitorado contribuinte". Segundo o autor, a Administração, em vez de encarar a ilusão fiscal como problema, encara-a como "solução", vez que eleitorado alheio aos custos do Estado não pode oferecer qualquer resistência aos desmandos dos Governantes, notadamente "em prol de certos fins particulares, como a obtenção de rendas políticas ou a preservação da sua qualidade de incumbentes". (MOURÃO, 2009, p. 40).

Tanto é válida tal perspectiva, de que a ilusão é, em verdade, utilizada como estratégia, ao invés de ser tida como problema, que Schmölders, citado por Bujanda (1977), reconhecia como "alternativa" ao problema da oposição social aos tributos a manobra política

[10] No original, em espanhol: "*La ilusión financiera encierra, pues, una categoría de errores que tiende a alterar el costo del Estado y otra que tiende a alterar su utilidad. Cabe, pues, que esa alteración tenga una dualidad de sentidos.*"

[11] No original, em espanhol: "*Efectivamente, la ilusión, por su tendencia a modificar el juicio valorativo del Estado y en particular por sus efectos sobre el bienestar del iluso, es placentera y optimista o dolorosa y pesimista. Existe ilusión placentera cuando, al representar mayor que en la realidad la suma de las ventajas obtenidas o que cabe esperar de los entes políticos, y menos que en la realidad la suma de las prestaciones de ellos demandadas tiene por efecto aumentar nuestra felicidad o disminuir nuestras penas. Inversamente, cuando falsas apariencias inducen a las masas de contribuyente a estimar sus sacrificios contributivos mayores de lo que son en realidad y a estimar menores de lo justo o completamente nocivos los servicios públicos obtenidos o que puedan obtenerse, puede hablarse de ilusiones dolorosas o pesimistas.*"

de "dar-lhe a curva". Para combater a aversão da sociedade à tributação, que certamente é mais sentida diante de tributos diretos, optar-se-ia por uma tributação mais regressiva, com tributos indiretos e ocultos. Os contribuintes, assim iludidos ou anestesiados, não ofereceriam grande resistência: "[...] o problema da oposição fiscal inclui ao mesmo tempo o problema de saber como se pode combatê-la. Deve-se 'romper' a oposição ou é preferível 'dar-lhe a volta'? Em outras palavras: devem-se favorecer aos tributos diretos ou aos indiretos?" (BUJANDA, 1977, p. 226, tradução livre)[12].

Assim, verifica-se que em países como Inglaterra e Suécia, nos quais predominam os tributos diretos, tem-se criado uma gama de deduções, de prêmios, de medidas de "mascaramento" muito eficazes desde o ponto de vista psicológico que vão desde a forma de designar os tributos e de fixar seu destino até a concessão de descontos, de desonerações e escapes ("*loopholes*") na tributação. Tais medidas, obviamente, traduzem verdadeiras "moedas de troca", no jogo político entre os eleitores (contribuintes) e os representantes (responsáveis pela legislação e pela administração tributária): o governo desonera, anistia, concede prêmios e incentivos àqueles que compreendem a dinâmica tributária, por contribuírem essencialmente por meio de tributos diretos.

Já, no caso da tributação indireta, não há falar em qualquer "barganha" fiscal, dado que sequer compreende o contribuinte quando e como uma alíquota baixada via decreto presencial vai influenciar seu consumo[13]. Pelo contrário, como asseverava Puviani (1903), a ilusão fiscal era preferida justamente por permitir um maior controle das massas. Nesse sentido, relata Scholz (2005, p. 98): "A Fazenda Pública se converte, na visão de Puviani, por meio das ilusões financeiras, em meio de dominação de uma classe, em instrumento de que se serve a classe dominante para a exploração dos dominados."

Certo é que, no Brasil, Aliomar Baleeiro (1973, p. 196) já alertava que "os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais". Assim, ficava clara a impossibilidade de qualquer defesa dos contribuintes sem que soubessem, realmente, o quanto gastam com tributos. Por conta disso, inegavelmente, a ilusão fiscal gera o quadro mais injusto da fiscalidade brasileira, por conta da tributação indireta. O contribuinte mais pobre, em cujas atividades incide a tributação regressiva, só pode opor-se retoricamente[14] a essas exações.

Frise-se, porém, que, com a entrada em vigor da Lei n. 12.741/2012, que obrigou a informação dos tributos incidentes sobre o preço de mercadorias e serviços aos consumi-

[12] No original, em espanhol: "[...] *el problema de la oposición fiscal engloba al mismo tiempo el problema de saber cómo se la puede combatir. ¿Debe "romperse" la oposición o es preferible "darle la vuelta"? En otros términos: ¿Debe favorecerse a los impuestos "directos" o a los "indirectos*"?"

[13] Não se pode negar, entretanto, a dimensão política que possuem as medidas provisórias em matéria de IPI, de II, que transmitem aos cidadãos (consumidores, contribuintes), a sensação de maior poder de compra (sobretudo no setor automobilístico) e de que o Governo os está "ajudando", com uma política fiscal mais justa e de incentivo ao consumo. Enquanto isso, políticas fiscais nada justas são tomadas à margem de sua compreensão, às quais a grande mídia não dá a devida cobertura.

[14] Frise-se aqui a ainda polêmica em torno da repetição dos tributos indiretos, dado que a vigente redação do art. 166 do CTN permanece como imprecisa, não determinando quais são os tributos que comportam, "por sua natureza, transferência do encargo financeiro" (quem o faz é a jurisprudência, conforme visto páginas atrás, apontando como "indiretos" o ICMS o IPI e o ISS) e mesmo absurda, ao requerer a prova da assunção do encargo ou a autorização por expresso do terceiro a quem tenha sido ele transferido. Quem, no turbilhão

dores pelos fornecedores, o cidadão passou a saber do *quantum* pago em tributos contido nos preços. Segundo Maia (2015, p. 38), tal lei consistiu na regulação tardia de "um dos dispositivos constitucionais mais importantes para o exercício da cidadania fiscal", qual o § 5º do art. 150 da Constituição Federal[15].

3 CONCLUSÕES

A tributação do Brasil que beira completar a segunda década do século XXI é ainda marcada de anacronismos e paradigmas atrasados. Inobstante a iminência de uma "Reforma Tributária", a insistente problemática da tributação indireta/regressiva persiste, e sem solução à vista. Não obstante os infindáveis debates ou embates em torno dos conceitos de "tributo direto"/"tributo indireto", "contribuinte de direito"/"contribuinte de fato", não há como negar que o fenômeno da repercussão ou translação econômica, característico dos tributos que incidem sobre o consumo, acaba dando causa a um estranhamento da maioria da população acerca da política fiscal em geral.

Esse alheiamento, ocasionado pelo fato de que o homem comum apenas tem "consciência" dessa tributação no ato da compra, estando distante do momento jurídico de que participam apenas o chamado contribuinte de direito e o Estado, acaba-se configurando com o que se convencionou chamar de "anestesia fiscal". Tal expressão, trazida por Aliomar Baleeiro (1973) como antônima à ideia de "consciência fiscal", indicava, justamente, que o contribuinte anestesiado não teria a real compreensão do fenômeno tributário, na conhecida metáfora da ave cujas penas são arrancadas sem que sinta qualquer dor. Se não anestesiados, encontram-se "iludidos" os contribuintes, ainda valendo a teoria desenvolvida por Amilcare Puviani em 1903.

A parquíssima compreensão do homem comum acerca do fenômeno fiscal acaba, na teoria do financista italiano, ainda hoje tão válida à realidade brasileira, acaba por gerar uma gama de erros (ou ilusões) suas acerca de como arrecada o Estado seus tributos e de como este mesmo Estado gasta o produto desta arrecadação. Doutra banda, verificou-se, igualmente, que em muito pode ser a ilusão fiscal vista, pelos governantes, não como problema, mas como "solução", desde que corresponda aos seus interesses: desinformação do povo, dominação, preservação do poder.

Assim, a ilusão fiscal acaba por inibir qualquer forma de resistência dos contribuintes iludidos, os quais acabam sendo, em sua totalidade, as pessoas mais pobres, em todos os sentidos e graus que este adjetivo pode flexionar-se. Os contribuintes mais carentes jamais perceberão a relação fiscal em sua inteireza. Não podem nem pensar numa efetiva resistência fiscal, sobretudo aquela que é lícita e que exige conhecimento ou aparato técnico: o planejamento tributário, as impugnações administrativas ou ações judiciais etc.

de atividades e obrigações (inclusive as tributárias, inclusive as tributárias acessórias) da vida comercial vai conseguir escalonar a prova de que assumiu ou não um encargo tributário ou recolher a anuência de um cliente para restituir?

[15]"§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços." (BRASIL, 1988, on line).

A verdade é que, conforme só as elites percebem a tributação, a resistência fiscal, sobretudo pelo planejamento tributário, não vai ocorrer com os mais pobres. Como destacam Domitília Diogo Soares e Rafael Marques (2013, p.131), uma vez que "as medidas fiscais têm consequências ao nível dos direitos de propriedade", apenas as pessoas que possuem, realmente, alguma propriedade vão sentir a tributação, acarretando que "os instintos de autopreservação se façam sentir de forma mais aguda na classe média alta e nos grupos mais ricos", permanecendo as classes mais humildes totalmente atônitas.

Ainda que patente a dificuldade na exploração do tema, especialmente pela escassez de obras jurídicas nacionais no assunto, é necessário o seguimento deste estudo. A ilusão fiscal existe e é sabida, "negá-la ou assumir posturas metodologicamente agnósticas", como assevera Paulo Jorge Reis Mourão (2009, p. 4), certamente contribuirá "para que as suas consequências negativas sobre as democracias se avolumem". Parafraseando Hugo de Brito Machado Segundo (2014), quando se refere à raridade de abordagens dos tributaristas modernos em torno da ética nas relações tributárias, os juristas tangenciam o tema da ilusão fiscal por considerarem-no demasiado econômico, sociológico ou psicológico, assim como o fazem, igualmente, os economistas, sociólogos e psicólogos, ao considerarem tal problemática jurídica muito técnica.

Ladeando o problema da oposição social aos tributos, das sonegações, da evasão fiscal em geral, a ilusão fiscal representa inegável vicissitude para a democracia fiscal, aliás, pode-se sentenciar: numa democracia que queira merecer tal nome não deve haver resistência e ilusão fiscais. Sem a devida compreensão da dinâmica tributária, como já acentuava John Locke (1998, p. 145), "o povo, que no geral está mais disposto a sofrer do que ir à forra, não será capaz de se mexer". De fato, a partir do momento em que todos os cidadãos possam compreender a relação tributária, maiores serão as possibilidades de transformá-la.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Jevuks Matheus de. **Um estudo sobre ilusão fiscal no Brasil**. Recife: O Autor, 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/12581/TESE%20Jevuks%20Matheus%20de%20Ara%C3%BAjo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 set. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BARRETO, Eduardo. VÍDEO: Temer promete reforma tributária em 'brevíssimo tempo'. **O Globo** [on line], Economia, em 17 jul. 2017. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/video-temer-promete-reforma-tributaria-em-brevissimo-tempo-21601059#ixzz4ocZ36Z00>. Acesso em: 2 ago. 2017.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. **Brasília:** Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. LEI N. 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. **Brasília:** Diário Oficial da União, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

_____. LEI Nº 12.741, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Brasília:** Diário Oficial da União, 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 7 jul. 2017.

BUCHANAN, James McGill. **La hacienda pública en un proceso democrático.** Madrid: Aguilar, 1973.

BUJANDA, Fernando Antonio Sainz de. **Sistema de derecho financiero**, I, Introducción, Volumen Primero, Actividad Financiera, Ciencia Financiera y Derecho Financiero. Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1977.

_____. **Teoría de la educación tributaria.** Madrid: Facultad de Derecho de Derecho de La Universidad Complutense de Madrid, 1967.

_____. **Teoría de la educación tributaria.** Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, v. 9, n. 24, 1967, Madrid: FDUM, 1967, p. 1-152.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359>. Acesso em: 17 dez. 2016.

_____. Ética nas relações tributárias. In: NETO, Argemiro Torres; MACHADO, Sandra Maria Olimpio (Coords.); MARINO, Carlos Eduardo dos Santos; BELCHIOR, Germana Parente Neiva; SILVA, Imaculada Maria Vidal. **15 anos do Programa de Educação Fiscal do estado do CEARÁ: memórias e perspectivas.** Fortaleza: Fundação SINTAF, 2014, p. 31-46. Disponível em: <http://www.fundacaosintaf.org.br/baixar.php?arquivo=arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2017.

_____. **Repetição do tributo indireto: Incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação oculta e garantias constitucionais.** Em 25.06.2003. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&se-

cao=2&situacao=2&doc_id=167>. Acesso em: 17 dez. 2016.

_____. **Tributação oculta.** Em 03.07.2002. Disponível em: <http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=74>. Acesso em: 17 dez. 2016.

MAIA, Debora Bezerra de Menezes Serpa. **Tributação indireta e cidadania fiscal:** uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal. 2015. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2015. Disponível em: <http://pergamumweb.sti.ufc.br:8080/pergamumweb/vinculos/000025/0000259c.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2017.

MARQUES, Felipe Meira. **A redefinição da noção de cidadania no supercapitalismo:** de cidadão a consumidor. 2014. 113 f.: Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2014. Disponível em: <http://www.repositoriobib.ufc.br/000019/0000193c.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2017.

MILL, John Stuart. **Principles of political economy, with some of their applications to social philosophy,** 1872.

MOURÃO, Paulo Jorge Reis. **Quatro ensaios sobre a ilusão fiscal.** Tese (Doutorado). Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão. Minho: UM, 2009. Disponível em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/9669/1/tese_pmourao.pdf>. Acesso em: 18 set. 2016.

PUVIANI, Amilcare. **Teoria dell'Illusione Finanziaria.** Palermo: Sandro, 1903.

SANTOS, Boaventura de Souza. Reinventar a democracia. **Cadernos democráticos,** Lisboa: Gradiva,1998.

_____. **Portugal:** ensaio contra a autoflagelação. Coimbra: Edições Almedina, 2011.

SCHMÖLDERS, Günter. **The psychology of money and public finance.** Selected and introduced by Björn Frank and Erich Kirchler. Translations by Iain Grant and Karen Green. New York: Palgrave MacMillan, 2006.

SCHOLZ, Rejane Teresinha. **O princípio da informação no direito tributário.** Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Centro de Ciências Jurídicas e Sociais. Mestrado em Direito Econômico e Social. Curitiba: PUC-PR, 2005. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucpr.br/tede//tde_arquivos/1/TDE-2005-11-09T075302Z-231/Publico/RejaneScholzDto.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2017.

SOARES, Domitília Diogo. **Percepção social da fiscalidade em Portugal.** Coimbra: Almedi-

na, 2004.

_____; MARQUES, Rafael. **A sociologia fiscal:** um esquisso histórico. In: SANTOS, António Carlos dos (Coord.); LOPES, Cidália Maria da Mota (Coord.). Fiscalidade - Outros olhares. Porto: Vida Económica Editorial, 2013, p. 115-162.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente.** (Besteuerungsmoral and Steuermoral). Trad. de Pedro Molina. Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2002.

Análise da atuação da Controladoria e de seus Sistemas de Controles Internos em Fundações Públicas

Juliane Álvares Martins

RESUMO

Com as mudanças no modo produtivo ocorridas durante a Revolução Industrial despontou, também, a necessidade de controle dentro das empresas. Nesse contexto surgiu a Controladorias e seus Controles Internos, com o intuito de avaliar as informações produzidas por cada setor e consolidá-las, a fim de fornecer subsídios para a tomada de decisão. Diante do exposto, o presente artigo se propõe a responder o seguinte questionamento: "Qual o papel da Controladoria dentro das Fundações?" Tendo como objetivo geral analisar a atuação da Controladoria dentro das Fundações. Sendo este trabalho justificado pela escassez de estudos voltados para esse assunto especificamente e pelo desejo de se aprofundar nesse tema. Ao final deste trabalho se pode perceber como o setor de Controladoria e seus Sistemas de Controle Interno são importantes ferramentas de gestão. As conclusões estão baseadas no levantamento bibliográfico e num estudo de caso de caráter qualitativo, descritivo e exploratório.

Palavras-chave: Controladoria; Controle Interno; Fundações.

ABSTRACT

With the changes in the productive mode that occurred during the Industrial Revolution, there was also a need for control within companies. In this context, the Controllers and their Internal Controls arose, with the purpose of evaluating the information produced by each sector and consolidating them, in order to provide subsidies for decision making. In view of the above, the present article proposes to answer the following question: "What is the role of Controllership within the Foundations?" With the general objective of analyzing the performance of the Controller ship within the Foundations. This work is justified by the scarcity of studies focused on this subject specifically and by the desire to go deeper into this theme. At the end of this work we can see how the Controller sector and its Internal Control Systems are important management tools. The conclusions are based on the bibliographical survey and on a qualitative, descriptive and exploratory case study.

Key words: Controlling; Internal Control; Foundations.

1 INTRODUÇÃO

A Revolução Industrial, ocorrida no século XX na Inglaterra, foi um momento de transição onde se deixava o modo de produção manual e artesanal pela maquinofatura, ou seja, houve uma significativa variação no modo produtivo.

Nesse contexto, surgiu a necessidade de controle dentro das empresas, pois o processo produtivo estava se transformando, sendo inviável o controle continuar centralizado. A partir de então surgiu a Controladoria, com o intuito de receber todas as informações, avaliar a veracidade das mesmas e juntá-las em forma de relatório, para que com base nessas informações consolidadas os gestores tomassem decisões assertivas.

Atrelado ao surgimento da Controladoria, nasceu também os controles internos como ferramentas utilizada pela controladoria, para fiscalizar todos os processos existentes nas empresas, porém de forma ainda simplista.

No Brasil, tanto a controladoria como o controle interno, chegaram ao país nos anos 60, com à vinda das multinacionais, pois as mesmas trouxeram o profissional de **controlle**. A evolução, contudo, deu-se no decorrer do tempo com o acirramento da competição entres as empresas tanto as nacionais, como as internacionais e pelo aumento do porte das empresas.

Contudo, bem antes da chegada da Controladoria e de seus Sistemas de Controles Internos ao Brasil houve a criação da primeira Fundação, em 1738, que objetivava dar tratamento digno às crianças que eram "**enjeitadas**" por suas respectivas famílias. Essa Fundação teve como instituidor Romão de Matos Duarte, nome este também da entidade, que funcionava paralelamente a Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro e possuía patrimônio próprio.

Com base nessas informações surgiu a seguinte problemática: Qual o papel da Controladoria dentro das Fundações?

Esse trabalho justifica-se pelo desejo de analisar o papel da Controladoria e de seus Sistemas de Controle Interno em Fundações.

Portanto, o objetivo geral é analisar a atuação da Controladoria e dos seus Sistemas de Controle Interno dentro da Fundação Cearense de Pesquisa e Cultura.

Bem como, tem como objetivos específicos: a) entender os conceitos de Controladoria e Controle Interno, avaliando de que forma estes se relacionam; b) conhecer o conceito, a história e a funcionalidade dessas instituições; c) correlacionar os dois assuntos por meio do levantamento bibliográfico e do estudo de caso aplicado em uma fundação de apoio à UFC.

Sendo que, este trabalho possui sua estrutura formada pela introdução, referencial teórico, que está divido em três subtópicos, sendo eles: Controladoria, Fundações e Analise da relação existente entre ambos os assuntos; seguido pelo Estudo de Caso e por fim as Conclusões.

2 CONTROLADORIA

Antes de iniciar-se o estudo sobre Controladoria, será feita uma breve contextualização, quando surgiu a necessidade de se criar ramos de estudo que pudessem auxiliar a gestão empresarial na tomada de decisões. De fato, não existem maneiras de se ter eficiência e eficácia dentro das organizações sem que se tenha um controle da real situação da mesma.

Com a Revolução Industrial surgiu à necessidade de controle do processo dentro das empresas, tendo em vista a significativa mudança do processo de produção que passou de manufaturado para industrializado, surgindo os departamentos. O controle era feito de maneira centralizada, ou seja, uma só pessoa comandava e muitas vezes sem informações precisas para que as decisões fossem tomadas em tempo hábil e com garantias de obter um retorno favorável (Stavale, Junior, 2003).

Segundo Junior (2007, p. 10):

> O controller surgiu no início do século XX, dentro da evolução administrativa das grandes corporações americanas, como executivos de confiança, bem como proprietários e acionistas majoritários, normalmente dirigentes de organizações. Entende-se que originalmente tinha como responsabilidade realizar um rígido controle de todos os negócios das filiais localizadas dentro ou fora dos EUA.

No mesmo pensamento, Júnior (2003, p.01)

> [...] No Brasil, a função do Controller emergiu com a instalação de empresas multinacionais norte-americanas no país. Nessa época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas Contábeis, desenvolvendo e implantando sistemas de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da Contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações dessas empresas.

Observa-se que o papel da controladoria surgiu para dar suporte para empresas multinacionais que se instalaram no Brasil, entretanto as empresas nacionais de grande porte utilizaram-se desta ferramenta, isto mostra que embora a controladoria tenha surgido nos EUA, não implica que pudesse ser utilizada apenas pelas as multinacionais, ou grandes empresas, ela pode e deve ser usada por pequenas e médias empresas.

Segundo Padoveze, *apud* Mosimann, Pellegrinello e outros (2009, p. 3) a controladoria pode ser visualizada sob dois enfoques:

> Como órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema, utilizando métodos oriundos de outra ciência além do conhecimento humano, sendo que a contabilidade é uma de suas principais ferramentas para fornecer relatórios detalhados sobre a condição financeira da empresa.

Com essa definição pode-se considerar que, de fato, a Controladoria de forma direta ou indireta depende de outras ciências para se chegar a uma eficiência, munido de todo o recurso e informação coerente e precisa, para nortear os gestores na tomada de decisões.

De acordo com Padoveze, apud HECKERT e WILSON (2009, p. 33).

> (...) a controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua finalidade manter informado o comandante quanto a distância percorrida, ao local em que se encontra a velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino.

Diante dessa declaração, pode-se ver claramente que o papel da controladoria é de auxiliar seus gestores de forma precisa, frente aos desafios e perigos que podem ser encontrados no mercado. Eles são representados na declaração de Heckert& Wilson como os recifes perigosos, os caminhos traçados serão com base no planejamento estratégico a fim de chegar à eficiência, que é o destino da embarcação, levando, assim, a empresa a ter um controle absoluto sobre a situação econômica e financeira e, consequentemente, ao lucro. Porém, somente o comandante que no caso é representado pelo o empresário poderá tomar as decisões mediante às informações fornecidas pela controladoria, através de suas funções.

A principal função da controladoria é de promover a eficácia na tomada de decisões buscando identificar os problemas, como: erros, fraudes, distorções das informações, para que possa realizar planejamento estratégico, para solucioná-los. Nesse processo a Controladoria deve estar alinhada com todos os departamentos da empresa para ter uma visão ampla, uma visão holística de todo o contexto existente, afim de fornecer relatórios precisos.

De acordo com Nascimento, Reginato (2009, p. 02),

> A função da controladoria consiste em apoiar o processo de decisão utilizando-se para tanto de um sistema de informações que possibilite e facilite o controle operacional, por meio do monitoramento das atividades da empresa. A controladoria pode ter funções diversas, dependendo das dimensões da empresa e da filosofia que orienta a sua administração.

Pode-se comparar a Controladoria com um especialista na área de medicina, que para conseguir sanar a causa de um problema, avalia-se o paciente por meio de exames, ou até mesmo aplicando tratamentos específicos, buscando encontrar a cura do problema.

Essa analogia pode mostrar a complexidade, de solucionar questões no âmbito empresarial, pois embora a Controladoria tente orientar o gestor com todas as informações e planejamentos, que se pode comparar com o tratamento, somente a gestão pode tomar a devida decisão, ou seja, cabe a diretoria, na figura do paciente, aplicar ou não tratamento para sanar o problema. Contudo, para bem orientar a cúpula administrativa é importante

ter uma boa dimensão de controle.

A dimensão de controle de gestão engloba o planejamento estratégico, o operacional e suas fases de execução e controle, que auxiliam diretamente para o desenvolvimento da empresa conforme os objetivos da alta administração.

O planejamento estratégico é uma interação da empresa com seu ambiente, com isso devem-se ter as informações necessárias para que possam ser atingidos os objetivos esperados pela organização. (Nascimento, Reginato, 2009)

Segundo Nascimento, Reginato (2009, p. 06), o outro elemento de dimensão que fora derivado do planejamento estratégico é o planejamento operacional, *"(...) e se caracteriza por definir os objetivos operacionais e os meios necessários para a implementação de ações que levem à consecução de tais objetivos"*.

A fase de execução é a que implementa tudo que foi planejado. E na fase de controle se mede os resultados alcançados a partir dos objetivos preestabelecidos.

A partir disso se tem que o planejamento operacional transpõe tudo que foi definido no planejamento estratégico, e a controladoria apoia ambos. Com informações precisas obtidas a partir do uso de um sistema de informações, tem-se uma avaliação adequada para os futuros planos da organização.

Esse sistema de informação é composto por controles, para Nascimento, Reginato (2009, p. 07), *"A dimensão de controle de dados e informação compreende o registro das operações e dos fatos decorrentes da atividade da empresa, traduzido em dados (...)"*. E são divididos em:

1. **Controle contábil:** mensura e permite avaliar a situação financeira, patrimonial e econômica da empresa;
2. **Controle de custos:** mensuração física e monetária dos produtos e ou serviços utilizando-se de técnicas e processos de custeio;
3. **Controle fiscal:** trata da tributação necessária para a existência da empresa;
4. **Controle de ativo:** abrange critérios de imobilizações, depreciações, amortizações e exaustões, operações relacionadas ao caixa, recebimentos, estoques e investimentos.

Todos os eventos de repercussão econômica devem estar contidos nesse registro de operações, sendo que, todo esse controle compõe o sistema de controles internos e por meio de suas informações possa contribuir no processo de decisão da organização.

3 CONTROLE INTERNO

Para iniciar os relatos sobre controle interno é importante salientar quando surgiu essa necessidade de desenvolvê-lo e implantá-lo dentro das empresas e o porquê.

De acordo com Avalos (2009, p.52),

> A partir da Revolução Industrial, e principalmente no decorrer do século XX, mais precisamente após a Segunda Guerra Mundial, o dinamismo dos negócios tem sido uma constante, e as mudanças se aceleram continuamente, o que cria novos desafios para os sistemas de informação necessários ao bom andamento dos negócios.

As organizações precisaram atualizar-se e tornarem-se mais competitiva para obter êxito no mercado. O sistema de controle interno que antes era financeiro-contábil passou a envolver outros controles que auxiliaram de forma plausível a gestão na tomada de decisão, possibilitando o processamento de informações, em tempo hábil, que permita adequadas assertivas no que tange os investimentos e objetivos das organizações, bem como a proteção dos ativos.

Segundo Almeida (2010), o Controle Interno se caracteriza dentro das entidades sejam estas públicas ou privadas, como a união de procedimentos, rotinas e métodos de controle que tem como objetivo proteger os Ativos, transformar as informações contábeis confiáveis e transparentes, ajudando a administração a obter sempre tempestivamente esses dados para orientar os gestores na continuidade das entidades.

Diante dessa declaração pode-se afirmar que o Controle Interno é um instrumento, que através de suas ferramentas, auxilia a administração em todas as suas atividades de caráter administrativo e operacional. O que ainda pode ser confirmado por Attie, William (2009, p 183)*"Pela definição de controle interno (...) inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável".*

Conforme Nascimento, Reginato (2010, p.150) *"sistemas de controles internos é mais abrangente, representando o conjunto de todos os controles internos"*. Resume- se, então, que o conjunto de controles internos forma o Sistema de Controles Internos, sendo assim composto pelo Controle Contábil, Controle de Custos, Controle Fiscal e Controle de Ativo.

4 CONTROLADORIA E SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

O surgimento da necessidade do profissional e, por conseguinte do setor de Controladoria nas empresas foi o que possibilitou o desenvolvimento e implantação de controles internos que fazem parte do principal objetivo da Controladoria.

De acordo com Oliveira et al. (2009, p.8),

> [...] a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades. É ela que fornece os dados e as informações, que planeja e pesquisa sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

A controladoria precisa conhecer a empresa como um todo. Incluindo essencialmente os sistemas por ela utilizados, dentre eles está o controle interno. Pois, através dele será possível constatar erros, omissões ou fraudes que prejudiquem o resultado da empresa. A controladoria utiliza-se dos dados produzidas pelo controle interno para subsidiar a gestão com informações para a tomada de decisão, visto que tem como responsabilidade proteger os ativos e prever situações de risco que afetem negativamente a empresa. O con-

trole interno é estudado pela Controladoria na fase de planejamento, bem como em todo seu processo de execução. Tudo isso é realizado em busca de melhorias nos procedimentos que visam garantir a eficiência e segurança na gestão da organização.

O sistema de controle interno, portanto, funciona como alicerce para a Controladoria, pois permite mensurar a veracidade das informações por meio dos seus indicadores, bem como objetiva assegurar que todos os eventos quantificáveis e não quantificáveis estejam registrados de forma conveniente. Demonstrando, assim, uma relação de interdependência.

> É nesse particular que a importância do sistema de controles internos se completa, tornando-se um instrumento de gestão imprescindível para áreas, como a de controladoria, que dependem da informação para a execução de suas atividades, mitigando o risco de desconhecimento do real cenário em tais atividades são executadas. (Nascimento; Reginato, 2010, p. 151)

Segundo Nascimento, Reginato (2010), idealmente, a Controladoria deve ser constituída com base na Segregação de Função, Princípio de Controles Internos, pois o mesmo confirma a necessidade dessa área apenas controlar as informações e resultados da empresa.

5 FUNDAÇÕES

5.1. Origem, Evolução e Conceito

As Fundações sugiram, ainda que de forma primitiva, na idade antiga, quando o homem começou a demonstrar interesses pelas atividades culturais, artística, científicas, dentre outras.

Segundo, Gazzioli (2011, p.8)

> O homem, nessa empreitada, por amor à arte, à sabedoria e ao próximo, doava bens para específicas finalidades de cunho cultural, religioso, assistencial, dentre outras de natureza similar. Apesar de tais condutas mais se aproximarem de doações com encargo, no seu âmago tinham a intenção de destacar um patrimônio para uma finalidade social, atendendo aos requisitos para o reconhecimento da existência do hoje se qualifica como fundação.

Então, percebe-se que, mesmo de forma sutil, desde os primórdios o homem destina patrimônios próprios para a promoção do bem-estar social. Como a raiz da palavra já revela. A palavra Fundação tem origem do latim, *fundare*, que significa manter ou estabelecer, conotando a ideia de estabelecer e manter um patrimônio com uma finalidade específica.

Já na Idade Moderna, a Fundação ganhou autonomia jurídica e espalhou-se pelo mundo (Gazziole 2011). Partindo da Europa, chegando a América, Canadá e Brasil.

No Brasil, elas sugiram de forma ainda indefinida e similar ao que são atualmente, quando Romão de Matos Duarte destinou parte de seu patrimônio para formação de um fundo, que seria entregue à Santa Casa de misericórdia do Rio de Janeiro, fundo este que seria revertido em benéficos para os órfãos da região.

Ao longo do tempo esse projeto social recebeu contornos de personalidade jurídica, passando a ter uma administração separada da Santa Casa. Entretanto, somente em 1916, com a instituição do Código Civil, foi que o modelo fundacional foi instituído, sem grandes alterações com o novo Código Civil de 2002.

Segundo Arruda, (2004, p.01)

> As Fundações são pessoas Jurídicas que se constituem a partir de um patrimônio destinado a um determinado fim. Deve-se avaliar, desta feita, que as Fundações, assim como todas as pessoas jurídicas, são resultados, da evolução histórica e social humana que avançou da mera perspectiva individual de identidade jurídica para uma perspectiva abstrata e coletiva, de uma entidade distinta dos indivíduos que a constituem, com a existência material e jurídicas próprias.

Logo, percebe-se que as Fundações são pessoas jurídicas, constituída com patrimônio de terceiros para fim determinados segundo o seu instituidor.

5.2. Tratamento Jurídico das Fundações

É necessário, contudo, atentar para a existência de dois tipos de Fundações: públicas e privadas. No caso da Fundação Romão de Matos Duarte, citada anteriormente, é privada, como rege o Art. 62, da Lei 10.406/ 2002 “para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.”

Logo, Romão de Matos, embora de forma ainda simplória, doou parte de sua fortuna milionária para a constituição da fundação, com intuito de amparar as crianças abandonadas, por meio dos serviços da Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro, Sabo (1998).

Caso o instituidor não integralize o capital, o Art. 64 da Lei 10.406/ 2002 adverte que, “Constituída a fundação por negócio jurídico entre vivos, o instituidor é obrigado a transferi-lhe a propriedade, ou outro direito real, sobre os bens dotados, e, se não fizer, serão registrados, em nome dela, por mandado judicial.”

Após a instituição da mesma, não cabe reconsiderar a transferência dos bens. Por determinação judicial o registro dos bens será feito e o constituidor estará obrigado a transferir o capital para a nova pessoa jurídica.

No caso de Fundações Públicas, pela Lei 7.596/ 1987, pode-se notar a diferença pelo Art. 1, inciso IV, da desta Lei:

> IV - Fundação Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa,para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades

> de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

As públicas, assim como as privadas tem a finalidade a realização do bem comum, visa a reversão do patrimônio para a promoção do bem-estar social. Contudo, a diferença está na origem do capital, a primeira tem um patrimônio original dos órgãos públicos, como discorre o Art. 1 da Lei 7.596/1987 anteriormente citado, é custeada como recursos públicos; a segunda, conforme o Art. 64 da Lei 10.406/ 2002 "Constituída a fundação por negócio jurídico entre vivos, o instituidor é obrigado a transferir- lhe a propriedade, ou outro direito real, sobre bens dotados, e, se não o fizer, serão registrados, em nome dela, por mandato judicial."

Torna- se evidente a veracidade da afirmação de Gazzioli (2011), o patrimônio é condição essencial tanto para a constituição, como para a continuidade de sua existência. Então, independente da origem do patrimônio as Fundações surgem por meio da integralização do capital a fim de reverte-lo em benefícios sociais.

É importante ressaltar que as Fundações Públicas, previstas constitucionalmente, é um ente da Administração Pública Indireta e fazem parte do primeiro setor. Enquanto, as fundações privadas fazem parte do Terceiro Setor assim como as ONG's e as Associações, segundo Grazzioli (2011).

6 METODOLOGIA

Refere-se a uma pesquisa de caráter qualitativo e descritiva. Segundo Silva, Muszka (2005, p. 20),

> Pesquisa Qualitativa: considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Admiti, como ferramenta investigativa, um estudo de caso, realizado com base no referencial bibliográfico e na avaliação das respostas obtidas por meio do questionário aplicado, a fim de verificar o nexo entre as afirmações dos autores e a realidade nas empresas.

O estudo de caso foi realizado por meio de uma entrevista, com Milene Sheyla de Oliveira, pois ela é Contadora da FCPC e também chefe do setor de Controladoria. Esta entrevista foi norteada pelo teor do referencial teórico. Foram feitas 12perguntas, sendo 07

objetivas de múltipla escolha e 05 questões subjetivas.

Segundo Silva, Muszka *apoud* Gil (2005, p 21),

> Pesquisa Exploratória: visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso.

Logo, esta pesquisa também é de caráter exploratório, pois além do estudo bibliográfico, contém um estudo de caso, desenvolvido com o intuito de examinar as afirmativas dos autores citados no referencial, facilitar o entendimento e confirmar o importante papel da Controladoria nas Fundações.

Contudo, o estudo de caso ficou limitado por contar da entrevista ter sido realizado apenas em uma organização, ter sido respondido os questionamentos por apenas uma pessoa e não ter sido de campo, ou seja, o universo da pesquisa ficou bem restrito.

7 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DE DOS RESULTADOS

7.1. Histórico da Empresa Pesquisada

A Fundação Cearense de Pesquisa e Cultura (FCPC), surgiu em 21 de janeiro de 1977. É uma sociedade de apoio à Universidade Federal do Ceará, e em suas ações de ensino, pesquisa, extensão e cultura.

Conforme o Estatuto da FCPC (2013, art. 2, 3 e 4),

> Art. 2º. A Fundação Cearense de Pesquisa e Cultura é uma entidade de direito privado, com personalidade jurídica, sem fins lucrativos, e tem sede e foro na Cidade de Fortaleza, Capital do Estado do Ceará. Art. 3º. A Fundação gozará de autonomia financeira e administrativa, nos termos da lei e deste Estatuto.Art. 4º. A Fundação terá prazo de duração indeterminado.

Tem como principais objetivos:

• Apoiar projetos de ensino, pesquisa e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da Universidade Federal do Ceará, mediante a celebração de contratos ou convênios;

• Incentivar o desenvolvimento do ensino, pesquisa, extensão e da cultura;

• Contribuir com ações públicas e privadas de interesse da sociedade, bem como atuar conjuntamente com outras instituições congêneres.

Sendo que o § 2º, do art. 5º do Estatuto de Constituição da FCFC (2013), defini desenvolvimento de institucional como sendo uso de programas, ações, projetos e atividades, inclusive aqueles de natureza infraestrutural, que levem à melhoria das condições da Uni-

versidade Federal do Ceará e de pesquisa científica e tecnológica para o cumprimento da sua missão institucional, devidamente consignados em Plano Institucional aprovado pelo órgão superior da instituição.

Os recursos da FCPC têm várias origens, como: renda de serviços prestados, administração de bens, convênios, acordos auxílios, doações recebidas, dentre outras. Todos esses recursos são fiscalizados, sempre que necessário, pela Administração Superior da UFC.

Segundo o Estatuto da FCPC, art. 31,

> Art. 31. A prestação anual de contas da Fundação conterá, entre outros, os seguintes elementos: I - demonstrativos contábeis; II - quadro comparativo entre a despesa realizada e a planejada; III - relatório administrativo pormenorizado do Presidente, abrangendo e discriminando o movimento financeiro da Fundação no exercício.

Portanto, a Fundação Cearense de Pesquisa e Cultura por ter o compromisso de apoiar a Universidade Federal do Ceará e ser fiscalizada sempre por ela, necessita de um Controle Interno eficaz, bem como de uma Controladoria atuante a fim de alcançar seus objetivos com êxito.

7.2. Apresentação e Análise de Resultados

Foi encaminhado para a organização FCPC, uma lista de com questões objetivas e subjetivas para análise do tema proposto inicialmente. Para que com base no referencial bibliográfico e nas repostas obtidas fosse possível fazer um breve comparativo entre as afirmativas dos autores citados no referencial teórico e a prática na organização abordada.

A contadora ao ser questionada sobre o tipo de fundação, afirmou que a FCPC é uma Fundação Pública de direito privado. Ao ser questionada sobre a missão e visão da organização, Milene afirmou que a Instituição existe para apoiar a UFC nos programas de pesquisa e prestação de serviço, tendo como visão a inovação na área de pesquisa,como qualidade e tecnologia. Ambas as afirmações concordam com o proposto no Estatuto da FCPC.

Ao ser questionada sobre a criação da controladoria, Milene afirmou que foi criada depois, por exigências de órgão fiscalizadores.

Ao ser indagada sobre as funções da controladoria, a contadora confirmou o que foi dito por Nascimento e Reginato (2009), declarando que as funções da mesma é orientar processos decisórios, por meio de relatórios que dêem suporte para a tomada de decisão.

Ao fazer o seguinte questionamento: “A empresa possui setor de controle interno?”. Obteve- se o retorno que “Sim”, sendo que o setor é responsável pela a administração de todos os controles internos, sendo citado por Milene como principais o Controle Contábil, Fiscal e de Ativo. Confirmando o que foi dito por Nascimento, Reginato (2009), de que a Dimensão de Controle está dividia em: Controle Contábil, Controle de Custo, Controle Fiscal e Controle de Ativos. Nota-se que a FCPC não tem Controle de Custos, ou seja, o processo de custeio não está sendo considerado tão importante como o de ativos, por exemplo.

Ao ser indagada sobre as formas de interferência do controle interno no processo decisório, a contadora informou que interfere de forma objetiva a partir da identificação

de inconsistência, confirmando o que foi afirmado por Almeida (2010), que o Controle Interno tem como objetivo central a proteção de ativos, por meios de informações contábeis confiáveis e transparentes que orientarão e auxiliarão os gestores na administração da organização.

Ao ser questionada sobre a finalidade do uso do Controle Interno, obteve-se a resposta de que é detectar e prevenir erros, bem como produzir relatórios operacionais. Quanto à natureza do Sistema, Milene, informou que é preventiva. Ou seja, o Sistema de Controle Interno, não tem como finalidade principal a detecção ou correção de erros, mas a prevenção por meio de procedimento definidos e conjugado, que asseguram a fidedignidade das informações, como já falado por meio Attie, William (2009).

Ao ser indagada sobre a importância da Controladoria e do Sistema de Controles Internos, Milene afirmou que é importante por ajudar na melhoria do desempenho das atividades e redução de custo.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral foi alcançado, por meio do estudo da bibliografia e do estudo de caso. Onde se pode perceber, que tanto a Controladoria, como o Controle Interno atuam na identificação de inconsistências, por meio de medidas preventivas com a finalidade de assegurar informações fidedignas e tempestivas que auxiliem a gestão no processo decisório.

Percebe-se que a Controladoria se utiliza do Controle interno como ferramenta de mensuração quanto à veracidade dos relatórios. Por meio dessa ferramenta que é possível ter informações idôneas, que permite a cúpula administrativa conhecer a empresa, as funções de cada setor, os resultados, dentre outros indicadores e baseada nesse conhecimento fazer escolhas assertivas.

Nota-se que a Controladoria e o Controle Interno atuam nas Fundação Cearense de Pesquisa e Cultura como atua em qualquer outra empresa. Com o intuito de ter mais efetividade nas realizações de suas atividades, redução de custo, prevenção de erros e fraudes, garantir informações reais, produzir relatórios com tempestividade, dentre outros.

Portanto, fica evidente que a Controladoria e os Sistemas de Controle Internos são importantes para as Fundações por atuarem de forma direta para alcançar os objetivos para os quais a FCPC foi constituída. Contudo, é necessário um maior aprofundamento na pesquisa por conta da limitação, pois o estudo de caso está restrito a apenas uma organização e uma entrevistada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria, In: **Um curso moderno e completo.** Textos, exemplos e exercícios resolvidos. Editora Atlas, 2010.

ARRUDA, Nathália Guimarães. **Fundações privadas de apoio às Intituições de Ensino Superior.** Empreende (2003). Disponível em: http://www.empreende.org.br/pdf/ONG's,%20OSCIP'S%20e%20Terceiro%20Setor/Funda%C3%A7%C3%B5es%20privadas%20de%20apoio%20%C3%A0s%20institui%C3%A7%C3%B5es%20de%20ensino%20superi.pdf. Acesso em: agosto 2017.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**; 2ª Ed. São Paulo: Atlas 2009.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e Gestão de Riscos;** Instituto Chiavenato (org.). São Paulo: Saraiva, 2009.

GAZZIOLI, Airton. Fundações Privadas. **Do Relações de Poder à Responsabilidade dos Dirigentes.** São Paulo: Atlas, 2011.

NASCIMENTO, Auster Moreira & REGINATO, Luciane (organizadores). **Controladoria**: Um enfoque na eficácia organizacional; 2ª edição – São Paulo, Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luis Martins de *et al*. **Controladoria Estratégica**; 5ª Ed. São Paulo: Atlas 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional:** Conceito, Estrutura, aplicação. São Paulo, Thomson Learning, 2007.

SILVA, Edna Lúcia e MUSZKAT, EsteraMenezes.**Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 4ª Ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

STÁVALE JUNIOR, Pedro. Artigo: **A Controladoria como processo de gestão.** 2003.

Os impactos causados na arrecadação do ICMS do Estado do Ceará em virtude da nova sistemática implementada pela emenda constitucional 87/15

Julianna Gomes Mangia

RESUMO

É de total relevância que a legislação como um todo se adapte à evolução socioeconômica do país, considerando que o aumento das vendas não presenciais, principalmente o e-commerce, foram um dos principais motivos para que houvesse a mudança na forma do recolhimento do ICMS, uma vez que é necessário atender as operações como um todo e de forma justa para ambas as partes. Dessa forma, aconteceu com as operações interestaduais com mercadorias envolvendo destinatários não contribuintes do ICMS, que concentravam a arrecadação do imposto somente para origem. Logo, o aumento dessas operações acarretou em prejuízos para os Estados que estavam sendo destinadas tais mercadorias, uma vez que os consumidores deixavam de adquirir mercadorias no local onde eram domiciliados, e consequentemente deixando de gerar receitas pela arrecadação do ICMS para o Estado. Após a primeira tentativa de partilha desse imposto, com o Protocolo 21/11 e a decisão de inconstitucionalidade julgada pelo STF, foi vista a necessidade de adequação dessa sistemática pelo congresso nacional. Dessa forma foi implementada a Emenda Constitucional 87/15 que estabeleceu a partilha de modo que tanto a origem como o destino arrecadassem ICMS. Afim de responder quais foram os impactos causados na arrecadação do Estado do Ceará após essas mudanças, foram feitos comparativos dos valores das saídas e entradas interestaduais para não contribuintes para constatação do impacto positivo para o Estado do Ceará. Os resultados permitiram concluir que ocorreu um incremento na arrecadação do estado de aproximadamente R$ 328,5 milhões, ou seja, 32,5%, em comparação com a sistemática antiga de recolhimento com a integralidade devida ao estado de origem através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da operação.

Palavras-chave: ICMS. Arrecadação. Operações Interestaduais. Não Contribuintes.

ABSTRACT

It is of total relevance that the legislation as a whole adapts to the socioeconomic evo-

lution of the country, considering that the increase in non-presence sales, mainly e-commerce, was one of the main reasons for the change in the form of ICMS collection, Since it is necessary to treat the operations as a whole and in a fair manner for both parties. In this way, it happened with the interstate operations with goods involving non-taxpayers of the ICMS, that concentrated the collection of the tax only for origin. Consequently, the increase in these operations resulted in losses for the states that were being destined for such goods, since consumers stopped buying goods in the place where they were domiciled, and consequently ceasing to generate revenues for the collection of ICMS for the State. After the first attempt to share this tax, with Protocol 21/11 and the decision of unconstitutionality judged by the STF, it was considered necessary to adapt this system to the national congress. In this way, Constitutional Amendment 87/15 was implemented, which established the sharing so that both origin and destination collected ICMS. In order to answer what were the impacts caused in the collection of the State of Ceará after these changes, comparative values of exits and interstate entrances to non-taxpayers were made to verify the positive impact for the State of Ceará. The results showed that there was an increase in the collection of approximately R $ 328.5 million, that is, 32.5%, if the state still collected with the old system of collection with fullness due to the state of origin through Application of the internal rate on the calculation basis of the operation.

Keywords: ICMS. Collection. Interstate Operations. Non Contributors.

1 INTRODUÇÃO

O volume de usuários conectados à internet acarretou no aumento das compras na modalidade não presencial (*e-commerce*). Segundo Bornia, Donatel e Lorandi (2006 *apud* SOUZA; LEMOS; ZORZO, 2013, p. 87) “A internet é o recurso que possibilita ao vendedor a criação de sítios eletrônicos [...]. Assim permitem que os consumidores visualizem, analisem e efetuem a compra e o pagamento da forma que melhor atende suas necessidades”. Desde sua instituição, na Constituição Federal de 1988 (CF/88), as vendas interestaduais destinadas a não contribuintes tinham aplicação da alíquota interna do Estado de origem, conforme artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alínea b da CF/88. Ou seja, somente o Ente Federativo onde estava localizado o remetente era beneficiado com o recolhimento do ICMS nesse tipo de operação.

O ICMS é um tributo de grande importância aos cofres públicos, por representar cerca de 80% da arrecadação dos Estados, segundo Sabbag (2012). Portanto, quando o arrecadador tem diminuição em sua receita, toma providencias. A primeira tentativa de divisão desse ICMS, liderada pelos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, surgiu com o Protocolo ICMS nº 21/2011, que em notícia disponibilizada no site do STF (2014) foi exigido: “nas operações interestaduais por meios eletrônicos ou telemáticos, o recolhimento de parte do ICMS em favor dos estados onde se encontram consumidores finais dos produtos comprados”, de modo que o imposto pago continuasse o mesmo do praticado na instituição do ICMS, porém dividido.

Contudo, após a criação deste Protocolo que instituiu a repartição do ICMS, o mesmo foi considerado inconstitucional em 2014 pela suprema corte, por ferir o disposto na CF/88, conforme informado pelo STF (2014), "Por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) ".

Entretanto, foi aprovada na Câmara dos Deputados e no Senado Federal a Emenda Constitucional (EC) n° 87/2015 (EC 87/15), que alterou a redação que tratava da inconstitucionalidade, permitindo dessa forma a repartição do ICMS entre os Estados.

Com as mudanças ocorridas na forma de recolhimento e readaptação das empresas que praticam esse tipo de operação, surge o seguinte problema de pesquisa: Quais os impactos causados na arrecadação do ICMS do Estado do Ceará em virtude da nova sistemática implementada pela Emenda Constitucional 87/15?

Visando responder esta questão, esse estudo tem como objetivo geral verificar os impactos causados na arrecadação do ICMS do Estado do Ceará em virtude da nova sistemática implementada pela Emenda Constitucional nº 87/15. Tem-se como objetivos específicos: (1) identificar a forma de recolhimento, as exigências de obrigações acessórias e os prazos a serem cumpridos pelas empresas nessa nova sistemática; (2) analisar as operações interestaduais destinadas a não contribuintes e a arrecadação do ICMS entre os estados envolvidos e (3) verificar as mudanças ocorridas na legislação do ICMS em razão da implementação da EC 87/15.

2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (ICMS)

2.1 Aspectos gerais da legislação

Criada para dispor sobre normas gerais de ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, também denominada de Lei Kandir, ou LC 87/96, sofreu alterações ao passar dos anos para adaptações das operações ou prestações. De acordo com Castro e Moraes (2015, p. 6): "A lei Kandir foi alterada posteriormente pelas Lei nº 92/97, 99/99 e também pela lei n° 102/2000 e 114/02. ". A lei Kandir teve o papel de criar normas gerais acerca do ICMS, cabendo a cada Estado a criação por lei ordinária própria, e normatiza-lo de acordo com suas diretrizes, contanto que não contrarie o celebrado em sua instituição. O ICMS é um tributo de elevada representação no orçamento dos cofres dos Estados, representando quase a totalidade dos rendimentos com impostos. (CASTRO & MORAES, 2015)

O ICMS tem como característica a não cumulatividade, que consiste na compensação a cada operação ou prestação com os valores cobrados nas anteriores no mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, assim como disposto no art. 155, inciso II da CF/88. O ICMS é um tributo indireto, não cumulativo e elencado no princípio constitucional impositivo.

Dentre os princípios constitucionais que o ICMS é submetido também tem o da seletividade, que versa sobre a essencialidade dos produtos e serviços, dando possibilidade

aos Estados de regular a economia de cada setor mediante a alíquota cobrada sobre eles. Assim, como pautado no Art. 155, § 2º, inciso III da CF/88: "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

O contribuinte do ICMS é o sujeito passivo, aquele que tem a obrigação de cumprir com a prestação pecuniária imposta. Conforme o art. 4º da LC 87 (1996).

No entanto, o fato gerador do imposto também ocorre nas saídas ainda que para estabelecimentos do mesmo titular, em título de transferência, conforme descrito no Art.12, inciso I da LC 87/96.

As operações referentes à entrada interestadual de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes em geral, quando não destinados à industrialização ou comercialização, estão dentro da incidência do imposto, entretanto, as saídas para outros Estados das mesmas mercadorias são classificadas como não incidência, como determinado no art. 155, §2º, inciso X, alínea "b" da CF/88.

Conforme apresentado no Quadro 1, estão listadas as hipóteses de incidência do ICMS dispostas no art. 2º, da LC 87/96.

QUADRO 1 – Incidência do ICMS

I. Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
II. Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens mercadorias ou valores;
III. Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;
IV. Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
VI. A entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
VII. O serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
VIII. A entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

FONTE: Castro e Moraes (2015, p.7).

No que se refere à legislação do ICMS, a hipótese de incidência delimita as áreas onde o legislador pode chegar para assim cobrar o imposto utilizando-se dos fatos geradores. Por outro lado, evidenciadas no quadro 2 estão as hipóteses de não incidência disciplinadas no art. 3º, da LC 87/96.

QUADRO 2 – Não incidência do ICMS

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário
IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras. Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: **I** - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; **II** - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

FONTE: Castro e Moraes (2015, p.7)

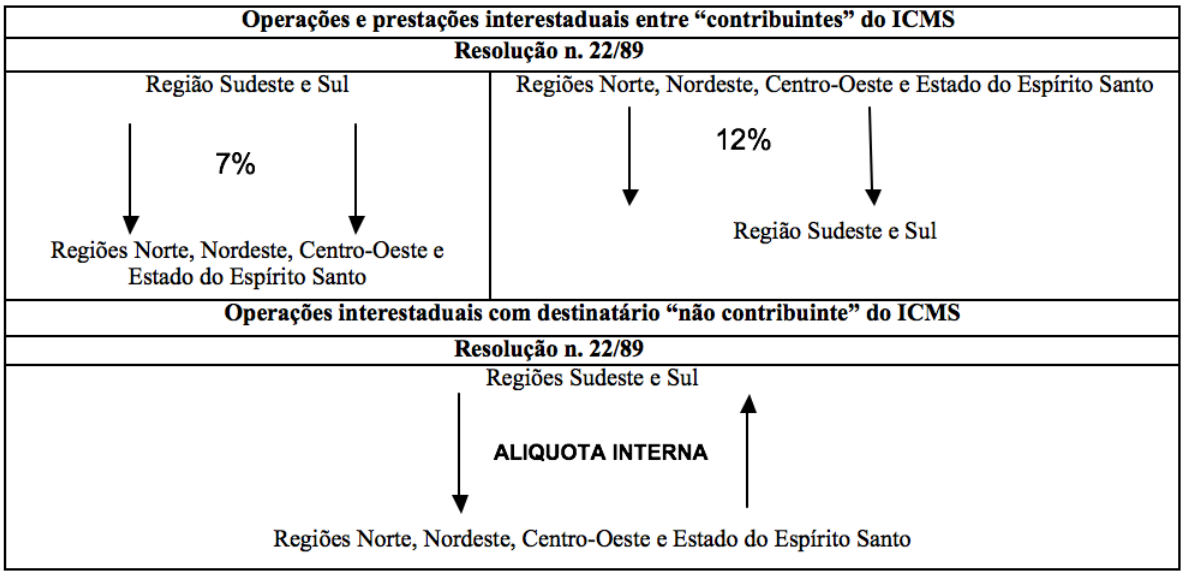
As alíquotas praticadas nas operações interestaduais são estabelecidas pelo Senado Federal, de acordo com disposto no art. 155, inciso V, alínea "a" da CF/88, e tem seus percentuais publicados e alterados pela Resolução do Senado nº 22/1989, que estabeleceu os seguintes percentuais listados por Sabbag (2012, p.1066):

> Alíquota de 7%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo; Alíquota de 12%: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste.

Em relação às operações destinadas a consumidor final de Estados distintos, a CF/88, originalmente, estabeleceu que operações com contribuintes do ICMS, a alíquota adotada seria a praticada nas operações interestaduais, e nas operações com não contribuintes, a mesma alíquota aplicada na operação interna de cada Estado onde esteja localizado o remetente da mercadoria.

Conforme apresentado no quadro 3 estão as alíquotas nas saídas para contribuinte e não contribuinte.

QUADRO 3 – Alíquotas nas operações interestaduais



FONTE: (SABBAG, 2012, p.1066)

A Resolução do Senado 22/89 estabeleceu os percentuais de ICMS nas saídas interestaduais. As alíquotas são 7% e 12%, onde a primeira refere-se as saídas das regiões Sul e Sudeste e a outra das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo.

2.2 Diferencial de alíquotas

O ICMS diferencial de alíquotas é a cobrança que incide sobre mercadorias que ingressam no Estado, adquiridas de Estados distintos que terá como finalidade o consumo do adquirente, ou utilização no seu ativo imobilizado, seja ele contribuinte ou não do imposto.

No que diz respeito à regulamentação por parte do Estado do Ceará, o diferencial de alíquotas incide sobre operações e prestações com bens do ativo imobilizado ou para consumo oriundo de outra Unidade da Federação. Neste caso, é feito o cálculo do ICMS com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem.

2.3 Emenda Constitucional 87/2015

Em decisão unanime do STF, em 17 de setembro de 2014, foi declarado inconstitucional o disposto no Protocolo ICMS 21/11[1]. Contudo, a maioria dos Estados era favorável à repartição do imposto, porém, para dar legitimidade a cobrança, se fez necessária a modificação do texto original da Carta Magna através de emenda constitucional, reformulando o que diz respeito as três hipóteses de incidência do ICMS, validando a norma integralmente em todo território brasileiro.

[1] Desde sua instituição, a CF/88 previa que a incidência do imposto sobre as vendas interestaduais a não contribuintes fosse feita com a cobrança para origem com a alíquota praticada na venda interna

Com a instituição da EC 87/15, os remetentes das mercadorias oriundas de vendas a não contribuintes do ICMS de Estados distintos deixaram de arrecadar o total do imposto para sua jurisdição, passando a arrecadar através da aplicação da alíquota interestadual. Enquanto isso, o Estado de destino, que não era beneficiado nesse tipo de operação, passou a receber o ICMS diferencial de alíquota (ATAIDE; SILVA, 2016). Segundo redação dada pela EC 87/15:

> Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Para melhor adaptação dos contribuintes, essa divisão foi estabelecida de maneira gradual, dividindo em percentuais que vão aumentando anualmente até o recolhimento do diferencial de alíquotas tornar-se 100% ao Estado de destino, que ocorrerá a partir de 2019, conforme descrito no diploma legal que inseriu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF/88[2]:

Considerando que os grandes polos produtores concentram as receitas advindas dos tributos através da venda, a nova regra veio a ser um mecanismo a fim de mitigar os efeitos da guerra fiscal entre os Estados, visando estabelecer o equilíbrio tributário entre consumidores e produtores.

2.4 Convênio ICMS 93/2015

Publicado pelo CONFAZ, em 21/09/2015, o Convênio ICMS 93/15 regulamenta as alterações dadas pela EC 87/15, quanto a divisão do ICMS nas operações que se destinem a consumidor final estabelecido em outro Estado, de acordo com a redação dada no próprio convênio: " Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. "Para fins de cálculo do imposto relativo a operação de saída destaca-se no Convênio ICMS 93/15:

> I - se remetente do bem:
> a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular

[2] Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

> o ICMS total devido na operação;
> b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
> c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

Nesse caso, considerando uma alíquota interna de destino de 18% em operação de saída do Ceará com alíquota de 12%, a diferença entre elas (6%) seria o percentual a ser recolhido para o Estado de destino.

Destacada no Quadro 4 a fórmula do cálculo na Clausula Segunda, § 1-A do Convênio ICMS 93/15:

QUADRO 4 – Cálculo do ICMS diferencial de alíquotas para UF de destino

ICMS origem = BC x ALQ inter
ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem
Onde:
BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;
ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;
ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

FONTE: Elaborado pela autora com base no Convênio ICMS 93/15.

Apresentada a forma do cálculo da divisão entre origem e destino, também é delineada a forma de recolhimento do imposto de um Estado para outro, que pode ser por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, estabelecido na cláusula quarta. Além disso, pode ser exigido pela unidade federada de destino o cadastro de contribuinte do ICMS para que esse recolhimento seja feito, ou até mesmo por opção do remetente, conforme cláusula quinta do Convênio ICMS 93/15.

Cabe observar que a parcela devida ao destino foi dividida em percentuais dentre os exercícios de 2016 a 2018, conforme cláusula décima do Convênio ICMS 93/15:

> I - de destino:
> a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
> b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
> c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;
> II - de origem:
> a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;
> b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;
> c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

A partir do ano 2019, a diferença entre as alíquotas passa a ser recolhida 100% para a unidade federada de destino, de modo que gradativamente a origem passe por um processo de adaptação, pois é necessária a adequação às normas pertinentes onde está sendo o destino, assim como pagamento antecipado do imposto ou cadastramento nos outros

Estados para recolhimento mensal (AMARAL, 2016).

Esta alteração foi qualificada como um avanço segundo Guedes e Santana (2016, p.120) "De forma gradativa as mudanças ocorrerão, e espera-se que sejam frutíferas como forma de diminuição das desigualdades regionais, possibilitando aos estados consumidores ou de destino um aumento significativo em suas receitas. "

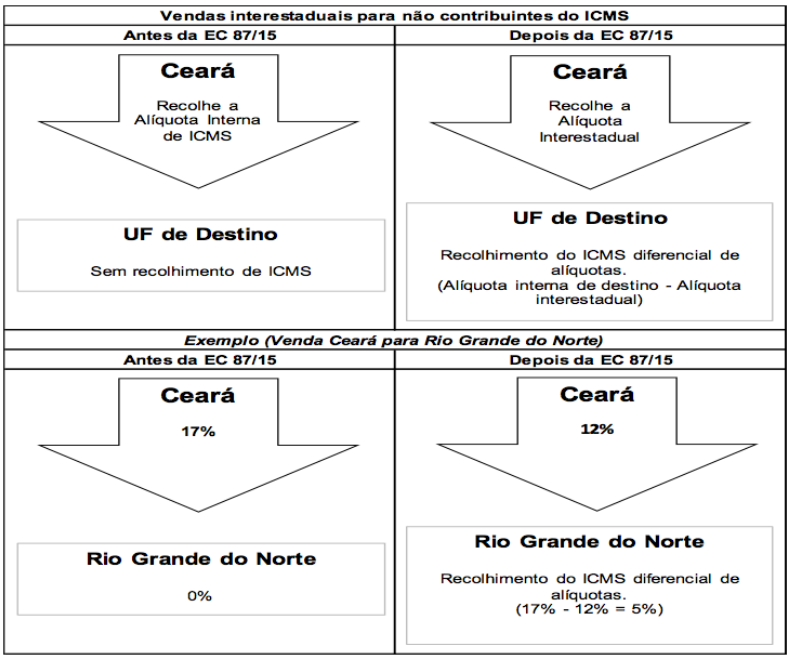
Ainda mencionado no Convênio ICMS 93/15, o tratamento a ser observado pelas empresas do regime unificado de arrecadação – Simples Nacional, fazendo as mesmas exigências das demais empresas que não são optantes pelo regime simplificado.

Contudo, agindo dessa forma, estaria existindo uma exigência tributária contrária a lei complementar 123/2006, que instituiu o Simples Nacional. Com base nisso, o Ministro relator da ADI 5469, que tratou sobre a inconstitucionalidade da Cláusula nona do Convênio ICMS 93/15, decidiu nos seguintes termos em Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464:

> DECISÃO: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), tendo por objeto a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, que dispõe "sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada", por ofensa aos arts. 5º, II; 145, § 1º; 146, III, d; 150, I, II e IV; 152; 155, § 2º, I; 170, IX; e 179 da Constituição Federal.

Neste caso, restou comprovado que a medida imposta para as empresas do Simples Nacional através do Convênio ICMS 93/15, em sua Cláusula nona, é inconstitucional e traz prejuízos que podem ocasionar em perda de competitividade e até mesmo na cessação das suas atividades empresariais. Demonstra-se no Quadro 5 as mudanças do recolhimento antes e depois da EC 87/15:

QUADRO 5 – Comparativo das mudanças de recolhimento do ICMS



FONTE: Elaborado pela autora.

O exposto no exemplo retrata a realidade no período abordado na pesquisa (2015 a 2016), porém, ocorreram alterações nas alíquotas internas dos Estados do RN e CE, passando para 18% nas operações internas do RN, através do Decreto 25.861/16 e a do CE mediante a Lei nº 16.177/16, também para alíquota de 18%. Desta forma, a diferença a ser recolhida para a UF de destino seria de 6%.

3 METODOLOGIA

Quanto à natureza da pesquisa, foi feito o uso da abordagem qualitativa, tendo como fonte direta dos dados o ambiente natural e principal instrumento o pesquisador, assim como a situação investigada (OLIVEIRA, 2011).

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa foi considerada como documental, tendo como fonte os relatórios com as operações interestaduais destinadas a não contribuintes, com informações sobre base de cálculo e ICMS, disponibilizados pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), bem como toda legislação pertinente ao assunto abordado.

Na investigação, a fim de responder qual impacto causado na arrecadação do ICMS do Estado cearense, foram utilizados os seguintes dados: i) o total das operações com mercadorias de remetentes localizados no Estado do Ceará para destinatários não contribuintes localizados nos demais Estados nos anos de 2015 (ano anterior a EC/87 entrar em vigor) e 2016 (ano que passou a vigorar a alteração) e o total do ICMS destacado nos documentos fiscais emitidos e não cancelados; e ii) o total das operações com mercadorias de remetentes localizados em outros estados para destinatários não contribuintes localizados no Estado do Ceará, no ano de 2016, e o valor total do ICMS destacado nos respectivos documentos fiscais emitidos e não cancelados.

Utilizou-se tabelas para demonstração e análise dos resultados obtidos.

Foi importante observar os percentuais aplicáveis na partilha para obtenção do valor do ICMS pago no ano de 2016, que consistiu em 40% ao estado de destino e 60% ao estado de origem. A normatização fez essa divisão gradual em percentuais que sofrem alterações no decorrer dos anos, 2016 a 2019, sendo que neste último ano, a totalidade do ICMS diferencial de alíquota será destinado ao estado de destino. Mediante a aplicação do procedimento de análise dos dados foi possível verificar a mudança de cenário no antes e depois da vigência da EC 87/15.

Como hipótese de pesquisa, supõe-se que mais mercadorias são adquiridas de fora do Estado do Ceará do que enviadas desse Estado para os demais, e que diante disso, tem-se um aumento na arrecadação do ICMS com a implementação da nova sistemática.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Estão demonstrados no Quadro 6 as bases de cálculo e ICMS que foram recolhidos ao Estado do Ceará no ano de 2015 sobre as saídas destinadas a não contribuintes de outras UF[3]:

[3] O presente estudo utilizou-se dos dados fornecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ/CE), compreendendo todas as operações com mercadorias destinadas a não contribuintes estabelecidos tanto no Estado do Ceará quanto em Estados distintos.

QUADRO 6 - Operações interestaduais de remetentes localizados no Ceará para não contribuintes do ICMS localizados em outras UF do ano de 2015

Unidade Federada de Destino	UF	Base de Cálculo ICMS (R$)	ICMS (R$)
Acre	AC	7.332.463,48	1.224.061,03
Alagoas	AL	79.579.773,95	13.430.199,03
Amazonas	AM	64.790.232,00	10.758.812,77
Amapá	AP	40.958.081,33	6.788.564,64
Bahia	BA	437.339.469,58	73.699.434,07
Distrito Federal	DF	37.367.298,30	6.327.305,00
Espírito Santo	ES	96.255.611,64	16.115.315,69
Goiás	GO	104.934.148,65	17.791.742,13
Maranhão	MA	291.540.528,68	48.423.030,41
Minas Gerais	MG	133.710.784,05	22.560.796,94
Mato Grosso do Sul	MS	25.500.959,18	4.319.369,63
Mato Grosso	MT	38.480.503,45	6.490.694,02
Pará	PA	248.629.428,89	41.400.223,95
Paraíba	PB	160.554.016,54	26.928.339,64
Pernambuco	PE	587.181.170,73	98.994.843,01
Piauí	PI	234.307.542,24	39.172.586,85
Paraná	PR	138.790.293,04	22.991.449,71
Rio de Janeiro	RJ	145.244.306,18	23.413.298,66
Rio Grande do Norte	RN	390.306.784,95	65.554.879,44
Rondônia	RO	39.245.653,06	6.571.846,53
Roraima	RR	23.363.320,68	3.923.742,93
Rio Grande do Sul	RS	50.139.791,52	8.453.470,58
Santa Catarina	SC	54.345.427,24	9.019.237,57
Sergipe	SE	108.085.216,30	18.184.751,51
São Paulo	SP	343.267.123,71	57.450.076,06
Tocantins	TO	49.131.988,13	8.288.844,52
	Total	**3.930.381.917,50**	**658.276.916,32**

FONTE: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ/CE
Nota: Valores nominais correspondentes ao ano de 2015

Observa-se que em 2015, o Estado do Ceará arrecadou de ICMS R$ 658.276.916,32, e este ano foi o último onde o ICMS sobre as vendas interestaduais destinadas a não contribuintes ficaram concentradas somente na origem. Mesmo com a redação que estabeleceu a alteração sendo publicada nesse mesmo ano, os efeitos só passaram a valer a partir do início do ano de 2016, respeitando o princípio da anterioridade, onde determina a postergação dos efeitos da lei para o exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, conforme disposto no art. 150, inciso III, alínea b da CF/88.

No Quadro 7 são apresentadas as alíquotas para fins de cálculo do ICMS diferencial de alíquotas a ser recolhido a partir de 2016 por remetentes do Ceará:

QUADRO 7 - Percentuais usados para cálculo do ICMS DIFAL saindo do Ceará para outras UF

Unidade Federada de Destino	UF	% ICMS saída CE (Interestadual)	% ICMS Interna UF Destino	% DIFAL Destino
Acre	AC	12%	17%	5%
Alagoas	AL	12%	17%	5%
Amazonas	AM	12%	18%	6%
Amapá	AP	12%	18%	6%
Bahia	BA	12%	18%	6%
Distrito Federal	DF	12%	18%	6%
Espírito Santo	ES	12%	17%	5%
Goiás	GO	12%	17%	5%
Maranhão	MA	12%	18%	6%
Minas Gerais	MG	12%	18%	6%
Mato Grosso do Sul	MS	12%	17%	5%
Mato Grosso	MT	12%	18%	6%
Pará	PA	12%	18%	6%
Paraíba	PB	12%	18%	6%
Pernambuco	PE	12%	18%	6%
Piauí	PI	12%	17%	5%
Paraná	PR	12%	18%	6%
Rio de Janeiro	RJ	12%	19%	7%
Rio Grande do Norte	RN	12%	18%	6%
Rondônia	RO	12%	17%	5%
Roraima	RR	12%	17%	5%
Rio Grande do Sul	RS	12%	18%	6%
Santa Catarina	SC	12%	17%	5%
Sergipe	SE	12%	18%	6%
São Paulo	SP	12%	18%	6%
Tocantins	TO	12%	18%	6%

FONTE: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ/CE

Para atender aos demais Estados na venda a não contribuintes, os remetentes cearenses precisaram também ficar mais atentos às alíquotas internas de destino para fins de cálculo do imposto, uma vez que na regra anterior, somente era necessário destacar a alíquota interna do Estado do Ceará para praticar tal venda. Nesse sentido, são listados no Quadro 8 os valores referentes às saídas praticadas por contribuintes do Estado do Ceará com destino a não contribuintes de outras UF no ano de 2016:

QUADRO 8 - Operações interestaduais de remetentes localizados no Ceará para não contribuintes do ICMS localizados em outras UF do ano de 2016

Unidade Federada de Destino	UF	Base de Cálculo ICMS (R$)	ICMS (R$)	ICMS a ser repartido entre os Estados	ICMS Devido ao Estado do Ceará (60%)	ICMS Devido ao Estado de Destino (40%)
Acre	AC	8.471.554,70	944.747,06	423.577,74	254.146,64	169.431,09
Alagoas	AL	111.370.783,29	12.635.632,68	5.568.539,16	3.341.123,50	2.227.415,67
Amazonas	AM	99.215.023,53	11.709.638,50	5.952.901,41	3.571.740,85	2.381.160,56
Amapá	AP	33.755.291,46	4.098.149,73	2.025.317,49	1.215.190,49	810.127,00
Bahia	BA	508.068.971,07	50.978.462,17	30.484.138,26	18.290.482,96	12.193.655,31
Distrito Federal	DF	61.998.064,32	7.533.912,68	3.719.883,86	2.231.930,32	1.487.953,54

Espírito Santo	ES	92.702.223,33	10.605.823,64	4.635.111,17	2.781.066,70	1.854.044,47
Goiás	GO	113.953.175,76	13.171.135,32	5.697.658,79	3.418.595,27	2.279.063,52
Maranhão	MA	253.241.952,25	29.724.850,71	15.194.517,14	9.116.710,28	6.077.806,85
Minas Gerais	MG	138.951.902,46	16.027.252,73	8.337.114,15	5.002.268,49	3.334.845,66
Mato Grosso do Sul	MS	19.663.952,08	2.220.256,16	983.197,60	589.918,56	393.279,04
Mato Grosso	MT	33.496.947,35	3.772.076,47	2.009.816,84	1.205.890,10	803.926,74
Pará	PA	257.581.604,83	30.527.087,34	15.454.896,29	9.272.937,77	6.181.958,52
Paraíba	PB	265.570.911,21	30.850.623,22	15.934.254,67	9.560.552,80	6.373.701,87
Pernambuco	PE	485.417.690,50	55.676.133,15	29.125.061,43	17.475.036,86	11.650.024,57
Piauí	PI	333.844.700,69	38.441.621,68	16.692.235,03	10.015.341,02	6.676.894,01
Paraná	PR	149.036.568,81	16.767.105,73	8.942.194,13	5.365.316,48	3.576.877,65
Rio de Janeiro	RJ	195.841.840,91	22.160.971,54	13.708.928,86	8.225.357,32	5.483.571,55
Rio Grande do Norte	RN	331.792.821,09	38.780.964,16	19.907.569,27	11.944.541,56	7.963.027,71
Rondônia	RO	22.886.917,89	2.786.959,77	1.144.345,89	686.607,54	457.738,36
Roraima	RR	16.955.205,56	1.984.305,09	847.760,28	508.656,17	339.104,11
Rio Grande do Sul	RS	115.510.086,79	13.030.876,62	6.930.605,21	4.158.363,12	2.772.242,08
Santa Catarina	SC	50.332.936,70	6.116.984,64	2.516.646,84	1.509.988,10	1.006.658,73
Sergipe	SE	98.990.996,63	11.407.836,60	5.939.459,80	3.563.675,88	2.375.783,92
São Paulo	SP	346.460.108,21	39.612.346,31	20.787.606,49	12.472.563,90	8.315.042,60
Tocantins	TO	57.193.630,40	6.676.829,93	3.431.617,82	2.058.970,69	1.372.647,13
Total		**4.202.305.861,82**	**478.242.583,63**	**246.394.955,62**	**147.836.973,37**	**98.557.982,25**

FONTE: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ/CE
Nota: Valores nominais correspondentes ao ano de 2016

O Quadro 8 contém informações: 1) das bases de cálculo referentes às saídas do Estado do Ceará para não contribuintes do imposto separadas por destino, sendo desconsideradas as vendas canceladas e as não tributadas, ou seja, somente aquelas que de fato tiveram a incidência do imposto; 2) do total do ICMS destacado nos documentos fiscais, com a aplicação da alíquota interestadual de 12%, que foi recolhido na sua totalidade ao Estado do Ceará; 3) do total do ICMS diferencial de alíquotas calculado de acordo com a diferença entre as alíquotas internas do Estado de destino e a alíquota interestadual de 12%, conforme estabelecido pela EC 87/15; e 4) dos valores totais de ICMS devidos ao Estado do Ceará e às demais unidades federadas de acordo com a repartição de 60% e 40% respectivamente.

Observa-se que em relação às Operações interestaduais de remetentes localizados no Ceará para não contribuintes do ICMS localizados em outras UF's, realizadas no ano de 2016, o Estado do Ceará obteve uma arrecadação de ICMS no valor de R$ 626.079.557,00, resultado do somatório do valor de R$ 478.242.583,63, que se refere ao ICMS destacado na nota fiscal em virtude da aplicação da alíquota interestadual de 12%, e do valor de R$ 147.836.973,37, que corresponde ao percentual de 60% do ICMS diferencial de alíquotas que pertence ao estado de origem, no caso o Estado do Ceará. Já os demais estados de destino das mercadorias ficaram com uma arrecadação de R$ 98.557.982,25.

A seguir, no Quadro 9, os percentuais utilizados para o cálculo do ICMS diferencial de alíquotas incidente sobre as operações com mercadorias remetidas de outras UF's com destino ao CE:

QUADRO 9- Percentuais usados para cálculo ICMS DIFAL entrando no Ceará com origem em outras UF

Unidade Federada de Origem	UF	% ICMS interestadual para o CE	% ICMS Interna CE	% DIFAL Ceará
Acre	AC	12%	17%	5%
Alagoas	AL	12%	17%	5%
Amazonas	AM	12%	17%	5%
Amapá	AP	12%	17%	5%
Bahia	BA	12%	17%	5%
Distrito Federal	DF	12%	17%	5%
Espírito Santo	ES	12%	17%	5%
Goiás	GO	12%	17%	5%
Maranhão	MA	12%	17%	5%
Minas Gerais	MG	7%	17%	10%
Mato Grosso do Sul	MS	12%	17%	5%
Mato Grosso	MT	12%	17%	5%
Pará	PA	12%	17%	5%
Paraíba	PB	12%	17%	5%
Pernambuco	PE	12%	17%	5%
Piauí	PI	12%	17%	5%
Paraná	PR	7%	17%	10%
Rio de Janeiro	RJ	7%	17%	10%
Rio Grande do Norte	RN	12%	17%	5%
Rondônia	RO	12%	17%	5%
Roraima	RR	12%	17%	5%
Rio Grande do Sul	RS	7%	17%	10%
Santa Catarina	SC	7%	17%	10%
Sergipe	SE	12%	17%	5%
São Paulo	SP	7%	17%	10%
Tocantins	TO	12%	17%	5%

FONTE: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ/CE

As vendas destinadas a consumidor final não contribuinte estabelecido no Estado do Ceará também sofrem incidência do imposto no momento da passagem na divisa. Deste modo, os remetentes dos outros estados devem conhecer a alíquota interna do Ceará para fins de cálculo e recolhimento do ICMS, que pode ser realizado através de GNRE a cada saída do estabelecimento ou os contribuintes podendo realizar cadastro na Secretaria da Fazenda do Ceará para recolhimento por apuração mensal, conforme Convênio ICMS 93/15.

São apresentados no Quadro 10 os valores das operações correspondentes às aquisições feitas por não contribuintes do Ceará remetidas por contribuintes estabelecidos em outras UF:

QUADRO 10 - Operações interestaduais de remetentes localizados em outras UF para não contribuintes do ICMS localizados no Estado do Ceará do ano de 2016

Unidade Federada de Origem	UF	Base de Cálculo ICMS (R$)	ICMS (R$)	ICMS a ser repartido entre os Estados	ICMS Devido ao Estado de Origem (60%)	ICMS Devido ao Estado do Ceará (40%)
Acre	AC	19.553,70	2.703,65	977,69	586,61	391,07
Alagoas	AL	38.258.820,56	4.584.850,74	1.912.941,03	1.147.764,62	765.176,41
Amazonas	AM	30.563.248,38	3.573.419,32	1.528.162,42	916.897,45	611.264,97
Amapá	AP	30.056,18	3.458,17	1.502,81	901,69	601,12
Bahia	BA	341.834.178,70	39.443.818,13	17.091.708,94	10.255.025,36	6.836.683,57
Distrito Federal	DF	268.973.286,71	20.950.129,89	13.448.664,34	8.069.198,60	5.379.465,73
Espírito Santo	ES	187.907.859,20	19.395.488,86	9.395.392,96	5.637.235,78	3.758.157,18
Goiás	GO	308.286.885,33	33.048.776,72	15.414.344,27	9.248.606,56	6.165.737,71
Maranhão	MA	9.871.245,21	1.133.628,20	493.562,26	296.137,36	197.424,90
Minas Gerais	MG	992.339.361,10	68.085.262,72	99.233.936,11	59.540.361,67	39.693.574,44
Mato Grosso do Sul	MS	111.762.685,75	12.813.219,07	5.588.134,29	3.352.880,57	2.235.253,72
Mato Grosso	MT	2.334.480,42	268.644,99	116.724,02	70.034,41	46.689,61
Pará	PA	9.773.979,35	1.183.388,51	488.698,97	293.219,38	195.479,59
Paraíba	PB	216.701.494,75	23.186.757,57	10.835.074,74	6.501.044,84	4.334.029,90
Pernambuco	PE	872.850.608,62	93.212.172,32	43.642.530,43	26.185.518,26	17.457.012,17
Piauí	PI	37.121.798,38	4.782.557,30	1.856.089,92	1.113.653,95	742.435,97
Paraná	PR	226.949.667,24	15.153.123,99	11.347.483,36	6.808.490,02	4.538.993,34
Rio de Janeiro	RJ	365.918.643,53	23.743.907,18	36.591.864,35	21.955.118,61	14.636.745,74
Rio Grande do Norte	RN	77.870.881,42	8.851.609,29	3.893.544,07	2.336.126,44	1.557.417,63
Rondônia	RO	455.182,42	52.195,46	22.759,12	13.655,47	9.103,65
Roraima	RR	497,00	59,64	24,85	14,91	9,94
Rio Grande do Sul	RS	753.406.206,89	51.363.924,16	75.340.620,69	45.204.372,41	30.136.248,28
Santa Catarina	SC	1.164.928.794,01	78.377.719,91	116.492.879,40	69.895.727,64	46.597.151,76
Sergipe	SE	28.852.164,58	3.610.883,21	1.442.608,23	865.564,94	577.043,29
São Paulo	SP	3.343.651.311,62	214.941.589,69	334.365.131,16	200.619.078,70	133.746.052,46
Tocantins	TO	47.615.133,47	4.568.129,82	2.380.756,67	1.428.454,00	952.302,67
Total		**9.438.278.024,52**	**726.331.418,51**	**802.926.117,08**	**481.755.670,25**	**321.170.446,83**

FONTE: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ/CE
Nota: Valores nominais correspondentes ao ano de 2016

No Quadro 10 evidencia-se: 1) as bases de cálculo relativas as operações com mercadorias remetidas por contribuintes de outros Estados com destino a não contribuintes do Ceará, separados por origem, sendo desconsideradas as vendas canceladas e as não tributadas, ou seja, somente aquelas que de fato tiveram a incidência do imposto; 2) o total do ICMS destacado nos documentos fiscais, com a incidência do ICMS nas alíquotas de 12% quando remetidos por Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Espírito Santo ou 7% do Sul e Sudeste do país, com exceção do Espírito Santo, recolhidos para cada Estado de origem; 3) o total do ICMS diferencial de alíquotas calculado de acordo com a diferença entre a alíquota interna do Estado do Ceará e a alíquota interestadual de 12% ou 7%, conforme estabelecido pela EC 87/15; e 4) os valores totais de ICMS devido a cada Estado de origem e a parcela repassada ao Estado do Ceará de acordo com a repartição de 60% e 40% respectivamente.

Observa-se que as operações interestaduais realizadas por remetentes localizados

em outros estados destinadas a não contribuintes no Estado do Ceará totalizaram R$ 9.438.278.024,52. Esse valor é 124,6% superior às vendas realizadas por contribuintes cearenses destinadas a não contribuintes localizados em outros estados, comprovando que o Estado do Ceará importa mais mercadorias de outros estados do que exporta. Por consequência, essas operações proporcionaram um recolhimento de ICMS para o Estado do Ceará no valor de R$ 321.170.446,83 em 2016. Ressalta-se que esse valor corresponde a 40% do diferencial de alíquotas, logo, os 60% totalizando R$ 481.755.670,25 são destinados às demais unidades da federação.

Quando se soma esse valor recolhido ao Estado do Ceará por contribuintes de outros estados com o ICMS recolhido por contribuintes do Estado do Ceará, evidencia-se um recolhimento total de ICMS ao Estado do Ceará na ordem de R$ 947.250.003,83. Isso representa um incremento de aproximadamente 44% na arrecadação do Ceará em 2016, se comparada com o ano de 2015. Se fossemos comparar com a sistemática antiga de tributação, ou seja, o ICMS ficando na integralidade no estado de origem, no ano de 2016, a arrecadação do ICMS seria de aproximadamente R$ 714,4 milhões, resultado do produto das saídas tributadas do Estado do Ceará de R$ 4.202.305.861,82 pela alíquota interna de 17%. Comprova-se, portanto, que o Estado do Ceará teve um aumento na arrecadação do ICMS, em virtude da mudança da sistemática implementada pela EC 87/15, de aproximadamente R$ 328,5 milhões, tornando essa alteração benéfica ao estado.

A fim de comparar os percentuais de habitualidade tanto na entrada quanto na saída do Estado do Ceará no ano de 2016, apresenta-se o Quadro 11 por UF:

QUADRO 11 - Comparativo dos percentuais de operações de saída e entrada no Ceará para não contribuintes em 2016

Unidade Federada de Destino	UF	Percentual por Estado de operações SAINDO do Ceará	Percentual por Estado de operações ENTRANDO no Ceará
Acre	AC	0,20%	0,00%
Alagoas	AL	2,65%	0,41%
Amazonas	AM	2,36%	0,32%
Amapá	AP	0,80%	0,00%
Bahia	BA	**12,09%**	3,62%
Distrito Federal	DF	1,48%	2,85%
Espírito Santo	ES	2,21%	1,99%
Goiás	GO	2,71%	3,27%
Maranhão	MA	6,03%	0,10%
Minas Gerais	MG	3,31%	**10,51%**
Mato Grosso do Sul	MS	0,47%	1,18%
Mato Grosso	MT	0,80%	0,02%
Pará	PA	6,13%	0,10%
Paraíba	PB	6,32%	2,30%
Pernambuco	PE	**11,55%**	9,25%
Piauí	PI	7,94%	0,39%
Paraná	PR	3,55%	2,40%
Rio de Janeiro	RJ	4,66%	3,88%
Rio Grande do Norte	RN	7,90%	0,83%
Rondônia	RO	0,54%	0,00%
Roraima	RR	0,40%	0,00%
Rio Grande do Sul	RS	2,75%	7,98%

Santa Catarina	SC	1,20%	**12,34%**
Sergipe	SE	2,36%	0,31%
São Paulo	SP	**8,24%**	**35,43%**
Tocantins	TO	1,36%	0,50%
Total		100,00%	100,00%

FONTE: Elaborado pela autora com dados da SEFAZ/CE

O Ceará localiza-se na Região Nordeste onde a alíquota interestadual é de 12%, que de certa forma é uma vantagem que resulta em um diferencial de alíquotas médio de 6% (Quadro 7) a pagar nas saídas para qualquer Estado do Brasil em operações para não contribuintes. Por outro lado, nas entradas no Ceará, os remetentes contribuem com o ICMS de até 10% (Quadro 9) nas operações originárias das Regiões Sul e Sudeste do país. Logo, o Ceará arrecada em maiores proporções.

No ano de 2016, as saídas do Ceará destinadas a consumidores finais não contribuintes de certa forma foram distribuídas em todos os estados, onde os maiores percentuais de venda ficaram em 12,09%, 11,55% e 8,24% nos Estados da Bahia, Pernambuco e São Paulo respectivamente. O menor percentual das saídas encontra-se no Acre com 0,20% comparado às saídas totais do ano, representando um número pequeno, contudo, apesar da distância, a existência da relação comercial certamente atribui-se ao comércio eletrônico que possibilita o fácil acesso independentemente da localidade.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho foram abordadas as mudanças atribuídas pela nova sistemática de partilha do ICMS entre os Estados com a implementação da EC 87/15. Essa abordagem foi de suma importância, uma vez que esse tributo representa a maior parte das receitas advindas da arrecadação de impostos para os cofres dos Governos Estaduais.

Um dos fatores que mais influenciou tal alteração foi o grande aumento de aquisições de mercadorias de maneira não presencial, facilitadas pelo acesso a compra de pessoas jurídicas e físicas de localidades distintas não necessitando o deslocamento de pessoas para realização da venda.

O ICMS diferencial de alíquotas é devido nas aquisições de mercadoria de fora do Estado destinadas ao consumo final com o intuito de contribuir com o Estado de destino, sendo que somente os contribuintes destinatários ficavam obrigados ao pagamento desse imposto no momento do ingresso da mercadoria no Estado. Contudo, essas vendas quando destinadas a não contribuintes concentravam toda essa arrecadação do ICMS na origem, pois a regra anterior estabelecia que nas vendas interestaduais destinadas a não contribuintes o remetente recolhia o imposto com a alíquota de ICMS das operações internas e não havia divisão do tributo com o destino. Portanto, a EC 87/15, que estabeleceu a partilha nessa modalidade de operação, viabilizou a distribuição do imposto de maneira mais justa.

Nesta ótica, o objetivo geral desse trabalho foi a descoberta dos impactos na arre-

cadação do ICMS do Estado do Ceará em virtude da nova sistemática implementada pela EC 87/15, através do cumprimento dos objetivos específicos, chegando-se a resposta esperada da pesquisa.

Dessa maneira, este trabalho demonstrou que o impacto foi positivo para o Estado do Ceará, pois acarretou em um aumento considerável na arrecadação do ICMS ao erário cearense, após alteração da sistemática da partilha de recolhimento.

Levando em consideração que as aquisições por consumidores não contribuintes do Estado do Ceará advindas de Estados distintos representaram mais do que o dobro das saídas do Ceará no ano de 2016, constatou-se um incremento na arrecadação do estado de aproximadamente R$ 328,5 milhões, ou seja, 32,5%, caso o estado arrecadasse ainda com a sistemática antiga de recolhimento com a integralidade devida ao estado de origem através da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da operação.

REFERÊNCIAS

AMARAL, F. C; TEJERA C. do. **O ICMS sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e a Emenda Constitucional nº 87 de 17 de abril de 2015.** 2016. Monografia (Bacharelado em Direito) —Universidade de Brasília. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/14697>. Acesso em 15 set. 2016.

ATAIDE, G. M; SILVA, A. H. M. L. Viana. **A emenda constitucional 87/15 e os precedentes judiciais garantidores do equilíbrio tributário no tratamento do ICMS nas operações interestaduais**. Net, Alagoas, 2016. Disponível em: <http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/87/50>. Acesso em 15 set. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 18 ago.2016

BRASIL, **Lei Complementar n. 87,** de 13 de setembro de 1996. Lei complementar 87/1996 (LEI KANDIR). Brasília, DF, Planalto, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm >. Acesso em 18 ago.2016

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n° 87, 16 de abril de 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em 13 mar. 2016.

BRASIL, **Protocolo ICMS n° 21,** 1° de abril de 2011. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2011/PT021_11.htm. Acesso em 13 mar. 2016.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 93**, 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumi-

dor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenio-icms-93-15. Acesso em 13 mar. 2016.

CEARÁ, **Lei Ordinária nº 16.177,** 27 de dezembro de 2016. Disponível em: http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/Legislacao_Download/gerados/legislacao_2011.asp. Acesso em 16 abr. 2017.

CASTRO, I. R. de; MORAES, R. R. **O ICMS e a guerra fiscal entre os Estados**: uma análise a respeito desse tributo. Net, Rio de Janeiro, 2015. Revista de Administração e Contabilidade. Disponível em: < http://www.racestaciopara.com.br/ojs/index.php/rac/article/view/31>. Acesso em 15 set. 2016.

GUEDES, A. W. T. C.; SANTANA, J. C. F. de. **O ICMS e as mudanças advindas com a emenda Constitucional 87/2015 no comércio eletrônico nas vendas a não contribuinte.** Net, Alagoas, 2016. Disponível em: < http://enpejud.tjal.jus.br/index.php/exmpteste01/article/view/101>. Acesso em 15 set. 2016.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

STF, **STF declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21 do Confaz.** Supremo Tribunal Federal, Brasília, 17 set. 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=275382>. Acesso em 15 set. 2016.

Efeitos da Medida Provisória 609/2013 em uma empresa comercial varejista do segmento de carnes

Thiago Henrique Silva Diocleciano

RESUMO

Com o desenvolvimento do comércio e da sociedade, surgiu a necessidade de se criar regras a fim de se estabelecer o bem estar social. A partir daí desenvolveram-se as constituições e o sistema tributário, possibilitando que o Estado arrecadasse recursos com a finalidade de atender as demandas da sociedade. Logo, foram criados regimes distintos de tributação objetivando alcançar uma equidade entre os contribuintes. Paralelo a isso, valendo-se da extrafiscalidade, o governo intervém na economia estimulando, regulamentando ou modificando situações que impactem diretamente na tributação, visando otimizá-la, assim como ocorreu com a edição da medida provisória 609/2013 que beneficiou as empresas do comércio varejista de carnes, reduzindo a zero as alíquotas dos tributos federais que incidem sobre o faturamento. O estudo objetiva analisar a influência da MP 609/2013 nas empresas varejistas de carnes, verificando o seu impacto no fluxo de caixa de uma entidade.

Palavras-chave: Tributação. Economia. Sistema tributário. Comércio varejista de carnes.

ABSTRACT

With the development of commerce and society, the need arose to create rules in order to establish social welfare. From then on, the constitutions and the tax system were developed, enabling the State to raise funds to meet the demands of society. Therefore, different taxation regimes were created with a view to achieving fairness among taxpayers. Parallel to this, using the extrafiscality, the government intervenes in the economy stimulating, regulating or modifying situations that have a direct impact on taxation, in order to optimize it, as occurred with the issuance of provisional measure 609/2013 that benefited companies of the commerce retailer of meats, reducing to zero the rates of federal taxes that affect the billing. The objective of this study was to analyze the influence of MP 609/2013 on meat retailers, verifying their impact on the cash flow of an entity.

Keywords: Taxation. Economy. Tax system. Retail meat trade.

1 INTRODUÇÃO

Com a edição da Medida Provisória (MP) 609/2013, os produtos que compõem a cesta básica tiveram redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, beneficiando diretamente as empresas participantes da cadeia produtiva e de comercialização desses itens.

As empresas do setor, anteriormente a publicação da MP 609/2013, eram obrigadas a recolher o PIS/PASEP e a COFINS sobre as receitas desses produtos, sempre no vigésimo quinto dia do mês subsequente ao da apuração. Com essa desoneração, caso as empresas não repassem o benefício aos consumidores, elas terão seus fluxos de caixa impactados positivamente.

Diante da importância da matéria e as consequências sobre as empresas comerciais do setor com a implantação da norma, surge o seguinte problema de pesquisa: Quais os efeitos ocasionados pela edição da MP 609/2013 nas empresas comerciais varejistas do segmento de carnes?

O presente artigo tem como objetivo geral analisar os efeitos da MP 609/2013 em uma empresa comercial varejista do segmento de carnes localizada em Fortaleza-CE.

O trabalho se justifica pela relevância do tema, pela possibilidade de evidenciar aos interessados na área os benefícios trazidos para as empresas do setor com a implantação da MP, bem como, em virtude da afinidade do autor com o negócio da empresa estudada, poder influenciar os gestores das empresas em geral sobre novas possibilidades de planejamento tributário.

A pesquisa apresenta a seguinte hipótese: com a vigência da MP 609/2013, reduzindo a zero a contribuição do PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas dos produtos da cesta básica, o benefício não é repassado aos consumidores pelas empresas, tornando estas as reais beneficiárias da desoneração.

No intuito de analisar os efeitos da MP 609/2013 em uma empresa varejista de carnes, e a influência no seu fluxo de caixa, utilizou-se como metodologia de pesquisa, quanto aos objetivos, a descritiva, e quanto à abordagem do problema, a qualitativa. Em relação aos procedimentos, foram utilizados os métodos documental e estudo de caso.

O presente artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. Na segunda seção é abordada a revisão da literatura contendo toda a sustentação teórica do estudo. A metodologia utilizada na pesquisa é descrita na terceira seção. Na quarta são apresentados os dados da pesquisa e a análise dos resultados, e na quinta e última seção, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A História da tributação no Brasil

De acordo com Fausto (1997), as obrigações tributárias estão presentes em todas as fases do desenvolvimento da nossa civilização, e no Brasil, descoberto em meados dos

anos 1500 por descobridores que saíram da metrópole portuguesa com destino as Índias e por um acidente de rota acabaram desembarcando aqui, não foi diferente. Dessa forma, após a descoberta das terras brasileiras, iniciou-se quase que imediatamente o processo de cobranças de tributos pela metrópole, onde os aventureiros deviam explorar o pau-brasil e outras riquezas que afloravam do solo e assim enviar a Portugal.

Através de Nogueira (1992), observou-se que a sociedade passou por grandes transformações com o desenvolvimento do comércio. O Brasil do século XXI é o exemplo disso. O estado, antes absolutista do século XVI, deu lugar às instituições democráticas de um estado burguês. Dessa forma, percebe-se o tributo como um instrumento de auxílio ao estado, a fim de promover a justiça social, auferindo recursos necessários para a manutenção da economia e seu equilíbrio. A atividade tributária da administração pública é disposta na Constituição federal de 1988, cercada por uma série de princípios visando a proteção do sujeito passivo da relação: o contribuinte.

2.2 Sistema tributário nacional

Desde a sanção do Código Tributário Nacional, em 1966, foi previsto um sistema onde se harmonizasse as competências tributárias, buscando atribuir, a cada ente federativo, a competência para legislar e administrar tributos referentes a todas as categorias econômicas.

De acordo com Nogueira (1992), as divisões das espécies tributárias pelos entes federativos permanecem inalteradas.

Existem duas exceções: a primeira que se refere aos tributos sobre a Renda, onde a partir de 1993, a competência para legislar sobre o mesmo foi designada, exclusivamente, a União Federal, através da Emenda Constitucional 03.

A segunda exceção refere-se às contribuições, com exceção as de Melhoria. Em meados 1977 discutia-se sobre a natureza jurídica das Contribuições. Tal discussão foi sanada com a promulgação do AI nº 08/77, posteriormente consolidada na CF/88. Nesta, designou-se a exclusividade da União Federal para instituir quaisquer contribuições que não a de Melhoria.

De acordo com Amaro (2016, p.115 e 116), competência tributária seria,

> a aptidão para criar tributos - da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos(...)

Assim, para que o ente federado possa instituir os tributos de sua competência, deve haver outorga por parte da CF/88. A competência da União para instituir impostos está prevista nos artigos 153 e 154 da CF/88.

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I - importação de produtos estrangeiros;
> II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> IV - produtos industrializados;
> V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> VI - propriedade territorial rural;
> VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar
> (...)
> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

A CF/88 também atribuiu competência à União para instituir outra espécie tributária, o Empréstimo Compulsório. Segundo o art. 148 da CF/88,

> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
> I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
> II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Em relação às Contribuições Especiais, a competência tributária da União está prevista no artigo 149 da Carta Magna.

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Já os demais entes federados, Estados e Municípios, possuem autorização da CF/88 para instituírem seus tributos nos artigos 155 e 156.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

> III - propriedade de veículos automotores
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> I - propriedade predial e territorial urbana;
> II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Ressalta-se que a competência tributária é indelegável e irrenunciável, ou seja, se um determinado ente federado não instituir mediante lei os tributos de sua competência, não pode este delegar a competência para a instituição a outro ente qualquer, renunciando o seu direito constitucional.

2.3 Planejamento tributário

A gestão tributária consiste em uma série de atitudes e atividades que toda empresa deve desempenhar no que concerne ao recolhimento de tributos, mas com objetivos estratégicos para a organização, principalmente no aspecto da economia tributária ou da postergação do pagamento de tributos.

Nesse contexto, surge a noção de planejamento tributário, que consiste na execução e construção de um plano tributário, visando atingir os objetivos da gestão tributária, mas com as características do planejamento, que busca, prioritariamente, identificar ações futuras antecipadamente, conseguindo prever os seus riscos e erros corrigindo-os e auferindo os melhores resultados.

Assim sendo, o planejamento tributário irá buscar formas de reduzir o pagamento de tributos preventivamente, buscando a maior economia possível, diminuindo a carga tributária da empresa.

De acordo com Fabretti (2016, p. 164), a "elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei." Portanto, essa economia tem de ser feita licitamente por intermédio da elisão fiscal, onde através do planejamento evita-se a ocorrência do fato gerador, afastando-se, consequentemente, o pagamento de tributo, ou postergação do mesmo.

Já evasão fiscal, segundo Alexandre (2017, p.342),

> é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

A evasão fiscal é caracterizada por ser um meio ilícito de afastar o pagamento de tributos. Isso, porque na evasão ocorre o fato gerador, mas o contribuinte, valendo-se de métodos escusos, não o cumpre.

2.4 Princípios tributários

Os princípios tributários estão dispostos na Constituição Federal de 1988 e de acordo com Machado (2008) tais princípios foram criados para proteger o contribuinte contra abusos. Em paralelo a afirmação acima, Rosa Jr (2000) enfatiza que o poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através de lei, por delegação do povo, logo, este tributa a si mesmo. Assim, a norma jurídica deve preexistir ao exercício do poder de tributar.

Em complemento as afirmações supracitadas, verifica-se que, de acordo com Rodrigues et al (2012), os princípios tributários podem ser considerados instrumentos de defesa do contribuinte a fim de que um tributo não venha a ser cobrado indevidamente, sem o devido cumprimento das normas estabelecidas, sob pena de ser considerado inconstitucional. Diante disso, apresenta-se os princípios da:

- Legalidade;
- Anterioridade;
- Irretroatividade;
- Igualdade ou isonomia tributária;
- Vedação ao confisco;
- Capacidade contributiva;
- Não cumulatividade

2.4.1 Princípio da legalidade

Conforme o art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, tem-se que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

2.4.2 Princípio da anterioridade

Conforme art.150, III, "b" da Constituição Federal de 1988:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> ...
>
> III – cobras tributos:
>
> ...
>
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

De acordo com Strapasson (2003, p. 243), "o princípio em pauta significa claramente que, se uma lei que venha a instituir ou aumentar tributo, se for publicada num dado exercício, então só poderá exigir o referido tributo no exercício subsequente".

Em complemento, o art.150, III, c, da CF/88, exige que seja respeitado um período de

90 (noventa) dias entre a data que foi em que o tributo foi criado/alterado e sua efetiva cobrança. Com essa emenda, o princípio da anterioridade também passou a ser chamado de princípio da anterioridade nonagesimal ou anterioridade mitigada ou noventena.

Porém, de acordo com Rodrigues et al (2012), essa regra comporta exceções, podendo ser cobrado antes do prazo de 90 dias ou exercício seguinte, os seguintes tributos:

- Empréstimos compulsórios para calamidade pública ou guerra externa;
- Imposto de renda;
- Imposto extraordinário de guerra;
- Imposto de importação/exportação;
- Imposto sobre operações financeiras e
- Fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU.

2.4.3 Principio da irretroatividade

Conforme art. 150, III, a, da Constituição Federal de 1988:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e os Municípios:
> ...
> III – cobras tributos:
> a)em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

De acordo com Rodrigues et al (2012), esse princípio veda que seja incidido tributos sobre fatos geradores ocorridos em datas anteriores a da vigência da lei, ou seja, a lei não pode retroagir para atingir fatos pretéritos ao início de sua vigência. Strapasson (2003, p. 245) afirma que "a lei penal somente poderá retroagir quando beneficiar o réu, e a lei tributária, quando beneficiar o contribuinte".

2.4.4 - Princípio da igualdade ou isonomia tributária

Conforme art. 150, II, da Constituição Federal de 1988:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> ...
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Dessa forma, de acordo com Cais (2007), o princípio da igualdade assegura ao contribuinte no que diz respeito à cobrança de tributos entre semelhantes, afim de não prejudicar as partes envolvidas.

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Dessa forma, afim de tornar mais equânime a relação de tributação, o contribuinte que possuir maior capacidade financeira deve ser tributado diferentemente daqueles com menor capacidade, ou seja, aqueles de forma mais onerosa.

2.4.5 Princípio da vedação ao confisco

De acordo com o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributos com efeito de confisco".

Dessa forma, Rodrigues et al (2012) afirmam que os tributos devem ser cobrados de forma que não exceda a capacidade contributiva do sujeito passivo, a fim de não causar-lhes danos patrimoniais irreversíveis. Ou seja, caso o imposto em questão absorva grande parte do valor da renda do sujeito passivo, o mesmo é considerado confiscatório, ficando evidenciado a sua inconstitucionalidade.

2.4.6 Princípio da capacidade contributiva

De acordo com o art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> ...
>
> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Conforme Rodrigues et al (2012), a criação de impostos deve respeitar, sempre que possível, a situação particular de cada contribuinte a qual pretende atingir. Assim, consegue-se aplicar o princípio da igualdade, realizando a justiça tributária, a fim de não exigir imposto além do limite suportável pelo contribuinte.

2.4.7 Princípio da não cumulatividade

Conforme Rodrigues et al (2012), este princípio diz respeito ao ICMS, IPI e impostos residuais da União. O contribuinte poderá efetuar a compensação entre o crédito do imposto referente as compras concretizadas e o débito das vendas realizadas. Dessa forma, ao efetuar a diferença entre ambos, será encontrado o valor devido.

Esse princípio está fundamentado nos arts. 155, §2º, I; 153, §3º, II e 154, I da Constituição Federal de 1988.

2.5 Benefícios fiscais

De acordo com o art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> ...
> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Assim, os benefícios fiscais são caracterizados pela eliminação ou redução, direta ou indiretamente do ônus tributário, somente se oriundo de lei. O art. 97, II do CTN assim dispõe:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
> ...
> II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Dessa forma, a Medida Provisória 609/2013, convertida na Lei 12.839/2013, através do seu artigo 1º, reduz a zero por cento as alíquotas de PIS/PASEP e COFINS sobre a venda dos itens constantes da cesta básica. Tal benefício visa atingir toda a cadeia produtiva, desde a produção até a comercialização ao consumidor final, com o objetivo de desonerar os valores dos preços dos produtos listados, incentivando, dessa forma, o consumo dos mesmos.

2.6 Tributos diretos e indiretos

No Brasil, os tributos são classificados como diretos e indiretos. Os tributos diretos são incidentes sobre o contribuinte de direito, onde não existe a possibilidade de repassar ônus tributário para outrem. O IRPF (imposto de renda pessoa física) é o exemplo mais simples dos tributos diretos: quem suporta o ônus da tributação é a pessoa física, não havendo possibilidade de repercussão, ou seja, transferir para outrem o ônus tributário.

Os tributos classificados como indiretos são os tributos que a carga tributária incide sobre o contribuinte de direito porém o mesmo a transfere para outrem. Existem dois tipos de contribuinte: o de direito e o de fato.

O contribuinte que arca com a tributação nem sempre é quem suporta a carga tributária em sua totalidade. Logo, temos que o contribuinte de direito é pessoa definida em lei para o pagamento do imposto e o contribuinte de fato é a pessoa que suporta o ônus fiscal em sua totalidade.

Dessa forma, conforme exposto no art. 1º da MP 609/2013, a redução para zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS dos produtos da cesta básica tende a beneficiar o con-

tribuinte de fato, pois o contribuinte de direito, que são as pessoas jurídicas comerciantes varejistas de carnes, não repassa para o estado os tributos em questão, e dessa forma, deve desonerar os consumidores através do desconto no preço de venda dos produtos, ocasionado pela redução tributária.

2.7 PIS/PASEP e COFINS não cumulativos

Higuchi (2006) define que as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos são apuradas utilizando as mesmas bases de cálculo e deduções. Dessa forma, essas contribuições serão apresentadas na mesma seção.

A apuração não cumulativa foi instituída pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente. Empresas optantes pelo lucro real estão sujeitas ao regime não cumulativo.

Oliveira (2005, p.332) coloca que "o tributo deixou de incidir em cascata nas várias fases dos processos produtivos". Porém, a não-cumulatividade não é integral, pois, conforme a legislação, não é autorizado a dedução da totalidade dos pagamentos das operações anteriores.

Conforme exposto do art 1º das leis supracitadas, o fato gerador das contribuições tratadas nessa seção é o faturamento mensal, assim entendido como receita tributável.

2.7.1 - Base de cálculo

Base de cálculo é o valor do faturamento. Conforme Higuchi (2006, p.227): "dizer que faturamento é sinônimo de total das receitas é chocante porque contraria os arts. 279 e seguintes do RIR/99, o art. 187 da Lei n. 6.404/76 e a doutrina contábil de faturamento, receita bruta e receita total da empresa".

Não integram a base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS as receitas isentas, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos expostos nos arts. 15 e 1° § 3° da Lei n. 10.833/03. As alíquotas são de 1,65% e 7,60% respectivamente.

Conforme Fabretti (2005) o PIS/PASEP e COFINS, ao contrário de outros tributos não cumulativos, não são destacados em documento fiscal. A apuração dessas contribuições é o resultado da multiplicação das alíquotas sobre a receita tributável, subtraindo as deduções, menos os valores dos créditos permitidos dispostos nos artigos 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

2.8 PIS/PASEP e COFINS cumulativos

As empresas que optam pelo lucro presumido apuram os tributos federais na forma cumulativa, conforme expresso no art. 8º da Lei n. 9.718/98, onde estabelece que a alíquotas, respectivamente, são de 0,65% e 3%.

A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, de acordo com os artigos 2° e 3° da lei 9.718/98, é o faturamento que corresponde a receita bruta mensal, incidente tanto sobre a venda de mercadorias quanto a prestação de serviços, excluído as deduções permitidas em lei.

2.9 A Medida Provisória 609/2013

A Medida Provisória 609/2013, que entrou em vigor em 08 de março de 2013, alterou o art. 1º da Lei 10.925/2004 que passou a vigorar com a seguinte redação:

> Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:
> ...
> XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:
> a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;
> b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;
> c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;
> d) (VETADO);

Verifica-se que a medida provisória reduz a zero as alíquotas dos tributos federais PIS/PASEP e COFINS sobre a venda dos produtos da cesta básica, incluídas as carnes bovina, suína, ovina e de aves.

Dessa forma, por atingir diretamente os itens da cesta básica, a MP 609/2013 tem por objetivo beneficiar os consumidores que possuem menor poder aquisitivo, reduzindo a carga tributária a fim de atingir uma redução no preço final de cada produto.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a pesquisa é caracterizada como descritiva, devido ao problema estudado requerer um estudo ainda não realizado acerca do impacto da Medida Provisória 609/2013 nas empresas do comércio varejista do segmento de carnes. Da mesma forma pretende-se descrever os resultados de acordo com a análise elaborada sobre o impacto no fluxo de caixa da empresa, verificando, dessa forma, se o benefício obtido através da MP foi repassado ao contribuinte de fato.

Quanto à forma de abordagem do problema, esta pesquisa é caracterizada como qualitativa devido a análise a partir de informações gerenciais do impacto da medida provisória 609/2013 nas empresas do comércio varejista de carnes.

"A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais, em lugar da produção de medidas quantitativas de comportamentos" (RICHARDSON et al., 2012, p. 79).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa utilizou os métodos documental e estudo de caso, tendo em vista que os dados da pesquisa em questão foram coletados de livros e de pesquisa em sítios eletrônicos, os quais fundamentaram este estudo, além de documentos gerencias da empresa onde o mesmo foi aplicado. Os documentos foram disponibilizados

pela empresa, sendo fornecido suas demonstrações financeiras, relatórios comerciais e fiscais, ressaltando que a coleta dos dados foi efetuada junto a entidade com a devida anuência do responsável.

Segundo Gil (2011), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira a conseguir o seu conhecimento amplo e detalhado. Nesta pesquisa foi realizado um estudo de caso em uma empresa do segmento de comércio varejista de carnes, situada no estado do Ceará, no qual, por meio de análise das informações obtidas verificou-se o impacto da MP 609/2013 no fluxo de caixa da entidade.

4 RESULTADOS

Conforme observado no art. 1º da Medida Provisória 609/2013, convertida na Lei 12.839/2013, as alíquotas de PIS/PASEP e COFINS foram reduzidas a 0 (zero) para os produtos descritos em seu inciso XIX já citado anteriormente.

Dessa forma, foram avaliados os valores extraídos do balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício de uma empresa do comércio varejista, além de tabelas com os preços finais de cada produto, que tem por objeto social a revenda de produtos bovinos, suínos e aves, itens esses listados no inciso XIX da Lei 10.925/2004.

A empresa é composta por uma matriz e duas filiais, assim, verificando-se o impacto da MP 609/2013 na apuração dos tributos. Considerando que a empresa apure as contribuições sobre o faturamento pelo método cumulativo, tem-se os seguintes faturamentos referentes aos três meses imediatamente posteriores à vigência da MP 609/2013.

Tabela 1 - Base de cálculo das contribuições

Empresa X	Faturamento		
Mês	abril/2013	maio/2013	jun/2013
Matriz	R$ 212.041,06	R$ 226.987,33	R$ 224.333,86
Filial 1	R$ 398.088,73	R$ 393.179,13	R$ 382.573,49
Filial 2	R$ 119.283,47	R$ 124.858,13	R$ 104.941,42
TOTAL	R$ 729.413,26	R$ 745.024,59	R$ 711.848,77
Total Trimestral			R$ 2.186.286,62

Fonte: Demonstração do resultado do exercício 2013

Aplicando-se sobre os faturamentos supracitados as alíquotas estabelecidas em lei para apuração das contribuições federais (PIS/PASEP e COFINS), obtém-se, dessa forma, os seguintes valores para o trimestre analisado, conforme tabela 2 a seguir.

Tabela 2 – Apuração das contribuições na sistemática cumulativa

Empresa X	Apuração		
Tributos	abril/2013	maio/2013	jun/2013
PIS/PASEP	R$ 4.741,19	R$ 4.842,66	R$ 4.627,02
COFINS	R$ 21.882,40	R$ 22.350,74	R$ 21.355,46

Fonte: Demonstração do resultado do exercício 2013

Com a vigência da MP 609/2013 convertida na Lei 12.839/2013, observa-se que a empresa deixa de apurar o PIS/PASEP e a COFINS, economizando, dessa forma, uma média mensal de R$ 4.736,95 (quatro mil setecentos e trinta e seis reais e noventa e cinco centavos) de PIS/PASEP e R$ 21.862,86 (vinte e um mil oitocentos e sessenta e dois reais e oitenta e seis centavos) de COFINS, e um importe total no trimestre de R$ 79.799,47 (setenta e nove mil, setecentos e noventa e nove reais e quarenta e sete centavos).

Agora, considerando que a empresa apure suas contribuições na sistemática não cumulativa, tem-se que os valores dos faturamentos utilizados para os cálculos são os mesmos da tabela 1. Aplicando a legislação vigente e seus devidos percentuais obtemos os seguintes valores na apuração das contribuições.

Tabela 3 – Apuração débitos das contribuições na sistemática da não cumulatividade

Tributos – Débitos	abr/13	mai/13	jun/13
PIS/PASEP	R$ 12.035,32	R$ 12.292,91	R$ 11.745,50
COFINS	R$ 55.435,41	R$ 56.621,87	R$ 54.100,51

Fonte: Demonstração do resultado do exercício 2013

Os resultados indicam no trimestre débitos de PIS/PASEP e COFINS no total de R$ 202.231,52 (duzentos e dois mil, duzentos e trinta e um reais e cinquenta e dois centavos) e débitos mensais médios de R$ 12.024,57 (doze mil e vinte e quatro reais e cinquenta e sete centavos) de PIS/PASEP e R$ 55.385,93 (cinquenta e cinco mil, trezentos e oitenta e cinco reais e noventa e três centavos) de COFINS.

Inicialmente, observa-se os débitos relativos ao faturamento do período. Como já explicado na seção 2, a apuração do PIS/PASEP e da COFINS no lucro real é dividida em 3 (três) partes. Na primeira, apuram-se os débitos, conforme demonstrado na tabela 3. Na segunda, apuram-se os créditos referentes às movimentações que fazem parte do objeto social da empresa no período. Dessa forma, evidencia-se o resultado através da tabela 4:

Tabela 4 – Compras com direito a crédito de contribuições

Empresa X	Compras com direito a crédito		
	abr/13	mai/13	jun/13
Matriz	R$ 115.678,24	R$ 117.654,29	R$ 124.567,84
Filial 1	R$ 99.876,54	R$ 97.065,49	R$ 101.289,20
Filial 2	R$ 73.675,43	R$ 75.567,89	R$ 72.161,79
TOTAL	R$ 289.230,21	R$ 290.287,67	R$ 298.018,83

Fonte: Demonstração do resultado do exercício 2013

Verifica-se acima os valores das compras que dão direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS no período. Aplica-se sobre eles as alíquotas definidas em lei, obtendo-se, assim, os seguintes valores, conforme exposto na tabela 5.

Tabela 5 – Apuração dos créditos das contribuições na sistemática da não cumulatividade

Tributos – Créditos	abr/13	mai/13	jun/13
PIS/PASEP	R$ 4.772,30	R$ 4.789,75	R$ 4.917,31
COFINS	R$ 21.981,50	R$ 22.061,86	R$ 22.649,43

Fonte: Demonstração do resultado do exercício 2013

Os resultados mensais médios no período analisado foram créditos de R$ 4.809,78 (quatro mil, oitocentos e nove reais e setenta e oito centavos) e R$ 22.230,93 (vinte e dois mil, duzentos e trinta reais e noventa e três centavos) de PIS/PASEP e COFINS, respectivamente.

Com os valores dos créditos permitidos apurados, chega-se a terceira e última parte, que é a apuração do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos. Dessa forma, confrontam-se os valores dos débitos com os créditos, e a partir da diferença entre ambos verifica-se a existência de débito a recolher ou crédito a recuperar. Dessa forma, obtém-se os seguintes valores, conforme detalhado na tabela 6.

Tabela 6 – Apuração dos valores a recolher das contribuições no lucro real

Tributos – Apuração	abr/13	mai/13	jun/13
PIS/PASEP	R$ 7.263,02	R$ 7.503,16	R$ 6.828,19
COFINS	R$ 33.453,91	R$ 34.560,01	R$ 31.451,08

Fonte: Demonstração do resultado do exercício 2013

Da análise da tabela 6, em relação ao período analisado, conclui-se que a empresa obteve saldos devedores a recolher no total de R$ 121.059,37 (cento e vinte e um mil, cin-

quenta e nove reais e trinta e sete centavos) e valores médios mensais de PIS/PASEP e COFINS, respectivamente, de R$7.198,12 (sete mil cento e noventa e oito reais e doze centavos) e R$33.155,04 (trinta e três mil cento e cinquenta e cinco reais e quatro centavos).

Dessa forma, de acordo com o que foi demonstrado, conclui-se que, independentemente da forma de apuração do PIS/PASEP e da COFINS da empresa, seja ela cumulativa ou não cumulativa, a mesma poderá se beneficiar com a Medida Provisória 609/2013, convertida na Lei 12.839/2013, a depender da postura da empresa quanto ao repasse ou não do benefício concedido ao consumidor. Porém, através dos resultados obtidos, infere-se que, se a empresa for optante pelo método da não cumulatividade, o benefício no fluxo de caixa será maior, caso ela mantenha os preços de venda inalterados.

Quando o governo concede benefícios fiscais, principalmente sobre itens da cesta básica, é pensando em desonerar os consumidores, principalmente aqueles que possuem pouco poder aquisitivo e que necessitam de maior assistência governamental. Isso, como visto, decorre do princípio da isonomia tributária.

Todavia, o contribuinte de direito pode ou não repassar o benefício concedido ao consumidor. Se repassar, os preços de venda praticados pela empresa são reduzidos e o consumidor se torna o real beneficiário e consequentemente o objetivo da política fiscal é atingido. Caso contrário, os preços se mantém e a empresa passa a ser beneficiada com aumento dos seus lucros.

Para verificar se a empresa repassou ou não o benefício fiscal aos consumidores, foram solicitadas junto ao departamento comercial as tabelas de preços de vendas das mercadorias antes da entrada em vigor da norma, março/2013 e após o período verificado, julho/2013. Os quadros 1 e 2 a seguir demonstram os preços praticados pela empresa analisada.

Quadro 1 - Tabela de preços de Março/2013

PRODUTOS	PREÇO POR KG
TRASEIRO SEM OSSO	R$ 12,49
ALCATRA	R$ 10,97
CONTRA FILE	R$ 11,98
COXAO DURO	R$ 12,33
COXAO MOLE	R$ 14,52
FRANGO	R$ 18,44
MAMINHA	R$ 23,95
PATINHO	R$ 16,76
PICANHA	R$ 36,71

Fonte: Tabela de preços fornecidas pelo setor comercial da entidade

Quadro 2 - Tabela de preços de Julho/2013

PRODUTOS	PREÇO POR KG
TRASEIRO SEM OSSO	R$ 12,52
ALCATRA	R$ 11,21
CONTRA FILE	R$ 11,99
COXÃO DURO	R$ 12,35
COXÃO MOLE	R$ 14,56
FRANGO	R$ 19,59
MAMINHA	R$ 24,50
PATINHO	R$ 16,75
PICANHA	R$ 38,76

Fonte: Tabela de preços fornecidas pelo setor comercial da entidade

Como se pode observar através dos preços de vendas praticados antes e após a vigência da norma, a empresa não repassou o benefício para o consumidor, pelo contrário, onerou ainda mais em alguns itens, como frango e picanha, que tiveram aumentos de 6,25% e 5,59%, respectivamente.

Diante disso, conclui-se que a empresa, por não ter repassado a desoneração fiscal aos consumidores, foi a real beneficiária da norma, obtendo incremento no trimestre em seus resultados de R$ 79.799,47 (setenta e nove mil, setecentos e noventa e nove reais e quarenta e sete centavos) correspondente às contribuições não recolhidas na sistemática cumulativa e R$ 121.059,37 (cento e vinte e um mil, cinquenta e nove reais e trinta e sete centavos), se a sistemática for a não cumulativa.

5 CONCLUSÃO

Este artigo teve por objetivo analisar os efeitos da MP 609/2013 em uma empresa comercial varejista do segmento de carnes localizada em Fortaleza-CE, observando o Sistema Tributário Brasileiro e sua estrutura, a fim de verificar o impacto no fluxo de caixa das empresas do comércio varejista de carnes, caso não fosse repassado o benefício ao consumidor.

Para se atingir o objetivo geral do estudo foi necessário discorrer sobre o Sistema Tributário Nacional em seu aspecto histórico e seus princípios tributários que garantem ao contribuinte direitos fundamentais na relação jurídico tributária. Também foram abordados temas tributários relevantes, como planejamento tributário, não cumulatividade e classificação dos tributos quanto à repercussão tributária nos contribuintes de fato e de direito.

Analisou-se os métodos de apuração das Contribuições PIS/PASEP e COFINS, tanto na sistemática cumulativa como na não cumulativa. Foi verificado que independente da

forma em que os tributos foram apurados, a empresa se beneficiou com a MP 609/2013. Porém, foi identificado que se a empresa tivesse optado pelo método da não cumulatividade, o aumento na lucratividade e no fluxo de caixa seria maior.

Os resultados da pesquisa permitiram concluir que a empresa, por não ter repassado a desoneração fiscal aos consumidores, foi a real beneficiária da MP 609/2013, obtendo um aumento no trimestre em seus resultados de R$ 79.799,47 correspondente às contribuições não recolhidas, caso apure na sistemática cumulativa e R$ 121.059,37, se a sistemática for a não cumulativa.

A margem de lucro e o aumento no fluxo de caixa da empresa deve-se a alteração nos preços finais para o consumidor. Mesmo com a publicação da MP, a empresa reajustou positivamente os preços de alguns produtos, quando na verdade deveria ter reduzido. Nesse ponto específico, o objetivo da política tributária imposta pelo governo de reduzir os preços finais a serem praticados, beneficiando os consumidores com a desoneração, não foi atingido.

Objetivando ampliar a discussão do tema, sugere-se novos estudos na área, notadamente em empresas que comercializem outros produtos da cesta básica, a fim de verificar se os benefícios tributários são repassados aos consumidores, fazendo-se um comparativo com as empresas do segmento dessa pesquisa.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 11. ed. Salvador. Juspodivm. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** São Paulo. Saraiva. 2016.

AMED, F. J.; NEGREIROS, Plínio J. L de Campos. **História dos tributos no Brasil.** São Paulo. SINAFRESP. 2000.

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil.** Porto Alegre. Editora Globo. 1969.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I**. Editora Elsevier – Campus. 2007.

BRASIL, **Tesourarias da Fazenda.**
http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/historia/catalogo/letraT/tesourarias.htm. Acesso em: 01/07/2017.

BRASIL, **Constituição política do império do Brazil (1824)**. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 13/05/2017.

BRASIL, **Constituição da República do Estados Unidos do Brasil (1934)**. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.html. Acesso em: 07/07/2017.

BRASIL, **Constituição da República do Estados Unidos do Brasil (1946)**. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 09/07/2017.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 09/07/2017

BRASIL, **Emenda Constitucional Nº 18 de 1º de Dezembro de 1965.** http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.html. Acesso em: 10/07/2017.

BRASIL, **Emenda Constitucional Nº 23 de 1º de Dezembro de 1983.** http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc23-83.htm. Acesso em: 12/06/2017.

BRASIL, **Lei Nº 10.925 de 23 Julho de 2004.** http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10925.htm. Acesso em: 31/05/2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária.** São Paulo. Revista dos tribunais. 1986.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário.** 5. Ed ver. ampl. e atual. com a Reforma Proces São Paulo: Revista dos tribunais. 2007.

CORDEIRO, Rodrigo A. **Princípios Constitucionais Tributários.** Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris. 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 16. ed. Atlas.2016.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário:** para os cursos de Administração e Ciências Contábeis. 4. ed. São Paulo, 2005.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil.** 5. ed. São Paulo: Editora Univ. São Paulo. 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico.** Rio de janeiro: Secretaria da Receita Federal. 1972.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário:** Imposto de Renda das Empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGARAY, André Andrade et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. **Teoria e prática.** São Paulo: Editora Atlas, 2010.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição tributária:** uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba, PR. Editora Juruá. 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7º edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. Editora Saraiva. 1992.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Imunidades:** Contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. 1992.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária.** 4. ed. São Paulo. Atlas, 2005.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária.** Rio de Janeiro. Freitas Bastos. 2003.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio H.; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática.** 31. ed. São Paulo: IR. 2006.

PÊGA, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 5 ed. Rio de Janeiro. Freitas Bastos. 2007.

RODRIGUES, Aldernir Ortiz et al. **IRPJ, CSL, PIS/PASEP, e COFINS:** Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: IOB, 2012.

RODRIGUES, Aldernir Ortiz; PROENÇA, André Eduardo; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino Ribeiro; TODA, William Haruo. **Aspectos jurídicos do planejamento tributário:** Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: IOB, 2012.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de direito financeiro & direito tributário.** 14 ed. Rio de Janeiro. Editora Renovar. 2000.

SILVA, F. Assis. **História do Brasil:** Colônia, Império e República. Editora Moderna. 1983.

SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal.** 24 ed. Editora Publicações Europa--América. 1999.

STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio constitucional da legalidade tributária.** Curitiba, PR. Editora Juruá. 2003.

SILVEIRA, Orlando. **Simples Nacional.** 2º Edição. Fortaleza: Editora Fortes, 2010.

O entendimento do Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região acerca da configuração de vínculo empregatício durante o cumprimento da pena

Vandré Vinicius de Oliveira Bandeira

RESUMO

O presente artigo investiga qual o entedimento do Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região quanto a possibilidade de configuração de vínculo empregatício entre o apenado com o tomador de seus serviços. A partir de buscas no sítio eletrônico *Jusbrasil*, encontraram-se 331 ocorrências referentes aos termos "trabalho do preso", "Lei de Execuções Penais e vínculo empregatício" e "trabalho unidade prisional" encontrados em um parte do processo judicial. Foram selecionados para a análise quatro recursos. Os resultados confirmam que há tempos ocorre a utilização da mão de obra prisional em setores da administração pública, mesmo quando não existia legislação específica. Evidenciou-se decisões destoantes para casos similares, o que corrobora para a insegurança jurídica. Ademais, o entendimento do Tribunal analisado é de que não configura vínculo empregatício entre o apenado com o tomador de seus serviços.

Palavras-chave: Trabalho do preso; Jurisprudência; Vínculo empregatício.

ABSTRACT

This article investigates what the Regional Labor Court of the 7th Region is aware of regarding the possibility of establishing an employment relationship between the grievant and the policyholder. From searches on the Jusbrasil website, there were 331 occurrences related to the terms "prisoner's work", "Criminal Execution Law and employment contract" and "prison unit work" found in a part of the judicial process. Four resources were selected for the analysis. The results confirm that there has been a long time the use of prison labor in sectors of the public administration, even when there was no specific legislation. Disparate decisions have been made for similar cases, which corroborates legal uncertainty. In addition, the Court's understanding is that it does not establish an employment relationship between the grievant and the policyholder.

Keywords: Prisoner's work; Jurisprudence; Employment relationship.

1 INTRODUÇÃO

O entendimento acerca da função do *jus puniendi* vem se modificando à medida que estudos, em especial nas áreas de Direitos Humanos, Direito Penal, Criminologia e Psicologia, avançam em nossa sociedade. Observa-se uma mudança na finalidade da pena, a qual passa a ter um viés muito mais social, preocupado com a ressocialização e a reintegração do preso à comunidade.

Neste contexto, a fim de que a pena cumpra seu papel social, é facultada às pessoas em cumprimento de pena o exercício de atividade laboral. A lei de Execução Penal (BRASIL, 1984) e o Código de Processo Penal (BRASIL, 1941) convergem quanto à finalidade da utilização do trabalho como fator de ressocialização. Para estes instrumentos legais, o trabalho além de ser um meio de efetivação do princípio da dignidade humana, tem o objetivo de educar, produzir e remunerar o detento, conforme dispõe os artigos 28 da LEP e 764 do CPP.

Uma vez que a população carcerária brasileira, em 2014, atingiu a expressiva marca de 607.373 pessoas encarceradas, tornando-se a quarta maior população prisional do mundo, conforme dados coletados e publicados no 9º Anuário Brasileiro de Segurança Pública (2015), propostas de ressocialização tornam-se relevantes. Uma proposta de ressocialização poderia se pautar em políticas públicas de segurança em parceria com outros setores da sociedade que possam proporcionar aos detentos uma atividade laboral, permitindo a ampliação das habilidades profissionais e sociais, o que trará um forte impacto para o cidadão que irá retornar a sociedade após a saída do sistema penitenciário.

Encontra-se em vigor desde o ano de 2016, a Lei Estadual nº 15.974 (CEARÁ, 2016), a qual dispõe sobre a utilização da mão de obra carcerária por entes públicos e privados, dentro e fora do ambiente prisional. A referida lei visa à inserção dos apenados do sistema penitenciário do Estado do Ceará no mercado de trabalho, proporcionando-lhes a chance de conhecer diversas áreas de produção.

Contudo, embora a promulgação da lei seja recente, antes de sua vigência já ocorriam parcerias da administração pública com diversos setores da sociedade cujo objeto era a exploração da mão de obra prisional. Desse modo, realizado tais convênios, órgãos administração pública ou empresas privadas passavam a desfrutar de uma série de benefícios fiscais e trabalhistas sob a justificativa de estar contribuindo para a ressocialização dos apenados. Dentre os benefícios concedidos, evidencia-se descontos na taxa de energia elétrica, desobrigação de pagar verbas trabalhistas e previdenciárias, pagamento de remuneração aquém do salário mínimo vigente.

Ainda que parcerias da administração pública com setores da sociedade sejam somente uma forma da pena cumprir seu viés social, é necessário um olhar mais atento sobre a relação de trabalho constituída entre o preso e o tomador de seus serviços, a fim de saber se são aplicáveis ou não as garantias trabalhistas inerentes a tal vínculo, uma vez que a Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) considera como empregado toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual ao empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

A aplicação das normas em uma relação trabalhista baseia-se nos princípios do Direito do Trabalho. Dentre eles, evidencia-se o princípio da primazia da realidade, que

para Delgado (2015, p. 202), consiste na análise da "prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica".

Deste modo, ainda que não haja um contrato formalmente delineado, ainda sim poderá haver a configuração do vínculo empregatício em uma relação de trabalho. Para o princípio da primazia da realidade, conforme Martins (2011), o que importa é a realidade fática em detrimento da forma ou estrutura empregada na contratação da mão de obra.

Desta forma, a partir da análise do contexto fático das relações trabalhistas, seria possível ao apenado do sistema penal, buscar em juízo o reconhecimento do vínculo empregatício com o tomador de seus serviços.

Dada a possibilidade legal em se estabelecer o liame empregatício, é relevante analisar como os tribunais vêm se posicionando acerca a relação de trabalho entre o apenado e tomador de seus serviços.

O objetivo deste trabalho foi identificar como o Tribunal Regional da 7ª Região (TRT-7) vem julgando o pleito reconhecimento do elo empregatício entre o apenado e o tomador de seus serviços, identificando assim se há um consenso quanto à configuração de tal vínculo. A escolha de analisar a jurisprudência do TRT-7 é em virtude de ser este um dos poucos tribunais que em sua região contém uma legislação específica sobre a utilização do trabalho do preso.

2 MÉTODO

O sítio eletrônico "*Jusbrasil*" (http://jusbrasil.com.br) foi consultado para a coleta de informações mediante o seu vasto acervo de material jurídico, que contém artigos científicos, artigos de opinião, legislação e jurisprudências, com acesso gratuito. Optou-se pelo uso de tal plataforma por esta ser bastante comum no universo jurídico e oferecer mecanismos de buscas mais refinados que em alguns sites de tribunais.

Na página principal do *Jusbrasil*, foi selecionada a opção de pesquisa por "jurisprudência". Posteriormente, restringiu-se a pesquisa ao Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região. Aberto os campos para a busca, foram utilizados os termos com a exata expressão: "trabalho do preso", "Lei de Execuções Penais e vínculo empregatício" e "trabalho unidade prisional". Foi realizada a busca para cada termo da pesquisa, delimitando a procura àqueles recursos publicados nos últimos dez anos, ou seja de 2007 a 2017.

2.1 Critérios de Inclusão

Foram incluídos todos os recursos judiciais, no período de 2007 a 2017, cuja matéria fosse de competência do Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região, em que se buscasse em juízo o vínculo empregatício do preso com o ente público ou privado, ou a reforma da decisão que denegou o pleito em primeira instância ao apenado ou que acatou o pedido, em primeira instância, ao tomador de serviços.

2.2 Critérios de exclusão

Após a leitura das ementas, utilizou-se como critérios de exclusão: a) recursos referentes a mesma reclamação trabalhista; b) recursos que não tratassem da temática em questão, ou seja, a busca em configurar vínculo empregatício do preso com o ente privado ou a reforma da decisão que configurou; c) recursos que não visassem à mudança do conteúdo decisório, como por exemplo os embargos de declaração e recurso de revista.

Após a filtragem dos recursos utilizando os critérios de inclusão/exclusão e a leitura integral dos recursos restantes, as ementas dos recursos foram transcritas em uma planilha do Microsoft Word 2010. Além das ementas, foram incluídas as informações acerca do tipo de recurso interposto, o número do processo recursal, o provimento dado ao processo, as partes envolvidas, a data de julgamento e a de publicação do ato decisório. Os recursos foram divididos entre a) aqueles interpostos pelo preso, ora reclamante na reclamação trabalhista; b) aqueles interpostos pela empresa privada, ora reclamada.

3 RESULTADOS

Com o método de busca utilizado no sítio do *JusBrasil* em maio de 2017, foram recuperados os recursos judicias que continham os termos buscados em alguma parte da decisão judicial. Para o termo "trabalho do preso" foram encontradas 253 ocorrências, já para o termo "Lei de Execuções Penais e vínculo empregatício" foram encontradas 74 ocorrências enquanto que para o termo "trabalho unidade prisional" foram encontradas 4 ocorrências.

Após a aplicação dos critérios de inclusão/exclusão, restaram quatro ocorrências. Dentre estes, três recursos tiveram como recorrentes o preso e um recurso fora impetrado pelo setor privado. Observou-se que o meio utilizado para impugnação da decisão do juízo *a quo* foi o Recurso Ordinário em todos os recursos.

3.1 Dos recursos interpostos pelo reclamante

A categorização dos dados obtidos com os três recursos interpostos pelo apenado é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 – Recursos interpostos pelo reclamante

Ocorrência	Recurso	Turma Recursal	Processo	Provimento	Julgamento
1ª	Ordinário	2ª Turma	0000679-59.2014.5.07.0011	Negado	22/08/2016
2ª	Ordinário	1ª Turma	0182000-40.2008.5.07.0010	Parcial	11/01/2010
3ª	Ordinário	2ª Turma	0090200-62.2007.5.07.0010	Negado	20/04/2009

Fonte: *Jusbrasil* (2017)

Para o primeiro recurso, o qual foi interposto pelo recorrente W. G. C., em que buscava em juízo a reforma da decisão que julgou improcedente o pedido inicial de reconhecimento de vínculo empregatício junto às partes recorridas. O recorrente trabalhou assistido pelo Núcleo de Assistência ao Presidiário e Apoio ao Egresso (NAPAE) durante cumprimento de pena no regime semiaberto para prestar atividades sociolaborativas.

A decisão colegiada, entretanto, acatou o entendimento do juízo de primeiro grau, tomando como base no artigo 28, § 2º, da Lei Federal nº 7.210/1984 (Lei de Execução Penal), o qual determina que o trabalho do preso não está sujeito ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), mantendo a inexistência de vínculo junto aos recorridos.

Já para o segundo recurso, interposto pelo recorrente F. M. S., buscou-se a reforma do julgado contrário à formação de vínculo empregatício com a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) ora alegado pelo reclamante. Conforme os autos do processo, o recorrente alegou na reclamação que prestou serviços à reclamada 13/02/1995 a 28/02/2007, de modo que buscava o pagamento de todos os consectários legais decorrentes do contrato de trabalho, acrescido da indenização por danos morais.

Em sua defesa, o Correios alegou que o reclamante era beneficiário de trabalho externo disponibilizado através de convênio firmado com a Secretaria de Justiça do Estado do Ceará (Sejus), tendo seu labor regido pela Lei de Execuções Penais e não pela CLT. A recorrida alegou também a nulidade do pretenso vínculo laboral, uma vez que para ingresso no quadro de pessoal do setor público faz somente por meio de prévio concurso público.

O representante ministerial juntou aos autos provas de que em 19/11/1999 o reclamante obteve livramento condicional, deixando a condição de preso para a de egresso. Dessa forma, para efeito da Lei de Execução Penal (BRASIL, 1984), egresso é todo aquele que cumpriu a pena, até o limite de um ano após seu cumprimento e, na forma do inciso II, do art. 26 da Lei, o beneficiado por livramento condicional.

Para o colegiado, a relação de trabalho com o egresso, ainda que este liberado condicionalmente, não encontra mais respaldo no convênio ou na Lei Federal nº 7.210/84. Em razão da flagrante configuração da relação de emprego entre as partes, com a presença dos elementos insculpidos no art. 3º, da CLT, fora parcialmente provido o recurso, reconhecido o vínculo empregatício entre as partes no período de 19/11/1999 a 28/02/20007 e declarado como "*ex nunc*" os efeitos da nulidade do contrato de trabalho.

Quanto ao terceiro recurso, interposto pelo recorrente E. A. S. em face dos Correios e da Sejus, buscou-se no segundo grau de jurisdição a reforma do julgado que decretou improcedente o pleito de reconhecimento do vínculo empregatício junto às reclamadas durante o período que o reclamante laborou após a extinção da pena.

O recorrente, sob a condição de detento, havia prestado serviços aos Correios, após convênio da tomadora de seus serviços com a Sejus. Todavia, ainda que cessada a pena no ano de 1994, o período trabalhado fora de 15/02/1993 até 28/02/2007.

Contudo, por maioria de votos foi negado provimento ao recurso do reclamante, sob o entendimento de que a continuidade da prestação de serviços à administração pública indireta, após progressão de regime, configura contrato nulo em razão do artigo 37, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a qual exige concurso público para ingresso nos quadros da ECT.

3.2 Do recurso interpostos pelo reclamado

A Tabela 2 apresenta os dados do único recurso que foi interposto pelo reclamado.

Tabela 2 – Recurso interposto pelo reclamado

Ocorrência	Recurso	Turma Recursal	Processo	Provimento	Julgamento
4ª	Ordinário	2ª Turma	0000767-29.2012.5.07.0024	Negado	26/09/2013

Fonte: *Jusbrasil* (2017)

O presente recurso, interposto pelo Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sobral (Saae), tinha como objetivo atacar a decisão proferida pela 4ª Vara da Comarca de Sobral, a qual reconheceu o vínculo empregatício da autarquia com o recorrido, após extinção da punibilidade deste após concessão de indulto, em 01/09/2003.

Com base no Princípio da Aptidão para a Prova, cabia a reclamada o ônus de provar a não prestação dos serviços realizados pelo recorrido (BRASIL, 1943). Uma vez não comprovada, o egrégio tribunal decidiu que o reclamante trabalhou para a recorrente, sem vínculo jurídico-administrativo, uma vez que o recorrido confirmou não ter participado de concurso público para ingresso na carreira. Embora seja nula a contratação do recorrido, para o colegiado, esta não pode ter efeitos absolutos, por impossibilidade material, já que não se pode retirar do mundo jurídico o trabalho já prestado.

4 DISCUSSÃO

A partir dos dados obtidos com a presente pesquisa, é possível observar que a utilização da mão de obra prisional já ocorre há muito tempo, haja vista que o julgamento do recurso mais antigo é do ano de 2009. Ressalta-se que em todos os casos analisados, o vínculo que o apenado buscava em juízo era com o ente público. Deste modo, atenta-se à proibição do ingresso na administração pública sem ser por meio de prévio concurso público, conforme o artigo 32, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Entretanto, ainda que seja nula a contratação de pessoal por meio diverso do estabelecido por lei, constatou-se que em alguns casos o apenado conseguiu em juízo estabelecer todas as demais garantias de um celetista, com exceção do vínculo.

Observou-se também a predominância do entendimento de que o apenado durante o cumprimento de pena, caso exerça atividade laboral, em especial para o ente público, não estabelece vínculo com o tomador de seus serviços. Desse modo, todos os julgados apoiaram-se no entendimento legal trazido pela Lei de Execução Penal (BRASIL, 1984), a qual em seu artigo 28, parágrafo segundo, afirma que o trabalho exercido pelo preso não se sujeita à CLT.

Contudo, os recursos que reconheceram a pretensão do apenado em cobrar os direi-

tos trabalhistas em face da administração pública, somente foram concedidas tais garantias àqueles que exerceram atividade laboral posterior a extinção da pena, momento em que se deixa de ser apenado e passa a ser egresso do sistema penal, conforme o artigo 26 da LEP (BRASIL, 1984). Desse modo, era excluído do cômputo das verbas trabalhistas devidas ao apenado todo o período em que este passou trabalhando durante o cumprimento da pena.

Embora o entendimento do Tribunal seja convergente quanto a não existência de um liame empregatício, foi perceptível que em algumas das decisões tomadas, em especial àquelas que tinham como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos como uma das partes litigantes, houve divergência na forma de aplicação do direito material o que poderia corroborar com a insegurança jurídica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O método do presente estudo recupero um número reduzido de ocorrências quando aplicado os critérios de inclusão/exclusão. É possível levantar como hipóteses para este número limitado a (a) dificuldade de acesso à justiça do trabalho pelo apenado do sistema prisional, (b) a falta de conhecimento dos internos acerca de seus possíveis direitos trabalhistas, (c) a concessão em primeiro grau dos direitos requeridos ou (d) a falta de interesse em recorrer de uma decisão de 1 grau quando denegado o direito requerido.

Ainda que com poucos números de ocorrências, constatou-se a partir do presente estudo a predominância do entendimento das Turmas Recursais do Tribunal Regional da 7ª Região de que não há configuração de vínculo empregatício do reeducando do sistema penal com o tomador de serviços, em especial a administração pública, tanto pelo impedimento constitucional de acesso a cargo público de forma diversa da prescrita em lei, como em razão do impedimento trazido pela Lei de Execuções Penais.

Desse modo, encontra-se aqui uma limitação aos princípios trabalhistas, como primazia da realidade, *in dubio pro* operário e aplicação da norma mais favorável. O entendimento predominante é de que não se aplica ao preso trabalhador à condição de empregado trazida pela Constituição Federal no capítulo sobre direitos sociais.

Contudo, acredita-se que uma política carcerária, na qual se busca a ressocialização por intermédio do trabalho, somente se efetivará através da concessão dos direitos e garantias envolvidos na relação de emprego. Retirar o mínimo daqueles que já pouco tem é agravar sua pena.

Cabe ressaltar como limitação do presente trabalho a análise de ocorrências de um tribunal específico, impedindo que se tenha uma visão de amplitude nacional sobre o entendimento jurisprudencial acerca da configuração de vínculo empregatício do apenado como tomador dos serviços deste. Sugere-se, portanto, a replicação desse método de modo a recuperar ocorrências de outras regiões, o que permitirá o diálogo acerca desse entendimento em âmbito nacional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (BRASIL, 1988). **Constituição República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. **Consolidação das Leis do Trabalho**. Brasília, DF: Senado Federal, 1943.

_____. **Código de Processo Penal.** Brasília, DF: Senado Federal, 1941.

_____. **Leis de Execução Penal**. Brasília, DF: Senado Federal, 1984.

BUENO, Samira; HANASHIRO, Olaya. **Anuário Brasileiro de Segurança Pública.** Fórum Brasileiro de Segurança Pública, São Paulo, vol. 9, 2015.

CEARÁ. Lei Estadual nº 12.008, de 03 de Março de 2016. Dispõe sobre a utilização da mão de obra carcerária, por Entes Públicos e Privados. **Diário Oficial [do] Estado do Ceará.** Fortaleza, CE, 03 mar. 2016.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 14. ed. São Paulo: LTr, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SINTAF
SINDICATO DOS FAZENDÁRIOS DO CEARÁ

EDIÇÕES
FUNDAÇÃO SINTAF