



Universidade do Estado do Rio de Janeiro  
Faculdade de Administração e Finanças  
Programa de Mestrado em Ciências Contábeis

Ricardo Lima de Freitas

Planejamento Tributário pela Ótica do Estado: dívida ativa nos  
municípios fluminenses, sua relação com a Lei de  
Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos  
contribuintes.

Rio de Janeiro  
2008

Ricardo Lima de Freitas

Planejamento Tributário pela Ótica do Estado: dívida ativa nos municípios fluminenses, sua relação com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos contribuintes.

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Professor L. D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro  
2008

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ / FAF / BIBLIOTECA MCC

F866p

Freitas, Ricardo Lima de.

Planejamento Tributário pela Ótica do Estado: dívida ativa nos municípios fluminenses: sua relação com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos contribuintes / Ricardo Lima de Freitas. – 2008.

122 f.

Orientador: Lino Martins da Silva.

Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f. [103] – 109

1. Planejamento tributário – Dissertação. 2. Dívida ativa. 1. Silva, Lino Martins da. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III Título.

CDU 336.225:352

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Ricardo Lima de Freitas

Planejamento Tributário pela Ótica do Estado: dívida ativa nos municípios fluminenses, sua relação com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos contribuintes.

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em \_\_\_\_\_

Banca Examinadora: \_\_\_\_\_

---

Prof. Doutor Luís Perez Zotes  
Universidade Federal Fluminense

---

Prof. Doutor Francisco José dos Santos Alves  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

---

Prof. L. D. Lino Martins da Silva  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro  
2008

## DEDICATÓRIA

Ao Senhor Jesus, por me permitir mais esta vitória;  
À minha amada esposa e à minha querida filha, pela  
compreensão e apoio irrestritos; e  
Aos meus pais, em especial minha mãe, Angelita (*in  
memorian*), que procuraram sempre nos conduzir pelo  
caminho do bem.

## AGRADECIMENTOS

Nesse momento, sinto-me necessitado em externar os meus mais sinceros agradecimentos àqueles que foram decisivos à condução do presente trabalho.

Em primeiro plano, a DEUS por sempre colocar em meus caminhos a fortaleza necessária ao enfrentamento das provas e à elucidação dos problemas relacionados à pequenez humana. Perdão Senhor, por minhas incontáveis fraquezas e por todos os momentos em que não fui capaz de me colocar à altura de ser considerado teu filho.

À minha querida cunhada Vera e seu marido, e grande amigo, Ubiraci por sempre estarem prontos a nos ajudarem, tornando-se pessoas indispensáveis em nossas vidas. Deus reserva a vocês maravilhas que vão muito além do que esse singelo agradecimento.

Aos amigos da Divisão de Finanças da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro por contribuírem de forma decisiva para o meu ingresso no Mestrado da UERJ.

Aos amigos de turma, em especial, Vaner, Kléber, Luana, Aline e Helmut por compartilharem tantas coisas boas e por me ajudarem a suportar momentos de aflição.

Aos professores da Graduação e do Mestrado por sempre procurarem colocar a Contabilidade no seu lugar de Ciência indispensável à sociedade.

Ao meu Orientador, Professor Lino Martins, por confiar no meu trabalho, deixando-me à vontade para expor idéias nas quais acredito, tanto como profissional quanto pesquisador e cidadão.

À Secretaria do MCC, que sempre esteve pronta a ajudar os alunos.

A Dona Heloísa, à qual, tenho certeza, todos no mestrado consideram como mãe.

Finalmente, a todas as pessoas que fizeram parte dessa história. Apesar de nominalmente não citadas, possam acolher os meus agradecimentos.

## RESUMO

FREITAS, Ricardo Lima de. *Planejamento Tributário pela Ótica do Estado: dívida ativa nos municípios fluminenses, sua relação com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos contribuintes*. 2008. 122f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Ao discorrer-se sobre o tema Planejamento Tributário as considerações remetem, quase que de forma intuitiva, aos interesses unicamente das entidades contribuintes, que depositam nos seus gestores a incumbência de otimização de seus patrimônios. Entretanto, esse é um instrumental igualmente indispensável no repertório de soluções a serem adotadas pelos gestores públicos, também responsáveis em gerir da melhor forma possível o patrimônio, neste caso, da sociedade. Considerando a visão do gestor público sobre Planejamento Tributário, a qual foi chamada Ótica do Estado, este trabalho procurou trazer a dívida ativa nos municípios fluminenses para o centro da discussão, atribuindo-lhe um enfoque mais financeiro, tendo em vista que grande parte dos trabalhos que lhes são direcionados assenta-se sobre considerações jurídico-legais. Sendo assim, foram analisados dados extraídos de órgãos oficiais buscando-se verificar as relações existentes entre a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal e o comportamento dos contribuintes oriundo da postura do agente fiscalizador. Para tanto, a metodologia foi dividida em duas abordagens distintas (momentos). Para a primeira abordagem foi desenvolvida uma forma de conceituação para os níveis de recebimento de dívida ativa dos municípios, estruturada sobre a adaptação dos critérios desenvolvidos pela Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP); na segunda abordagem foram utilizados também de forma adaptada os parâmetros desenvolvidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para análise das finanças municipais no Brasil. Os resultados sugerem que a maioria dos municípios fluminenses está transgredindo a LRF e que há influência no comportamento fiscal dos contribuintes.

Palavras-Chave: Planejamento Tributário. Dívida Ativa. Lei de Responsabilidade Fiscal.

## ABSTRACT

When the issue is the tax planning, the considerations refer, almost automatically, only to the interests of taxpayers, who trust their managers the administration of their patrimonies. Meanwhile, the tax planning is a tool also essential for public administrators, who are responsible for management of the patrimony of the community. Considering the public manager's vision about the tax planning, which was called optic of the state, this study aimed to bring the active debt in the municipalities of the state of Rio de Janeiro to the center of the discussion, giving it a more financial focus. We analyzed financial data from official bodies, seeking to verify the relationship between the collection of active debt, the precepts of the Law of Fiscal Responsibility and the taxpayer's behavior caused by the position of tax-collector agent. Therefore, the methodology has been divided into two different approaches (moments). In the first moment, was developed a classification form for the receipt levels of active debt in the cities, structured on the adaptation of the criteria established by the Brazilian Association of Public Budget (ABOP). The second moment, were used, also adapted so, the parameters developed by the Secretariat of the National Treasury (STN) for analysis of the municipal finances in Brazil. The results suggest that most of the local authorities are infringing the LRF end that there is influence in the behavior of the taxpayers.

**Key Words:** Tax planning. Active Debt. Law of Fiscal Responsibility.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Resumo das modalidades de lançamento	34
Figura 2 - Esquema para o processo de cobrança da dívida ativa	46
Figura 3 - Forma de cálculo da carga tributária <i>per capita</i> pela praxe	59
Figura 4 - Forma de cálculo da carga tributária <i>per capita</i> pelo TCE RJ	61
Figura 5 - Modelo de planilha de movimentação de estoques de D.A.	71

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Divisão Político-Administrativa do Estado do Rio de Janeiro	73
Quadro 2 - Classificação pela tipologia população original	85
Quadro 3 - Classificação pela tipologia PIB original	85
Quadro 4 - Classificação pela tipologia população adaptada	86
Quadro 5 - Classificação pela tipologia PIB adaptada	86
Quadro 6 - Receitas tributárias por grupos de PIB	89
Quadro 7 - Variação das receitas tributárias por grupos de PIB	89
Quadro 8 - Receitas tributárias por grupos de População	90
Quadro 9 - Variação das receitas tributárias por grupos de População	90
Quadro10 - Receitas de dívida ativa por grupos de PIB	90
Quadro11 - Variação das receitas de dívida ativa por grupos de PIB	91
Quadro12 - Receitas de dívida ativa por grupos de População	91
Quadro13 - Variação das receitas de dívida ativa por grupos de População	91
Quadro14 - Estoques médios de dívida ativa por grupos de PIB	92
Quadro15 - Variação dos estoques médios por grupos de PIB	92
Quadro16 - Estoques médios de dívida ativa por grupos de População	92
Quadro17 - Variação dos estoques médios por grupos de População	93

## LISTA DE SIGLAS

ABOP	–	Associação Brasileira de Orçamento Público
CGM RJ	–	Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro
CIDE RJ	–	Centro de Informações e Dados do Rio de Janeiro
CTN	–	Código Tributário Nacional
CTpc	–	Carga Tributária <i>per capita</i>
CDA	-	Certidão de Dívida Ativa
DA	–	Dívida Ativa
FASB	–	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FINBRA	–	Finanças do Brasil
IASB	–	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICMS	–	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IPI	–	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	–	Imposto Predial e Territorial Urbano
LC	–	Lei Complementar
LRF	–	Lei de Responsabilidade Fiscal
MS	–	Média Simples
PIB	–	Produto Interno Bruto
STN	–	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE RJ	–	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
TCM RJ	–	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
TPR	–	Trabalho Previsão da Receita

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução da carga tributária no Brasil	58
Tabela 2 - Duque de Caxias: composição percentual das Receitas Correntes	75
Tabela 3 - Intervalos de percentuais de recebimento	79
Tabela 4 - Classificação dos municípios conforme a STN	87 e 88

## LISTA DE GRÁFICOS E PLANILHAS

Gráfico 1 - Evolução do estoques de dívida ativa	55
Gráfico 2 - Guapimirim: recebimento de D.A. x Inscrição de D.A.	82
Gráfico 3 - Rio de Janeiro: recebimento de D.A. x Inscrição de D.A.	84
Planilha 1 – Enquadramento do Municípios aos critérios ABOP	77 e 78

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
Justificativa	16
Objetivos	18
Problema de pesquisa	18
Delimitação do estudo	18
Organização do estudo	19
1 REFERENCIAL TEÓRICO	21
1.1 Planejamento Tributário	21
1.1.1 <u>Elisão e Evasão</u>	22
1.1.2 <u>LC 104/2001 - Norma Geral Antielisão</u>	23
1.2 Ótica do Estado <i>versus</i> Ótica do Contribuinte	25
1.3 Receitas Públicas	26
1.3.1 <u>Definições de Receita</u>	27
1.3.2 <u>Receita sentido lato versus receita sentido restrito</u>	27
1.3.3 <u>Classificação das receitas na Administração Pública</u>	29
1.3.3.1 Receita derivada e receita originária	30
1.3.4 <u>Estágios da Receita Pública</u>	30
1.3.4.1 Previsão	31
1.3.4.2 Lançamento	32
1.3.4.3 Arrecadação	34
1.3.4.4 Recolhimento	35
1.4 Crédito Tributário	35
1.4.1 <u>Conceito</u>	35
1.4.2 <u>Constituição do crédito tributário</u>	36
1.5 Dívida Ativa	37
1.5.1 <u>Conceito</u>	37
1.5.2 <u>Tipos de cobrança de dívida ativa</u>	39
1.5.2.1 Cobrança Judicial	40

1.5.2.2	Cobrança "amigável"	41
1.5.3	<u>Terceirização da cobrança da dívida ativa</u>	41
1.5.3.1	A Resolução nº. 33/2006 do Senado Federal	42
1.5.4	<u>Processo de cobrança</u>	45
1.6	Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000	47
1.6.1	<u>A dívida ativa na Lei de Responsabilidade Fiscal</u>	49
1.6.2	<u>Penalidades</u>	51
1.7	Importância das finanças municipais no Brasil	52
1.8	A carga tributária como fator de incentivo à inadimplência	56
1.8.1	<u>Carga Tributária no Brasil</u>	57
1.9	Postura administrativa como fator de estímulo à inadimplência	62
1.9.1	<u>Estratégias Administrativas</u>	63
1.10	ABOP - Associação Brasileira de Orçamento Público	64
1.10.1	<u>Índice TPR da ABOP</u>	65
2	METODOLOGIA	66
2.1	Caracterização do tipo de pesquisa	66
2.1.1	<u>Quanto aos procedimentos: Pesquisa Bibliográfico-Documental</u>	67
2.1.2	<u>Quanto à abordagem: Pesquisa Quantitativa</u>	68
2.2	Coleta e caracterização dos dados utilizados	69
2.2.1	<u>Universo e Amostra</u>	69
2.2.2	<u>Tipo de dados utilizados</u>	69
2.2.3	<u>Forma de coleta e tratamento dos dados</u>	70
3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	72
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	98
4.1	Resumo dos tópicos analisados	98
4.2	Conclusões	99
4.3	Recomendações	102
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	103

APÊNDICE I - PLANILHAS DE MOVIMENTAÇÃO DE D.A.	110
APÊNDICE II - RECEITAS TRIBUTÁRIAS DE 1997 A 2004	119
ANEXO I - RESOLUÇÃO 33/2006 DO SENADO FEDERAL	122



## INTRODUÇÃO

Neste ponto inicial pretende-se expor os fundamentos que motivaram a elaboração do presente trabalho, os objetivos pretendidos e a delimitação do tema a ser explorado. Também se almejou disponibilizar uma visão geral dos tópicos abordados em cada capítulo.

### Justificativa

A magnitude das transformações de cunho tecnológico, social e, principalmente, econômico observadas nos últimos anos tem cada vez mais impulsionado as organizações a buscarem alternativas para sua própria sobrevivência. Nesse contexto de competição acirrada, inúmeros mecanismos e estratégias têm sido adotados pelas entidades como ferramentas otimizadoras do seu patrimônio, frente às barreiras impostas pela escassez de recursos, e também no que se diz respeito à carga tributária imposta pelo Estado.

Assim, o Planejamento Tributário vem representando um importante papel como elemento capaz de auxiliar, através da economia de tributos por vias legais, a tomada de decisões por parte dos administradores e, conseqüentemente, o atingimento de seus objetivos enquanto gestores. Nesse sentido, a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), em seu art. 153, dispõe “que o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”.

De fato, não haveria de ser outra a finalidade daquele que gerencia os bens de outrem, assim como a lição exposta no referido diploma legal não deve se limitar à observância nas sociedades por ações.

Por outro lado, os administradores públicos, na qualidade de representantes dos interesses da coletividade, vêem-se inseridos na missão de gerir, da melhor maneira possível e segundo os anseios da sociedade à qual representam, os recursos que lhes são confiados pelos cidadãos. Como muito bem nos ensina Meirelles (2001, p.100), “Esses gestores da coisa pública, investidos de competência decisória, passam a ser autoridades, com poderes e deveres específicos do cargo ou da função e, conseqüentemente, com responsabilidades próprias de suas atribuições [...]”.

Caracteriza-se, então, a existência não somente do planejamento tributário pela ótica do administrador privado como também a do planejamento tributário, também denominado de administração tributária, pela ótica do administrador público.

Com a promulgação da Constituição de 1988 houve o fortalecimento da representatividade financeira dos entes da federação no conjunto das finanças nacionais. Dessa forma, a participação de estados e municípios no conjunto das receitas tributárias é enfatizada contrapondo-se à centralização dos recursos tributários, que era apontada como a principal distorção promovida pelo sistema tributário nascido em 1967. A reforma tributária contida na Carta Magna de 1988 concentrou-se na modificação da distribuição de competências tributárias e no aumento da participação dos governos subnacionais na receita tributária global. O efeito, conforme já mencionado, foi a clara importância fiscal direcionada a estados e municípios, em especial estes, cujos níveis de arrecadação apresentaram uma elevação superior à da União e dos Estados.

O presente trabalho alicerça-se na visão do gestor público municipal acerca do planejamento tributário, frente ao advento da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual introduziu na administração pública a obrigatoriedade da boa conduta no comportamento fiscal e a cultura voltada para o atingimento de metas, o que representa a adoção de uma nova postura em relação à gestão do patrimônio do Estado.

Sendo assim, ousou-se trazer ao centro da discussão o desempenho fiscal dos municípios fluminenses no que tange ao tratamento dado aos créditos inscritos em dívida ativa pelos gestores municipais no Estado do Rio de Janeiro, procurando apontar as possíveis relações existentes entre os elevados estoques de dívida ativa, as regulamentações da LRF, as receitas tributárias e as receitas de dívida ativa nos municípios considerados.

Nesse contexto, procurou-se ratificar a importância da Contabilidade como fonte primária de informações necessárias à tomada de decisões, no âmbito da administração pública, uma vez que o que se observa é a utilização da informação contábil apenas para fins de elaboração dos demonstrativos públicos obrigatórios, relegando-se o tom gerencial a um plano secundário. Sendo assim, pretendeu-se atribuir à questão uma abordagem predominantemente quantitativa no intuito trazer um mínimo de dimensionamento valorativo para a discussão, uma vez que a grande maioria dos trabalhos direcionados ao tema dívida ativa é elaborada sob o enfoque jurídico-legal.

Tendo em vista ser crescente a necessidade de administrações públicas cada vez mais profissionalizadas, ousou-se fazer desta pesquisa uma singela colaboração no sentido de alerta à postura do gestor público, trazendo à tona as potenciais implicações legais que podem advir

de uma conduta negligente e que culminam com a geração de situações tributárias que passam ao largo da equidade fiscal, influenciando o comportamento dos contribuintes e elevando os níveis de inadimplência nos municípios.

## Objetivos

Pode-se afirmar que o objetivo geral para o presente trabalho é a investigação de possíveis relações existentes entre a manutenção de elevados valores de estoques da dívida ativa nos municípios do Estado do Rio de Janeiro com os mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal e com o comportamento fiscal dos contribuintes.

## Problema de pesquisa

Através da análise da evolução dos estoques de dívida ativa em 90 dos municípios que compõem o Estado do Rio de Janeiro, buscou-se subsídios capazes de trazer respostas à questão relacionada ao objetivo proposto, a qual se constitui no problema da presente pesquisa:

“Os estoques de dívida ativa dos municípios do Rio de Janeiro, em relação à efetiva cobrança dos valores inscritos, representam a melhor relação planejamento tributário *versus* cumprimento da LRF, podendo influenciar o comportamento fiscal dos contribuintes?”.

## Delimitação do estudo

Este estudo apresenta como foco a importância que os entes municipais têm dispensado à gestão dos valores inscritos em dívida ativa. Portanto, serão analisados dados financeiro-orçamentários dos municípios fluminenses, com o fito de averiguar se esses entes

podem ou não ser enquadrados como estando em cumprimento à LC 101/2000, no que se refere à cobrança da dívida ativa, e se há reflexos no comportamento fiscal dos cidadãos.

Ressalte-se que o presente trabalho encontra-se limitado em termos de espaço temporal, uma vez que adotou o período que vai de 1997 a 2004, com vistas a considerar o equivalente a dois mandatos municipais completos, um antes do nascimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e outro, de um modo geral, já sob as prescrições legais desta.

Também não foram objetos de análise as questões políticas, estratégicas e técnico-jurídicas relacionadas ao processo adotado por cada município para gerir seus estoques de valores inscritos como dívida ativa.

## Organização do Estudo

Este trabalho foi organizado em quatro capítulos, sendo cada um elaborado de forma a permitir a discussão dos seguintes assuntos:

- ü No primeiro capítulo, são apresentados as principais referências teóricas, compostas de obras literárias, artigos científicos e textos especializados, que embasaram as considerações apresentadas;
- ü No segundo capítulo, abordou-se o caráter metodológico que envolve o presente estudo, com apoio nas principais obras sobre o tópico. Discorreu-se sobre os dados utilizados e sua análise, objetivando colher respostas às questões de pesquisa propostas;
- ü No terceiro capítulo, foram tecidas as considerações sobre os resultados alcançados;
- ü No último capítulo, expõem-se as conclusões oriundas do estudo e fundamentadas na literatura consultada. Em adição, pretendeu-se introduzir algumas propostas de aprofundamento e complementação do estudo elaborado.

Para o desenvolvimento do trabalho será feita uma incursão nas referências bibliográficas que norteiam a questão, procurando-se subsídios tanto nas obras acadêmicas e

técnicas quanto nos dispositivos legais que regem a matéria, sem a pretensão de esgotar o assunto. As inferências e considerações talhar-se-ão sobre dados financeiro-orçamentários referentes às receitas de dívida ativa extraídos, principalmente, dos estudos realizados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE RJ) e de dados disponibilizados pelas estatísticas municipais, Planilhas Finanças do Brasil (FINBRA), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Os critérios utilizados para suplantarem as considerações que visam trazer resposta à questão de pesquisa estão apoiados no índice Trabalho de Previsão da Receita (TPR), desenvolvido pela Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP) e na adaptação da metodologia utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional no desenvolvimento de estudos sobre as finanças municipais no Brasil.

Também ressalta-se outra limitação do presente trabalho, que se refere à amostra, pois foram considerados apenas os municípios do Estado do Rio de Janeiro. Desse, modo torna-se necessário o desenvolvimento de estudos que contemplem os demais Estados brasileiros e seus respectivos municípios, visando-se à averiguação da aplicabilidade ou não das considerações aqui apresentadas. Como a presente pesquisa procurou considerar períodos completos de gestão municipal em momentos pré e pós Lei de Responsabilidade Fiscal, também se faz necessário a investigação de evidências mais recentes sobre o comportamento dos municípios diante da questão da cobrança da dívida ativa, através do desenvolvimento de novos estudos que contemplem não só os pontos elencados como também demais questões relacionadas ao tema.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão apresentados os principais aspectos, enfoques e trabalhos que suplantaram o desenvolvimento da presente pesquisa, relacionados às finanças no âmbito da administração pública no Brasil. A linha de desenvolvimento almejada foi atribuir à questão da dívida ativa um enfoque mais contábil-financeiro, tendo em vista que, além de não consolidado como tema no campo acadêmico, os trabalhos que lhe são direcionados em sua grande maioria, senão totalmente, são de abordagem jurídico-legal.

### 1.1 Planejamento Tributário

Planejamento tributário define-se como a atividade preventiva que estuda a *priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associações etc.) pretende realizar, (FABRETTI, 2004, p.139).

Segundo Greco (1998, p. 121) o planejamento tributário é “a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

O planejamento tributário é composto de planos e programas, cujas ações visam postergar, diminuir ou até extinguir o cumprimento da obrigação tributária, o que faz irromper a sua mais nítida característica, qual seja, a de atividade preventiva.

Conforme Latorraca (1972), o caráter preventivo do planejamento tributário decorre do fato de não se poder escolher alternativas, senão antes de se concretizar a situação. Após a concretização dos fatos, vias de regra, somente se apresentam duas alternativas para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. A alternativa de não pagar se caracterizará como prática ilícita, sujeitando-se o sujeito passivo à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática.

O planejamento tributário pode ser aplicado a quaisquer tipos de atividades, desde uma empresa de pequeno porte até as grandes corporações de atuação internacional. Nesse sentido, há que se considerar não ser possível apresentar um modelo específico para um bom

planejamento tributário, cujas aplicações fossem capazes de garantir resultados satisfatórios no que se refere à gestão tributária, tendo em vista a necessidade de se analisar caso por caso.

Valendo-se dessas considerações, infere-se que o Planejamento – generalizado sob os seus mais diversos aspectos – remete à atuação de qualquer administrador, e esta, ao dever de otimização dos resultados. Dessa forma, tem-se no planejamento tributário uma ferramenta tão necessária à gestão quanto qualquer outra voltada para o planejamento.

De fato, Fabretti (2004, p.140) afirma que:

É dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc. (grifo nosso).

Nesse contexto, tem-se que os tributos, cujas espécies são impostos, taxas e contribuições, compõem uma parcela significativa dos gastos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. Entretanto, muitas vezes as empresas são levadas, seja de forma dolosa ou não, a ultrapassar as fronteiras da legalidade no que se refere ao pagamento de tributos.

Com efeito, Lima (2004) chama a atenção à feitura do planejamento tributário, ressaltando a importância de se observar os limites legais:

Muito cuidado na elaboração do planejamento tributário deverá ser observado, haja vista que um planejamento feito sem a observação de todos os contornos poderá gerar sérias conseqüências [...], poderá o contribuinte vislumbrar que está realizando planejamento tributário e, pela inobservância de um detalhe, o mesmo está cometendo um ato ilícito [...].

Porém, a autora evidencia a importância do planejamento tributário como instrumento de gestão, caracterizando-o como uma realidade e não como uma ficção.

### 1.1.1 Elisão e Evasão

Os estudos tributários definem como sendo dois os pontos básicos do planejamento tributário: a elisão e a evasão fiscal. Nesse aspecto, faz-se necessário observar que, no

planejamento tributário, o marco divisor entre as fronteiras da legalidade e a da ilegalidade é a ocorrência ou não do fato gerador da obrigação tributária.

De acordo com Falcão (2002), fato gerador é o fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

Sob a luz de tais considerações, extrai-se que o planejamento tributário praticado antes da ocorrência do fato gerador constitui a elisão fiscal, consubstanciando uma estratégia legal para a diminuição da carga tributária.

Elisão fiscal é “[...] a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento”, (CARRAZZA, 2002, p.290). Logo, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, (FABRETTI, 2004, p.139). Decorre, dessa forma, de previsão legal ou das lacunas deixadas pela lei.

Por outra via, tem-se a evasão fiscal, a qual é caracterizada pela ação ilícita ou conjunto de ações ilícitas que, por dolo, omissão ou desconhecimento, também objetivam a diminuição, extinção ou postergação do pagamento de uma obrigação. Destarte, as ações desenvolvidas pelo gestor público relacionadas ao planejamento tributário devem ocorrer antes do fato gerador, visando à diminuição, adiamento ou a não ocorrência deste.

Tal como na administração privada da qual se espera um comportamento austero no que diz respeito ao recebimento dos créditos que lhes são de direito, também na administração pública se espera uma postura inibidora da evasão e, conseqüentemente, condizente com o objetivo de satisfação das demandas sociais.

Para Matias e Campello (2000, p. 219), “Essa postura de não aceitar a evasão fiscal produz dois efeitos junto aos contribuintes. Primeiro, haverá a percepção de que o custo da inadimplência é alto, fazendo com que o risco de evasão se torne elevado. Segundo, permite construir uma imagem de seriedade e de importância dos tributos municipais, por meio da supervalorização da adimplência”.

### 1.1.2 LC 104/2001 - Norma Geral Antielisão

Em 10 de janeiro de 2001, o Código Tributário Nacional (CTN) sofreu alteração nos seus dispositivos normatizadores com o nascimento no ordenamento jurídico da Lei



Complementar 104, a qual introduziu no artigo 116 do CTN um parágrafo único, de cunho fundamentalmente antielisivo, apresentando a seguinte redação:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos de direito aplicáveis.

Parágrafo Único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Clara ficou a intenção do legislador de evitar a prática da elisão fiscal, a qual, conforme já apresentado, consubstancia-se em prática muito corrente em tempos de altas cargas tributárias e acirrada competitividade empresarial nos quais as entidades cada vez mais recorrem ao planejamento tributário como forma de diferencial e sobrevivência.

Uma vez aflorada no conjunto de dispositivos legais, a LC 104/2001 trouxe à tona as várias opiniões dos juristas e especialistas, as quais não são unânimes na aceitabilidade da norma. Entretanto, o que se observa na doutrina é a larga margem de inclinação ao rechaço da mencionada lei.

A esse respeito, vejam-se as considerações de Perin (2003):

Na esmagadora doutrina consultada, é possível constatar que os doutrinadores nacionais, pelas mais variadas razões, entendem como inconcebível a existência ou formulação de uma norma geral antielisiva dentro do direito brasileiro. Defendem o entendimento de que o sistema legal brasileiro não comporta a norma geral antielisiva face às suas rígidas regras e princípios constitucionais, principalmente em relação à legalidade e tipicidade.

Para Melo (2001, p. 179), a LC 104/2001 não possui amparo no direito brasileiro, tendo em vista que a Constituição Federal não abre possibilidades de as leis complementares limitarem ou restringirem os direitos subjetivos dos contribuintes.

Perin (2003) mostra que a previsão legal da possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes lança no sistema tributário nacional instituto já utilizado em outros países e, de certa forma, ainda inédito na legislação pátria.

Ulhoa (2004), comentando o parágrafo único da lei em foco, aduz que a elisão fiscal não deixa de ser uma prática lícita. O autor ainda complementa sua interpretação frisando que o dispositivo apenas permite ao Fisco a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com

finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No que pese as importantes considerações favoráveis à norma, nítida ficou a constatação de que o agente fiscalizador, com a edição da LC 104/2001, ganhou uma margem de ação junto ao direito que possui o contribuinte de melhor gerir suas finanças através do planejamento tributário, uma vez que não foi definido pela própria lei antielisão o que seja entendido como dissimulação.

A esse respeito Ulhoa (2004), embora defensor do dispositivo legal em comento, apontou com maestria a lacuna deixada pela norma ao afirmar que o legislador não andou bem, pois não explicitou o que deve ser entendido como dissimulação, deixando a tarefa aos intérpretes do direito.

O entendimento verificado em Estrella (2001) já contemplava também de forma não menos preciosa essa impropriedade no texto da lei, indicando que a doutrina brasileira diverge sobre a que fim se destina a norma antielisiva geral, sendo esta discordância se devida à falta de clareza do legislador brasileiro. O autor conclui o seu entendimento salientando que a legislação poderia assentar com maiores detalhes os efeitos desejáveis dessa norma, apontando que mais uma vez pecou o legislador brasileiro, o qual poderia ter ido além, mas ficou aquém das expectativas.

## 1.2 Ótica do Estado versus Ótica do Contribuinte

Nota-se que as considerações até aqui apresentadas sobre o planejamento tributário remetem, em primeiro plano e de forma intuitiva, ao ponto de vista do contribuinte, ou seja, do agente fiscalizado, constituindo-se o que ora chamamos de ótica do contribuinte. Dessa forma, tem-se a impressão de que o planejamento tributário está ligado estritamente aos interesses dos administradores privados enquanto representantes dos objetivos das empresas contribuintes.

Porém, torna-se necessário considerar a posição dos gestores encarregados de administrar os recursos e bens públicos em prol do bem estar da sociedade, ou seja, o agente fiscalizador, o que ora chamamos ótica do Estado, este entendido como as três esferas de atuação administrativa: Federal, Estadual (e Distrital) e Municipal.

É razoável considerar que, pelo fato de as duas óticas apresentadas representarem interesses distintos (lucro para as empresas, e bem-estar social para o Estado), ocorra uma verdadeira “guerra” de estratégias cada qual direcionada ao seu propósito específico, que é a otimização dos recursos segundo os interesses dos grupos aos quais representam. Assim, observa-se de um lado a avidez do fisco pelo aumento de sua arrecadação e, do outro, o contribuinte tentando, através da lei ou de suas lacunas, pagar o menor valor possível de sua carga tributária.

As necessidades sociais crescentes em contraposição à escassez de recursos tornam-se elemento de propulsão nos esforços fazendários para aumentar suas arrecadações. Dessa forma, infere-se que o planejamento tributário também é um instrumental a ser utilizado pelo gestor público como elemento capaz de alavancar os recursos necessários ao financiamento dos gastos públicos. A este planejamento tributário o Código Tributário Nacional (CTN - Lei 5.172/66, art. 199) denomina de administração tributária.

Conforme Giambiagi (2001, p.54) “É importante ressaltar que o governo não é uma abstração, visto como uma entidade que suga os recursos do povo. De fato, [...] o governo é uma entidade que coleta [...] impostos [...] de uma parte da população, para transferir esses recursos para outra parte da população”.

Eis o pilar central da administração pública: o bem-estar da coletividade. Por administração pública entende-se o ato de realizar serviços para o bem-estar coletivo e ao atendimento dos interesses e anseios da sociedade, por intermédio das ações do Estado. Isso envolve os órgãos da administração direta e indireta, bem como as empresas privadas a quem o Estado delega a consecução de determinados serviços públicos, (MEIRELLES, 2001, p. 83).

### 1.3 Receitas Públicas

Existem diversas obras que tratam do assunto referente às receitas. Porém, a maior dificuldade concernente ao tema reside no fato de que as diversas bibliografias que abordam a questão concentram sua atenção mais no “reconhecimento” da receita, do que propriamente na sua definição.

### 1.3.1 Definições de Receita

De acordo com Iudícibus (2006), as receitas representam a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços.

A Norma Internacional de Contabilidade nº. 18 do IASB - International Accounting Standards Board, define receita como sendo o ingresso bruto de dinheiro, contas a receber ou outros valores que surgem no curso das atividades normais de uma empresa pela venda de mercadorias, prestação de serviços e pelo uso por terceiros de recursos da empresas, geradores de juros, royalties e dividendos.

Já o FASB, Financial Accounting Standards Board, diz que receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidação de seus passivos (ou a combinação de ambos), durante um período, proveniente da entrega ou produção de mercadorias, prestação de serviços, ou outras atividades que constituem as principais operações em andamento da entidade.

Da Secretaria do Tesouro Nacional, em seu Manual de Procedimentos – Receitas Públicas, extrai-se que receita é um termo utilizado mundialmente pela contabilidade para evidenciar a variação ativa resultante do aumento de ativos ou da redução de passivos de uma entidade, que aumente a situação líquida patrimonial, qualquer que seja o proprietário.

Observa-se que as definições, de forma geral, dizem respeito ao efeito causado pela receita no patrimônio da empresa, além de referências relacionadas com a entrega de bens ou serviços aos clientes e a mensuração. As variações entre as definições podem ser consideradas irrelevantes, pois, num sentido *lato*, todas expressam de alguma forma o significado de receita.

### 1.3.2 Receita sentido lato *versus* receita sentido restrito

Embora num sentido *lato* as diversas definições de receita convirjam para um ponto comum, faz-se necessário o estabelecimento de um marco diferencial de conceitos para a administração privada e para a administração pública. Sendo assim, deve-se estabelecer de forma inequívoca a diferença entre receita e receita pública.

Buscando-se apoio na Lei 4.320 de 17 de março de 1964, a qual estatuiu normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis aos orçamentos e sistemas contábeis das três esferas da administração pública, para delinear-se uma definição de receita pública, curiosamente não se encontra. O art. 9º do capítulo II, intitulado “Da Receita”, do referido diploma legal preocupase, tão somente, em trazer uma definição não muito satisfatória de “tributo”.

Machado Jr. e Reis (1996; p. 28) identificaram esta impropriedade: “A lei não define receita, limitando-se a determinar e estabelecer uma classificação econômica”.

Cuidando de estabelecer uma definição para receita, Machado Jr. e Reis, na obra citada, p.27, evidenciam muito propriamente um marco distintivo, conforme se observa:

Podemos desde logo, [...], definir receita nos seguintes grupos:

- a) em sentido lato, como um conjunto de entradas financeiras, oriundas de fontes diversificadas, que integram o Patrimônio, conquanto possam existir reivindicações de terceiros sobre alguns desses valores;
- b) em sentido restrito, como um conjunto de recursos financeiros obtidos de fontes próprias e permanentes, que integram o Patrimônio na qualidade de elemento novo, que produzem-lhe acréscimos financeiros, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros” (grifos nossos).

Segundo Torres (2005, p 185), receita é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos. Em adição, o autor corrobora a distinção que deve existir entre receita no seu sentido *restrito* e no sentido *lato*, este considerado como *ingresso*: “Assim sendo, o conceito de *receita*, embora fundamentalmente baseado no *ingresso*, dele se estrema, pois o ingresso corresponde também à entrada de dinheiro que ulteriormente será restituído, como ocorre no empréstimo e nos depósitos”.

O Manual de Procedimentos da Receita Pública aprovado pela Portaria STN nº. 340, de 26 de abril de 2006, conceitua receita pública, enfatizando os objetivos das Ciências Contábeis:

Receita Pública é uma derivação do conceito contábil de Receita agregando outros conceitos utilizados pela administração pública em virtude de suas peculiaridades. No entanto, essas peculiaridades não interferem nos resultados contábeis regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade CFC, por meio dos Princípios Fundamentais, até porque, a macromissão da contabilidade é atender a todos os usuários da informação contábil, harmonizando conceitos, princípios, normas e procedimentos às particularidades de cada entidade. Receitas Públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas.

Na definição de Baleeiro (1997, p. 116) colhe-se a lição clara de que “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Também Silva (2003, p. 101) oferece a sua valiosa colaboração ao elucidar a distinção entre os conceitos:

Entre os recursos que o Estado auferir, temos as entradas que se incorporam de forma definitiva ao patrimônio e aquelas que são restituíveis no futuro. No primeiro grupo temos as Receitas Públicas (*stricto sensu*); no segundo, temos os ingressos públicos, cuja característica é a restituibilidade futura, pois são simples movimentos de fundos.

Uma vez exposta a diferenciação que se deve fazer entre receitas, sentido lato, e receitas públicas, sentido restrito, vale ressaltar que a importância do tema receitas vai muito além da elucidação dos conceitos. Isso devido ao fato de que a ação orçamentária do Estado encontra-se balizada na sua capacidade de arrecadação. Em outras palavras, são as receitas públicas que direcionam as atividades estatais que visam ao atendimento das demandas sociais.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, a Receita Pública assume, na Administração Pública, fundamental importância por estar envolvida em situações singulares, sendo notável a sua relevância no processo orçamentário, cuja previsão dimensiona a capacidade governamental em fixar a Despesa Pública e, no momento da sua arrecadação, torna-se instrumento condicionante da execução orçamentária da despesa.

Conforme Silva (2003), é com a receita pública que o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

A importância atribuída à receita pública é ponto pacífico na seara de discussões orçamentárias e fiscais do Estado, conforme os ensinamentos observados. Porém, inversamente proporcional à sua importância está a quantidade de estudos relacionados à receita.

Silva (2005) chama a atenção para esta disparidade quando afirma que a área das despesas é um ponto onde se concentra a atenção de muitos estudiosos, inclusive auditores, e, em relação às receitas, encontram-se poucas reflexões acadêmicas e raros trabalhos publicados.

### 1.3.3 Classificação das Receitas na Administração Pública

Vários são os critérios existentes para a classificação das receitas públicas, assim

como a literatura que aborda o tema. Porém, para os efeitos pretendidos pela presente pesquisa, foram trazidas à explanação as classificações mais relacionadas ao tema exposto.

#### 1.3.3.1 Receita Derivada e Receita Originária

Silva (2003, p. 103) mostra que a receita na administração pública pode ser classificada conforme cinco aspectos: a) quanto à natureza; b) quanto ao poder de tributar; c) quanto à coercitividade; d) quanto à afetação patrimonial; e) quanto à regularidade.

Entretanto, para os fins necessários ao desenvolvimento da presente pesquisa, os parâmetros de classificação da receita pública serão simplificados. Dessa forma, dos cinco aspectos existentes para classificação da receita na administração pública mencionados, selecionou-se o relativo à coercitividade.

Conforme Silva (2003, p. 106), "Nessa classificação, temos a receita dividida em dois grandes campos: Originária ou de Economia Privada [...]; Derivada ou de Economia Pública [...]"

Torres (2005, p. 186) corrobora a importância desse aspecto quando afirma que "a classificação mais utilizada é a que separa as receitas derivadas das originárias" (grifos nossos). Tal classificação leva em conta a maneira pela qual Estado consegue obter cada uma delas, (ROCHA, 2007, p. 6).

Segundo Silva (2003), receita derivada é a proveniente do exercício da competência ou poder de tributar os rendimentos ou o patrimônio da coletividade.

Receita originária é aquela que o Estado consegue angariar realizando atividades comuns aos particulares, (ROCHA, 2007). São as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado [...], (TORRES, 2005, p. 186).

Nesse ponto de discussão, faz-se necessária a lição de Silva (2003, p.106) de que "a receita originária [...] tem perdido, cada vez mais, participação relativa no montante das receitas arrecadadas pelo poder público em face do processo de privatização".

#### 1.3.4 Estágios da Receita Pública

O tema referente aos estágios da receita pública também é amplamente contemplado na bibliografia especializada.

O Manual de Procedimentos – Receita Pública, da Secretaria do Tesouro Nacional, define estágio como sendo cada passo identificado que evidencia o comportamento da receita e facilita o conhecimento e a gestão dos ingressos de recursos.

Para Silva (2003, p. 113), a receita pública flui para os cofres públicos dentro de uma sistemática evolutiva, tendo em vista a seqüência operacional de que resulta seu recebimento.

Carvalho (2006, p. 273) ensina que a receita pública arrecadada pelo erário passa por um processo dinâmico e sistemático, denominado de estágios ou fases.

Os estudos existentes sobre o tema apontam que a receita pública percorre quatro estágios ou fases:

- ü Previsão;
- ü Lançamento;
- ü Arrecadação; e
- ü Recolhimento.

#### 1.3.4.1 Previsão

A previsão constitui a estimativa do montante que se espera arrecadar durante determinado exercício financeiro, ou seja, é uma expectativa de arrecadação. É também conhecida normalmente como receita orçada.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no bojo do seu art. 12 e § 1º, estabelece algumas regras a serem seguidas em relação ao estágio da previsão:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º. Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

Ao abordar as sistemáticas utilizadas para a previsão das receitas, Silva (2003, p.117) explana que, independente do método adotado, serão considerados vários fatores de ordem



política, social e econômica, de modo que a receita prevista esteja o mais possível dentro da realidade.

#### 1.3.4.2 Lançamento

O segundo estágio da receita pública, o lançamento, é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta – art. 53 da Lei nº. 4.320/64.

O Código Tributário Nacional traz uma definição de lançamento em seu art. 142:

[...] lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fator gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. [...] a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Carvalho (2006, p. 279) mostra que o lançamento é a legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento e que não são todas as receitas que passam por esse estágio.

Para a Secretaria do Tesouro Nacional, o lançamento não constitui um estágio da receita pública estando inserido como uma das etapas da previsão. Entretanto, a grande maioria dos doutrinadores e estudiosos do assunto solidificou os quatro estágios já enumerados.

O CTN, em seus arts. 147/150, enumera três modalidades de lançamento: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação.

Conforme Rocha (2007, p.382), “as três modalidades apresentam, obviamente, características peculiares que as diferenciam. [...]. O critério diferenciador é o ‘*grau de participação do sujeito passivo nas atividades que antecedem o ato administrativo*’”.

#### I - Lançamento de ofício

Também conhecido como “ex officio” ou “direto”.

De acordo com Rocha (2007), o lançamento de ofício é aquele realizado sem contar com nenhuma ou quase nenhuma participação prévia do sujeito passivo.

Vale dizer que, acontecido o fato gerador, a Fazenda Pública promove o lançamento sem que o sujeito passivo colabore previamente. As informações necessárias à feitura do lançamento, ou já são de posse da Administração, ou esta as obtém por seu próprio impulso. Feito o lançamento e promovida a notificação, fica o sujeito passivo intimado a pagar, (ROCHA, 2007, p. 383).

Exemplificando, o autor nos relata que o lançamento de ofício é largamente utilizado no IPTU pelos municípios.

## II - Lançamento por declaração

Alguns autores também utilizam a denominação lançamento “misto”. Tal terminologia leva em conta que nele o grau de participação prévia do sujeito passivo é intermediário, nem tão intenso como no lançamento por homologação e nem desprezível como no lançamento de ofício, (ROCHA, 2007).

Ocorre o lançamento por declaração quando o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência do fato gerador e lhe fornece as informações necessárias à apuração do tributo devido, (TORRES, 2005).

Ainda segundo Torres (2005, p. 280), “o exemplo típico era o imposto de renda, em que o contribuinte declarava os rendimentos obtidos no ano-base e procedia aos cálculos das deduções e abatimentos, para que o Fisco efetuasse posteriormente a notificação do lançamento. Hoje a sistemática está alterada [...] e o contribuinte, no mesmo ato em que presta as declarações, considera-se notificado de que deverá recolher o tributo, com o que o sistema do lançamento por declaração se mescla, em parte, com o do autolancamento”.

Rocha (2007, p. 383-384) mostra que “um exemplo possível seria o do ITBI, em que a Administração municipal promove o lançamento com base nas informações que são declaradas pelo contribuinte [...]. Dá-se a expedição da notificação e, em seguida, o sujeito passivo promove o recolhimento”.

## III - Lançamento por homologação

Na doutrina brasileira mais antiga, bem como na estrangeira, é conhecido como “autolançamento”, (TORRES, 2005, p. 282).

Para Harada (2005), a expressão autolançamento é equivocada, porque lançamento é privativo da autoridade administrativa como definido no art. 142 do CTN.

Conforme Rocha (2007, p. 385), essa modalidade é a que apresenta maior grau de participação prévia do sujeito passivo, eis que a este a lei impõe o dever de apurar e recolher o valor devido, mesmo antes de ocorrer qualquer providência administrativa.

Se não houver homologação expressa, considera-se tacitamente homologado o lançamento com o decurso do prazo de 5 anos a contar do fato gerador (CTN, art. 150, §4º), (TORRES, 2005, p. 283).

Como exemplos típicos de tributos submetidos a essa modalidade são citados pela maioria dos estudiosos o ICMS e o IPI.

Apresenta-se a seguir, resumidamente, os tipos de lançamento abordados:

- Lançamento direto ou de ofício - é o lançamento feito unilateralmente pela autoridade administrativa.
- Lançamento por declaração ou misto - é o lançamento feito pela autoridade administrativa com a participação do contribuinte.
- Lançamento por homologação ou autolançamento - é o lançamento realizado pelo próprio contribuinte e posteriormente homologado pela autoridade administrativa.

Figura 1 - Resumo das modalidades de lançamento

Fonte: CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e Contabilidade Pública. 2 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2006, p.280.

Cabe ressaltar que a importância da fase do lançamento está diretamente relacionada à constituição do crédito tributário, o qual será abordado na seção 1.4.

#### 1.3.4.3 Arrecadação

De acordo com a STN, arrecadação é a entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro.

Também nessa linha, tem-se a definição apresentada por Silva (2003, p.121), onde “o terceiro estágio da receita é o ato pelo qual o Estado recebe os tributos, multas e demais créditos a ele devidos”.

#### 1.3.4.4 Recolhimento

Conforme Carvalho (2006, p. 280), “consiste no repasse, pelo agente arrecadador, do valor arrecadado”.

É de valia lembrar que, com o célere desenvolvimento tecnológico, os dois últimos estágios da receita pública são cada vez mais simultâneos. Entretanto, arrecadação e recolhimento são momentos distintos na fluidez dos recursos para os cofres públicos, embora, conforme mencionado, possa parecer que as duas fases se fundam em apenas uma.

### 1.4 Crédito Tributário

Na seção 1.3 discorreu-se sobre a receita pública, sua importância e os estágios ou fases pelos quais passa para que complete seu ciclo de fluidez até os cofres públicos, ou seja, previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Neste tópico, realçar-se-á a importância do segundo estágio da receita pública, o lançamento, tendo em vista suas implicações para a constituição do crédito tributário.

#### 1.4.1 Conceito

Conforme Peixoto (2007), crédito tributário é a denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao

direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

Silva (2001, p. 68) aduz que, certeza refere-se à existência de alguma coisa; é a qualidade do que não pairam dúvidas sobre a sua existência. Certeza do crédito é a determinação precisa da existência do crédito documental ou não. Liquidez refere-se ao quantum, a disponibilidade de recursos ou a capacidade de pagamento.

#### 1.4.2 Constituição do Crédito Tributário

Torres (2005, p.273) ensina que o crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fator gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza.

Em termos de legislação, o Código Tributário Nacional, nos seus arts. 142 a 150, aborda a constituição do crédito tributário no título III, capítulo II, que trata do lançamento.

Regularmente constituído o crédito tributário pelo lançamento, o agente competente deverá notificar o sujeito passivo da obrigação para pagar o débito ou impugná-lo.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 160, dispõe que, *quando a legislação tributária não fixar o tempo de pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento* (grifo nosso).

Silva (2001, p. 71) reforça que:

o aviso de lançamento é a materialização da exigência do cumprimento da obrigação tributária formulada ao sujeito passivo ou contribuinte, titular do interesse a ser submetido. O prazo estabelecido pela notificação encontra justificativa no dever da autoridade administrativa de conceder tempo suficiente para o sujeito passivo conferir o acerto do lançamento do crédito tributário.

Sendo assim, após o vencimento do prazo legal ou convencional para o adimplemento do crédito e, não havendo a existência de qualquer causa suspensiva, este se torna exigível. A inadimplência do contribuinte ou responsável autoriza a provocação da tutela jurisdicional executiva para promover a satisfação forçada do crédito inadimplido espontaneamente.

Nesse ponto, inicia-se um novo procedimento administrativo com o objetivo de efetuar a referida inscrição do débito na dívida ativa.

Inscrita a dívida ativa, procede-se à confecção do documento que viabilizará a execução fiscal do devedor: a Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Conforme preceitua o inciso VI, do artigo 585, do Código de Processo Civil, a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é um título executivo extrajudicial que consubstancia um crédito da Fazenda Pública, tributário ou não, com a aferição presumida de sua certeza e liquidez.

Aqui também é muita bem vinda a lição de Silva (2001, p. 94) esclarecendo que:

[...] a certidão extraída do respectivo livro da repartição arrecadadora, de onde consta a inscrição da dívida de origem fiscal, financeira, patrimonial, industrial ou contratual, constitui título executivo público extrajudicial hábil para a Fazenda Pública entrar em juízo com a sua pretensão fundada de fato e de direito.

## 1.5 Dívida Ativa

Vê-se cada vez mais o esforço das autoridades fiscais em aumentar suas arrecadações, sendo que, paralelamente, observa-se nos demonstrativos contábeis dos entes públicos a elevação dos montantes inscritos como dívida ativa.

### 1.5.1 Conceito

A definição contida no § 1º do artigo 2º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, traz que qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à Administração Direta Municipal e às suas autarquias é considerado dívida ativa da Fazenda Pública.

O texto da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu art. 39, § 2º, diz que “Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública [...] exceto as tributárias [...]”.

Como se pode observar do texto legal acima, a dívida ativa pode ser dividida em tributária e não tributária.

A dívida ativa tributária é o crédito originário de obrigação legal referente a tributos e respectivos adicionais, incluindo multas, que, depois de esgotado o prazo final para pagamento, fixado por lei ou por decisão final administrativa, é remetido para inscrição na repartição administrativa competente.

Na dívida ativa não tributária, por sua vez, estão compreendidos todos os outros créditos da Fazenda Pública, vencidos e não pagos, tais como: multas, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, indenizações, reposições, restituições, entre outros.

Em outras palavras, dívidas ativas nada mais são que créditos oriundos da Fazenda Pública, tributário ou não, que, quando não quitados tempestivamente e de acordo com a legislação própria, devem ser objeto de inscrição em livros de registros e escriturados em contas específicas, (ANDRADE, 2002, p.68).

Também de forma cristalina Silva (2003, p.120) diz que “é importante esclarecer que as importâncias relativas a tributos, multas e créditos da Fazenda Pública, lançadas, mas não cobradas ou não recolhidas no exercício de origem, constituem dívida ativa a partir da data de sua inscrição”.

A Lei 4.320/64, em seu art. 39, § 1º, traz a obrigatoriedade da inscrição em dívida ativa dos créditos tributários e não tributários, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento.

A inscrição da dívida ativa é ato jurídico que visa a legitimar a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, revestindo o procedimento dos necessários requisitos jurídicos para as ações de cobrança, (CARVALHO, 2006, p. 284).

A Lei Federal nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980, em seu artigo 2º, § 3º, determina que cabe ao órgão competente apurar a liquidez e certeza dos créditos, qualificando a inscrição como ato de controle administrativo da legalidade.

Em seus aspectos contábeis, a inscrição da dívida ativa representa um registro de direito do ente público, ou seja, não é uma receita, mas o reconhecimento de um crédito originalmente tido como legal. A inscrição da dívida ativa, portanto, é o ato que conferirá presunção de liquidez, certeza e exigibilidade ao crédito, (ANDRADE, 2002, p. 69).

O montante contabilizado como dívida ativa compõe percentual expressivo do balanço patrimonial dos entes públicos, no grupamento Ativo Não Financeiro, *Realizável a Longo Prazo*, o qual tem apresentado significativo crescimento.

A esse propósito, Neves e Pinto (2006, p.8) ratificam que “tal rubrica [...] constitui uma parcela do Ativo, de grande e crescente destaque na estrutura do patrimônio das entidades públicas”.

Carvalho (2006, p.283 e 285) esclarece que a inscrição de créditos em dívida ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em dívida ativa. Em adição, comenta que, em relação à contabilização da dívida ativa, “seria prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no Ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão”.

Dessa forma, segundo o autor, deveria haver a constituição de uma provisão para os créditos de recebimento ou liquidação duvidosos, cuja contrapartida poderia ser denominada “provisão para perdas de dívida ativa”.

Tal provisão corresponderia à estimativa da parcela dos créditos a receber cuja realização não ocorrerá, devendo ser apurada de forma criteriosa devido à incerteza envolvida, baseando-se nos históricos de recuperação em exercícios anteriores, (CARVALHO, 2006, p. 286).

Firmando-se uma posição respeitosa à opinião do autor, vale ressaltar que, em relação aos tributos, os próprios requisitos de “liquidez e certeza” exigidos para a inscrição dos valores em atraso afastam o caráter de incerteza mencionado. Essa constatação é mais acentuada pela possibilidade de penhora que recai sobre os bens do contribuinte inadimplente.

O que se observa nos demonstrativos elaborados pelos entes públicos, são valores que podem apresentar distorções, tendo em vista a não adoção dos procedimentos sugeridos para segregação dos valores inscritos e não cobráveis, os quais podem decorrer tanto da insolvência do contribuinte quanto de erros relacionados aos estágios da receita pública.

A conta contábil “Dívida Ativa” deve conter, inclusive, os juros e atualizações monetárias ou qualquer outro encargo aplicado sobre os valores inscritos em créditos a receber e não recebidos dentro do prazo determinado pela lei.

Matias e Campello (2000, p.218-219) expõem que nos municípios que realizam a atualização monetária e possuem um código tributário que prevê a correção, inclusive dos valores de multa e juros, a arrecadação com os valores de dívidas ativas pode chegar a 2% dos valores orçados, o que indica que os números são expressivos.



### 1.5.2 Tipos de cobrança da dívida ativa

Os trabalhos existentes sobre os modos de recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa relatam que há duas maneiras possíveis de serem adotadas: a via judicial; e a via administrativa, ou amigável.

O procedimento judicial é disciplinado pela Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, Lei de Execuções Fiscais, o qual é aplicado àqueles créditos já inscritos como dívida ativa.

Já a via administrativa, é a forma onde o contribuinte é convocado pela Administração para quitar seu débito com o fisco, antes da inscrição em dívida ativa, constituindo-se em uma forma amigável. As expressões “cobrança amigável” e “cobrança administrativa” também são normalmente aplicadas para os créditos já inscritos, mas com execução ainda não ajuizada. Nesta fase, normalmente é possível o parcelamento da dívida.

#### 1.5.2.1 Cobrança Judicial

Uma vez inscritos em dívida ativa, a competência legal para a respectiva cobrança é das Procuradorias Públicas, nas três esferas.

Carvalho (2006, p. 285) ensina que “a inscrição, ato de constituição e formalização da dívida ativa, é condição necessária e obrigatória para o seu encaminhamento à Procuradoria”.

Segundo Kamiya e Souza (2005), a inscrição da dívida ativa significa a última etapa antes da cobrança judicial a ser realizada por procuradores públicos.

Faz-se importante salientar que, do ponto de vista de uma administração tributária efetiva, os valores referentes aos tributos vencidos e não recebidos deveriam ter sua inscrição em dívida ativa efetuada tão logo ocorressem os respectivos vencimentos. Entretanto, esse não é o comportamento comum observado nas ações do administrador público.

De fato, Carvalho (2005, p. 285) relata essa postura ao mencionar que “a inscrição do crédito tributário ou não da dívida ativa deveria ser realizada logo após o vencimento do crédito não pago, entretanto, na prática tem se verificado a sua inscrição só no exercício seguinte àquele do vencimento da obrigação”.

Matias e Campello (2000, p. 220) também abordam a questão ao afirmarem que legalmente, a fazenda poderia proceder a uma cobrança fiscal a partir do momento em que

realiza a inscrição em dívida ativa. Entretanto, os autores deixam claro que deve optar-se pela cobrança “amigável”, tendo em vista “a proximidade com os contribuintes, e mesmo porque podem ocorrer falhas nos diversos estágios da arrecadação tributária”.

Outras providências referentes à cobrança judicial da dívida ativa estão dispostas na Lei 6.830/80, que, em seu artigo 2º dispõe sobre a caracterização geral destes créditos e define procedimentos para sua inscrição.

Ressalte-se que, para o presente trabalho, interessa o conceito de dívida ativa tributária no âmbito municipal, ou seja, os créditos líquidos e certos não recebidos e inscritos, que correspondem aos principais tributos vinculados à competência dos municípios.

#### 1.5.2.2 Cobrança “amigável”

A grande maioria dos especialistas e autores que abordam o tema aponta que a via amigável para cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa é a que se apresenta como mais viável em muitos casos.

Neves e Pinto (2006, p.13) indicam que o caráter amigável da via administrativa torna-se mais viável por se apresentar como solução mais econômica e menos morosa, necessitando de bons argumentos para convencer os contribuintes.

Os autores relatam que o caráter de obrigatoriedade não é, por si só, argumento suficiente para que os administradores possam convencer os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias. Dessa forma, passam a ignorar a necessidade de se manter um canal de comunicação com os contribuintes a fim de se estabelecer uma ponte de informação e conscientização.

Gonçalves (2005, p. 71-72) mostra que o objetivo principal das inscrições de dívida ativa é o recebimento dos respectivos créditos, que pode ser tentado simultaneamente na esfera judicial e através da cobrança amigável. Entretanto, o autor ressalta que os entendimentos entre credor e devedor podem acontecer, inclusive, após a interposição da ação, que será levada a termo se ambos obtiverem acordo quanto ao pagamento.

#### 1.5.3 Terceirização da cobrança da dívida ativa

No tópico 1.4.2 discorreu-se que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa é uma atribuição legal direcionada às Procuradorias Públicas. Porém, o que se tem observado é a impossibilidade desses órgãos atenderem de forma satisfatória as demandas que lhes são impostas pelo ordenamento jurídico. Nesse contexto, surge como alternativa ao alcance do objetivo maior da administração pública - o bem estar comum - a cessão, via terceirização, da cobrança da dívida ativa a instituições financeiras.

Segundo a vasta literatura sobre o assunto, a terceirização pode ser entendida como a contratação de empresas especializadas, que realizarão atividades não inseridas no objeto principal da entidade contratante.

Para Kamiya e Souza (2005), uma terceirização planejada e bem implantada efetivamente contribui para que o tomador do serviço concentre suas energias em sua atividade-fim.

Na esfera pública, a prática da terceirização não é uma novidade. Isso pode ser observado nos processos licitatórios pelos quais o Estado promove a contratação de particulares para a execução de serviços e obras públicos que lhes são necessários, não se constituindo, porém, na sua atividade-fim.

Dessa forma, o Estado concentra as suas atividades naquelas que lhes são diretamente afetas e terceiriza as que demandam uma estrutura onerosa e desnecessária quanto à condução por funcionários públicos, (KAMIYA e SOUZA, 2005).

Os autores ainda chamam atenção para o fato de a terceirização não ser sinônimo de supressão de funções ou promoção do desemprego, constituindo-se em redução de custos e promoção de eficiência que, no caso das entidades públicas, acaba por redundar em menos despesa para o próprio contribuinte.

Para Matias e Campello (2000), devem ser desenvolvidos procedimentos que facilitem o pagamento dos valores inscritos em dívidas ativas por parte dos contribuintes.

Entretanto, Kamiya e Souza (2005) advertem que a terceirização na esfera pública não pode ser realizada de forma aleatória, devendo-se observar critérios definidos e transparentes que atentem aos princípios basilares da boa administração pública.

#### 1.5.3.1 A Resolução nº. 33/2006 do Senado Federal

É notório o fato de que as administrações públicas, principalmente as municipais, apresentam muitas limitações no que se refere aos mecanismos a que têm acesso para desenvolver suas ações administrativas. Entre muitos outros reflexos, ressaltam-se aqueles que se projetam diretamente nas ações voltadas à cobrança dos valores inscritos em dívida ativa.

Dessa forma, os gestores públicos se vêem numa situação contraditória na qual se verifica a existência de créditos em valores expressivos, dos quais não conseguem dispor, seja por despreparo, negligência ou limitações legais.

Conforme Barroso (2006), é notória a falta de uma estrutura de cobrança, principalmente nos municípios brasileiros que amargam a impossibilidade de carrear para os seus cofres cerca de R\$ 60 bilhões de sua dívida ativa.

Para Kamiya e Souza (2005), na discussão sobre a terceirização da cobrança da dívida ativa, o terreno é árido e os escassos estudos que foram apresentados a respeito apontam em direção contrária à sua admissibilidade, muito embora os entes públicos já pratiquem a terceirização em larga escala e em diversos segmentos.

A Resolução nº. 33/2006, do Senado Federal, publicada no Diário Oficial da União de 14 de julho de 2006, carrega em seu bojo o ponto de partida para que o gestor público consiga ter acesso aos valores inscritos em dívida ativa, trazendo a autorização para que os governos municipais e estaduais efetuem a cessão de seus estoques de dívida ativa a instituições financeiras para cobrança, conforme assentado no corpo de seu art. 1º:

Podem os Estados, Distrito Federal e Municípios ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, e pelas Resoluções nºs 40 e 43, de 2001, do Senado Federal..

O mencionado diploma legal é estruturado sobre seis artigos, somente. Entretanto, de forma inversa ao tamanho de sua estrutura redacional, a Resolução fez brotar grandes e acalorados debates acerca da sua legalidade, dos quais irromperam tanto a corrente que lhe é contra quanto a que lhe é favorável.

Os pontos polêmicos assentam-se, principalmente, na alegação da inconstitucionalidade do instrumento jurídico, materializados na tese de que se estaria preterindo a competência das Procuradorias Públicas para a cobrança dos valores inscritos em dívida ativa.

Já na sua fase embrionária, o texto legal gerava pesadas críticas quanto ao seu teor. Nesse sentido, Harada (2004) foi incisivo ao afirmar nunca se viu tantas impropriedades jurídicas em um Projeto de Resolução com apenas sete artigos.

Nessa mesma esteira de interpretação, Navarro (2006) defende o argumento de que parece evidente que a cobrança por terceiro, que não o Poder Público, não pode jamais ser interpretada como atividade administrativa.

Correia (1999) já manifestava a existência de uma corrente contra terceirizações ao afirmar que sobre a cobrança amigável ou também conhecida como extrajudicial não conseguimos imaginar hipótese de sua terceirização, já que qualquer setor tributário - mesmo esfacelado - tem condição de proceder à cobrança.

Firmando posição favorável à terceirização da cobrança da dívida ativa, Kist (2006) analisa o dispositivo legal em comento e explana suas convicções:

Entende-se que a medida de que trata a Resolução nº. 33/06 tem relevância, e isso pelas seguintes razões:

- a) a Fazenda Pública, notadamente no nível municipal, não tem tradição e pouca eficiência na cobrança dos seus créditos [...];
- b) os entes públicos, em geral, convivem com a falta de pessoal para executar uma série de atividades [...];
- c)...
- d) a antecipação de receita de que trata a Resolução em análise é medida de incontestável importância, pois possibilita aos entes públicos fazerem investimentos nas áreas sociais ou mesmo equilibrarem seus orçamentos;
- e) a medida viabiliza a efetivação do princípio da eficiência, um dos que rege a atuação da Administração Pública [...];
- f)...

Também inclinado favoravelmente à terceirização da dívida ativa, Barroso (2006) mostra que:

embora se constitua em uma quebra de paradigma - como o do princípio da indisponibilidade do interesse público - a solução que ora se está propondo não está evitada de inconstitucionalidade, tendo, ao contrário, um fim eminentemente nobre, qual seja o de viabilizar o enchimento dos cofres públicos com o que já lhes pertence, estando, este apenas, indevida e temporariamente nas mãos do contribuinte inadimplente.

Verifica-se que o entendimento referente à terceirização da cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa não é ponto pacífico entre os juristas e especialistas.

Embora haja estreitos laços de aproximação entre as Ciências Contábeis e as Ciências Jurídicas, mais precisamente na ramificação do Direito Tributário, este trabalho não tem a

pretensão de entrar no mérito das discussões acerca do tema. A incursão em tal debate representaria invadir a esfera de competência dos especialistas em Direito, sob suas várias ramificações.

O próprio Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), em seu comentário à Resolução 33/2006, recomenda uma postura cautelosa em relação à adoção do dispositivo em comento: “Por todo o exposto, não nos parece prudente que seja imediatamente adotado pelo Município o modelo autorizado pelo Senado. A recomendação do IBAM é no sentido de aguardar o amadurecimento dos debates em torno desse tema [...]”.

Porém, pretende-se discorrer sobre o assunto apresentando-se considerações unicamente sob o enfoque contábil-financeiro que envolve a questão, ou seja, de que os créditos inscritos em dívida ativa representam valores expressivos de ativos realizáveis, que constituem o patrimônio da entidade pública, este sim o verdadeiro objeto da Contabilidade.

O conceito de ativo, conforme amplamente contemplado na literatura, pode apresentar-se de forma complexa, envolvendo várias dimensões.

Entretanto, recorre-se à clássica lição de Hendriksen (1999) para aprender que ativos são benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados. Desse modo, essa concepção mostrou-se mais afinada com o propósito deste trabalho, tendo em vista apresentar-se sob um enfoque mais econômico do ativo, ressaltando sua capacidade de geração de riqueza.

Sobre o verdadeiro objeto da Contabilidade, sempre cabe a lição apresentada por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 73):

Na Contabilidade, o objeto é sempre o Patrimônio de uma Entidade, definido com um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, [...] a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independente de sua natureza, que pode, ou não, incluir o lucro.

Clara, então, fica a constatação de que a expressividade dos montantes inscritos em dívida ativa não pode ficar resumida aos embates concernentes à competência legal para cobrança, somente.

#### 1.5.4 Processo de cobrança

Verificou-se os aspectos mais importantes concernentes à constituição do crédito tributário e sua inscrição como dívida ativa. Nesta seção, serão enfatizadas as etapas que devem ser percorridas com o fito de se realizarem as cobranças dos valores inscritos.

Matias e Campello (2000) oferecem uma esquematização do processo de cobrança dos valores inscritos em dívida ativa, o que permite uma fácil visualização da questão:

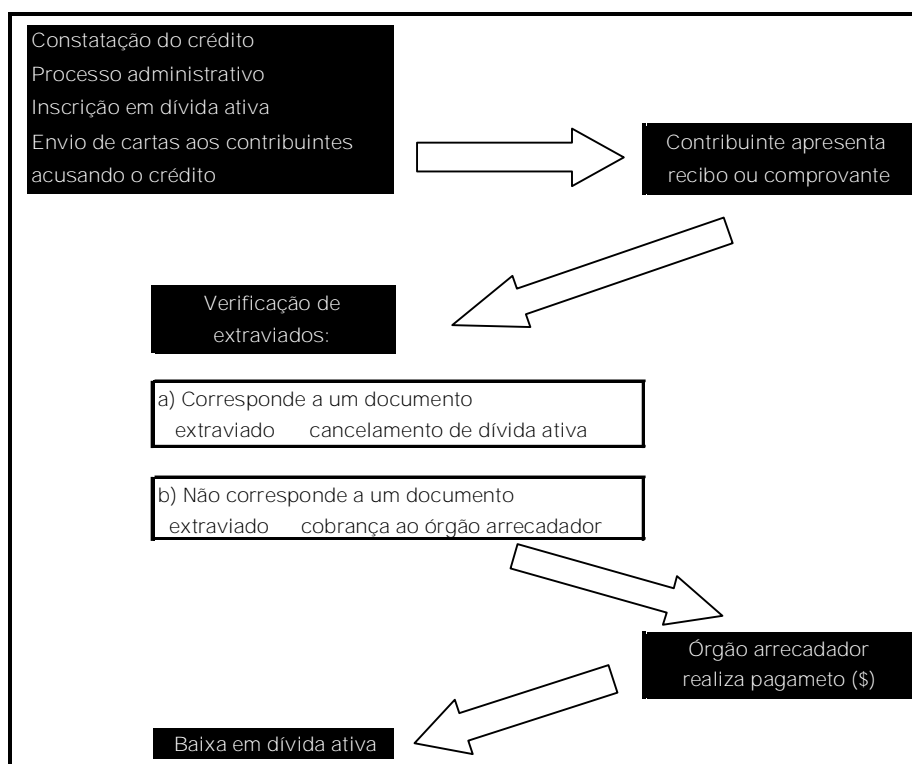


Figura 2 - Esquema para o processo de cobrança da dívida ativa

Fonte: MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos A. G. B. Administração Financeira Municipal. São Paulo: Atlas, 2000, p.221.

Conforme os autores, pode ser observado no esquema apresentado que a verificação do crédito tributário é fruto de um processo administrativo, podendo tal processo originar-se da fiscalização no caso de tributos em que é realizado o autolancamento, ou internamente, pela verificação do não-recebimento de tributos lançados pela fazenda.

Realizada a verificação, a fazenda já teria condições de efetuar uma cobrança fiscal a partir do momento em que há a inscrição em dívida ativa. Porém, conforme já mencionado na seção anterior, segundo os autores, deve-se proceder, em primeiro plano, a uma cobrança amigável, em virtude da proximidade com os contribuintes e da potencial existência de falhas nos estágios da arrecadação dos tributos.

A forma sugerida para a efetuação da cobrança amigável, tendo em vista poder proporcionar maior automatização e controle, é o envio de correspondência ao contribuinte, informando-lhe que um não-pagamento foi constatado e solicitando que seja apresentado o recibo ou comprovante de pagamento respectivo.

Comprovando o contribuinte a efetivação do pagamento através do recibo correspondente, os autores sugerem a ocorrência de uma entre duas alternativas apresentadas: a) o pagamento refere-se a um documento extraviado, não tendo sido, portanto, registrado; b) o órgão arrecadador não efetuou o repasse dos valores e dos registros.

Considerando-se a primeira alternativa, verifica-se se, nos registros contábeis, em documentos extraviados, se os números da autenticação e do órgão arrecadador registrados referem-se a algum documento. Sendo constatado que se faz referência a um documento extraviado, procede-se aos lançamentos contábeis de anulação, tanto do registro de documentos extraviados quanto da dívida ativa.

No caso de não fazer referência a nenhum documento, deve-se realizar a cobrança da dívida ativa do órgão arrecadador, procedendo-se a baixa de dívida ativa quando efetuado o pagamento.

Caso não ocorra a resposta por parte do contribuinte, iniciam-se os procedimentos de cobrança por meio de execução fiscal, (MATIAS e CAMPELLO, 2000, p. 220).

## 1.6 Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000

Durante muito tempo os administradores públicos não tiveram a preocupação com o equilíbrio das contas referentes às suas gestões. O que se verificou foi um crescimento vertiginoso do endividamento nas esferas administrativas, evolução descontrolada dos gastos com a máquina estatal e quase nenhum, senão nenhum, comprometimento com a transparência.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 é uma lei federal, que estabelece normas gerais de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicadas às três esferas de governo, a cada um de seus poderes e a todos órgãos e entidades da administração.

A LRF não veio substituir nem revogar a Lei 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no Brasil há mais de 40 anos. O seu principal objetivo, de acordo com o caput do seu



artigo 1º, consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”.

A expressão “responsabilidade na gestão fiscal” é definida de forma clara e simples, fugindo aos padrões redacionais mais complexos e característicos dos documentos legais. Nota-se que tal modelo de estruturação é uma característica presente em toda a LRF, conforme se observa em seu art.1º, § 1º:

Responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Valendo-se de uma análise não muito rebuscada do art. 1º, § 1º, pode-se observar alguns dos pilares principais que sustentam a LRF, quais sejam, planejamento, equilíbrio, atingimento de metas de resultado, endividamento, concessão de garantias e inscrição de restos a pagar, todos diretamente relacionados à preservação do patrimônio público.

O Capítulo III da LRF introduz a parte reservada à Receita Pública, a qual representa um ponto de interesse direto para o presente trabalho, tendo em vista tratar especificamente da previsão e da arrecadação. Nesse sentido, o art. 11, inserido no referido capítulo, diz: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (grifos nossos).

Novamente, com base em uma análise simples, extrai-se do texto legal que a responsabilidade fiscal do ente federado só será atingida quando este usar de forma plena o seu aparato administrativo-fiscal, para efetivamente dispor dos recursos provenientes dos seus tributos e outras rendas que lhes são devidos.

Nesse ponto, muito propriamente, cabe a afirmação de Guedes (2001, p. 34) de que “a explicitação relativa à obrigatoriedade de instituir e arrecadar seus tributos derruba a tese de alguns financistas, que consideram voluntária essa competência institucional dos Municípios [...]”.

Partindo desse pressuposto, seria razoável considerar que o ente, no momento em que não consegue efetivar a arrecadação dos seus tributos, os quais tendo preenchido os requisitos de legalidade necessários à constituição do crédito tributário, estaria, mesmo que em pequeno grau, desrespeitando os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por outro lado, ao transformar tais créditos tributários em direito líquido, certo e exigível, através da sua inscrição em dívida ativa, deixando-os como item patrimonial cada vez mais crescente, o administrador público abre mão de suas responsabilidades, indo de encontro à natureza da administração pública.

Esta natureza “*é a de um múnus público para quem a exerce, isto é, a de um encargo de defesa, conservação e aprimoramento dos bens, serviços e interesses da coletividade*”, (MEIRELLES, 2001, p.84) (grifo nosso).

Não pode o ente público entender que, uma vez constituído em dívida ativa, o crédito tributário perde sua principal característica que é a de receita genuinamente tributária que, seja por esquivia do contribuinte ou seja por incapacidade do agente fiscalizador, deixou de ser efetivamente arrecadada no respectivo exercício.

Aqui, traz-se o ensinamento de Andrade (2002, p.68):

Apesar de classificada atualmente na Fonte 1900.00.00 - Outras Receitas Correntes, está muito próxima da 1100.00.00 - Receita Tributária, tendo em vista que já é considerada como base de cálculo para o ensino e saúde, na forma dos Anexos X e XVIII, respectivamente, ambos da Portaria nº 560, de 14 de dezembro de 2001 (grifos nossos).

Percebe-se que a manutenção de estoques elevados de dívida ativa significa retardar ou renunciar, mesmo que temporariamente, ao direito líquido e certo que estes representam, ferindo não somente a responsabilidade na gestão fiscal, principal pilar de sustentação da LRF, mas também os princípios básicos da administração pública, em especial o *Princípio do Interesse Público ou Supremacia do Interesse Público*. A lei 9.784/99 coloca-o como um dos princípios de observância obrigatória pela Administração Pública, (MEIRELLES, 2001; p. 99).

Ainda sobre o Princípio do Interesse Público, de forma incomparável, Meirelles (2001; p. 100) ensina:

Dele decorre o princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade da renúncia (grifos nossos).

### 1.6.1 A dívida ativa na Lei de Responsabilidade Fiscal

Na Lei de Responsabilidade Fiscal, os créditos inscritos em dívida ativa são expressamente mencionados no art. 13, que trata do prazo para desdobramento em metas bimestrais de arrecadação das receitas previstas, conforme segue:

[...] as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa (grifos nossos).

Neves e Pinto (2006, p.7) alertam para o fato de que na responsabilidade fiscal estabelecida pela LRF o tema “Dívida Ativa” tem merecido redobrada atenção por parte dos administradores públicos, tendo em vista que a arrecadação tributária municipal é um dos requisitos para obtenção de uma gestão fiscal responsável.

Apesar de a relação entre os estoques de dívida ativa e os ditames da LRF não ser mencionada de forma expressa, já é existente o entendimento de que aqueles podem impactar estes.

Nesse sentido, é o que Gonçalves (2005, p.25) afirma: “o abandono da dívida ativa corresponde a uma renúncia fiscal de receita, mesmo que não expressamente citada no § 1º do art. 14 da LC 101/2000”.

Pode-se, portanto, inferir que os autores atribuem aos estoques de dívida ativa um tom essencialmente tributário, alçando-os a uma posição que não pode ser simplesmente ignorada pelos gestores públicos municipais ou das outras esferas de administração pública.

Nesse ponto, torna-se necessário considerar a divisão de competências entre os Poderes Públicos, no que se refere à cobrança da dívida ativa.

Em linhas gerais, competem ao Poder Executivo municipal todos os procedimentos administrativos necessários à inscrição dos créditos inadimplidos até que estes originem as devidas CDA que, conforme já abordado, são títulos executivos extrajudiciais. Espera-se que até esse ponto o gestor público municipal tenha envidado os esforços necessários à recuperação dos valores em atraso.

Uma vez confeccionadas as CDA, o foco da responsabilidade recai sobre o poder Judiciário, do qual também se espera o máximo empenho na solução das demandas que lhe são direcionadas, tendo em vista a tutela jurisdicional.

Porém, a realidade observada nas serventias judiciais vai totalmente de encontro às expectativas de celeridade e eficiência, tão requisitadas na seara administrativa pública. O que se constata é uma situação de quase estagnação em todas as instâncias do Judiciário, devido a

um número cada maior de ações impetradas, que se arrastam por anos. Mesmo as estratégias voltadas à dinamização dos processos, como é o caso dos Juizados Especiais (ou de Pequenas Causas), já têm mostrado sinais de esgotamento pela excessiva demanda à qual estão submetidos. Sendo assim, uma conjugação de esforços entre Executivo e Judiciário torna-se uma necessidade latente, pois uma postura de cooperação tanto repercutiria em celeridade quanto em adequação aos preceitos de uma gestão eficiente. A própria Constituição Federal expõe que os Poderes Públicos são independentes e harmônicos entre si.

### 1.6.2 Penalidades

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que as infrações cometidas que venham a ferir seus dispositivos devem ser punidas com base no Decreto-Lei n° 2.848, de 07 de dezembro de 1940 (Código Penal), da Lei n°. 1079, de 10 de abril de 1950, do Decreto-Lei n° 201, de 27 de fevereiro de 1967 e da Lei n° 8.429, de 02 de junho de 1992 (Crime de Improbidade Administrativa), da Lei de Crimes Fiscais (Lei n° 10.028, de 19.10.2000) e demais normas da legislação pertinente.

Dentre as penas estão perda do cargo e a inabilitação, até cinco anos (oito anos em se tratando do Presidente da República), para o exercício de qualquer função pública (os dos prefeitos e vereadores também com detenção de até três anos e reclusão de até doze). No caso de crimes contra as finanças públicas haverá detenção de até dois anos e reclusão de até quatro anos, e no caso de infrações administrativas será aplicada multa de trinta por cento sobre os vencimentos anuais do infrator.

Ziviani (2004), ao discorrer sobre as penalidades que podem surgir da transgressão à LRF, coloca em foco o bem comum:

Na medida em que os administradores de recursos públicos passem a respeitar a Lei de Responsabilidade Fiscal, agindo com responsabilidade, o contribuinte deixa de pagar a conta, seja por meio do aumento de impostos, redução nos investimentos ou cortes nos programas que atendam à sociedade.

Verifica-se que o diploma legal tratou de evidenciar os reflexos legais que podem emergir de uma conduta transgressora ou de inobservância por parte dos gestores públicos. Entretanto, é lúcido considerar que o respeito à responsabilidade fiscal, assim como a

qualquer outro dispositivo legal no âmbito público, passa por muitos pontos de importância, tais como a ética e a honestidade.

Também se torna válido observar que em muitos casos a materialidade dos créditos inscritos em dívida ativa justifica a sua não cobrança, tendo em vista o desequilíbrio da relação custo x benefício. Essa constatação se reflete diretamente na aplicação dos esforços de cobrança que tendem a ser direcionados para os grandes devedores.

Nesse foco, uma atitude de análise por parte do gestor público acerca da viabilidade ou não de cobrança de determinados valores mostrar-se-ia afinada com o primado maior de otimização do patrimônio público cuja administração lhe foi confiada, justificando-se como legítima responsabilidade fiscal. Inadmissível, entretanto, seria o reiterado abandono, o qual não amparado por critérios de expressa viabilidade, remete o patrimônio da coletividade ao descaso contrapondo-se de forma inequívoca à responsabilidade irrompida da LC 101/2000.

## 1.7 Importância das finanças municipais no Brasil

A Constituição Federal promulgada em 1988 tem como uma das características a ênfase no fortalecimento da federação mediante a elevação da participação dos estados e municípios no conjunto da receita tributária. Como a centralização de recursos tributários era apontada como a principal distorção promovida pelo sistema tributário inaugurado em 1967, a reforma tributária contida na Carta de 1988 concentrou-se na modificação da distribuição de competências tributárias e no aumento da participação dos governos subnacionais na receita tributária global.

Junto da descentralização dos recursos tributários vieram mecanismos redistributivos. Com efeito, a reforma de 1988 não só aumentou a base de tributação dos governos subnacionais, como incrementou a participação destes nos tributos federais mediante ampliação das transferências aos fundos de participação.

As administrações municipais foram as maiores beneficiárias do processo de descentralização tributária. Em um estudo realizado para do BNDES, Afonso *et al* (1998) apontaram que a receita tributária municipal cresceu em ritmo mais acelerado do que a das demais esferas de governo entre 1988 e 1997. As receitas próprias de arrecadação tributária dos municípios cresceram 190,1%, enquanto que as dos Estados cresceram 65,5% e as da União 44,1%.

Esse trabalho, denominado *Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus*, trouxe à discussão o fato de que as administrações fazendárias municipais começaram a direcionar, com amparo nos programas oficiais de incentivo à modernização administrativa, seus esforços na exploração da real capacidade das suas bases tributárias, quebrando o tabu que os autores qualificaram como “prefeito não gosta de cobrar imposto”.

O resultado foi a constatação do incremento nos níveis de arrecadação em vários municípios que aderiram aos programas propostos. A esse respeito, Afonso *et al* (1998, p. 6) informam:

No tocante à receita tributária, entre 1988 e 1997 praticamente triplicou a arrecadação tributária própria dos municípios (não computadas as transferências recebidas): um crescimento médio anual duas vezes mais rápido que o dos tributos estaduais e cerca de três vezes o dos federais [...]. Nos anos de 1996 e 1997, a arrecadação tributária municipal atingiu seu nível histórico máximo: cerca de 1,6% do PIB, mais de R\$ 13 bilhões anuais, montante que já supera a principal transferência federal líquida, o Fundo de Participação Municipal (FPM), da ordem de R\$ 9 bilhões.

O estudo ainda revela que o incremento observado nas grandes cidades tende a ser reflexo da modernização fazendária, pela melhoria dos sistemas de avaliação do valor das propriedades imobiliárias e pelo crescimento dos serviços à frente da indústria e do comércio. Já nas cidades de menor porte, o incremento da arrecadação tende a ser explicado pela simples regulamentação e início de cobrança de impostos e taxas, posto que na maioria dessas unidades nada era cobrado em momentos anteriores.

Ainda é observado que as grandes cidades, seguindo uma tendência mundial, andam próximas de um esgotamento da exploração do potencial para geração local de receita em face da demanda crescente por gastos com infra-estrutura básica, com custos mais onerosos e deseconomias de escala em relação às cidades de menor porte.

Esse fato é explicado pela constatação de que os pequenos municípios “descobriram” o potencial de geração de receitas de suas comunidades, até então pouco ou não aproveitadas, ao passo que os grandes núcleos, conforme já relatado, já se aproximam do seu limite.

Uma outra observação interessante refere-se ao fato de os tributos municipais possuírem um forte componente de justiça e equidade, uma vez que incidem sobre o patrimônio ou sua transmissão, no caso do IPTU e do ITBI, e pela estreita vinculação entre benefícios e recursos, no caso das taxas, sem contar que os serviços, sujeitos ao ISS, tendem a pesar proporcionalmente mais na cesta de consumo das camadas mais ricas do que das mais pobres da população.

Os autores ressaltam que a melhoria da qualidade da tributação no Brasil, assim, é posta em foco, ainda mais se a distância já identificada entre as cargas tributárias efetiva e potencial puder ser encurtada principalmente através da ampliação da receita tributária municipal. Paralelamente, destacam como é complexo e difícil para as prefeituras melhorarem a exploração de suas competências tributárias, significando não ser esta uma questão que dependente apenas da vontade política dos governantes locais para enfrentar as resistências ampliadas pela maior proximidade com as comunidades atingidas pela cobrança de tributos.

Com efeito, a proximidade que se verifica entre os governos municipais e suas respectivas comunidades tende a ser um fator decisivo e de efeitos significantes ao tomar-se uma decisão de cunho fiscal.

Esta questão é particularmente relevante para os municípios de menor porte, especialmente aqueles que nada ou quase nada cobram de impostos locais. Por certo, a população local tende a se posicionar diante da administração pública de forma diferente quando esta se sustenta com recursos inteiramente provenientes de fora da fronteira municipal e quando uma parcela desse orçamento, por menor que seja, é extraída da comunidade local.

Conforme Afonso *et al* (1998 p.15): “cobrar impostos da comunidade local, por menor que seja o seu peso relativo no orçamento da prefeitura, estimula maior atenção e fiscalização dos contribuintes sobre o orçamento local, o que implica o chamado controle social”.

Também no estudo mencionado é confirmado o fato de que a receita tributária *per capita* tende a ser mais elevada nas regiões de maior renda e, dentro destas, nas cidades de maior porte. Isso reflete a constatação de que os principais tributos das municipalidades brasileiras possuem características eminentemente urbanas, com as propriedades mais valorizadas e as atividades de serviços mais concentradas nos grandes centros.

A tendência apontada sinalizou também como uma mudança na postura fiscal dos pequenos municípios, que começaram a buscar alternativas que lhes permitissem desenvolver níveis de arrecadação tributária e, por conseguinte, diminuir sua dependência das transferências de recursos.

Os autores confirmam que, após a Constituição de 1988, houve um forte incremento da arrecadação própria municipal e muito já se investiu na melhoria de sua máquina fazendária, com soluções criativas e localizadas.

Foi a partir do reconhecimento do potencial de geração de receita própria inexplorada pelos municípios, que o BNDES lançou, em 1997, o Programa para Modernização das Administrações Tributárias Municipais (PMAT), firmando, ao mesmo tempo, um convênio de cooperação e difusão técnica com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e a

Associação Brasileira de Secretarias de Fazendas dos Municípios das Capitais (ABRASFC), o que resultou na criação de um site na Internet, o Banco Federativo, destinado à divulgação, com acesso universal, de informações, estudos e experiências das finanças públicas do país, dando-lhes maior transparência e procurando estimular a melhoria da gestão fiscal.

Contudo, de forma contrária à crescente importância assumida pelos municípios na representatividade das finanças nacionais, é o número de estudos direcionados ao tema dívida ativa. Ainda são poucas as fontes de dados capazes suplantar verificações mais acuradas acerca do desempenho financeiro das municipalidades.

A própria STN (2006, p.2) tangencia essa dificuldade quando reconhece a importância dos estudos que desenvolve ao relatar que o trabalho que realiza “se não for a única, é possivelmente a principal fonte de dados dessa natureza, ao mesmo tempo pormenorizada e abrangente”.

O objetivo da STN foi estabelecer um marco conceitual e metodológico para a realização de análises da situação fiscal dos Municípios brasileiros. Isso requereu o desenvolvimento de metodologias de classificação de forma a estabelecer tipologias de Municípios e a estruturação dos elementos das contas públicas de forma a explicitar os principais resultados fiscais decorrentes da gestão fiscal nas administrações municipais.

Através do Gráfico 1 é possível observar a grande diferença entre os níveis de crescimento da arrecadação tributária e dos estoques médios de dívida ativa nos municípios fluminenses.

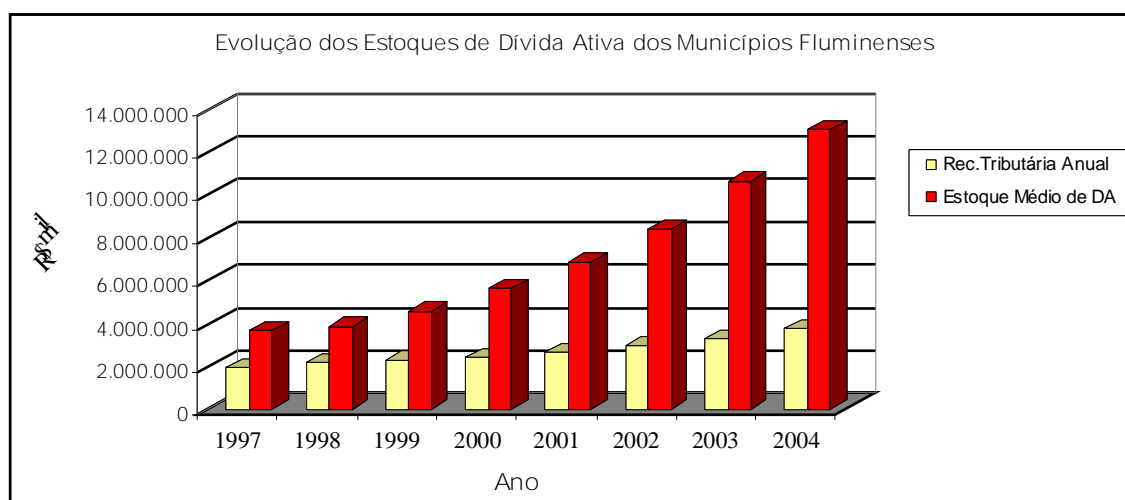


Gráfico 1 – Evolução dos estoques de dívida ativa

Fonte: Adaptado da Secretaria do Tesouro Nacional



De acordo com a STN (2006, p. 2) a considerável representatividade, nas finanças públicas nacionais, da arrecadação tributária a cargo dos municípios, de seus gastos e dos recursos a eles transferidos, justifica uma avaliação mais acurada do comportamento fiscal dos municípios brasileiros.

Observando o gráfico, verifica-se que a receita tributária total dos municípios considerados passou de aproximadamente R\$ 1.863 bilhões, em 1997, para cerca de R\$ 3.692 bilhões, em 2004. Isso representou um crescimento acumulado aproximado de 98,18%. Por outro lado, o estoque médio de dívida ativa sofreu um incremento superior a 255% no mesmo período. O estoque médio saltou de quase R\$ 3.651 bilhões, em 1997, para a considerável cifra superior a R\$ 12.980 bilhões, em 2004.

Para Neves e Pinto (2006, p. 9), o aumento percentual da dívida ativa dos municípios em relação ao total de suas receita tributárias arrecadadas justifica a importância que tem a rubrica Dívida Ativa nos ativos das entidades públicas.

Os autores entendem que este fator foi que levou a Secretaria do Tesouro Nacional a dar destaque a este grupo de contas na recente pesquisa realizada, onde são tratadas as finanças municipais no Brasil.

Segundo a própria STN (2006), este tipo de avaliação faz-se ainda mais necessária tendo em vista o importante papel que desempenha no âmbito das relações financeiras estabelecidas entre a União e os Estados e Municípios.

Em cumprimento ao disposto no art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a STN realiza a coleta de dados relativos às contas anuais de Estados e Municípios, para efeito de consolidação das contas públicas das três esferas de governo. Organizados inicialmente sob a forma da publicação Finanças do Brasil (FINBRA), nos últimos anos os dados relativos às finanças públicas municipais passaram a ser disponibilizados na página da STN na Internet, possibilitando não somente maior agilidade de acesso aos usuários, mas também um formato passível de uso, tratamento e geração de informações.

## 1.8 A carga tributária como fator de incentivo à inadimplência

O crescimento dos níveis de inadimplência e, por conseqüência, dos volumes de créditos inscritos em dívida ativa, levam ao questionamento dos possíveis motivos que conduzem o contribuinte a não honrar com seus compromissos fiscais.

Abordando essa questão, Gonçalves (2005, p. 37) tece o seguinte comentário:

É fato que o contribuinte, de maneira genérica, não se sente estimulado a pagar tributos. Acontece freqüentemente, no entanto, que o contribuinte não liquida o que deve porque:

- não pode pagar;
- não lhe interessa pagar;
- não sabe como pagar.

O autor ainda mostra que, das três hipóteses levantadas, a que mais deve pesar nos instrumentos de gestão dos municípios é a segunda, tendo em vista o alto grau de repercussão nos níveis de arrecadação.

Neves e Pinto (2006, p. 11), ao fazerem a leitura das proposições de Gonçalves, apontam ser a alta carga tributária a causa mais provável que leva o contribuinte a não poder pagar e a não se interessar em pagar seus tributos.

#### 1.8.1 Carga Tributária no Brasil

De acordo com Nogueira (2004, p. 30) “todo e qualquer planejamento tributário envolve a tomada de posição frente a questões de matizes éticos”. O autor ainda observa que “a justiça está no centro de qualquer discussão ética, e, por decorrência, no âmago de qualquer tematização atinente ao planejamento tributário”.

Valendo-se desse foco, pode-se considerar que a relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o Estado deve estar apoiada sobre as ações que tragam o máximo de equilíbrio entre as partes no que se refere a direitos e deveres.

Portanto, ao Estado são reservados o direito de obter dos contribuintes os recursos necessários à manutenção das inúmeras atividades que lhe são afetas, e a obrigação de materializar estas atividades em benefícios a serem revertidos a esses mesmos contribuintes, os quais são partes da coletividade.

Por outra via, ao contribuinte cabe, além de poder usufruir os bens e serviços proporcionados pelo Estado, arcar com um ônus tributário considerado justo.

Santiago e Silva (2006, p.24) colocam de forma clara os pontos levantados:

O Estado necessita de contribuição de todos os integrantes da sociedade na medida de sua capacidade contributiva, com a finalidade de atingir o bem comum [...].

A sociedade também tem interesse na existência e no funcionamento do Estado e, portanto, tem o dever de proporcionar-lhe os meios adequados, para atendimento das necessidades públicas, mediante o pagamento de tributos.

Com esse entendimento fica explicitado ser legítima a imposição tributária e que o funcionamento do Estado é de interesse do povo, passando o pagamento de impostos a ser um dever cívico do cidadão.

A Carga Tributária é o esforço fiscal do Estado. O montante de impostos arrecadados no país. A carga é medida através do quociente entre o somatório dos tributos arrecadados nas três esferas de governo pelo PIB nacional. No Brasil, a arrecadação de impostos representa cerca de um terço das riquezas produzidas no país.

Estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) mostram que a carga tributária brasileira atingiu o índice de 35,21 % em 2006, apresentando-se como uma das maiores do mundo.

Este índice foi obtido após o IBPT ter efetuado a revisão da carga tributária brasileira desde 1996, tendo em vista a mudança na metodologia de cálculo do PIB efetuada pelo IBGE, no mesmo período, conforme a Tabela 1:

ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM R\$ MILHÕES								
	PIB	PIB	TRIBUTOS	TRIBUTOS	TRIBUTOS	TOTAL	CARGA	CARGA
ANO	ANTERIOR	NOVO	FEDERAIS	ESTADUAIS	MUNICIPAIS	ARRECADAÇÃO	ANTERIOR	NOVA
1996	778.887	843.966	139.484	62.980	10.116	212.580	27,29%	25,19%
1997	870.743	939.147	158.566	69.320	11.305	239.191	27,47%	25,47%
1998	914.188	979.276	181.828	72.070	14.219	268.117	29,33%	27,38%
1999	973.846	1.065.000	210.691	79.154	15.096	304.941	31,64%	28,63%
2000	1.101.255	1.179.482	250.302	95.383	16.011	361.696	32,84%	30,67%
2001	1.198.736	1.302.136	278.599	108.262	16.884	403.745	33,68%	31,01%
2002	1.346.028	1.477.822	341.510	122.234	18.742	482.486	35,84%	32,65%
2003	1.556.182	1.699.948	391.052	139.137	22.990	553.179	35,54%	32,54%
2004	1.766.621	1.941.498	454.313	166.117	29.705	650.135	36,80%	33,49%
2005	1.937.598	2.147.943	514.417	187.873	30.574	732.864	37,82%	34,12%
2006	2.100.946	2.322.818	570.789	211.956	35.193	817.938	38,80%	35,21%

Tabela 1 – Evolução da Carga Tributária no Brasil

Fonte: IBPT, 2007.

Conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, a mudança na metodologia de cálculo pelo IBGE implicou em modificação significativa dos resultados anteriores. Embora os índices tenham caído significativamente, ainda se encontram entre os mais elevados do mundo.

De acordo com Santiago e Silva (2006, p. 31), o Brasil além de possuir uma carga tributária muito elevada em relação a outros países, também possui um dos mais complexos sistemas tributários. Segundo os autores, “estima-se que no Brasil possam existir cerca de sessenta e um tributos [...] e [...] noventa e cinco obrigações acessórias [...]”.

Não se torna difícil, a partir das considerações apresentadas, inferir o efeito negativo que age sobre o cidadão quando este se depara com os altos níveis de carga tributária a ele imposta, uma vez que há o desequilíbrio na relação entre o ente fiscalizador e o ente fiscalizado.

Nesse sentido, cabe a bela lição de Neves e Pinto (2006, p. 7): “fato é que a alta carga tributária brasileira empurra as empresas para a informalidade e sufoca o orçamento do trabalhador assalariado que se vê em um dilema: ou recolhe o tributo em dia ou paga uma despesa inerente ao seu dia-a-dia”.

O dilema apresentado acaba por levar o contribuinte a optar pela inadimplência fiscal, tendo em vista que a injustiça tributária leva ao descrédito do poder público. Para Santiago e Silva (2006, p. 25), a elevada carga tributária “traz ao contribuinte a sensação de não ter o retorno esperado através de um serviço público de qualidade em relação à carga tributária imposta”. Uma maneira simplista de verificar o impacto causado pela alta carga tributária nos cidadãos é a verificação dos níveis de tributação através do cálculo da carga tributária *per capita*.

Segundo o TCE RJ, o cálculo da carga tributária *per capita* faz uma indicação de quanto cada habitante contribui em tributos, somente, para os cofres públicos. No caso dos municípios, sinaliza o quanto cada habitante de determinado município contribui em IPTU, ISS e outros tributos de competência municipal, em um dado período. Dessa forma, são considerados os dados apenas os valores relativos a impostos, taxas e contribuições arrecadados.

O conceito apresentado pelo TCE RJ, na sua essência, é o mesmo utilizado por outras entidades. Entretanto, há uma diferença na sistemática de apuração da carga tributária *per capita* adotada pelo TCE RJ.

Comumente, o índice da carga tributária *per capita*, que chamaremos de CTpc, é obtido através do quociente entre os tributos arrecadados em determinado período e a população correspondente. Para a esfera municipal, dá-se como segue:

$$CTpc = \frac{\text{Receita Tributária Arrecadada}}{\text{População do Município}^*}$$

Figura 3 - Forma de cálculo da carga tributária *per capita* pela praxe

Fonte: Elaboração Própria.

\* População Estimada

A simplicidade na forma de cálculo da carga tributária *per capita* (CTpc), além do benefício de proporcionar a fácil obtenção do índice, uma vez que relaciona apenas duas variáveis, carrega em si uma distorção :

- Ø No denominador do índice encontra-se a população total do município, o que permite considerar que não há distinção entre adimplentes e inadimplentes.

Da observação exposta extrai-se que, ao utilizar como denominador a variável população total, está-se assumindo que os recebimentos de tributos estão diluídos, também, pelos contribuintes inadimplentes. A partir daí, pode-se inferir que:

1º - Um contribuinte pode estar numa posição simultânea de adimplência e inadimplência. De fato, um cidadão só pode ser considerado inadimplente a partir do momento em que lhe expira o prazo para quitação de sua obrigação tributária. Assim, um cidadão que não tenha honrado com o pagamento de seus tributos no ano de 2006, por exemplo, estará inadimplente em relação a esse fato gerador ocorrido e adimplente com referência às obrigações tributárias do ano de 2007, até os respectivos vencimentos destas;

2º - Pode estar sendo considerada a segregação entre adimplentes e inadimplentes. Nesse caso, pode-se supor que a parcela dos habitantes que pagam regularmente seus tributos está arcando com todo o ônus tributário. Em contrapartida, também se pode inferir que os cidadãos inadimplentes estão “injustamente” sendo considerados como contribuintes dos tributos de determinado período, quando na verdade continuam inadimplentes em relação a tal período.

Uma forma de tentar minimizar a impropriedade detectada no denominador da fórmula de cálculo da carga tributária *per capita* seria subtrair a parcela de contribuintes inadimplentes do período considerado. Nesse ponto, a variável que melhor atenderia ao propósito seria oriunda da conjugação dos valores inscritos em dívida ativa no período, subtraídos os cancelamento e recebimentos, também do período.

No entanto, obter informações acerca do número ou percentual de inadimplência fiscal nos municípios não tem se mostrado uma tarefa fácil, tendo em vista o despreparo da maioria das prefeituras para manter um cadastro de devedores razoavelmente atualizado.

Já o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, em seus Estudos Sócio-Econômicos dos Municípios, adota uma metodologia um pouco diferente para o cálculo da carga tributária *per capita*, conforme segue:

$$CTpc = \frac{\text{Receita Tributária Arrecadada} + \text{Cobrança da Dívida Ativa}}{\text{População do Município}^*}$$

Figura 4 - Forma de cálculo da carga tributária *per capita* pelo TCE RJ

Fonte: TCE RJ, 2007.

\* População Estimada

Apesar de ainda permanecer a impropriedade levantada, verifica-se que a Corte de Contas do Estado do Rio, ao incluir no numerador da forma de cálculo a variável “cobrança da dívida ativa”, atribuiu-lhe a característica de genuína “receita tributária” reforçando, dessa forma, o entendimento de que são valores aos quais o gestor público também deve atribuir especial atenção, o que é defendido nesse trabalho.

Esse fato pode ser explicado pela classificação das receitas públicas conforme a “categoria econômica”, onde se encontram a rubrica “Receitas Tributárias”, que engloba os valores arrecadados em impostos, taxas e contribuições; e a rubrica “Outras Receitas Correntes”, onde estão inseridos os valores arrecadados de dívida ativa.

Desse modo, o TCE RJ considerou a estreita relação existente entre os valores inscritos em dívida ativa e a carga tributária *per capita* apurada, permitindo inferir que quanto mais existentes e consideráveis os estoques de dívida ativa, maior será o impacto causado na carga tributária *per capita* no momento em que tais créditos sejam recuperados, principalmente quando considerada uma postura negligente por parte do agente fiscalizador, a qual leva ao aumento dos estoques.

Por outra via, também se pode considerar que um planejamento tributário efetivo, que possibilite a recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa, também eleva os índices da carga tributária *per capita*. Essa situação, aparentemente contraditória, se justificaria pelo fato de que, em um ambiente de planejamento tributário efetivo, os mencionados impactos teriam uma tendência de diminuição, visto que uma boa gestão fiscal levaria os estoques de dívida ativa a também apresentarem declínio.

Com efeito, a postura fiscal imposta pelo administrador público tem reflexos diretos no comportamento dos cidadãos, principalmente no que diz respeito às obrigações tributárias.

Nesse aspecto, Harada (2004) chega a considerar a postura de má administração pública como uma miopia que impede a projeção de reflexos futuros. Assim, o autor afirma que o governante míope não consegue enxergar o futuro; não consegue ver que a tributação exacerbada faz decrescer a economia, enquanto a população aumenta, inviabilizando as gerações futuras.

### 1.9 Postura administrativa como fator de estímulo à inadimplência

Ao discorrerem sobre os fatores que geram a inadimplência, Neves e Pinto (2006, p. 12) abordam que um dos fatores potenciais é o sentimento de impunidade, que faz o contribuinte deixar de recolher o tributo na esperança de uma futura anistia ou de, simplesmente, não ser cobrado, apostando na ingerência política sobre a questão, na ineficiência da Administração ou morosidade da Justiça.

De acordo com Kist (2006), a falta de cobrança dos tributos daqueles que não os pagam gera uma situação de desigualdade entre os contribuintes, além do nefasto efeito de desestimular o pagamento espontâneo; com isso, aumenta o número de devedores e recrudesce a já crônica crise de financiamento do setor público, dado que, nos municípios, é potencializado pela infindável gama de atribuições.

A afirmação anterior remete à consideração acerca dos efeitos contaminantes que podem ser desencadeados com a adoção de estratégias equivocadas de planejamento fiscal ao lidar-se com a questão dos níveis de inadimplência.

De fato, Gonçalves (2005, p. 47) também levantou o raciocínio anterior e classificou a situação suscitada como um favorecimento fiscal injustificado, que “configura estímulo ao não pagamento de tributos por parte daqueles não alcançados pelo benefício”. Dessa forma, se o município concede anistias regulares para os tributos não pagos, livrando os infratores dos acréscimos legais, além de estar, possivelmente, desrespeitando a LRF, acostumará o contribuinte a esquecer os prazos normais por confiar que o benefício será novamente oferecido, punindo, indiretamente, aqueles que efetuaram o pagamento no momento devido.

Vale ressaltar que os reflexos produzidos pela postura fiscal do gestor público junto às suas respectivas comunidades podem variar de intensidade conforme o porte do município. Sendo assim, em comunidades localizadas nos grandes municípios possuidores, na sua maioria, de uma estrutura administrativa mais complexa os reflexos podem se apresentar de

forma menos intensa do que os demonstrados em pequenos municípios. Isso devido ao nível de aproximação entre a administração e os contribuintes.

Essa consideração pode ser verificada no fato de que nos municípios de pequeno porte a figura do prefeito não se apresenta com sendo de uma pessoa inacessível. Não são raros os casos em que se possa encontrar o chefe do Executivo municipal em contato direto com a comunidade que representa. Essa proximidade tende a gerar mais rapidamente e de forma mais acentuada os reflexos da gestão pública nos grupos aos quais é dirigida.

Assim, a competência é posta em foco. Segundo Harada (2004), a incompetência do administrador público e a exacerbação tributária são como irmãos siameses. São inseparáveis.

Com efeito, uma postura omissa do administrador público em relação à cobrança dos créditos inscritos como dívida ativa pode gerar um efeito de incentivo à inadimplência, fazendo com que um cidadão inadimplente permaneça nessa situação, não se interessando pela quitação de seus débitos tributários, e outros cidadãos venham a se tornar inadimplentes.

Matias e Campello (2000, p. 219) mostram que “a conduta correta na administração da dívida ativa fornece indicação de que a inadimplência para o tesouro municipal não é compensada, ou seja, não haverá prêmios para os contribuintes inadimplentes”.

De certo, não é difícil a visualização de que uma má administração conduzirá a uma sobrecarga tributária para os cidadãos. Quanto maior a incompetência do governante, maior é a elevação da carga tributária, isto é, maior o sacrifício imposto à sociedade em geral, (HARADA, 2004).

### 1.9.1 Estratégias Administrativas

Torna-se latente a carência de grande parte das fazendas municipais por instrumentos necessários à elaboração de um plano de ação fiscal que permita, de forma satisfatória, acompanhar o desempenho da arrecadação, o que implica, de forma indireta, em controle sobre o volume de devedores.

Para Gonçalves (2005, p. 59) é necessário, em primeiro lugar, que a administração conheça o meio em que vai atuar, com o objetivo de estudar e determinar, o mais realisticamente possível, aspectos como quantidade de devedores em atraso, o volume das dívidas e sua concentração geográfica.



Essa explanação conduz ao entendimento de que um gestor público municipal, ou das outras esferas, que pretenda desenvolver um planejamento tributário adequado deverá, necessariamente, passar por um processo de planejamento no qual sejam estabelecidas as metas e as respectivas ações que lhe permitam o alcance do objetivo pretendido.

Nesse ponto, “a elaboração de um plano de trabalho visando evitar o crescimento da dívida ativa deve considerar dois aspectos: o recebimento atualizado dos tributos e a cobrança dos devedores em atraso”, (GONÇALVES, 2005, p. 61).

O autor ainda complementa suas colocações exemplificando algumas estratégias administrativas que poderiam ser adotadas com o fito de reduzir-se os níveis de inadimplência: desenvolvimento e manutenção de cadastros atualizados de contribuintes adimplentes e inadimplentes, facilitação do pagamento através de novos locais e horários alternativos, criação de um *call center* para os contribuintes entre outras medidas.

#### 1.10 ABOP - Associação Brasileira de Orçamento Público

A ABOP - Associação Brasileira de Orçamento Público - é uma entidade civil, sem fins lucrativos, fundada em 04 de dezembro de 1974, com domicílio jurídico em Brasília-DF, com regionais estabelecidas em diversos estados da Federação e filiada à *Asociación Internacional de Presupuesto Público – ASIP*, que tem os seguintes propósitos:

- ü Atuar na criação, divulgação, aplicação e desenvolvimento de novas técnicas, conceitos, procedimentos e normas no campo orçamentário e correlatos;
- ü Reciclar e capacitar profissionais de planejamento e orçamento público e áreas afins, de todos os poderes e níveis de governo;
- ü Promover eventos de aperfeiçoamento das técnicas orçamentárias, disponibilizando aos associados o instrumental adequado para análise e solução de questões específicas;
- ü Estimular a realização de estudos e pesquisas no campo teórico, conceitual e prático sobre problemas relativos ao orçamento;

- ü Propor e desenvolver formas de participação da sociedade nas decisões incidentes sobre o planejamento, execução orçamentária, gerenciamento e fiscalização das políticas públicas;
- ü Servir de fonte de consulta permanente, a nível técnico de informação, aos organismos nacionais e internacionais.

#### 1.10.1 Índice TPR da ABOP

Dada a importância do Orçamento Público como balizador das inúmeras ações voltadas à sociedade nas três esferas de governo, a ABOP desenvolveu conceitos e estabeleceu parâmetros, com base em dados oficiais, que pudessem viabilizar a análise de alguns aspectos da execução orçamentária.

Dessa forma, foram desenvolvidos os seguintes índices: TPR - Trabalho de Previsão da Receita; PPD - Planejamento, Programação da Despesa; e COF-Capacidade Operacional Financeira.

Segundo a ABOP, o índice TPR compara a receita prevista com a receita realizada (arrecadada); o índice PPD compara as despesas fixadas na dotação inicial para determinado exercício com os valores executados (empenhados); e o COF representa a comparação entre os valores empenhados e o valor final das dotações para a despesa, ou seja, dotação inicial mais créditos adicionais.

Para efeito das análises, a ABOP supôs que quanto menores forem as diferenças entre as variáveis mencionadas, melhores serão os indicadores, esclarecendo que a avaliação refere-se unicamente ao financeiro, não refletindo eficácia no campo real. Limita-se a uma relativa eficiência financeira nos procedimentos orçamentários referidos.

Convém esclarecer que, sendo o foco do presente estudo as receitas provenientes da arrecadação da dívida ativa, o índice ao qual dispensar-se-á especial atenção será o TPR, uma vez que é o referencial utilizado pela ABOP quando da análise dos valores referentes a receitas.

Os conceitos e critérios estabelecidos pela ABOP serão apresentados no item 2.3.1, quando do desenvolvimento do tópico “enquadramento aos critérios da ABOP”.

## 2 METODOLOGIA

A ampla literatura sobre os aspectos metodológicos no desenvolvimento de trabalhos e pesquisas científicos mostra a necessidade de seguir-se uma linha lógica de raciocínio, onde os passos tenham uma nítida definição, de modo a se obter a qualidade desejada na pesquisa.

Conforme Gil (2002, p.17), a definição de pesquisa é “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Andrade (1999) nos ressalta o fato de que o processo científico é composto pela hierarquização das abordagens, métodos e técnicas de pesquisa.

Segundo Silva e Menezes (2001, p.23) a definição de metodologia é “o estudo do método na busca de determinado conhecimento”.

Das lições apresentadas, pode-se concluir que a metodologia consiste em analisar e escolher o método que melhor se adapta ao propósito de se converter as idéias apresentadas na pesquisa em signos inteligíveis. Uma vez compreendido o significado da metodologia, é necessário entender-se o que seja método.

Por método pode-se entender um conjunto de processos mediante os quais se torna possível chegar ao conhecimento de algo, (SOARES, 2003; p.14). Corroborando esse entendimento, Marconi e Lakatos (1983, p. 40) definem método como o caminho pelo qual se chega a determinado resultado. Em outras palavras, conforme Oliveira (1997, p. 57), “o método é uma forma de se pensar para chegar à natureza de um determinado problema, quer seja para estudá-lo, quer seja para explicá-lo”.

Vargas e Maldonado (2001, p.12) enumeram os tipos de pesquisa como métodos possíveis de serem adotados.

### 2.1 Caracterização do tipo de pesquisa

Silva e Menezes (2001) nos mostram que existem várias formas de classificar as pesquisas.

Com Beuren (2003, p. 79) aprende-se que as pesquisas em contabilidade podem ser agrupadas em categorias de tipologias, tais como quanto aos procedimentos, que aborda o

estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a quanto à abordagem, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

Tendo em vista que uma pesquisa pode ser enquadrada em mais de uma tipologia, este trabalho, conforme as características a serem enumeradas, pode ser classificado quanto aos procedimentos adotados, como sendo do tipo bibliográfico-documental; e quanto à abordagem, como sendo do tipo quantitativa.

### 2.1.1 Quanto aos procedimentos: Pesquisa Bibliográfico-Documental

Quanto aos procedimentos, caracteriza-se este trabalho como sendo uma pesquisa bibliográfico-documental.

Cervo e Bervian, citados em Beuren (2003, p. 86) definem a pesquisa bibliográfica “como a que explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva, porém busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Conforme Silva e Menezes (2001, p. 21) a pesquisa é bibliográfica quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet.

Para Beuren (2003), a pesquisa bibliográfica está sempre presente seja como parte integrante de outra pesquisa, seja exclusivamente como delineamento.

Godoy (1995) define pesquisa documental como sendo o exame de materiais de natureza diversa, que ainda não receberam tratamento analítico, ou que podem ser reexaminados, buscando-se novas e/ou interpretações complementares.

Conforme Souza (2005, p.58):

a pesquisa documental assemelha-se à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a bibliográfica utiliza as contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, a documental vale-se de materiais que, basicamente, ainda não receberam um tratamento analítico.

A autora ainda ressalta que os documentos são classificados como sendo de fontes de primeira mão ou de fontes de segunda mão.

Conforme Gil (1991), documentos de primeira mão são aqueles que não receberam nenhum tratamento analítico tais como os documentos conservados em órgãos públicos e instituições privadas; e os documentos de segunda mão são os que de alguma forma já foram analisados tais como relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas e outros.

Os vários autores que tratam do tema informam que as fontes de pesquisa documental são mais diversificadas e dispersas do que as da pesquisa bibliográfica.

Segundo Godoy (1995), a pesquisa documental possibilita ao pesquisador vencer os obstáculos impostos pela distância e pelo tempo.

Alicerçando-se nos autores mencionados, ressalta-se que para os propósitos desta pesquisa a classificação quanto aos procedimentos em bibliográfico-documental vai ao encontro dos objetivos pretendidos, tendo em vista que foram utilizados como referência as principais obras e autores que discorrem sobre o tema proposto. Em adição, também foram utilizados dados secundários oriundos dos estudos elaborados pelo TCE RJ e dados disponibilizados pela STN e CGM RJ, os quais representam documentos onde não foi dispensada, em relação à questão dos estoques da dívida ativa, uma análise mais aprofundada.

### 2.1.2 Quanto à abordagem: Pesquisa Quantitativa

Soares (2003, p.17) mostra que “Segundo os estudiosos do método científico, existem duas formas de abordar o *problema* que se propõe investigar: *quantitativa* e *qualitativamente*”. O autor ainda salienta que o tipo de abordagem a ser adotada deve estar adequado ao tipo de pesquisa e ao seu objetivo.

Segundo Andrade (1999) as abordagens qualitativas normalmente são tidas como abordagens teóricas e são comumente encontradas nas ciências históricas, filosóficas ou teológicas.

De forma simples, Collis e Hussey (2005) definem uma variável qualitativa como sendo um atributo não-numérico.

Referindo-se à abordagem quantitativa, Soares (2003) mostra que, como o próprio nome indica, está relacionada à quantificação dos dados coletados. Conseqüentemente, um método quantitativo envolve coletar e analisar dados numéricos valendo de instrumentos estatísticos, (COLLIS e HUSSEY, 2005).

Ao abordar a importância dos recursos estatísticos, Soares (2003, p.17) esclarece que “Para o emprego dessa abordagem (quantitativa), são necessários recursos e técnicas estatísticas, os quais podem variar em termos de complexidade, que vai desde a mais simples, como porcentagem, média, [...] até as de uso mais complexo [...]” (grifos nossos).

Tendo em vista as considerações apresentadas, classifica-se esta pesquisa, sob o ponto de vista da abordagem, como essencialmente quantitativa.

## 2.2 Coleta e caracterização dos dados utilizados

Neste item serão abordados os aspectos que se referem à definição do universo e amostra da pesquisa, bem como ao tipo de dados e à forma de coleta utilizada.

### 2.2.1 Universo e Amostra

O tema dívida ativa pode ser analisado como sendo um universo que abarca as três esferas de administração fazendária, ou seja, estadual, municipal e federal. Entretanto, a amostra da presente pesquisa está concentrada no âmbito municipal, tendo em vista ser nesse nível de administração pública onde se apresentam as maiores dificuldades para lidar com o problema. Ainda limitou-se o estudo aos municípios que compõem o Estado do Rio de Janeiro.

A amostra selecionada pode ser caracterizada como não probabilística intencional. A escolha dos municípios foi realizada pela sua localização geográfica, a qual foi limitada ao Estado do Rio de Janeiro. Assim, foram considerados noventa municípios fluminenses, de um total de noventa e dois. Apenas dois municípios foram excluídos: Mesquita, pela sua recente instalação, não possuía informações que se enquadrassem a todo o espaço temporal adotado; o outro, Nova Iguaçu, por ter sido o município do qual Mesquita se emancipou, poderia apresentar distorções nos dados coletados.

### 2.2.2 Tipo de dados utilizados

No desenvolvimento de uma pesquisa, pode-se recorrer a duas fontes de dados principais: dados primários e dados secundários.

Collis e Hussey (2005, p. 154) definem os dados primários como sendo aqueles coletados na fonte. Em relação aos dados secundários, os mesmos autores ensinam que “são dados que já existem, como livros, documentos (por exemplo, estatísticas publicadas, relatórios anuais e contas de empresas, e registros internos mantidos por organizações, como registro de pessoal) e filmes”.

Com Godoy (1995, p. 21) aprende-se que é comum pensar que uma pesquisa sempre requer o contato direto do pesquisador com o grupo que será estudado, esquecendo que os documentos são uma rica fonte de dados.

Godoy (1995) também chama a atenção para uma dificuldade que se encontra na pesquisa baseada em documentos que não foram elaborados com o fito de atender a estudos científicos, pois estes podem apresentar algum tipo de viés.

Esta impropriedade não se apresenta na adoção da pesquisa documental neste trabalho, tendo em vista que os dados utilizados foram extraídos de órgãos públicos especializados: TCE RJ, STN e CGM RJ. Em adição, apesar da competência e respeitabilidade atribuída a esses órgãos, os dados referentes à dívida ativa apenas compõem um item dos estudos realizados pelas entidades mencionadas, o que se configura em um indicativo da ausência de considerações tendenciosas. Outro ponto de importância refere-se ao fato de que os valores correspondentes à dívida ativa foram informados diretamente pelos municípios analisados, tendo em vista as obrigações legais a que estes estão submetidos. Portanto, para o presente trabalho foram utilizados dados secundários extraídos de órgãos oficiais.

### 2.2.3 Forma de coleta e tratamento dos dados

Para o desenvolvimento do presente estudo, procurou-se dividir a forma de coleta e tratamento dos dados utilizados em duas abordagens distintas: a) Relação da dívida ativa com a LRF; e, b) Relação da postura fiscal do gestor público com o comportamento do contribuinte.

Para a primeira abordagem, os dados, em sua grande maioria, são oriundos dos Estudos Sócio-Econômicos dos Municípios elaborados pelo Tribunal de Contas do Estado do

Rio de Janeiro, no período de 1997 a 2004, com exceção dos dados correspondentes ao Município do Rio de Janeiro, capital do Estado, que são originários, na maior parte, da Controladoria Geral do Município.

Como os dados referentes à dívida ativa apenas compunham um item dos estudos desenvolvidos pelo TCE RJ, foi necessário acessar os arquivos anuais para a extração dos números correspondentes apenas às movimentações de dívida ativa. Os estudos da TCE RJ serviram como base principal devido ao fato de serem o único trabalho disponível no qual são relatadas as movimentações de dívida ativa, que englobam saldos iniciais, inscrições, cancelamentos e recebimentos.

Para 89, dos 90 municípios considerados, havia disponibilidade de dados nos estudos elaborados pelo TCE RJ. Para o município não inserido nestes estudos, foram utilizados dados oriundos da CGM RJ, Fundação CIDE RJ e STN.

A adoção do procedimento relatado no parágrafo anterior deveu-se ao fato de que o Município do Rio de Janeiro não submete suas contas à apreciação do TCE RJ, não estando, portanto, inserido como objeto de estudo nos trabalhos realizados pela corte de contas do Estado. Dessa forma, para a capital do Estado foram conjugados os dados oriundos da CGM RJ e da STN. Além de fontes de coleta, as informações extraídas das entidades mencionadas serviram para consolidar os números coletados com vistas à eliminação de possíveis discrepâncias encontradas, oriundas, na sua maioria, de arredondamento de valores. Todos os dados são de acesso público, podendo ser encontrados nas páginas de internet de cada um dos entes mencionados.

Depois de baixados, os dados foram organizados e tabulados em planilhas de movimentação de estoques elaboradas no Microsoft Office Excel 2003, as quais se encontram disponibilizadas como Apêndice 1, sendo a principal formatação desenvolvida a seguinte:

Dívida Ativa - Ano XXXX - em R\$ Mil							
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento
	a	b	c	$d = a + b - c - f$	$e = (a + d) / 2$	f	$g = f / e$
xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

Figura 5 – Modelo da planilha de movimentação dos estoques de D.A.

Fonte: Elaboração Própria

A formatação da planilha acima foi elaborada com a finalidade de proporcionar-se a visualização da movimentação dos estoques de dívida ativa nos municípios considerados,



buscando-se subsídios capazes de conduzir a uma possível resposta à primeira questão levantada e apoio aos demais pontos suscitados.

Uma vez apurados os valores de movimentação, os municípios foram enquadrados segundo médias dos percentuais de recebimento durante o período e conceituados a partir de critérios desenvolvidos pela Associação Brasileira de Orçamento Público, os quais foram adaptados para a presente pesquisa.

Com referência à segunda abordagem, foram utilizados os critérios de análise desenvolvidos pela Secretaria do Tesouro Nacional para a elaboração do estudo denominado Perfil e Evolução das Finanças Municipais 1998 - 2005, que analisa os municípios segundo duas tipologias básicas: a) Por grupos de população; e, b) Por grupos de PIB.

Segundo a STN (2006, p.4), a classificação por grupos populacionais pode ser considerada apropriada para efeito da análise do perfil e da evolução das finanças municipais, por expressar, mesmo que de forma preliminar, indireta e restrita, a heterogeneidade das condições de demanda de serviços públicos, às quais as administrações municipais podem estar sujeitas.

O PIB, por sua vez, foi utilizado por ser um indicador relevante da capacidade das administrações municipais de extração de recursos de suas respectivas comunidades, logo de sua capacidade de custeio e financiamento de gastos.

Portanto, as duas tipologias adotadas permitem comparar, do ponto de vista fiscal, Municípios com demanda por serviços públicos e disponibilidade de recursos bastante diversas, (STN, 2006).

Também nessa abordagem foram elaboradas planilhas, tabelas e gráficos com o fito de apoiar e melhor visualizar as considerações apresentadas.

### 3 ANÁLISE DOS DADOS

Neste Capítulo, será realizada a análise dos dados obtidos através dos procedimentos adotados, relacionando a realidade detectada com o que é observado pela literatura, visando a obtenção de subsídios que possam permitir respostas à questão sob investigação, proposta pela presente pesquisa: *Os estoques de dívida ativa dos municípios do Rio de Janeiro, em relação à efetiva cobrança dos valores inscritos, representam a melhor relação planejamento*

*tributário versus cumprimento da LRF, podendo influenciar no comportamento dos contribuintes?*

Em primeiro plano, considere-se a divisão político-administrativa do Estado do Rio de Janeiro, que possui noventa e dois municípios, os quais se apresentam divididos em oito regiões, conforme demonstrado a seguir:

Divisão Político-Administrativa Estado do Rio de Janeiro - 2005	
Regiões de Governo	Número de municípios por Região
Estado	92
Região Metropolitana	17
Região Noroeste Fluminense	13
Região Norte Fluminense	9
Região Serrana	14
Região das Baixadas Litorâneas	13
Região do Médio Paraíba	12
Região Centro-Sul Fluminense	10
Região da Costa Verde	4

Quadro 1 - Divisão Político-Administrativa do Estado do Rio de Janeiro

Fonte: Fundação CIDE RJ

A região Metropolitana é a que responde com o maior percentual de participação no PIB de todo o Estado do Rio de Janeiro, representando 63,56% no ano de 2004, segundo a Fundação Centro de Informação de Dados do Rio de Janeiro (CIDE RJ), sendo também a de maior importância político-econômica para o Estado, tendo em vista o fato de ser esta a Região onde se encontra a Capital do Estado, ou seja, a Cidade do Rio de Janeiro, que foi responsável por cerca de 71% do PIB da Região Metropolitana, no ano mencionado.

O desenvolvimento da análise para oitenta e nove dos noventa municípios integrantes da amostra deu-se através de dados indiretos, tomando-se como ponto de referência as informações constantes dos Estudos Sócio-Econômicos dos Municípios do Estado do Rio de Janeiro, elaborados pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE RJ) e os dados disponibilizados nas Estatísticas Finanças do Brasil (FINBRA), elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional, com exceção da Capital do Estado.

Para a Capital do Estado, ou seja, o Município do Rio de Janeiro, foram utilizados dados secundários coletados da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGM RJ) e Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM RJ)), tendo em vista que o município não submete suas contas à apreciação do TCE RJ, não estando, portanto, inserido

como objeto de estudo nos trabalhos da referida corte de contas, os quais foram amplamente utilizados.

Ressalte-se que dois municípios não foram considerados no desenvolvimento deste trabalho. O município de Mesquita foi excluído, uma vez que a sua instalação ocorreu em 01 de janeiro de 2001, não havendo, portanto, dados que se enquadrassem totalmente no período considerado para a análise. Por conseguinte, também se procedeu à exclusão do município de Nova Iguaçu, tendo em vista que dele foi desmembrado Mesquita pretendendo-se, dessa forma, evitar possíveis distorções nos valores correspondentes à dívida ativa, oriundas da separação.

O período selecionado procurou enfatizar o comportamento na administração dos estoques de dívida ativa antes e depois do advento da LRF. Sendo assim, o espaço temporal adotado vai de 1997 até o ano de 2004, o que contempla duas gestões municipais completas: de 1997 a 2000, e de 2001 a 2004.

Em relação à segregação dos estoques de dívida ativa em tributária e não tributária, conforme o TCE RJ, não foi possível realizá-la a partir dos Balanços Patrimoniais elaborados pelos municípios integrantes da amostra. Entretanto, pode-se considerar uma base razoável de interpretação o fato de que, sendo as receitas tributárias o terceiro maior componente do volume de recursos totais recebidos pelos municípios, o maior percentual de composição dos estoques de dívida ativa é constituído de impostos, taxas e contribuições.

A esse respeito, Neves e Pinto (2006, p. 11) justificam a utilização da receita tributária em seu trabalho: “vamos nos concentrar na inadimplência tributária, que representa a maior parcela deste estoque”.

Outra observação feita pelo TCE RJ é o fato de que as informações fornecidas pelos municípios não permitiram apurar a “idade” dos estoques.

A título de ilustração, e por representar o segundo maior PIB do Estado do Rio de Janeiro, apresenta-se abaixo a composição das receitas correntes no período de 1997 a 2005 no Município de Duque de Caxias, evidenciando-se as receitas tributárias como terceiro maior componente:

Duque de Caxias									
Ano									
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Transf. Correntes Estado	52,00	54,00	55,00	52,00	53,90	56,10	53,90	56,40	54,30
Transf. Correntes União	25,00	25,00	23,00	22,40	23,00	18,90	18,40	17,40	19,00
Receita Tributária	17,92	16,86	15,80	16,90	14,50	14,70	16,00	15,80	15,00
Royalties	0,00	0,00	0,00	4,80	5,20	4,10	5,90	4,90	5,40
Outras Rec. Correntes	5,00	4,00	6,00	3,30	2,60	5,80	4,50	3,00	2,10
Receita de Serviços	0,07	0,04	0,20	0,50	0,20	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Patrimonial	0,01	0,10	0,00	0,10	0,60	0,40	1,30	0,40	1,90
Receita de Contribuições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,10	2,30
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Tabela 2 - Duque de Caxias: Composição percentual das Receitas Correntes

Fonte: TCE RJ (adaptado)

Valores em %

A análise dos dados nesta primeira abordagem é estruturada a partir da planilha de movimentação de estoques de dívida ativa, Apêndice I deste trabalho, de forma a permitir a visualização do desempenho na cobrança da dívida ativa. Todos os cálculos necessários ao desenvolvimento da análise são facilmente replicáveis, uma vez que foram executados com a utilização dos recursos do Excel, não tendo sido necessário, portanto, o uso de softwares estatísticos. Os municípios são apresentados segundo a ordem alfabética.

Uma vez elaborada a planilha de movimentação dos estoques de dívida ativa, foi necessário adotar uma medida de enquadramento dos municípios conforme os percentuais médios de recebimento de dívida ativa ao longo do período considerado.

Assim, utilizou-se como parâmetro para a análise o índice Trabalho de Previsão da Receita (TPR), elaborado pela Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP). Segundo a ABOP, o TPR resulta da divisão dos valores de receita realizados (arrecadados) pelos valores previstos. A adoção do índice TPR deveu-se ao fato de este ser o único indicador disponível passível de adequar-se à proposta desta pesquisa.

Dessa forma, quanto mais se aproximar de 1 ou 100% o quociente das variáveis confrontadas, melhor será o desempenho do município, no se que refere ao TPR.

Para esta pesquisa, os valores realizados correspondem aos valores de dívida ativa informados como arrecadados; os valores previstos de um ano correspondem ao estoque médio anual, o qual é formado pelo estoque inicial do ano mais o estoque final, dividido por dois. O estoque final corresponde ao estoque inicial mais as inscrições, subtraídos os cancelamentos e recebimentos. Os critérios de avaliação em relação ao quociente ideal (1 ou 100%) estabelecidos pela ABOP como razoáveis, são:

- Ø 1 - Ótimo = diferença mais ou menos 2,5%
- Ø 2 - Bom = diferença mais ou menos de 2,5 a 5%
- Ø 3 - Regular = diferença mais ou menos de 5 a 10%
- Ø 4 - Deficiente = diferença mais ou menos de 10 a 15%
- Ø 5 - Altamente Deficiente = diferença mais ou menos acima de 15%

Ainda segundo a ABOP, caso a amplitude dos conceitos fosse maior melhoraria a avaliação, mas perder-se-ia o rigor necessário. Ressalte-se que as variações nos referidos conceitos para o índice TPR da ABOP tanto podem ser para mais como para menos, tendo em vista objetivarem medir o grau de acerto das previsões da arrecadação da receita. Dessa forma, segundo tais critérios, um ente municipal estaria enquadrado no conceito 3, Regular, caso arrecadasse 10% abaixo dos valores previstos para determinadas receitas ou se arrecadasse 10% acima das previsões.

No entanto, como o presente trabalho visa à verificação do grau de efetividade no que se refere à cobrança dos valores que compõem os estoques de dívida ativa, a análise dos resultados será centrada na capacidade de cada município em se aproximar, atingir ou mesmo superar o Quociente Ideal (1 ou 100%) de arrecadação. Sendo assim, os valores arrecadados que ultrapassarem o Quociente Ideal serão interpretados em favor do município arrecadador como desempenho satisfatório. Para que o período analisado fosse enquadrado nos conceitos estabelecidos pela ABOP, convencionou-se que o desempenho de cada município no que se refere à cobrança de dívida ativa seria obtido através da média aritmética simples (MS) dos percentuais de dívida ativa recebida (% de DA) no período de análise, calculados da seguinte forma:

$$\% \text{ de DA}_{\text{ano}} = \text{Recebimento}_{\text{ano}} / \text{Estoque Médio}_{\text{ano}}$$

$$\text{MS} = \text{dos } \% \text{ de DA}_{\text{ano}} / \text{n}^{\circ} \text{ de anos}$$

Assim,

$$(\text{MS} \times 100) - 100\% \text{ (Quociente Ideal)} = \text{TPR da ABOP}$$

Onde:

MS = Média Aritmética Simples

% de DA ano = Percentual de Dívida Ativa Recebida no ano

TPR = Trabalho de Previsão da Receita

Uma vez realizados os procedimentos descritos, os valores obtidos foram dispostos na planilha que se segue, onde são exibidos os índices de *performance* alcançados por cada um dos noventa municípios considerados:

Enquadramento dos municípios conforme os critérios da ABOP adaptados				
Município	Quociente Ideal	MS do munic. x 100	Diferença	Conceito ABOP
1 Angra dos Reis	100	4,65	-95,35	5-Altamente Deficiente
2 Aperibé	100	17,17	-82,83	5-Altamente Deficiente
3 Araruama	100	4,30	-95,70	5-Altamente Deficiente
4 Areal	100	7,93	-92,07	5-Altamente Deficiente
5 Armação de Búzios	100	6,60	-93,40	5-Altamente Deficiente
6 Arraial do Cabo	100	3,19	-96,81	5-Altamente Deficiente
7 Barra do Piraí	100	8,42	-91,58	5-Altamente Deficiente
8 Barra Mansa	100	8,08	-91,92	5-Altamente Deficiente
9 Belford Roxo	100	1,44	-98,56	5-Altamente Deficiente
10 Bom Jardim	100	7,14	-92,86	5-Altamente Deficiente
11 Bom Jesus de Itabapoana	100	22,73	-77,27	5-Altamente Deficiente
12 Cabo Frio	100	2,04	-97,96	5-Altamente Deficiente
13 Cachoeiras de Macacu	100	6,06	-93,94	5-Altamente Deficiente
14 Cambuci	100	9,82	-90,18	5-Altamente Deficiente
15 Campos dos Goytacazes	100	4,93	-95,07	5-Altamente Deficiente
16 Cantagalo	100	13,82	-86,18	5-Altamente Deficiente
17 Carapebus	100	23,35	-76,65	5-Altamente Deficiente
18 Cardoso Moreira	100	22,30	-77,70	5-Altamente Deficiente
19 Carmo	100	4,37	-95,63	5-Altamente Deficiente
20 Casimiro de Abreu	100	6,29	-93,71	5-Altamente Deficiente
21 Comendador L. Gasparian	100	10,58	-89,42	5-Altamente Deficiente
22 Conceição de Macabu	100	18,24	-81,76	5-Altamente Deficiente
23 Cordeiro	100	2,97	-97,03	5-Altamente Deficiente
24 Duas Barras	100	16,63	-83,37	5-Altamente Deficiente
25 Duque de Caxias	100	53,15	-46,85	5-Altamente Deficiente
26 Engenheiro Paulo de Frontin	100	3,40	-96,60	5-Altamente Deficiente
27 Guapimirim	100	136,40	36,40	1-Otimo
28 Iguaba Grande	100	3,91	-96,09	5-Altamente Deficiente
29 Itaboraí	100	13,53	-86,47	5-Altamente Deficiente
30 Itaguaí	100	57,39	-42,61	5-Altamente Deficiente
31 Italva	100	19,66	-80,34	5-Altamente Deficiente
32 Itaocara	100	8,95	-91,05	5-Altamente Deficiente
33 Itaperuna	100	17,10	-82,90	5-Altamente Deficiente
34 Itatiaia	100	7,30	-92,70	5-Altamente Deficiente
35 Japeri	100	12,00	-88,00	5-Altamente Deficiente
36 Laje do Muriaé	100	10,72	-89,28	5-Altamente Deficiente
37 Macaé	100	16,88	-83,12	5-Altamente Deficiente
38 Macuco	100	3,06	-96,94	5-Altamente Deficiente
39 Magé	100	9,41	-90,59	5-Altamente Deficiente
40 Mangaratiba	100	2,86	-97,14	5-Altamente Deficiente
41 Maricá	100	7,14	-92,86	5-Altamente Deficiente
42 Mendes	100	6,78	-93,22	5-Altamente Deficiente
43 Miguel Pereira	100	10,61	-89,39	5-Altamente Deficiente
44 Miracema	100	7,04	-92,96	5-Altamente Deficiente
45 Natividade	100	19,47	-80,53	5-Altamente Deficiente
46 Nilópolis	100	13,61	-86,39	5-Altamente Deficiente
47 Niterói	100	5,11	-94,89	5-Altamente Deficiente
48 Nova Friburgo	100	12,78	-87,22	5-Altamente Deficiente
49 Paracambi	100	8,38	-91,62	5-Altamente Deficiente
50 Paraíba do Sul	100	14,91	-85,09	5-Altamente Deficiente
51 Parati	100	20,48	-79,52	5-Altamente Deficiente
52 Paty do Alferes	100	7,75	-92,25	5-Altamente Deficiente
53 Petrópolis	100	3,53	-96,47	5-Altamente Deficiente
54 Pinheiral	100	6,01	-93,99	5-Altamente Deficiente

Planilha 1 - Enquadramento dos Municípios aos critérios ABOP (continua)  
 Fonte: Elaboração Própria

Enquadramento dos municípios conforme os critérios da ABOP adaptados					
Município	Quociente Ideal	MS do munic. x 100	Diferença	Conceito ABOP	
55	Pirai	100	14,53	-85,47	5-Altamente Deficiente
56	Porciúncula	100	8,66	-91,34	5-Altamente Deficiente
57	Porto Real	100	4,97	-95,03	5-Altamente Deficiente
58	Quatis	100	19,39	-80,61	5-Altamente Deficiente
59	Queimados	100	12,23	-87,77	5-Altamente Deficiente
60	Quissamã	100	17,15	-82,85	5-Altamente Deficiente
61	Resende	100	12,71	-87,29	5-Altamente Deficiente
62	Rio Bonito	100	6,51	-93,49	5-Altamente Deficiente
63	Rio Claro	100	1,24	-98,76	5-Altamente Deficiente
64	Rio das Flores	100	15,73	-84,27	5-Altamente Deficiente
65	Rio das Ostras	100	8,27	-91,73	5-Altamente Deficiente
66	Rio de Janeiro	100	2,01	-97,99	5-Altamente Deficiente
67	Santa Maria Madalena	100	24,59	-75,41	5-Altamente Deficiente
68	Santo Antônio de Pádua	100	7,84	-92,16	5-Altamente Deficiente
69	São Fidélis	100	37,60	-62,40	5-Altamente Deficiente
70	São Francisco de Itabapoana	100	31,77	-68,23	5-Altamente Deficiente
71	São Gonçalo	100	23,06	-76,94	5-Altamente Deficiente
72	São João da Barra	100	4,19	-95,81	5-Altamente Deficiente
73	São João de Meriti	100	26,36	-73,64	5-Altamente Deficiente
74	São José de Ubá	100	28,66	-71,34	5-Altamente Deficiente
75	São José do V.do R. Preto	100	7,96	-92,04	5-Altamente Deficiente
76	São Pedro da Aldeia	100	2,87	-97,13	5-Altamente Deficiente
77	São Sebastião do Alto	100	28,37	-71,63	5-Altamente Deficiente
78	Sapucaia	100	8,18	-91,82	5-Altamente Deficiente
79	Saquarema	100	7,00	-93,00	5-Altamente Deficiente
80	Seropédica	100	58,26	-41,74	5-Altamente Deficiente
81	Silva Jardim	100	11,02	-88,98	5-Altamente Deficiente
82	Sumidouro	100	11,55	-88,45	5-Altamente Deficiente
83	Tanguá	100	6,33	-93,67	5-Altamente Deficiente
84	Teresópolis	100	18,94	-81,06	5-Altamente Deficiente
85	Trajano de Moraes	100	27,13	-72,87	5-Altamente Deficiente
86	Três Rios	100	11,90	-88,10	5-Altamente Deficiente
87	Valença	100	13,56	-86,44	5-Altamente Deficiente
88	Varre-Sai	100	6,75	-93,25	5-Altamente Deficiente
89	Vassouras	100	10,69	-89,31	5-Altamente Deficiente
90	Volta Redonda	100	4,00	-96,00	5-Altamente Deficiente

Planilha 1 - Enquadramento dos Municípios aos critérios ABOP (conclusão)

Fonte: Elaboração Própria

Após a obtenção das medidas anteriores, os municípios foram agrupados em intervalos de recebimento conforme a Tabela 3, a seguir:

% de Recebimento	
Intervalos	Nº de Municípios
MS > 100%	1
100% > MS > 60%	0
60% > MS > 55%	2
55% > MS > 50%	1
50% > MS > 45%	0
45% > MS > 40%	0
40% > MS > 35%	1
35% > MS > 30%	1
30% > MS > 25%	4
25% > MS > 20%	6
20% > MS > 15%	11
15% > MS > 10%	17
10% > MS > 5%	27
MS < 5%	19
<b>TOTAL</b>	<b>90</b>

Tabela 3 – Intervalos de percentuais de recebimento

Fonte: Elaboração Própria

Na Planilha 1, observamos que um único município, Guapimirim, alcançou uma MS superior a 100 %; apenas 3 municípios conseguiram uma MS superior a 50 %: Duque de Caxias, Itaguaí e Seropédica; 2 municípios conseguiram uma MS acima de 30 %: São Fidélis e São Francisco de Itabapoana; 10 municípios conseguiram MS superior a 20 %; e, os demais, não chegaram a alcançar MS igual a 20 %.

Da Tabela 3, extraímos que 74 municípios, mais de 82 % da amostra, inserem-se numa média de arrecadação de dívida ativa que não ultrapassa 20 % dos seus estoques médios anuais, sendo que 46 entes fiscalizadores municipais conseguiram receitas de dívida ativa de no máximo 10 % dos estoques médios.

O baixo desempenho obtido pela grande maioria dos municípios permite inferir a pouca expressividade que é atribuída à questão da cobrança da dívida ativa, sugerindo a existência de um planejamento tributário pouco expressivo, seja por omissão dolosa ou não. De fato, segundo os critérios desenvolvidos, apenas um município obteve um conceito satisfatório.

Essa informação remete ao entendimento, conforme colhido em Guedes (2001), de que ainda há nos municípios a consideração de serem voluntárias as competências institucionais tanto para instituir quanto para arrecadar seus tributos.



Estudos da Secretaria do Tesouro Nacional indicam que o volume de receitas tributárias arrecadadas tende a ser proporcional ao porte do município em termos de volume do PIB. Entretanto, em relação aos recebimentos de dívida ativa não se pôde constatar o mesmo.

Dos cinco municípios com maior importância econômica, quatro estão inseridos na Região Metropolitana: Rio de Janeiro, Duque de Caxias, Niterói e São Gonçalo; e um na Região do Médio Paraíba: Volta Redonda. Os quatro maiores municípios da Região Metropolitana também respondem pelos maiores estoques totais de dívida ativa. Em 2004, os valores de estoques finais foram de R\$ 10.839,4 bilhões, R\$ 628,67 milhões, R\$ 318,38 milhões e R\$ 243,14 milhões para os municípios do Rio, Niterói, São Gonçalo e Duque de Caxias, respectivamente.

Tomando-se como referência ainda a importância econômica, dentre os municípios que conseguiram uma MS igual ou superior a 50 %, apenas o município de Duque de Caxias pôde ser enquadrado, obtendo uma MS de 53,15 %. A capital do Estado, ou seja, o Município do Rio de Janeiro, que representa o maior PIB, obteve uma MS de apenas 2,01%. Niterói, São Gonçalo e Volta Redonda apresentaram, respectivamente, os percentuais de 5,11 %, 23,06 % e 4 %.

A baixa performance da grande maioria dos municípios pode ser verificada também pela comparação entre o crescimento acumulado das inscrições de créditos em dívida ativa e o crescimento acumulado das receitas tributárias municipais, apresentada no Gráfico 1, página 55 deste trabalho. A grande desproporção entre o crescimento acumulado da receita tributária, 98,18 %, e o dos créditos inscritos em dívida ativa, 255 %, vai refletir no avolumamento dos estoques médios anuais e nos baixos percentuais de recebimento apurados no período considerado, de 1997 a 2004.

Dividindo-se o período de análise em pré LRF, de 1997 a 2000, e pós LRF, de 2001 a 2004, obtém-se, respectivamente, 27,92 % e 41,47 % como percentuais de crescimento acumulado das receitas tributárias. Para os níveis de estoque médio obtém-se 54,43 % de crescimento acumulado para o período pré LRF e 90,24 % para o período pós LRF. Dessa forma, pode-se inferir que a Lei de Responsabilidade gerou efeitos tanto nos níveis de recebimentos tributários quanto nos níveis de inscrição de créditos em dívida ativa, sendo que os reflexos mais expressivos foram nestes.

Essa constatação pode ser explicada através do próprio texto da Lei de Responsabilidade Fiscal, que expressamente faz alusão aos créditos inscritos em dívida ativa em seu art. 13, que trata do prazo para desdobramento em metas bimestrais de arrecadação das receitas previstas. Em adição ao prazo de desdobramento, a LRF menciona a importância

da especificação das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Ao lidar-se com os volumes de inscrição em dívida ativa, apurou-se um crescimento acumulado para o período total superior a 786 %. Em 1997, o total inscrito pelos municípios considerados foi de R\$ 307,3 milhões. Já em 2004, as cifras correspondentes às inscrições somaram quase R\$ 2.723,5 bilhões.

Considerando as inscrições em períodos pré e pós LRF, os percentuais de crescimento acumulado são de 341,66 % e 33,32 %. A expressiva diferença entre os percentuais dos períodos pode estar relacionada à iminência do advento da LRF, ou seja, pode ser reflexo da preocupação com o enquadramento aos preceitos do art. 13 da LRF, já mencionado.

Em 1999 está registrado o maior valor de inscrição no período pré LRF, R\$ 1.572,4 bilhões, aproximadamente. O crescimento das inscrições em 1998 quando comparado a 1997 foi de pouco mais de 11,12 %. Já na comparação entre 1999 e 1998, o crescimento acumulado foi de quase 360%.

Em relação aos níveis de recebimento de dívida ativa, os percentuais acumulados são bem mais modestos. Em 1997, o valor arrecadado pelos municípios foi de pouco mais de R\$ 126 milhões. Em 2004, as cifras com arrecadação de dívida ativa chegaram perto de R\$ 323 milhões. Isso representou um crescimento acumulado para o período de 156,12 %. Considerando os períodos pré e pós LRF, os níveis percentuais foram de 44,63 % e 69,53 %, respectivamente.

Embora a média de recebimento de dívida ativa no período pós LRF, R\$ 261.171 milhões, tenha sido superior à do período pré, R\$ 145.398 milhões, percebe-se que o tom gerencial introduzido pela Lei de Responsabilidade Fiscal foi recepcionado mais como preocupação dos registros dos valores não arrecadados de receitas tributárias, não apresentando impactos semelhantes nas estratégias de planejamento tributário voltadas para o recebimento dos créditos inscritos.

O enquadramento da quase totalidade dos municípios no conceito “deficitário” permitiu que as considerações apresentadas até o momento fossem desenvolvidas adotando-se os valores globais obtidos. Embora uma análise individualizada fosse possível, tornar-se-ia demasiadamente extensa e, por conseguinte, inadequada para os fins deste trabalho. Dessa forma, procurou-se discutir de forma sucinta os desempenhos de somente 2, dos 90 entes analisados, com base no Apêndice 1: os Municípios de Guapimirim, por ter sido o único a

atingir um enquadramento satisfatório, e do Rio de Janeiro, por sua importância político-econômica.

### Guapimirim

Em termos nominais, os valores dos estoques de dívida ativa do município são baixos quando comparados a outros municípios com um PIB mais expressivo.

Nota-se uma elevação nos estoques médios de dívida ativa no período que vai de 1997 a 2001. Em 1997 o estoque médio estava na casa dos R\$ 3 mil, apenas; em 2001 esse valor saltou para cerca de R\$ 258 mil.

Já no intervalo que vai de 2002 a 2003, o município apresentou bons sinais de redução, o que se deve ao desempenho na cobrança da dívida ativa no período que vai de 1999 a 2004, onde os valores arrecadados mostraram-se expressivos. Desse modo, o município transpareceu a importância atribuída ao seu planejamento tributário referente à questão dos estoques de dívida ativa.

Quando o recebimento é comparado aos volumes inscritos, o ente fiscalizador conseguiu nos anos de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, receber, respectivamente, 87%, 45%, 126%, 193%, 108% e 77%, o que revela homogeneidade com as indicações legais que seriam trazidas pela LRF, conforme se observa no Gráfico 2:

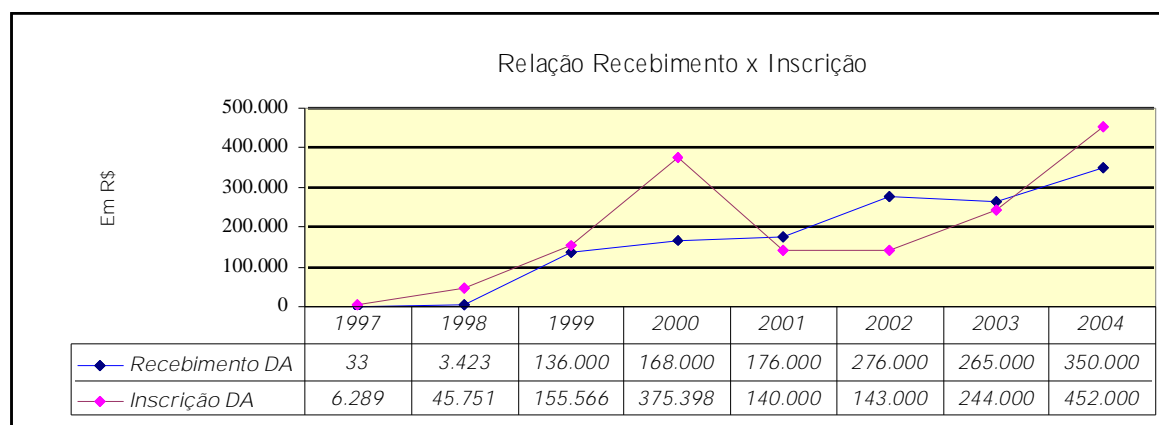


Gráfico 2 – Guapimirim: Recebimento D.A. x Inscrição D.A.

Fonte: Elaboração Própria

Pelo gráfico, é possível extrair-se que o conceito obtido pelo município está diretamente relacionado ao razoável equilíbrio entre os valores de dívida ativa inscritos e arrecadados. O município apresentou, com exceção do ano de 2003, elevação nos valores de

créditos de dívida ativa recebidos no período, evidenciando o empenho do ente fiscalizador em administrar os valores que compõem seus referidos estoques, justificado pela MS conseguida pelo município no período analisado.

Ressalte-se a não existência de cancelamentos de dívida ativa no período analisado.

### Rio de Janeiro

Diferentemente dos demais entes analisados, as considerações acerca do Município do Rio de Janeiro foram efetuadas a partir de dados coletados junto à Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGM RJ), tendo em vista que as finanças do município não estão submetidas ao crivo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Os valores dos estoques do município são os mais elevados, apresentando cifras consideráveis. Isso se deve ao fato de o município ser a capital do Estado, ratificando a importância do município em termos econômicos e políticos.

As primeiras análises referentes aos estoques médios de dívida ativa deixam bem evidenciado a elevação que ocorre no período que vai de 1998 a 2004. Há uma ligeira aproximação dos saldos finais dos estoques nos anos de 1997 e 1998, correspondendo a, respectivamente, R\$ 2.937.816 bilhões e R\$ 2.886.877 bilhões. No intervalo de tempo que vai de 2000 a 2003, os estoques médios cresceram a uma taxa média de 25 % ao ano.

Nos anos de 1997 e 1998 não ocorreram inscrições, atualizações ou cancelamentos de dívida ativa. Já no período que vai de 1999 a 2004, os valores inscritos são expressivos.

No ano de 1999, o valor correspondente a inscrições mais atualizações correspondeu a R\$ 1.134.063 bilhões. O maior volume de inscrições mais atualizações está registrado no ano de 2003, chegando a R\$ 2.153.697 bilhões.

Os valores referentes aos recebimentos de dívida ativa mostram crescimento no período analisado, sendo, entretanto, modestos em relação aos valores médios dos estoques. O maior volume de recebimentos de dívida ativa está registrado no ano de 2004, correspondendo a R\$ 201.522 milhões.

A relação entre os valores de dívida ativa recebidos e os inscritos fica bem visualizada no Gráfico 3, a seguir:

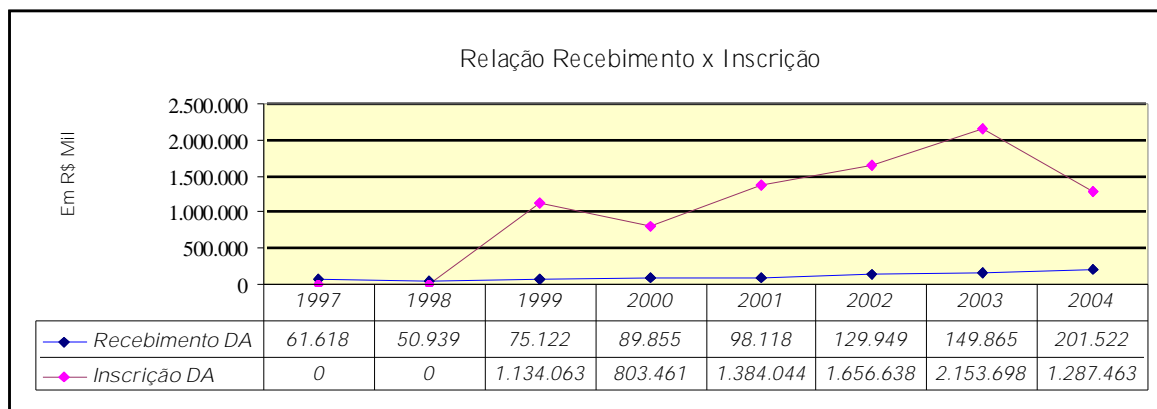


Gráfico 3 – Rio de Janeiro: Recebimento de D.A. x Inscrição de D.A.

Fonte: Elaboração Própria

Nota-se que os recebimentos apresentam um crescimento bem mais modesto do que o apresentado pelos valores inscritos em dívida ativa. Apesar de as inscrições terem apresentado um decréscimo nos anos de 2000 e 2003, o que se observa é um largo afastamento entre recebimentos e inscrições. A tendência de aumento das inscrições a partir de 2000 é interrompida apenas em 2004, quando os valores inscritos corresponderam a cerca de 60% do total inscrito em 2003. Entretanto, ao comparar-se o valor recebido em 2004 ao total inscrito do mesmo ano, verifica-se que o município conseguiu recuperar pouco mais de 15%.

Em relação aos cancelamentos, reitera-se, não ocorreram nos anos de 1997 e 1998. De 1999 a 2004, o município informou a existência de valores cancelados, sendo o mais expressivo observado em 1999, totalizando R\$ 217.680 milhões.

Em linhas gerais, o que se observa é que os municípios tendem a concentrar as ações de cobrança nos grandes devedores, deixando os valores menos expressivos para um segundo plano. Isso se deve a falta de estrutura administrativa e aparelhamento suficiente para que possa ter um acompanhamento hábil dos níveis de inadimplência.

Porém, conforme lembrado em Meirelles (2001), a indisponibilidade do interesse público deixa claro que o gestor não pode adotar um comportamento que o faça dispor desse interesse geral nem renunciar a direitos e poderes cujo titular é o Estado.

Abandonar a dívida ativa é renúncia fiscal de receita, (GONÇALVES, 2005).

A análise para o segundo momento, conforme já mencionado, alicerçou-se na metodologia desenvolvida pela STN na elaboração do seu trabalho intitulado *Perfil e Evolução das Finanças Municipais 1998-2005*, a qual considera os municípios classificados sob duas tipologias: por População e por Produto Interno Bruto. Segundo a STN essa classificação mostra-se satisfatória por expressar, mesmo que de forma preliminar, indireta e

restrita, a heterogeneidade das condições de demanda de serviços públicos, as quais as administrações municipais podem estar sujeitas, permitindo comparar, do ponto de vista fiscal, Municípios com demanda por serviços públicos e disponibilidade de recursos bastante diversas. A seguir, demonstra-se os critérios utilizados pela STN:

Grupos de População em habitantes	
Intervalos	Classificação
POP > 1.000.000	1
1.000.000 > POP > 300.000	2
300.000 > POP > 50.000	3
POP < 50.000	4

Quadro 2 – Classificação pela Tipologia População original

Fonte: STN (2006)

Grupos de PIB em R\$ milhões	
Intervalos	Classificação
PIB > 4.000	1
4.000 > PIB > 500	2
500 > PIB > 50	3
PIB < 50	4

Quadro 3 – Classificação pela Tipologia PIB original

Fonte: STN (2006)

Seguindo a linha da STN, também procurou-se não definir um número excessivo de grupos de forma a se preservar a capacidade de manejo das informações, ao utilizar-se as duas tipologias. Como decorrência desse critério, optou-se, também, por não ultrapassar o número de 4 grupos por tipo de classificação. Uma vez que a análise restringe-se aos municípios fluminenses, foram adotados novos intervalos específicos para definir os grupos de PIB e de População aplicáveis ao objeto de estudo de forma a melhor distribuir os municípios pelos intervalos de análise, evitando-se, desta forma, grupos excessivamente limitados.

A STN estabelece uma classificação para os grupos com base em dados populacionais e do PIB referentes ao ano 2000. Entretanto, o presente trabalho adotou novos valores, visando trazer grupos de população e de PIB mais atualizados e, portanto, condizentes com o período adotado. No grupamento população foram considerados os dados de distribuição da população estimada por Municípios referentes ao ano de 2004, disponibilizados pelo IBGE. A utilização do PIB, por sua vez, deve-se ao fato de, segundo a STN, ser um indicador relevante

da capacidade das administrações municipais de extração de recursos de suas respectivas comunidades, logo de sua capacidade de custeio e financiamento de gastos. Os valores utilizados para o PIB dos municípios também são os referentes ao ano de 2004, disponibilizados pelo IBGE e adotados pelos mesmos motivos expostos anteriormente.

Considerando a adaptação das tipologias desenvolvidas pela STN, a classificação dos municípios fluminenses pode ser resumida nos quadros a seguir:

Grupos de População em habitantes	
Intervalos	Classificação
POP > 500.000	1
500.000 > POP > 200.000	2
200.000 > POP > 70.000	3
POP < 70.000	4

Quadro 4 – Classificação pela Tipologia População adaptada  
Fonte: Adaptado da STN

Grupos de PIB em R\$ milhões	
Intervalos	Classificação
PIB > 3.000	1
3.000 > PIB > 500	2
500 > PIB > 150	3
PIB < 150	4

Quadro 5 – Classificação pela Tipologia PIB adaptada  
Fonte: Adaptado da STN

Considerando-se as duas tipologias apresentadas, chegou-se à classificação constante da Tabela nº 4, exposta a seguir:

Classificação dos municípios conforme critérios da STN				
Município	População <sup>1</sup>	PIB <sup>2</sup>	Grupo POP	Grupo PIB
Angra dos Reis	132,90	1.864.084,11	3	2
Aperibé	8,71	42.233,91	4	4
Araruama	92,44	613.928,74	3	2
Areal	10,58	154.764,71	4	3
Armação dos Búzios	21,31	230.246,34	4	3
Arraial do Cabo	25,50	188.500,13	4	3
Barra do Piraí	92,28	954.303,14	3	2
Barra Mansa	173,71	2.120.773,79	3	2
Belford Roxo	464,39	3.096.178,18	2	1
Bom Jardim	23,47	115.043,16	4	4
Bom J. do Itabapoana	35,19	208.998,30	4	3
Cabo Frio	148,09	1.141.704,28	3	2
Cachoeiras de Macacu	51,92	484.350,79	4	3
Cambuci	14,52	105.101,05	4	4
Campos dos Goytacazes	419,43	3.172.537,20	2	1
Cantagalo	20,41	354.547,72	4	3
Carapebus	9,74	46.279,97	4	4
Cardoso Moreira	12,51	53.167,53	4	4
Carmo	15,60	280.876,12	4	3
Casimiro de Abreu	24,80	250.829,41	4	3
Com. Levy Gasparian	8,27	54.250,62	4	4
Conceição de Macabu	19,27	97.328,76	4	4
Cordeiro	19,35	98.230,58	4	4
Duas Barras	10,52	61.312,45	4	4
Duque de Caxias	819,10	15.818.944,15	1	1
Eng. Paulo de Frontin	12,21	112.951,48	4	4
Guapimirim	41,96	249.377,67	4	3
Iguaba Grande	18,15	92.861,08	4	4
Itaboraí	205,86	982.636,22	2	2
Itaguaí	89,55	1.026.522,97	3	2
Italva	12,56	69.402,23	4	4
Itaocara	23,02	121.794,50	4	4
Itaperuna	90,25	607.912,24	3	2
Itatiaia	28,25	686.595,63	4	2
Japeri	90,37	331.750,19	3	3
Laje do Muriaé	8,09	41.937,44	4	4
Macaé	147,94	3.919.559,79	3	1
Macuco	4,62	37.436,93	4	4
Magé	222,93	1.112.849,44	2	2
Mangaratiba	27,73	424.440,94	4	3
Maricá	88,98	521.707,36	3	2
Mendes	17,57	98.432,46	4	4
Miguel Pereira	25,70	204.524,71	4	3
Miracema	27,86	119.644,31	4	4
Natividade	15,32	86.953,86	4	4
Nilópolis	151,94	865.249,25	3	2
Niterói	468,90	7.862.032,95	2	1
Nova Friburgo	175,99	1.485.898,81	3	2
Paracambi	42,11	283.026,81	4	3
Paraíba do Sul	38,82	348.509,09	4	3
Parati	31,82	227.632,24	4	3

Tabela 4 – Classificação dos municípios conforme a STN (continua)

Fonte: Elaboração Própria a partir da STN

<sup>1</sup> População estimada em 1.000 habitantes – IBGE (Ano 2004)<sup>2</sup> PIB em R\$ 1.000 – IBGE (Ano 2004).



Classificação dos municípios conforme critérios da STN				
Município	População <sup>1</sup>	PIB <sup>2</sup>	Grupo POP	Grupo PIB
Paty do Alferes	26,48	130.918,44	4	4
Petrópolis	299,13	2.976.075,35	2	2
Pinheiral	21,42	89.497,64	4	4
Piraí	23,35	1.361.500,10	4	2
Porciúncula	16,52	83.952,88	4	4
Porto Real	13,86	2.474.091,08	4	2
Quatis	11,52	61.142,44	4	4
Queimados	131,39	805.265,86	3	2
Quissamã	14,98	132.233,89	4	4
Resende	112,88	2.702.849,67	3	2
Rio Bonito	51,53	614.199,13	4	2
Rio Claro	17,27	91.620,20	4	4
Rio das Flores	8,10	59.193,79	4	4
Rio das Ostras	43,79	427.116,34	4	3
Rio de Janeiro	6.010,81	114.372.373,50	1	1
Santa Maria Madalena	10,32	59.911,01	4	4
Santo Antônio de Pádua	40,88	239.029,71	4	3
São Fidélis	37,69	161.608,83	4	3
São Francisco de	44,30	220.055,63	4	3
São Gonçalo	936,24	5.596.397,20	1	1
São João da Barra	28,28	159.246,18	4	3
São João de Meriti	459,08	2.515.507,28	2	2
São José de Ubá	6,59	36.510,72	4	4
São José do Vale do Rio	20,82	107.443,34	4	4
São Pedro da Aldeia	71,45	361.899,43	3	3
São Sebastião do Alto	8,63	35.756,20	4	4
Sapucaia	17,85	203.145,70	4	3
Saquarema	58,37	301.119,66	4	3
Seropédica	71,59	325.801,59	3	3
Silva Jardim	22,53	98.516,29	4	4
Sumidouro	14,66	93.031,31	4	4
Tanguá	28,27	124.415,57	4	4
Teresópolis	145,12	1.246.456,37	3	2
Trajano de Moraes	9,79	64.646,48	4	4
Três Rios	74,41	499.386,31	3	3
Valença	68,54	369.570,02	4	3
Varre-Sai	8,15	37.078,44	4	4
Vassouras	32,59	179.300,78	4	3
Volta Redonda	250,88	9.253.792,10	2	1

Tabela 4 – Classificação dos municípios conforme a STN (conclusão)

Fonte: Elaboração Própria a partir da STN

<sup>1</sup> População estimada em 1.000 habitantes – IBGE (Ano 2004)<sup>2</sup> PIB em R\$ 1.000 – IBGE (Ano 2004)

A partir daí, foram elaborados quadros de acompanhamento da evolução das receitas tributárias, bem como das receitas de dívida ativa, segundo os critérios já relatados, a fim de verificar-se possíveis tendências em cada grupo de municípios.

A receita tributária consiste na base das receitas de arrecadação própria dos Municípios, particularmente as decorrentes da arrecadação de IPTU e ISS, que constituem o grande peso na arrecadação das municipalidades.

Segundo a STN, a importância das receitas tributárias tende a ser diretamente proporcional ao porte (população e PIB) do Município. Sendo assim, procurou-se verificar a representatividade das receitas de dívida ativa em relação às receitas tributárias com vistas à constatação dos níveis de recebimento e suas respectivas tendências, apontando indicativos de comportamento fiscal, tanto por parte dos gestores públicos quanto dos cidadãos contribuintes.

Depois de agrupados, sob as duas tipologias mencionadas, os dados dos municípios foram dispostos da seguinte forma:

O Quadro 6 expressa o volume de arrecadação tributária anual por grupos de PIB e a participação de cada grupo no montante anual arrecadado, bem como as médias percentuais de arrecadação obtidas por cada grupo.

Receitas Tributárias em R\$ mil		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
PIB em R\$ milhões	TOTAL	1.862.921	2.119.145	2.239.584	2.383.117	2.597.974	2.927.437	3.205.170	3.691.890	2.628.405
	PIB > 3.000	1.643.659	1.868.354	1.942.714	2.090.514	2.266.373	2.544.609	2.781.171	3.175.031	2.289.053
	3.000 > PIB > 500	166.555	190.276	221.904	216.425	242.679	274.294	295.901	371.324	247.420
	500 > PIB > 150	42.663	48.941	62.161	62.794	74.120	90.668	107.569	122.761	76.460
	PIB < 150	10.044	11.574	12.805	13.383	14.801	17.865	20.529	22.774	15.472
Part % na Rec. Trib.	TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	PIB > 3.000	88,23	88,17	86,74	87,72	87,24	86,92	86,77	86,00	87,22
	3.000 > PIB > 500	8,94	8,98	9,91	9,08	9,34	9,37	9,23	10,06	9,36
	500 > PIB > 150	2,29	2,31	2,78	2,63	2,85	3,10	3,36	3,33	2,83
	PIB < 150	0,54	0,55	0,57	0,56	0,57	0,61	0,64	0,62	0,58

Quadro 6 – Receitas tributárias por grupos de PIB

Fonte: Adaptado da STN

No Quadro 7, encontra-se a variação percentual acumulada (análise horizontal), por grupos de PIB, das receitas tributárias e as respectivas médias de variação. O ano base é 1997.

RECEITAS TRIBUTÁRIAS		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
Variação % Acumulada										
TOTAL										
PIB > 3.000			13,67	18,19	27,19	37,89	54,81	69,21	93,17	44,88
3.000 > PIB > 500			14,24	33,23	29,94	45,71	64,69	77,66	122,94	55,49
500 > PIB > 150			14,72	45,70	47,19	73,73	112,52	152,14	187,74	90,53
PIB < 150			15,23	27,49	33,25	47,37	77,87	104,39	126,75	61,76

Quadro 7 – Variação das receitas tributárias por grupos de PIB

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 8, por grupos de população, possui a mesma função do Quadro 6.

Receitas Tributárias em R\$ mil		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
POP em habitantes	TOTAL	1.862.921	2.119.145	2.239.584	2.383.117	2.609.658	2.927.437	3.205.170	3.691.890	2.629.865
	POP > 500.000	1.482.320	1.673.399	1.740.669	1.871.201	2.028.698	2.259.652	2.447.157	2.780.752	2.035.481
	500.000 > POP > 200.000	211.849	252.293	276.787	276.940	309.285	335.046	365.086	435.468	307.844
	200.000 > POP > 70.000	113.147	130.224	138.568	147.944	170.159	213.415	253.497	320.401	185.920
	POP < 70.000	55.605	63.229	83.560	87.031	101.515	119.323	139.430	155.270	100.620
Part. % na Rec. Trib.	TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	POP > 500.000	79,57	78,97	77,72	78,52	77,74	77,19	76,35	75,32	77,67
	500.000 > POP > 200.000	11,37	11,91	12,36	11,62	11,85	11,45	11,39	11,80	11,72
	200.000 > POP > 70.000	6,07	6,15	6,19	6,21	6,52	7,29	7,91	8,68	6,88
	POP < 70.000	2,98	2,98	3,73	3,65	3,89	4,08	4,35	4,21	3,73

Quadro 8 – Receitas tributárias por grupos de População

Fonte: Adaptado da STN

Considerando os grupos de população, o Quadro 9 possui a mesma função elencada para o Quadro 7.

RECEITAS TRIBUTÁRIAS									
Variação % Acumulada	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
TOTAL									
POP > 500.000		12,89	17,43	26,23	36,86	52,44	65,09	87,59	42,65
500.000 > POP > 200.000		19,09	30,65	30,73	45,99	58,15	72,33	105,56	51,79
200.000 > POP > 70.000		15,09	22,47	30,75	50,39	88,62	124,04	183,17	73,50
POP < 70.000		13,71	50,27	56,52	82,56	114,59	150,75	179,24	92,52

Quadro 9 – Variação das receitas tributárias por grupos de População

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 10 trabalha as arrecadações anuais de dívida ativa por grupos de PIB, a relação percentual entre receitas de dívida ativa e receita tributária anuais de cada grupo e a participação percentual da receita de dívida ativa no volume total de dívida ativa arrecadado por ano. Também são mostradas as respectivas médias.

Receita de Dívida Ativa em R\$ mil		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
PIB em R\$ milhões	TOTAL	126.064	116.525	156.698	182.318	190.445	248.231	283.147	322.869	203.287
	PIB > 3.000	96.322	84.155	118.351	133.783	144.686	185.940	209.452	249.464	152.769
	3.000 > PIB > 500	20.131	23.344	27.441	33.830	31.596	42.783	49.193	48.499	34.602
	500 > PIB > 150	8.268	7.755	9.342	11.859	11.385	15.821	20.486	21.347	13.283
	PIB < 150	1.343	1.271	1.564	2.846	2.778	3.687	4.016	3.559	2.633
Part. % na Rec. Trib.	TOTAL	6,77	5,50	7,00	7,65	7,33	8,48	8,83	8,75	7,54
	PIB > 3.000	5,86	4,50	6,09	6,40	6,38	7,31	7,53	7,86	6,49
	3.000 > PIB > 500	12,09	12,27	12,37	15,63	13,02	15,60	16,62	13,06	13,83
	500 > PIB > 150	19,38	15,85	15,03	18,89	15,36	17,45	19,04	17,39	17,30
	PIB < 150	13,37	10,98	12,21	21,26	18,77	20,64	19,56	15,63	16,55
Part. % na Rec. DA Total	TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	PIB > 3.000	76,41	72,22	75,53	73,38	75,97	74,91	73,97	77,26	74,96
	3.000 > PIB > 500	15,97	20,03	17,51	18,56	16,59	17,24	17,37	15,02	17,29
	500 > PIB > 150	6,56	6,66	5,96	6,50	5,98	6,37	7,24	6,61	6,48
	PIB < 150	1,07	1,09	1,00	1,56	1,46	1,49	1,42	1,10	1,27

Quadro 10 – Receitas de dívida ativa por grupos de PIB

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 11 traz a variação percentual acumulada das receitas de dívida ativa por grupos de PIB e as respectivas médias.

RECEITAS DE DÍVIDA ATIVA									
Varição % Acumulada	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
TOTAL									
PIB > 3.000		(12,63)	22,87	38,89	50,21	93,04	117,45	158,99	66,97
3.000 > PIB > 500		15,96	36,31	68,05	56,95	112,52	144,36	140,92	82,15
500 > PIB > 150		(6,20)	12,99	43,43	37,70	91,35	147,77	158,19	69,32
PIB < 150		(5,36)	16,46	111,90	106,85	174,53	199,03	165,00	109,77

Quadro 11 – Variação das receitas de dívida ativa por grupos de PIB

Fonte: Adaptado da STN

Trabalhando os grupos de população, o Quadro 12 possui função idêntica à apresentada para o quadro 10.

Receita de Dívida Ativa em R\$ mil		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
POP em habitantes	TOTAL	126.056	116.521	156.696	182.318	190.444	248.230	283.146	322.865	203.284
	POP > 500.000	81.790	69.421	98.188	111.817	122.919	156.134	175.969	220.538	129.597
	500.000 > POP > 200.000	18.093	22.749	27.563	34.017	29.741	44.037	49.617	41.928	33.468
	200.000 > POP > 70.000	17.452	15.994	20.567	21.857	24.514	31.623	35.456	38.837	25.788
	POP < 70.000	8.721	8.357	10.378	14.627	13.270	16.436	22.104	21.562	14.432
Part. % na Rec. Tribut.	TOTAL	6,71	5,57	7,05	7,69	7,18	8,50	8,81	8,67	7,52
	POP > 500.000	5,91	4,63	5,99	6,29	6,30	7,19	7,48	8,11	6,49
	500.000 > POP > 200.000	10,61	11,00	12,95	15,74	11,38	15,20	14,99	9,76	12,70
	200.000 > POP > 70.000	18,19	14,97	14,57	19,40	15,95	18,03	19,13	17,10	17,17
	POP < 70.000	4,54	10,50	9,39	9,49	13,21	12,47	17,72	15,22	11,57
Part. % na Rec. DA Total	TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	POP > 500.000	64,88	59,58	62,66	61,33	64,54	62,90	62,15	68,31	63,29
	500.000 > POP > 200.000	14,35	19,52	17,59	18,66	15,62	17,74	17,52	12,99	16,75
	200.000 > POP > 70.000	13,84	13,73	13,13	11,99	12,87	12,74	12,52	12,03	12,86
	POP < 70.000	6,92	7,17	6,62	8,02	6,97	6,62	7,81	6,68	7,10

Quadro 12 – Receitas de dívida ativa por grupos de População

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 13 também trabalha os grupos de população, apresentando a mesma função do Quadro 11.

RECEITAS DE DÍVIDA ATIVA									
Varição % Acumulada	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
TOTAL									
POP > 500.000		(15,12)	20,05	36,71	50,29	90,90	115,15	169,64	66,80
500.000 > POP > 200.000		25,73	52,34	88,01	64,38	143,39	174,23	131,74	97,12
200.000 > POP > 70.000		(8,35)	17,85	25,24	40,47	81,20	103,16	122,54	54,59
POP < 70.000		(4,17)	19,00	67,72	52,16	88,46	153,46	147,24	74,84

Quadro 13 – Variação das receitas de dívida ativa por grupos de População

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 14 expõe os valores anuais dos estoques médios de dívida ativa em cada grupo de PIB, a participação dos valores de cada grupo nos estoques médios totais anuais de dívida ativa e as médias respectivas.

Estoques Médios de Dívida Ativa em R\$ mil		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
PIB em R\$ milhões	TOTAL	3.650.652	3.842.841	4.541.718	5.637.581	6.822.927	8.365.244	10.570.584	12.980.180	7.051.466
	PIB > 3.000	3.277.547	3.291.740	3.835.294	4.837.504	5.906.124	7.291.047	9.302.157	11.414.591	6.144.500
	3.000 > PIB > 500	265.525	387.465	488.670	535.833	599.885	706.359	855.049	1.094.690	616.684
	500 > PIB > 150	96.630	144.664	188.338	219.649	253.746	290.564	326.906	375.651	237.018
	PIB < 150	10.951	18.973	29.417	44.596	63.173	77.275	86.474	95.248	53.263
Part. % no EM Total	TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	PIB > 3.000	89,78	85,66	84,45	85,81	86,56	87,16	88,00	87,94	86,92
	3.000 > PIB > 500	7,27	10,08	10,76	9,50	8,79	8,44	8,09	8,43	8,92
	500 > PIB > 150	2,65	3,76	4,15	3,90	3,72	3,47	3,09	2,89	3,45
	PIB < 150	0,30	0,49	0,65	0,79	0,93	0,92	0,82	0,73	0,70

Quadro 14 – Estoques médios de dívida ativa por grupos de PIB

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 15 aponta a variação acumulada dos estoques médios de cada grupo de PIB no período considerado e as respectivas médias.

ESTOQUES MÉDIOS DE DÍVIDA ATIVA									
Variação % Acumulada	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
TOTAL									
PIB > 3.000		0,43	17,02	47,60	80,20	122,45	183,81	248,27	99,97
3.000 > PIB > 500		45,92	84,04	101,80	125,92	166,02	222,02	312,27	151,14
500 > PIB > 150		49,71	94,91	127,31	162,60	200,70	238,31	288,75	166,04
PIB < 150		73,26	168,63	307,25	476,89	605,67	689,68	769,81	441,60

Quadro 15 – Variação dos estoques médios por grupos de PIB

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 16 trabalha os grupos de população e possui a mesma função listada para o Quadro 14.

Estoques Médios de Dívida Ativa em R\$ mil		1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média
POP em habitantes	TOTAL	3.650.652	3.842.841	4.541.718	5.637.581	6.822.927	8.365.244	10.570.584	12.980.180	7.051.466
	POP > 500.000	2.989.341	2.947.462	3.393.570	4.310.725	5.305.379	6.588.394	8.502.827	10.505.431	5.567.891
	500.000 > POP > 200.000	345.824	453.545	611.925	728.879	831.043	972.476	1.143.758	1.355.627	805.384
	200.000 > POP > 70.000	224.292	300.942	348.284	365.649	404.863	479.233	558.067	701.245	422.822
	POP < 70.000	91.195	140.893	187.939	232.329	281.643	325.141	365.933	417.878	255.369
Part. % no EM Total	TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	POP > 500.000	81,89	76,70	74,72	76,46	77,76	78,76	80,44	80,93	78,46
	500.000 > POP > 200.000	9,47	11,80	13,47	12,93	12,18	11,63	10,82	10,44	11,59
	200.000 > POP > 70.000	6,14	7,83	7,67	6,49	5,93	5,73	5,28	5,40	6,31
	POP < 70.000	2,50	3,67	4,14	4,12	4,13	3,89	3,46	3,22	3,64

Quadro 16 – Estoques médios de dívida ativa por grupos de População

Fonte: Adaptado da STN

O Quadro 17 possui a mesma função do Quadro 15, porém trabalha com grupos de população.

ESTOQUES MÉDIOS DE DÍVIDA ATIVA										
Variação % Acumulada	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Média	
TOTAL										
POP > 500.000		(1,40)	13,52	44,20	77,48	120,40	184,44	251,43	98,58	
500.000 > POP > 200.000		31,15	76,95	110,77	140,31	181,21	230,73	292,00	151,87	
200.000 > POP > 70.000		34,17	55,28	63,02	80,51	113,66	148,81	212,65	101,16	
POP < 70.000		54,50	106,08	154,76	208,84	256,53	301,26	358,22	205,74	

Quadro 17 – Variação dos estoques médios por grupos de População

Fonte: Adaptado da STN

Pela tipologia “Grupos de PIB”, Quadro 6, pode-se confirmar a proporcionalidade entre as receitas tributárias e os intervalos de PIB adotados, corroborando os resultados alcançados pelos estudos da STN, já mencionados. Visualizando-se a participação percentual de cada grupo no total das receitas tributárias, o grupo 1 responde por uma média de 87,22 % de toda a arrecadação tributária. Esse expressivo percentual também está de acordo com o estudo de Neves e Pinto (2006), onde é colocado que as receitas tributárias são mais expressivas nos municípios mais desenvolvidos.

Entretanto, ao voltar-se a análise para o acompanhamento da tendência evolutiva das receitas tributárias em cada grupo, Quadro 7, verifica-se que o percentual de variação acumulada apresenta uma tendência inversa. Dessa forma, os grupos 1 e 2, de maior PIB, obtiveram uma média de crescimento percentual inferior aos grupos de menor PIB, os grupos 3 e 4. Os grupos 1 e 2 alcançaram um percentual médio de variação de 44,88 % e 55,49 %, respectivamente. Nos grupos 3 e 4, observa-se que os percentuais são, respectivamente, de 90,53 % e 61,76 %.

Essa tendência inversa pode estar relacionada ao fato de que os grandes municípios têm atingido os pontos máximos de suas bases tributárias, ao passo que os pequenos municípios começam a desenvolver seus sistemas fiscais, até então pouco explorados.

A esse respeito, os estudos realizados pelo Afonso *et al* (1998) apontaram que a postura fiscal dos municípios estava mudando e, por conseguinte, quebrando o paradigma de que os prefeitos não gostam de arrecadar, preferindo ficar à mercê das transferências constitucionais. De fato, para um expressivo número de municípios de pequeno porte, as transferências legais se constituem na mais importante, senão única, fonte de recursos. Contudo, os estudos do BNDES revelaram que é cada vez mais crescente o número de municípios interessados em desenvolver seus sistemas fiscais. Em adição, as medidas oriundas das ações voltadas à arrecadação fiscal tendem a ser mais visíveis nos municípios de

pequeno porte, tendo em vista o nível de aproximação entre o administrador e os respectivos contribuintes.

Com referência aos grandes municípios, que na maioria dos casos já possuem uma estrutura fiscal razoavelmente desenvolvida, os esforços são direcionados à modernização dos instrumentos de gestão fiscal já existentes buscando-se assim, manter níveis de arrecadação capazes de permitir o atendimento das demandas coletivas.

Em relação à arrecadação de dívida ativa, Quadro 10, os níveis totais mantêm a proporcionalidade observada pela STN. Sendo assim, as médias de valores estão diretamente relacionadas ao grupo de PIB a que se referem. A relação direta também é observada quando se compara o percentual de participação de cada grupo de PIB na arrecadação total de dívida ativa.

Contudo, novamente a tendência inversa é observada quando a análise é focada na representação percentual da receita de dívida ativa de cada grupo de PIB em relação aos níveis de arrecadação tributária atingidos pelos grupos respectivos, Quadro 10, e nos percentuais de variação acumulada, conforme o Quadro 11. O grupo dos municípios com PIB superior a R\$ 3 bilhões apresentou um crescimento de 66,97 % no recebimento de dívida ativa, ao passo que nos municípios com PIB inferior a R\$ 100 milhões o crescimento foi de 109,77 %. Os grupos 2 e 3 apresentaram os percentuais de 82,15 % e 69,32 %, respectivamente.

Aqui também a tendência inversa pode estar relacionada ao desenvolvimento dos sistemas de arrecadação. Sendo o contato entre o contribuinte e o gestor público mais estreito nos grupos de menor porte, a austeridade fiscal exercida para ampliar os níveis de arrecadação gera um impacto mais direto no cidadão, o qual tanto pode impulsionar os níveis de recebimentos tributários quanto os de dívida ativa, pois não cobrar os tributos dos devedores gera o efeito de desestimulação ao pagamento espontâneo, conforme verificado em Kist (2006).

Seguindo as lições de Matias e Campello (2000), pode-se deduzir que os dois fatores podem apresentar-se de forma conjugada, sendo um fator reflexo do outro. No caso, o esforço direcionado aos recebimentos tributários implicaria também no reconhecimento e inscrição dos inadimplentes e, por conseguinte, na devida cobrança dos valores inscritos.

Trabalhando a análise sob o enfoque populacional, Quadro 8, os volumes médios de receita tributária arrecadada são proporcionalmente definidos entre os grupos 1, 2, 3 e 4.

Quando é considerada a variação acumulada, a tendência de variação inversa fica mais claramente delineada, mostrando que quanto menor o grupo de população maior é o

crescimento acumulado das receitas tributárias. Essa constatação permite inferir, conforme já comentado, que medidas de caráter fiscal tendem a ser mais perceptíveis em pequenos grupos populacionais.

No campo da dívida ativa, Quadro 12, a participação percentual da receita de dívida ativa em relação às receitas tributárias de cada grupo de população volta a apresentar a tendência de relação inversa para os grupos 1, 2 e 3.

Com referência à variação acumulada das receitas de dívida ativa, Quadro 13, as médias percentuais são heterogêneas. Os maiores percentuais de crescimento estão concentrados no grupo de população 2, com 97,12 %, e no grupo 4, com 74,84 %.

Direcionando-se a análise para o comportamento dos estoques de dívida ativa segundo a tipologia PIB, Quadro 14, percebe-se que o volume de estoque se relaciona de forma direta ao volume do PIB, sendo condizente com os estudos realizados pela STN.

Também se pode observar que o crescimento dos estoques se dá para todos os grupos no período analisado. Essa informação corrobora o fato de que os estoques de dívida ativa são formados, na sua grande maioria, de dívida ativa tributária, acentuando, assim, a importância dos principais tributos municipais para os municípios de maior PIB, conforme Neves e Pinto (2006).

Em termos de representação percentual, nota-se que o grupo 1 da tipologia PIB é responsável, em média, por quase 87 % do estoque total. Para os grupos de PIB 2, 3 e 4, os percentuais médios de participação no estoque total foram 8,92 %, 3,45 % e 0,70, respectivamente.

A informação supra vai ao encontro do que é ensinado por Neves e Pinto (2006): que os valores tributários são o grande componente dos estoques observados e os tributos municipais têm sua maior expressão concentrada nos grandes municípios.

Esses números permitem inferir que para os municípios de menor PIB a questão da dívida ativa pode parecer de pouca relevância devido aos baixos níveis na representatividade total. Porém, considerando-se o fato de que os menores municípios têm buscado alternativas para alavancar seus índices de arrecadação tributária, a questão também apresenta importância, inclusive pelo fato de a variação acumulada dos estoques apresentar um comportamento de ordem inversa, já observado anteriormente, conforme apresentado no Quadro 15. Dos quatro grupos de PIB observados, verifica-se que o maior distanciamento percentual em termos de crescimento dos estoques está concentrado no grupo 4, que, em percentuais médios, chegou a 441,60 %.



Essa informação conduz ao entendimento de ratificação no que se refere aos reflexos fiscais mais visíveis nos pequenos municípios, podendo significar a seguinte conjugação de fatores: a) maiores índices de arrecadação pelo desenvolvimento dos sistemas tributários até então pouco explorados; b) elevação dos estoques causada por inscrição de devedores que ainda não tinham sido identificados e/ou de novos devedores; c) aumento dos níveis percentuais de recebimento de dívida ativa devido à austeridade fiscal percebida, sendo, porém, ainda insuficientes para reduzirem a tendência de crescimento dos estoques.

Sob o prisma dos grupos de População, Quadro 16, também se constata a relação direta entre as variáveis estoques de dívida ativa e população. O comportamento de relação direta pode ser confirmado ainda no Quadro 16, onde também se constata que o grupo 1 é responsável por cerca de 78,46 % dos estoques totais.

No Quadro 17 verifica-se uma variação acumulada com tendência de ordem inversa, interrompida no grupo 3 de população. Em termos médios, verifica-se o grupo 4 como o maior percentual de crescimento, 205,74 %.

Nos estudos realizados pela STN, ficou caracterizado que os grupos 2, 3 e 4, segundo os critérios da Secretaria, tanto em relação ao PIB quanto em relação à população, apresentaram um decréscimo na participação do estoque total de dívida ativa.

Ainda no mencionado estudo, pôde-se inferir que para os municípios inseridos no grupo 1 a receita tributária tem um peso bem superior nos volumes de recursos totais do que nos municípios pertencentes aos grupos 2, 3 e 4. Isso reflete a conjugação de dois fatores: a) a maioria dos estoques de dívida ativa é composta de receitas tributárias; e, b) os tributos relacionados à competência dos municípios têm expressão econômica em áreas desenvolvidas.

Tanto os valores obtidos através da tipologia “Grupos de População” quanto pela tipologia “Grupos de PIB” apontaram relações anormais no que se refere ao crescimento acumulado das receitas tributárias e das receitas de dívida ativa. A tipologia pelo PIB indica ter maior sensibilidade na detecção das tendências inversamente proporcionais apontadas. De fato, a própria STN ao desenvolver uma metodologia que possibilitasse um referencial mínimo de análise para as finanças públicas municipais esclareceu que a adoção do PIB e da população teria a capacidade de captar, mesmo que de forma heterogênea, pressões diferenciadas de demanda social às quais os municípios estão sujeitos.

O PIB, segundo a STN, se constitui no critério que melhor representa a capacidade que as municipalidades têm de captar recursos junto a suas respectivas comunidades. A esse

respeito, os trabalhos pesquisados indicam que a postura fiscal adotada pelo administrador público gera efeito direto no comportamento dos contribuintes.

Sendo assim, as variações tanto da receita tributária quanto da receita de dívida ativa podem sinalizar os reflexos produzidos pelas políticas fiscais sobre os contribuintes locais. Com efeito, de acordo com o que é observado nos autores consultados, quando o administrador público canaliza esforços no sentido de recuperar os valores que são devidos aos cofres públicos, demonstra que a inadimplência fiscal não será posta em um plano secundário. A sociedade, então, percebe que o foco está na obrigatoriedade de cumprir-se a obrigação tributária que, conforme já discutido, deve assentar-se sobre os pilares da melhor relação fisco *versus* contribuinte.

## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Nesta seção serão esboçadas as principais conclusões extraídas do levantamento e análise dos dados pesquisados. Em adição, ousou-se fazer algumas recomendações direcionadas à exploração dos pontos limitantes da presente pesquisa, os quais podem materializar-se em novos objetos de investigação.

### 4.1 Resumo dos tópicos analisados

Visando à facilitação do entendimento acerca das análises efetuadas, são trazidos de forma resumida os principais pontos abordados no decurso da presente pesquisa, os quais foram os pilares sobre os quais se apoiaram as conclusões que serão apresentadas.

O presente trabalho buscou trazer à discussão o planejamento tributário pela ótica do administrador público, tendo em vista que, na maioria das vezes, as considerações lançadas sobre o assunto remetem ao ponto de vista unicamente dos contribuintes.

Dessa forma, ressaltou-se o papel do gestor público que, imbuído na missão de gerir os recursos que lhes são confiados pela coletividade, vêem-se na obrigação de otimizar os valores necessários ao atendimento do bem-estar comum considerando, ainda, a escassez dos recursos na economia.

Destacou-se o advento da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) que, entre outros pontos importantes, veio doutrinair a atuação dos gestores públicos no que se refere à arrecadação de receitas oriundas dos tributos no âmbito das três esferas administrativas. Sendo assim, extrai-se do referido diploma legal que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a efetiva arrecadação dos tributos de competência dos entes administrativos, nas esferas federal, estadual e municipal.

Assim, pretendeu-se verificar se o administrador público ao não buscar as ações necessárias ao recebimento dos créditos líquidos e certos devidos ao Estado, por meio da sua ótica sobre o planejamento tributário, está desrespeitando os ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal e, ainda, influenciando a postura fiscal do cidadão.

## 4.2 Conclusões

A Lei de Responsabilidade Fiscal preceitua o zelo com que a administração pública nas três esferas de governo, em cada um dos poderes e em todos órgãos e entidades, deve executar os atos que envolvem a gestão de recursos, que são oriundos da sociedade.

Os Princípios da Administração Pública mostram as diretrizes e alicerces sobre os quais devem ser edificados os atos dos administradores públicos, deixando claro que o gestor público não pode abrir mão do melhor tratamento a ser dispensado aos bens públicos, os quais lhes são entregues pela sociedade e em benefício desta devem ser revertidos. Desse modo, o planejamento tributário vê reforçado o seu papel de instrumental também disponível aos entes fiscalizadores, representados pelos gestores públicos.

Nesse entendimento, seria salutar aos administradores públicos externar ações que pudessem significar a preocupação e compromisso com a recuperação dos valores inscritos em dívida, os quais representam uma considerável oportunidade de obtenção de recursos, tão necessários à missão do Estado: promover o bem comum.

À luz das considerações apresentadas, conclui-se que a relação entre cobrança efetiva de dívida ativa e os estoques de dívida ativa representa a melhor conjugação planejamento tributário *versus* cumprimento da LRF em apenas um município do Estado do Rio de Janeiro, no período considerado, podendo influenciar o comportamento fiscal do cidadão contribuinte em qualquer município.

Através da análise da relação dívida ativa x LRF, desenvolvida no item 3.1, pôde-se inferir que, dos 90 municípios englobados, apenas o município de Guapimirim, com base nos critérios adotados, poderia ser considerado como em cumprimento aos ditames legais impostos pela LC 101/2000, enquadrando-se no conceito 1, Ótimo, adaptado da ABOP. O município alcançou um índice de 136,40.

O conceito obtido pelo município sugere sua inserção em um ambiente de planejamento tributário satisfatório, uma vez que, mesmo que de forma indireta, permite considerar o grau de preocupação que foi dispensada à questão da dívida ativa, no período analisado.

A partir do conceito obtido é possível ainda remeter o município a um ambiente de maior equidade fiscal, visto que cobrar os tributos dos devedores, além de não transparecer um quadro de impunidade, também significa não concentrar as expectativas de arrecadação apenas nos contribuintes adimplentes.

Os demais municípios analisados enquadraram-se no conceito 5, Altamente Deficiente, conforme os padrões adaptados da ABOP, mostrando que os gestores públicos respectivos estariam sujeitos às penalidades oriundas das transgressões relacionadas às finanças públicas.

De forma indireta, o conceito deficitário obtido por quase todos os municípios considerados denota o grau de importância com o qual a dívida ativa é tratada chegando a representar uma situação de quase abandono, que se configura como uma genuína transgressão aos ditames da LRF.

Os números obtidos figuram como um sinal preocupante sobre a forma pela qual os entes públicos, através de seus gestores, tratam a questão dos créditos inscritos em dívida ativa. Trazem à reflexão uma possível postura de omissão que pôde ser observada, sob o prisma percentual, em 99 % dos municípios considerados, onde a necessidade de recursos convive, paradoxalmente, com a existência de valores expressivos que não são aproveitados.

Aqui, faz-se necessário trazer à explanação a divisão de competências entre os Poderes Públicos, a qual não pode ser ignorada. Entretanto, a própria harmonia informada pela Carta de 1988 pressupõe uma atitude de cooperação mútua entre os gestores, no caso em tela, mais precisamente do Executivo e do Judiciário.

No entanto, o aumento dos estoques de dívida ativa deixa transparecer a literalidade com a qual a divisão de competências é encarada, culminando numa posição de comodismo para muitos gestores municipais, que consideram a execução dos trâmites necessários à inscrição em dívida ativa como dever cumprido. É relevante lembrar que tais valores são direitos do Estado e, por conseguinte, merecedores de todo o zelo e atenção. Caso contrário, percorre-se o perigoso caminho de remeter o interesse coletivo para um plano secundário, tal qual ocorre com as discussões acerca da Resolução nº 33/2006 do Senado Federal, que estão concentradas num âmbito corporativista.

Não obstante ao papel fundamental das Procuradorias Públicas, mais preponderante se torna o objetivo para o qual a norma foi editada, qual seja, permitir que estados e municípios tenham acesso a valores que lhes são de direito, mas para os quais não possuem estrutura adequada e suficiente que permitam a cobrança.

Tal qual na administração privada, torna-se fundamental um canal de comunicação entre o fisco e o contribuinte, deixando evidente que o Estado é o titular dos valores inscritos e deles não abrirá mão. Essa postura fiscal adotada pelo administrador público tem impacto direto no comportamento dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Sendo assim, uma

postura omissa do gestor público em relação à cobrança dos valores tributários devidos à Fazenda gera uma situação de omissão junto aos cidadãos.

Dessa forma, um indivíduo em inadimplência não envidará esforços para regularizar a sua situação de devedor, ocasionando uma relação de desigualdade entre os contribuintes. Os cidadãos adimplentes, caso não venham a se tornar inadimplentes pela omissão do gestor público, estarão arcando com a responsabilidade de atender a pressão tributária imposta pelo Estado. De fato, a austeridade fiscal imposta pelo Estado exerce reflexos no contribuinte, independentemente do município ao qual pertença.

Nesse sentido, os resultados obtidos com a adoção das tipologias que classificam os municípios por População e por PIB sugerem que a austeridade fiscal tende a ser mais perceptível em pequenos municípios, ou seja, de menor população e PIB, tendo em vista que o contato entre o administrador público e a sociedade torna-se maior, principalmente, por questões geográficas. Com efeito, a cobrança de impostos da comunidade local estimula maior atenção e fiscalização dos contribuintes sobre o orçamento local, o que implica o chamado controle social.

Seguindo-se esse viés, é possível inferir que o controle social referido implica uma relação de direitos e obrigações atribuíveis tanto aos cidadãos contribuintes quanto aos gestores públicos. Essa observação direciona à própria essência da equidade fiscal tão necessária ao estabelecimento da justiça.

O PIB, por representar a capacidade que as municipalidades têm de captar recursos junto às suas respectivas comunidades, obviamente, é mais sensível a ações que englobem níveis de arrecadação tributária. Sendo assim, nos menores municípios, ações para aumento de arrecadação são interpretadas de forma mais rápida como sinal de austeridade fiscal.

Dessa forma, as ações fiscais tomadas pelo gestor público teriam uma velocidade de atingimento no cidadão contribuinte inversamente proporcional ao tamanho do ente municipal. Em um município pequeno, por exemplo, o fato de que a gestão estaria desenvolvendo ações voltadas à cobrança de dívida ativa já poderia ser, mesmo que de forma não oficial, de conhecimento da população. Já em um município de grande porte, mesmo depois de divulgadas, as mesmas ações poderiam não ter o efeito pretendido, haja vista a complexidade natural seja em termos geográficos seja em termos fiscais.

### 4.3 Recomendações

Aos discorrer sobre o tema dívida ativa pretendeu-se trazer à análise um pouco da dimensão financeira que envolve o assunto reforçando a importância a ser-lhe dispensada. Em meio às verificações relacionadas ao desenvolvimento do presente trabalho, considera-se salutar externar as seguintes sugestões para o desenvolvimento de novas pesquisas:

- I. As conclusões apresentadas estão restritas à realidade dos municípios fluminenses. Já apresentado com uma limitação desta pesquisa, reforça-se o ponto de que se faz necessário a aplicação dos critérios adotados aos demais municípios brasileiros e a dilação do espaço temporal tornando-os, assim, mais abrangentes;
- II. Também já apresentado como uma limitação, não nos detivemos na análise das questões técnicas e político-sociais que permeiam a matéria, o que traz à dívida ativa um enfoque institucional, tendo em vista os reflexos sociais que podem surgir com uma postura enérgica dos administradores públicos frente à questão. Sendo assim, sugere-se um trabalho voltado à verificação da percepção do contribuinte diante de possíveis ações tributárias adotadas pelo administrador público;
- III. A proposta introduzida pela Resolução nº. 33/2006 do Senado Federal veio sinalizar uma alternativa de solução para a questão dos elevados estoques de dívida ativa dos entes públicos municipais estudados. Embora esteja sob argüição a respeito da sua constitucionalidade, seria de grande contribuição às Ciências Contábeis, principalmente, um estudo mais acurado contemplando os possíveis benefícios advindos do uso eficaz dos dispositivos contidos na referida norma legal;
- IV. Por ter sido o único município a se enquadrar favoravelmente à sistemática desenvolvida, sugere-se um estudo de caso sobre o município de Guapimirim, de forma a fazer-se a leitura perceptiva das ações adotadas na gestão dos créditos inscritos em dívida ativa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO *et al*, José Roberto Rodrigues. *Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus*. Rev. do BNDES. Rio de Janeiro, n. 10, dez.1998. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/conhecimento/publicacoes/catalogo/rev\\_10a6.asp](http://www.bndes.gov.br/conhecimento/publicacoes/catalogo/rev_10a6.asp)>. Acesso em: 20 dez.2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999. 118 p.

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. Editora Atlas, 2002. 320 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORÇAMENTO PÚBLICO. *Índice Trabalho e Previsão da Receita*. Disponível em: <[www.abop.org.br](http://www.abop.org.br)> . Acesso em 27 out. 2007

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 550 p.

BARROSO, Luiz Felizardo. *A Resolução 33 do Senado e a Dívida Ativa*. Valor Econômico, São Paulo, 02 out. 2006. Disponível em :<<http://www.valoronline.com.br>> . Acesso em: 11 nov. 2007.

BEUREN, Ilse Maria (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. 195 p.

CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. 913 p.

CARVALHO, Deusvaldo. *Orçamento e Contabilidade Pública*. 2 ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2006. 730 p.

COLLIS, Jill ; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: Um Guia Prático para Alunos de Graduação e Pós-graduação*. São Paulo: Makron Books, 2005. 337 p.



CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DE RIO DE JANEIRO. *Demonstrações Contábeis do Município do Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/cgm/>> Acesso em: 20 dez. 2007.

CORREIA, Fábio Cardoso. *Dívida ativa municipal e a terceirização de sua cobrança*. Rev. Direito, Rio de Janeiro, v.3, n. 5, jan/jun. 1999. 12 páginas. Disponível em: [http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revdireito1999A/est\\_dividaativa.pdf](http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revdireito1999A/est_dividaativa.pdf). Acesso em 15 out 2007.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *A norma antielisão e seus efeitos. Art. 116, parágrafo único, do CTN*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2317>>. Acesso em: 15 jan. 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 320 p.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. *Direito Tributário para os cursos de administração e ciências contábeis*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 192 p.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. 94 p.

FUNDAÇÃO CIDE – Centro de Informações e dados do Rio de Janeiro. *Banco de Dados Municipais*. Disponível em: <<http://www.cide.rj.gov.br>> Acesso em: 15 dez. 2007.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas Teoria e Prática no Brasil*. 2 ed. 11ª tiragem. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001. 475 p.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1991. 159 p.

\_\_\_\_\_. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2002. 176 p.

GODOY, Arilda Schmidt. *Pesquisa Qualitativa: tipos fundamentais*. RAE - Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v. 3, n. 3, mai/jun.1995. Disponível em: <<http://www.rae.br>>. Acesso em: 14 set. 2007.

GONÇALVES, Marcos Flávio R. *Dívida ativa municipal: como evitar o seu crescimento*. 3 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2005. 94 p.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. 614 p.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. Rio de Janeiro: Ibam, 2001. 140 p.

HARADA, Kiyoshi. Administração Pública. *Relação direta entre carga tributária elevada e mau administrador*. Jus Vigilantibus, Vitória, 25 jul. 2004. Disponível em: <[http://jusvi.com/doutrinas\\_e\\_pecas/ver/2063](http://jusvi.com/doutrinas_e_pecas/ver/2063)>. Acesso em: 22 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. *Lançamento por homologação. Exigência de notificação prévia do contribuinte para inscrição na dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 846, 27 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7500>>. Acesso em: 22 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. *Terceirização de serviço público e o novo texto constitucional*. Jus Vigilantibus, Vitória, 20 abr. 2004. Disponível em: <[http://jusvi.com/doutrinas\\_e\\_pecas/ver/1597](http://jusvi.com/doutrinas_e_pecas/ver/1597)>. Acesso em: 20 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. *Terceirização do serviço de cobrança da dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 32, jun. 1999. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1323>>. Acesso em: 22 dez. 2007.

HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael. *Teoria da Contabilidade*, 5 ed., São Paulo: Atlas, 1999. 554 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Introdução a Teoria da Contabilidade*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 288 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *FIPECAFI-Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 646 p.

KAMIYA, Milton Hiroshi; SOUZA, Evandro Lúcio Pereira de. *Terceirização da cobrança judicial da dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 630, 30 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6542>>. Acesso em: 10 dez. 2007.

KIST, Dario José. *Cobrança da Dívida Ativa dos Estados e Municípios por Instituições Financeiras. Resolução nº. 33/2006 do Senado Federal*. Fiscosoft. São Paulo, 07 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 06 fev. 2008.

LATORRACA, Nilton. *Legislação Tributária: Uma Introdução ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Atlas, 1972. 165 p.

LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 237 p. *Coleção Saraiva de Legislação*.

LIMA, Georgiana de Freitas. *Planejamento Tributário: ficção ou realidade?* Universidade Federal do Ceará (UFC). Fortaleza-CE, mai. 2004. Disponível em: <[www.planejamentotributario.ufc.br](http://www.planejamentotributario.ufc.br)>. Acesso em : 09 jun. 2007.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 27 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1996. 390 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1983. 232 p.

MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos Alberto Gabrielli Barreto. *Administração Financeira Municipal*. São Paulo: Atlas, 2000. 416 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. 572 p.

NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda. *A Inconstitucionalidade da cobrança extrajudicial das CDAS à luz da Resolução nº 33 do Senado Federal*. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1261, 14 dez. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9273>>. Acesso em: 20 out. 2007.

NEVES, Marcus Alonso Ribeiro; PINTO, Marcos Roberto. *A importância da recuperação da Dívida Ativa no gerenciamento e no equilíbrio das contas do Município*. Revista de Administração Municipal. IBAM. Rio de Janeiro, ano 51, n. 258, p.10, abr/mai/jun. 2006.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. 387 p.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira, 1997. 152 p.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O que é crédito tributário?* Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria-RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario>>. Acesso em: 08 dez. 2007.

PERIN, Carlos Alexandre. *Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3943>>. Acesso em: 30 nov. 2007.

ROCHA, João Marcelo. *Direito Tributário*. 5 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SANTIAGO, Marlene Ferreira; SILVA, José Luiz Gomes da. *Evolução e Composição da Carga Tributária Brasileira*. Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional. Universidade de Taubaté. São Paulo, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan-abr/2006.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Receitas Públicas: manual de procedimentos*. Brasília: 2006 - Anual. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/gfm/manuais>> . Acesso em: 06 fev. 2008.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*. 3 ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 121 p.

SILVA, Américo Luís Martins da. *A execução da dívida ativa da fazenda pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 846 p.

SILVA, Lino Martins da. *Auditoria das Receitas Públicas: análise crítica e contribuição*. Revista ConTexto. Porto Alegre, v. 5, n. 8, p. 27, 2 semestre 2005.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 383 p.

SOARES, Edvaldo. *Metodologia Científica – Lógica, Epistemologia e Normas*. São Paulo: Atlas, 2003. 138 p.

SOUZA, Ivone Gomes de Assis. *Uma Análise das Abordagens Epistemológicas e Metodológicas da Pesquisa Contábil no Programa do Mestrado Multiinstitucional em Ciências Contábeis*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Recife: Universidade de Brasília (UNB); 2005. Disponível em: <<http://www.unb.br>>. Acesso em: 06 fev. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 460 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Perfil dos Municípios do Estado*. 1997 a 2004. Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/main.asp?Team={AB337EB7-3050-4E5A-8A2F-CFCAD19071E}>> Acesso em: 27 out. 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo do Município do Rio de Janeiro*. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br>>. Acesso em: 27 out. 2007.

ULHOA, Daniel da Silva. *A norma geral antielisão*. Parágrafo único do artigo 116 do CTN. Breves considerações. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 436, 16 set. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5692>>. Acesso em: 14 nov. 2007.

VARGAS, Lilia; MALDONADO, Gabriela: *Guia para a Apresentação de Trabalhos Científicos*. Rio Grande do Sul: Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS); 2001. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/adm>>. Acesso em: 26 out.2007.

ZIVIANI, Juliardi. *Lei de Responsabilidade Fiscal: planejamento, controle, transparência e responsabilização*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 517, 6 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6026>>. Acesso em: 05 out. 2007

## APÊNDICE I – PLANILHAS DE MOVIMENTAÇÃO DE DÍVIDA ATIVA

Dívida Ativa - Ano 1997 - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento	
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e	
ANGRA DOS REIS	6.656	44.583	0	49.148	27.902	2.091	0,0749409	
APERIBE	396	155	0	451	424	100	0,2361275	
ARARUAMA	24.151	11.250	0	33.843	28.997	1.558	0,0537297	
AREAL	465	208	0	615	540	58	0,1074074	
ARMAÇÃO DE BUZIOS	0	14.135	0	13.179	6.590	956	0,1450793	
ARRAIAL DO CABO	9.145	241	4.465	4.479	6.812	442	0,0648855	
BARRA DO PIRAI	5.305	2.561	0	6.951	6.128	915	0,1493146	
BARRA MANSA	5.982	4.742	797	8.428	7.205	1.499	0,2080500	
BELFORD ROXO	91.222	8.354	0	98.566	94.894	1.010	0,0106435	
BOM JARDIM	308	187	0	442	375	53	0,1413333	
BOM JESUS DO ITABAPOANA	396	155	0	451	424	100	0,2361275	
CABO FRIO	71.837	24.606	0	94.611	83.224	1.832	0,0220129	
CACHOEIRAS DE MACACU	1.631	481	0	1.835	1.733	277	0,1598384	
CAMBUCI	375	421	0	732	554	64	0,1156278	
CAMPOS DOS GOYTACAZES	18.102	10.922	0	29.024	23.563	0	0,0000000	
CANTAGALO	187	80	11	220	204	36	0,1769042	
CARAPEBUS	0	23	0	23	12	0	0,0000000	
CARDOSO MOREIRA	130	57	0	154	142	33	0,2323944	
CARMO	288	123	0	404	346	7	0,0202312	
CASIMIRO DE ABREU	1.565	414	0	1.880	1.723	99	0,0574746	
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	33	28	0	46	40	15	0,3797468	
CONCEICAO DE MACABU	45	322	0	234	140	133	0,9534050	
CORDEIRO	1.101	613	0	1.659	1.380	55	0,0398551	
DUAS BARRAS	74	33	0	103	89	4	0,0451977	
DUQUE DE CAXIAS	5.000	5.936	0	4.500	4.750	6.436	1,3549474	
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	307	23	94	236	272	0	0,0000000	
GUAPIMIRIM	0	6	0	6	3	0	0,0000000	
IGUABA GRANDE	0	0	0	0	0	0	0,0000000	
ITABORAI	5.602	2.702	0	7.075	6.338	1.229	0,1938945	
ITAGUAI	1.903	0	0	1.400	1.652	503	0,3045716	
ITALVA	48	41	0	78	63	11	0,1746032	
ITAOCARA	356	254	0	555	456	55	0,1207464	
ITAPERUNA	1.989	1.316	0	2.872	2.421	413	0,1706259	
ITATIAIA	1.174	322	0	1.448	1.311	48	0,0366133	
JAPERI	4.035	4.844	0	8.795	6.415	84	0,0130943	
LAJE DO MURIAE	57	27	0	75	66	9	0,1363636	
MACAE	2.229	2.380	0	3.912	3.071	697	0,2269989	
MACUCO	0	92	0	92	46	0	0,0000000	
MAGE	439	17	0	343	391	113	0,2890026	
MANGARATIBA	16.407	14.663	0	29.269	22.838	1.801	0,0788598	
MARICA	19.130	3.141	0	20.871	20.001	1.400	0,0699983	
MENDES	1.316	465	171	1.515	1.416	95	0,0671141	
MIGUEL PEREIRA	1.641	282	1.167	672	1.157	84	0,0726329	
MIRACEMA	228	187	0	378	303	37	0,1221122	
NATIVIDADE	90	48	0	112	101	26	0,2574257	
NILOPOLIS	1.646	1.237	0	2.527	2.087	356	0,1706207	
NITEROI	121.813	43.407	0	153.622	137.718	11.598	0,0842159	
NOVA FRIBURGO	4.747	1.681	0	4.685	4.716	1.743	0,3695929	
PARACAMBI	1.221	1.317	102	2.218	1.720	218	0,1267810	
PARAIBA DO SUL	1.043	617	13	1.423	1.233	224	0,1816707	
PARATY	290	318	0	467	379	141	0,3725231	
PATY DO ALFERES	1.079	819	0	1.710	1.395	188	0,1348153	
PETROPOLIS	31.925	31.337	0	61.093	46.509	2.169	0,0466361	
PINHEIRAL	0	614	0	587	294	27	0,0919932	
PIRAI	992	4.406	498	4.715	2.854	185	0,0648327	
PORCIUNCULA	328	611	0	878	603	61	0,1011609	
PORTO REAL	0	115	0	115	58	0	0,0000000	
QUATIS	166	75	0	200	183	41	0,2240437	
QUEIMADOS	1.900	125	0	1.597	1.749	428	0,2447812	
QUISSAMA	260	137	0	332	296	65	0,2195946	
RESENDE	3.670	1.740	0	4.998	4.334	412	0,0950623	
RIO BONITO	3.511	1.142	0	4.448	3.980	205	0,0515140	
RIO CLARO	88	225	14	285	187	14	0,0750670	
RIO DAS FLORES	90	49	0	112	101	27	0,2673267	
RIO DAS OSTRAS	439	9.028	0	8.521	4.480	946	0,2111607	
RIO DE JANEIRO	2.999.434	0	0	2.937.816	2.968.625	61.618	0,0207564	
SANTA MARIA MADALENA	65	83	0	134	100	14	0,1407035	
SANTO ANTONIO DE PADUA	557	473	0	872	715	158	0,2211337	
SAO FIDELIS	111	155	0	113	112	153	1,3660714	
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	0	246	0	184	92	62	0,6739130	
SAO GONCALO	17.034	11.600	0	14.898	15.966	13.736	0,8603282	
SAO JOAO DA BARRA	4.112	743	0	4.707	4.410	148	0,0335639	
SAO JOAO DE MERITI	7.824	0	0	7.076	7.450	748	0,1004027	
SAO JOSE DE UBA	0	4	0	4	2	0	0,0000000	
SAO JOSE DO V. DO RIO PRETO	301	188	0	448	375	41	0,1094793	
SÃO PEDRO DA ALDEIA	13.133	5.843	0	18.442	15.788	534	0,0338242	
SAO SEBASTIAO DO ALTO	53	23	0	66	60	10	0,1680672	
SAPUCAIA	759	153	410	445	602	57	0,0946844	
SAQUAREMA	10.029	2.859	0	12.382	11.206	506	0,0451564	
SEROPEDICA	504	1.096	0	1.100	802	500	0,6234414	
SILVA JARDIM	737	299	65	855	796	116	0,1457286	
SUMIDOURO	78	55	0	118	98	15	0,1530612	
TANGUA	0	975	0	951	476	24	0,0504732	
TERESOPOLIS	5.313	4.099	0	7.129	6.221	2.283	0,3669828	
TRAJANO DE MORAIS	12	46	0	55	34	3	0,0895522	
TRES RIOS	1.266	837	0	1.899	1.583	204	0,1289100	
VALENCA	2.232	1.507	14	3.293	2.763	432	0,1563801	
VARRE-SAI	81	0	0	79	80	2	0,0250000	
VASSOURAS	1.873	574	347	2.060	1.967	40	0,0203407	
VOLTA REDONDA	24.357	15.029	4.595	33.565	28.961	1.226	0,0423328	



Dívida Ativa - Ano 1998 - em R\$ Mil							
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e
ANGRA DOS REIS	49.148	7.455	0	55.119	52.134	1.484	0,0284654
APERIBÉ	138	42	0	169	154	11	0,0716612
ARARUAMA	33.844	13.172	0	45.037	39.441	1.979	0,0501768
AREAL	615	201	0	787	701	29	0,0413695
ARMAÇÃO DE BÚZIOS	13.179	6.699	0	18.657	15.918	1.221	0,0767056
ARRAIAL DO CABO	4.479	2.460	0	6.692	5.586	247	0,0442216
BARRA DO PIRAI	6.951	2.798	0	8.735	7.843	1.014	0,1292873
BARRA MANSA	8.428	1.819	0	9.784	9.106	463	0,0508456
BELFORD ROXO	98.566	12.200	0	110.766	104.666	0	0,0000000
BOM JARDIM	442	222	0	632	537	32	0,0595903
BOM J. DO ITABAPOANA	451	163	0	523	487	91	0,1868583
CABO FRIO	94.610	13.813	0	107.240	100.925	1.183	0,0117216
CACHOEIRAS DE MACACU	1.835	826	0	2.538	2.187	123	0,0562543
CAMBUCI	732	83	280	503	618	32	0,0518219
CAMPOS DOS GOYTACAZES	29.024	11.947	2.958	37.023	33.024	990	0,0299787
CANTAGALO	221	176	14	366	294	17	0,0579216
CARAPEBUS	23	34	0	53	38	4	0,1052632
CARDOSO MOREIRA	154	70	0	163	159	61	0,3848580
CARMO	404	137	0	512	458	29	0,0633188
CASIMIRO DE ABREU	1.880	1.062	0	2.701	2.291	241	0,1052172
COMENDADOR L. GASPARIAN	35	78	0	109	72	4	0,0555556
CONGECIAO DE MACABU	234	248	0	428	331	54	0,1631420
CORDEIRO	1.657	578	0	2.187	1.922	48	0,0249740
DUAS BARRAS	103	0	0	90	97	13	0,1347150
DUQUE DE CAXIAS	4.500	5.570	0	5.200	4.850	4.870	1,0041237
ENG. PAULO DE FRONTIN	229	409	0	633	431	5	0,0116009
GUAPIMIRIM	6	46	0	49	28	3	0,1090909
IGUABA GRANDE	0	0	0	0	0	0	0,0000000
ITABORAI	7.075	3.015	0	9.103	8.089	987	0,1220176
ITAGUAI	1.400	2.100	0	1.340	1.370	2.160	1,5766423
ITALVA	77	51	0	112	95	16	0,1693122
ITAOCARA	555	257	0	718	637	94	0,1476826
ITAPERUNA	2.873	1.389	0	3.651	3.262	611	0,1873084
ITATIAIA	1.449	2.669	0	3.974	2.712	144	0,0531071
JAPERI	8.794	1.882	210	10.297	9.546	169	0,0177047
LAJE DO MURIAE	75	40	0	100	88	15	0,1714286
MACAE	3.913	664	0	3.286	3.600	1.291	0,3586609
MACUCO	92	87	0	175	134	4	0,0299625
MAGE	343	39	0	285	314	97	0,3089172
MANGARATIBA	29.228	12.165	0	40.625	34.927	768	0,0219890
MARICÁ	20.871	8.675	0	28.838	24.855	708	0,0284858
MENDES	1.516	475	32	1.913	1.714	45	0,0262544
MIGUEL PEREIRA	672	246	65	775	724	78	0,1078093
MIRACEMA	378	0	0	378	378	0	0,0000000
NATIVIDADE	112	66	0	156	134	22	0,1641791
NILOPOLIS	2.527	125	0	2.206	2.367	446	0,1884640
NITEROI	153.621	32.751	0	174.933	164.282	11.429	0,0695694
NOVA FRIBURGO	4.374	3.495	0	7.494	5.934	375	0,0631951
PARACAMBI	2.217	483	143	2.359	2.288	198	0,0865385
PARAIBA DO SUL	1.424	857	0	2.169	1.797	112	0,0623434
PARATY	467	823	0	1.058	763	232	0,3042623
PATY DO ALFERES	1.710	2.184	0	3.701	2.706	193	0,0713362
PETROPOLIS	61.094	80.810	0	135.516	98.305	6.388	0,0649814
PINHEIRAL	586	262	0	757	672	91	0,1355175
PIRAI	4.716	2.007	1.862	4.680	4.698	181	0,0385270
PORCIUNCUA	878	235	0	1.027	953	86	0,0902887
PORTO REAL	115	100	0	215	165	0	0,0000000
QUATIS	200	80	15	205	203	60	0,2962963
QUEIMADOS	1.597	267	0	1.307	1.452	557	0,3836088
QUISSAMA	332	158	0	440	386	50	0,1295337
RESENDE	4.998	2.149	0	6.736	5.867	411	0,0700528
RIO BONITO	4.449	1.210	989	4.252	4.351	418	0,0960809
RIO CLARO	327	5.656	3	5.961	3.144	19	0,0060433
RIO DAS FLORES	112	53	1	142	127	22	0,1732283
RIO DAS OSTRAS	8.521	14.823	0	22.464	15.493	880	0,0568017
RIO DE JANEIRO	2.937.816	0	0	2.886.877	2.912.347	50.939	0,0174907
SANTA MARIA MADALENA	133	150	0	255	194	28	0,1443299
SANTO ANTONIO DE PADUA	872	689	0	1.435	1.154	126	0,1092328
SAO FIDELIS	114	202	0	262	188	54	0,2872340
SÃO FRANCISCO DE	184	0	0	81	133	103	0,7773585
SAO GONCALO	14.898	44.346	0	45.632	30.265	13.612	0,4497604
SAO JOAO DA BARRA	4.707	764	0	5.256	4.982	215	0,0431597
SAO JOAO DE MERITI	7.076	0	0	5.241	6.159	1.835	0,2979622
SAO JOSE DE UBA	4	5	0	6	5	3	0,6000000
SÃO JOSE DO V. DO RIO	448	252	0	668	558	32	0,0573477
SÃO PEDRO DA ALDEIA	18.442	6.134	0	23.960	21.201	616	0,0290552
SAO SEBASTIAO DO ALTO	66	25	0	58	62	33	0,5322581
SAPUCAIA	445	216	14	619	532	28	0,0526316
SAQUAREMA	12.382	4.017	0	15.298	13.840	1.101	0,0795520
SEROPEDICA	1.100	969	0	1.636	1.368	433	0,3165205
SILVA JARDIM	855	855	0	1.606	1.231	104	0,0845185
SUMIDOURO	117	33	0	127	122	23	0,1885246
TANGUA	952	0	0	927	940	25	0,0266099
TERESOPOLIS	7.129	3.883	0	9.110	8.120	1.902	0,2342509
TRAJANO DE MORAIS	54	24	0	40	47	38	0,8085106
TRES RIOS	1.898	1.504	0	3.210	2.554	192	0,0751762
VALENCA	3.293	0	1.527	1.411	2.352	355	0,1509354
VARRE-SAI	80	23	0	101	91	2	0,0220994
VASSOURAS	2.060	1.732	0	3.698	2.879	94	0,0326502
VOLTA REDONDA	33.566	11.396	91	43.848	38.707	1.023	0,0264293

Dívida Ativa - Ano 1999 - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento	
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e	
ANGRA DOS REIS	55.120	6.769	7.757	52.033	53.577	2.098	0,0391776	
APERIBÉ	169	42	0	173	171	38	0,2222222	
ARARUAMA	45.037	11.133	0	53.108	49.073	3.062	0,0623975	
AREAL	787	225	0	939	863	73	0,0845886	
ARMAÇÃO DE BÚZIOS	18.658	4.667	6.903	15.663	17.161	759	0,0442295	
ARRAIAL DO CABO	6.691	2.877	0	9.332	8.012	236	0,0294577	
BARRA DO PIRAI	8.736	2.617	0	10.538	9.637	815	0,0845699	
BARRA MANSÁ	9.785	5.862	833	13.634	11.710	1.180	0,1007729	
BELFORD ROXO	110.766	68.002	0	175.512	143.139	3.256	0,0227471	
BOM JARDIM	632	259	0	835	734	56	0,0763463	
BOM JESUS DO ITABAPOANA	523	219	0	612	568	130	0,2290749	
CABO FRIO	107.240	13.995	10.056	108.636	107.938	2.543	0,0235598	
CACHOEIRAS DE MACACU	2.538	891	0	3.249	2.894	180	0,0622084	
CAMBUCI	504	55	0	555	530	4	0,0075543	
CAMPOS DOS GOYTA	37.022	12.052	0	45.986	41.504	3.088	0,0744025	
CANTAGALO	367	183	36	460	414	54	0,1305925	
CARAPEBUS	54	102	0	147	101	9	0,0895522	
CARDOSO MOREIRA	159	66	0	201	180	24	0,1333333	
CARMO	510	113	0	582	546	41	0,0750916	
CASIMIRO DE ABREU	2.701	1.540	0	4.031	3.366	210	0,0623886	
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	108	67	0	167	138	8	0,0581818	
CONCEICAO DE MACABU	429	351	0	728	579	52	0,0898876	
CORDEIRO	2.189	696	0	2.798	2.494	87	0,0348907	
DUAS BARRAS	157	75	0	216	187	16	0,0857909	
DUQUE DE CAXIAS	10.780	10.087	0	12.280	11.530	8.587	0,7447528	
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	632	126	0	732	682	26	0,0381232	
GUAPIMIRIM	49	156	0	69	59	136	2,3050847	
IGUABA GRANDE	0	0	0	0	0	0	0,0000000	
ITABORAI	9.103	2.355	0	10.095	9.599	1.363	0,1419940	
ITAGUAI	1.339	1.800	0	1.768	1.554	1.371	0,8825233	
ITALVA	111	63	1	162	137	11	0,0805861	
ITAOCARA	718	334	0	940	829	112	0,1351025	
ITAPERUNA	3.650	1.351	0	3.996	3.823	1.005	0,2628826	
ITATIAIA	3.974	466	1.297	2.994	3.484	148	0,0427669	
JAPERI	10.297	1.965	325	11.632	10.965	305	0,0278170	
LAJE DO MURIAE	100	46	0	139	120	7	0,0585774	
MACAE	3.286	4.816	0	7.361	5.324	741	0,1391941	
MACUCO	176	96	0	259	218	13	0,0597701	
MAGÉ	285	330	0	604	445	11	0,0247469	
MANGARATIBA	40.626	14.711	0	54.324	47.475	1.013	0,0213375	
MARICÁ	28.838	5.586	0	32.762	30.800	1.662	0,0539610	
MENDES	1.913	552	106	2.265	2.089	94	0,0449976	
MIGUEL PEREIRA	774	696	74	1.313	1.044	83	0,0795400	
MIRACEMA	525	208	0	694	610	39	0,0639869	
NATIVIDADE	157	74	0	187	172	44	0,2558140	
NILOPOLIS	2.207	300	0	2.093	2.150	414	0,1925581	
NITEROI	174.944	67.555	0	231.310	203.127	11.188	0,0550838	
NOVA FRIBURGO	7.494	3.543	0	9.985	8.740	1.052	0,1203730	
PARACAMBI	2.359	460	101	2.576	2.468	142	0,0575481	
PARAIBA DO SUL	2.169	782	0	2.811	2.490	140	0,0562249	
PARATI	1.058	1.165	0	1.994	1.526	228	0,1500655	
PATI DO ALFERES	3.701	918	277	4.127	3.914	215	0,0549310	
PETROPOLIS	135.516	44.574	0	175.430	155.473	4.660	0,0299730	
PINHEIRAL	758	284	0	985	872	57	0,0654045	
PIRAI	4.679	2.038	0	6.176	5.428	541	0,0996776	
PORCIUNCULA	1.026	181	0	1.067	1.047	140	0,1337793	
PORTO REAL	215	117	0	332	274	0	0,0000000	
QUATIS	205	0	0	166	186	39	0,2102426	
QUEIMADOS	1.306	3.336	0	4.338	2.822	304	0,1077250	
QUISSAMA	440	140	0	506	473	74	0,1564482	
RESENDE	6.736	2.693	852	7.854	7.295	723	0,0991090	
RIO BONITO	4.251	1.230	0	5.134	4.693	347	0,0739478	
RIO CLARO	5.962	5.762	8	11.691	8.827	25	0,0028324	
RIO DAS FLORES	141	61	2	182	162	18	0,1114551	
RIO DAS OSTRAS	22.463	4.508	0	25.693	24.078	1.278	0,0530775	
RIO DE JANEIRO	2.886.877	1.134.063	217.680	3.728.138	3.307.508	75.122	0,0227126	
SANTA MARIA MADALENA	255	100	36	266	261	53	0,2034549	
SANTO ANTONIO DE PADUA	1.434	605	0	1.944	1.689	95	0,0562463	
SÃO FIDELIS	261	295	0	512	387	44	0,1138422	
SÃO FRANCISCO DE ITAB.	81	460	0	447	264	94	0,3560606	
SÃO GONCALO	45.632	72.280	0	103.433	74.533	14.478	0,1942642	
SÃO JOAO DA BARRA	4.351	866	0	5.070	4.711	147	0,0312069	
SÃO JOAO DE MERITI	5.240	11.644	0	14.777	10.009	2.107	0,2105211	
SÃO JOSE DE UBA	6	6	0	8	7	4	0,5714286	
SÃO JOSÉ DO V. DO RIO	668	310	4	927	798	47	0,0589342	
SÃO PEDRO DA ALDEIA	23.959	6.351	0	30.083	27.021	227	0,0084009	
SÃO SEBASTIAO DO ALTO	57	22	0	64	61	15	0,2479339	
SAPUCAIA	620	164	55	698	659	31	0,0470410	
SAQUAREMA	15.297	3.902	0	17.475	16.386	1.724	0,1052118	
SEROPÉDICA	1.636	1.376	0	2.278	1.957	734	0,3750639	
SILVA JARDIM	1.111	383	102	1.298	1.205	94	0,0780407	
SUMIDOURO	128	35	0	154	141	9	0,0638298	
TANGUA	927	946	0	1.765	1.346	108	0,0802377	
TERESOPOLIS	9.110	4.114	0	11.192	10.151	2.032	0,2001773	
TRAJANO DE MORAIS	40	10	0	35	38	15	0,4000000	
TRES RIOS	3.210	1.379	0	4.291	3.751	298	0,0794561	
VALENCA	3.479	1.302	177	4.013	3.746	591	0,1577683	
VARRE-SAI	101	44	0	135	118	10	0,0847458	
VASSOURAS	3.698	638	0	3.988	3.843	348	0,0905543	
VOLTA REDONDA	43.848	12.787	1.334	53.412	48.630	1.888	0,0388443	

Dívida Ativa - Ano 2000 - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento	
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e	
ANGRA DOS REIS	52.034	12.178	0	62.526	57.280	1.686	0,0294344	
APERIBE	173	56	0	207	190	22	0,1157895	
ARARUAMA	53.107	10.957	0	61.165	57.136	2.899	0,0507386	
AREAL	939	336	0	1.205	1.072	70	0,0652985	
ARMAÇÃO DE BUZIOS	15.662	9.728	0	24.392	20.027	998	0,0498327	
ARRAIAL DO CABO	9.332	450	0	9.622	9.477	160	0,0168830	
BARRA DO PIRAI	10.538	3.363	0	12.655	11.597	1.246	0,1074462	
BARRA MANSÁ	13.634	5.331	0	18.195	15.915	770	0,0483835	
BELFORD ROXO	175.512	25.175	51.445	145.988	160.750	3.254	0,0202426	
BOM JARDIM	836	357	0	1.141	989	52	0,0526050	
BOM JESUS DO ITABAPOANA	612	323	0	810	711	125	0,1758087	
CABO FRIO	108.637	15.265	62.129	61.285	84.961	488	0,0057438	
CACHOEIRAS DE MACACU	3.248	1.393	0	4.463	3.856	178	0,0461678	
CAMBUCI	244	158	0	381	313	21	0,0672000	
CAMPOS DOS GOYTACAZES	45.986	15.467	0	58.845	52.416	2.608	0,0497563	
CANTAGALO	459	199	23	576	518	59	0,1140097	
CARAPEBUS	147	47	0	166	157	28	0,1789137	
CARDOSO MOREIRA	202	83	0	267	235	18	0,0767591	
CARMO	582	284	0	833	708	33	0,0466431	
CASIMIRO DE ABREU	4.031	1.222	0	4.859	4.445	394	0,0886389	
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	167	74	0	227	197	14	0,0710660	
CONCEICAO DE MACABU	727	532	0	1.211	969	48	0,0495356	
CORDEIRO	2.798	681	0	3.381	3.090	96	0,0317203	
DUAS BARRAS	217	30	0	241	229	6	0,0262009	
DUQUE DE CAXIAS	12.280	18.399	0	23.481	17.881	7.198	0,4025614	
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	733	189	245	661	697	16	0,0229555	
GUAPIMIRIM	68	375	0	275	172	168	0,9795918	
IGUABA GRANDE	0	12.227	0	11.002	5.501	1.225	0,2226868	
ITABORAI	10.095	4.599	0	13.560	11.828	1.134	0,0958782	
ITAGUAI	1.769	2.072	0	1.527	1.648	2.314	1,4041262	
ITALVA	163	121	48	202	183	34	0,1863014	
ITAOCARA	940	321	0	1.183	1.062	78	0,0734809	
ITAPERUNA	3.996	1.526	0	4.642	4.319	880	0,2037509	
ITATIAIA	2.994	0	120	2.724	2.859	150	0,0524659	
JAPERI	11.632	566	9.908	2.029	6.831	261	0,0382110	
LAJE DO MURIAE	139	88	20	196	168	11	0,0656716	
MACAE	7.361	5.793	0	11.829	9.595	1.325	0,1380928	
MACUCO	259	105	0	361	310	3	0,0096774	
MAGE	605	304	0	908	757	1	0,0013219	
MANGARATIBA	54.324	9.293	0	62.388	58.356	1.229	0,0210604	
MARICA	32.762	5.685	0	35.525	34.144	2.922	0,0855800	
MENDES	2.265	544	351	2.365	2.315	93	0,0401728	
MIGUEL PEREIRA	1.314	663	71	1.695	1.505	211	0,1402459	
MIRACEMA	695	307	0	954	825	48	0,0582171	
NATIVIDADE	187	261	0	419	303	29	0,0957096	
NILOPOLIS	2.093	320	0	2.068	2.081	345	0,1658255	
NITEROI	231.309	40.453	0	259.522	245.416	12.240	0,0498746	
NOVA FRIBURGO	9.984	4.591	0	13.542	11.763	1.033	0,0878177	
PARACAMBI	2.677	605	126	3.109	2.893	47	0,0162461	
PARAIBA DO SUL	2.811	1.175	0	2.831	2.821	1.155	0,4094293	
PARATI	1.994	1.719	0	3.350	2.672	363	0,1358533	
PATI DO ALFERES	4.127	313	0	4.187	4.157	253	0,0608612	
PETROPOLIS	175.431	30.043	0	196.367	185.899	9.107	0,0489890	
PINHEIRAL	984	389	0	1.306	1.145	67	0,0585153	
PIRAI	6.177	678	0	4.875	5.526	1.980	0,3583062	
PORCIUNCULA	1.067	488	0	1.503	1.285	52	0,0404669	
PORTO REAL	332	123	0	422	377	33	0,0875332	
QUATIS	166	87	22	190	178	41	0,2303371	
QUEIMADOS	4.338	3.364	0	7.284	5.811	418	0,0719325	
QUISSAMA	507	127	0	511	509	123	0,2416503	
RESENDE	7.854	6.012	0	12.877	10.366	989	0,0954127	
RIO BONITO	5.133	1.212	0	5.939	5.536	406	0,0733382	
RIO CLARO	11.707	5.747	73	17.357	14.532	24	0,0016515	
RIO DAS FLORES	182	111	32	244	213	17	0,0798122	
RIO DAS OSTRAS	25.694	5.709	0	30.236	27.965	1.167	0,0417307	
RIO DE JANEIRO	3.728.138	803.461	24.233	4.417.511	4.072.825	89.855	0,0220621	
SANTA MARIA MADALENA	266	90	0	296	281	60	0,2135231	
SANTO ANTONIO DE PADUA	1.944	1.252	0	3.099	2.522	97	0,0384692	
SAO FIDELIS	512	0	0	480	496	32	0,0645161	
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	446	0	0	337	392	103	0,2784163	
SAO GONCALO	103.432	247.939	0	336.607	220.020	14.764	0,0671031	
SAO JOAO DA BARRA	5.071	996	0	5.952	5.512	115	0,0208655	
SAO JOAO DE MERITI	14.778	0	0	11.644	13.211	3.134	0,2372266	
SAO JOSE DE UBA	8	8	0	11	10	5	0,5263158	
SAO JOSE DO V. DO RIO PRETO	927	367	5	1.185	1.056	104	0,0984848	
SAO PEDRO DA ALDEIA	30.083	6.320	0	35.126	32.605	1.277	0,0391664	
SAO SEBASTIAO DO ALTO	64	29	0	80	72	13	0,1805556	
SAPUCAIA	697	23	0	659	678	61	0,0899705	
SAQUAREMA	17.475	4.469	0	20.620	19.048	1.324	0,0695104	
SEROPEDICA	2.278	8	0	1.645	1.962	641	0,3267907	
SILVA JARDIM	1.299	367	121	1.440	1.370	105	0,0766703	
SUMIDOURO	154	38	0	176	165	16	0,0969697	
TANGUA	1.765	0	0	1.656	1.711	103	0,0637241	
TERESOPOLIS	11.192	5.155	0	14.452	12.822	1.895	0,1477929	
TRAJANO DE MORAIS	35	11	0	42	39	4	0,0995334	
TRES RIOS	4.292	1.518	0	5.342	4.817	468	0,0971559	
VALENCA	4.013	1.062	1.407	2.634	3.324	1.034	0,3111178	
VARRE-SAI	134	34	0	159	147	9	0,0614334	
VASSOURAS	3.988	647	0	4.552	4.270	83	0,0194379	
VOLTA REDONDA	53.411	13.159	235	63.796	58.604	2.539	0,0433251	

Dívida Ativa - Ano 2001 - em R\$ Mil							
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e
ANGRA DOS REIS	62.525	40.688	0	97.479	80.002	5.734	0,0716732
APERIBE	206	60	1	237	222	26	0,1264108
ARARUAMA	61.165	0	7.153	52.647	56.906	1.365	0,0239869
AREAL	1.205	451	0	1.508	1.357	148	0,1091043
ARMAÇÃO DE BUZIOS	24.392	10.451	0	33.615	29.004	1.228	0,0423397
ARRAIAL DO CABO	9.622	5.091	0	14.525	12.074	186	0,0155713
ARRAIAL DO PIRAI	12.656	3.932	0	16.051	14.354	537	0,0374125
BARRA MANSA	24.748	5.878	4.278	25.058	24.903	1.290	0,0518010
BELFORD ROXO	145.989	0	0	144.118	145.054	1.871	0,0128987
BOM JARDIM	1.141	120	0	1.169	1.155	92	0,0796537
BOM JESUS DO ITABAPOANA	810	223	0	838	824	195	0,2366505
CABO FRIO	61.285	13.976	10.824	63.249	62.267	1.188	0,0190791
CACHOEIRAS DE MACACU	4.460	982	0	5.215	4.838	227	0,0469251
CAMBUCI	382	251	0	557	470	76	0,1618743
CAMPOS DOS GOYTACAZES	51.380	13.426	0	61.366	56.373	3.440	0,0610221
CANTAGALO	609	215	0	695	652	129	0,1978528
CARAPEBUS	166	104	0	213	190	57	0,3007916
CARDOSO MOREIRA	267	83	7	262	265	81	0,3062382
CARMO	833	347	0	1.142	988	38	0,0384810
CASIMIRO DE ABREU	4.859	2.248	0	6.708	5.784	399	0,0689894
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	226	169	0	363	295	32	0,1086587
CONCEICAO DE MACABU	1.212	0	0	1.135	1.174	77	0,0656157
CORDEIRO	3.381	681	0	3.989	3.685	73	0,0198100
DUAS BARRAS	241	85	46	218	230	62	0,2701525
DUQUE DE CAXIAS	23.481	8.231	0	26.035	24.758	5.677	0,2292996
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	661	192	0	813	737	40	0,0542741
GUAPIMIRIM	276	140	0	240	258	176	0,6821705
IGUABA GRANDE	11.001	5.727	0	16.446	13.724	282	0,0205487
ITABORAÍ	13.560	3.373	0	15.971	14.766	962	0,0651519
ITAGUAI	1.526	6.261	0	7.251	4.389	536	0,1221374
ITALVA	202	119	2	247	225	72	0,3207127
ITAOCARA	1.183	327	0	1.361	1.272	149	0,1171384
ITAPERUNA	4.642	2.032	0	5.866	5.254	808	0,1537876
ITATIAIA	2.724	1.001	846	2.646	2.685	233	0,0867784
JAPERI	2.029	0	0	1.801	1.915	228	0,1190601
LAJE DO MURIAE	196	52	52	176	186	20	0,1075269
MACAE	11.829	4.779	0	15.135	13.482	1.473	0,1092568
MACUCO	336	179	0	503	420	12	0,0286055
MAGE	908	22.073	0	22.486	11.697	495	0,0423185
MANGARATIBA	62.388	10.069	0	70.960	66.674	1.497	0,0224525
MARICA	35.525	5.522	0	38.260	36.893	2.787	0,0755438
MENDES	2.365	340	558	2.027	2.196	120	0,0546448
MIGUEL PEREIRA	1.694	667	36	2.151	1.923	174	0,0905072
MIRACEMA	953	324	0	1.241	1.097	36	0,0328168
NATIVIDADE	420	45	0	381	401	84	0,2097378
NILOPOLIS	2.068	9.920	0	10.517	6.293	1.471	0,2337704
NITEROI	259.522	374.509	247.516	374.509	317.016	12.006	0,0378720
NOVA FRIBURGO	13.543	0	0	12.117	12.830	1.426	0,1111458
PARACAMBI	3.108	767	0	3.700	3.404	175	0,0514101
PARAIBA DO SUL	2.831	959	571	2.877	2.854	342	0,1198318
PARATY	3.350	1.126	215	3.867	3.609	394	0,1091866
PATY DO ALFERES	4.186	518	0	4.364	4.275	340	0,0795322
PETROPOLIS	196.366	21.477	0	214.746	205.556	3.097	0,0150665
PINHEIRAL	1.306	536	149	1.629	1.468	64	0,0436116
PIRAI	4.875	750	2.792	2.662	3.769	171	0,0453761
PORCIUNCUCLA	1.503	266	0	1.670	1.587	99	0,0624015
PORTO REAL	422	251	0	658	540	15	0,0277778
QUATIS	190	122	1	269	230	42	0,1830065
QUEIMADOS	7.284	4.070	0	10.768	9.026	586	0,0649236
QUISSAMA	510	124	0	536	523	98	0,1873805
RESENDE	12.878	3.402	361	14.467	13.673	1.452	0,1061986
RIO BONITO	5.939	1.258	0	6.716	6.328	481	0,0760174
RIO CLARO	17.358	6.304	18	23.568	20.463	76	0,0037140
RIO DAS FLORES	243	110	0	323	283	30	0,1060071
RIO DAS OSTRAS	30.236	545	0	29.418	29.827	1.363	0,0456969
RIO DE JANEIRO	4.417.511	1.384.044	39.096	5.664.341	5.040.926	98.118	0,0194643
SANTA MARIA MADALENA	296	60	0	240	268	116	0,4328358
SANTO ANTONIO DE PADUA	3.100	438	0	3.351	3.226	187	0,0579755
SAO FIDELIS	481	780	0	933	707	328	0,4639321
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	338	286	0	520	429	104	0,2424242
SAO GONCALO	336.808	7.559	182.262	142.781	239.695	19.124	0,0797849
SAO JOAO DA BARRA	5.951	1.117	0	6.890	6.421	176	0,0277237
SAO JOAO DE MERITI	11.644	5.126	0	11.877	11.761	4.893	0,4160537
SAO JOSE DE UBA	11	17	0	26	19	2	0,1081081
SAO J. DO VALE DO RIO PRETO	1.186	388	4	1.457	1.322	113	0,0855089
SAO PEDRO DA ALDEIA	35.127	9.655	0	44.421	39.774	361	0,0090763
SAO SEBASTIAO DO ALTO	80	25	0	87	84	18	0,2155689
SAPUCAIA	659	0	0	659	659	0	0,0000000
SAQUAREMA	20.620	5.209	5.046	19.464	20.042	1.313	0,0658118
SEROPEDICA	1.645	85	0	1.124	1.385	606	0,4377031
SILVA JARDIM	1.439	587	24	1.854	1.647	148	0,0898876
SUMIDOURO	176	37	0	190	183	23	0,1256831
TANGUA	1.656	2.194	0	3.660	2.658	190	0,0714823
TERESOPOLIS	14.452	5.159	0	17.542	15.997	2.069	0,1293368
TRAJANO DE MORAIS	42	9	4	30	36	17	0,4722222
TRES RIOS	5.342	959	0	5.704	5.523	597	0,1080934
VALENCA	2.633	7.008	973	8.426	5.530	242	0,0437653
VARRE-SAI	160	72	0	223	192	9	0,0469974
VASSOURAS	4.553	725	1.128	3.589	4.071	561	0,1378040
VOLTA REDONDA	63.796	13.234	206	73.847	68.822	2.977	0,0432568

Dívida Ativa - Ano 2002 - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento	
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e	
ANGRA DOS REIS	97.479	17.619	12.236	100.053	98.766	2.809	0,0284410	
APERIBE	237	65	31	244	241	27	0,1122661	
ARARUAMA	55.377	0	0	53.907	54.640	1.475	0,0269951	
AREAL	1.508	812	0	2.141	1.825	179	0,0981091	
ARMAÇÃO DE BUZIOS	33.615	3.452	0	35.646	34.631	1.421	0,0410332	
ARRAIAL DO CABO	14.526	6.278	409	20.395	17.461	0	0,0000000	
BARRA DO PIRAI	16.051	4.072	0	18.902	17.477	1.221	0,0698652	
BARRA MANSA	25.058	15.167	4.030	34.634	29.846	1.561	0,0523018	
BELFORD ROXO	144.118	0	0	141.630	142.874	2.488	0,0174139	
BOM JARDIM	1.169	220	0	1.332	1.251	57	0,0455818	
BOM JESUS DO ITABAPOANA	838	305	0	1.009	924	134	0,1451002	
CABO FRIO	63.248	16.274	6.893	71.317	67.283	1.312	0,0194999	
CACHOEIRAS DE MACACU	5.215	1.461	0	6.436	5.826	240	0,0411982	
CAMBUCI	557	633	0	1.151	854	39	0,0456674	
CAMPOS DOS GAYTACAZES	61.366	0	0	56.852	59.109	4.514	0,0763674	
CANTAGALO	674	326	0	828	751	172	0,2290280	
CARAPEBUS	213	0	0	163	188	50	0,2659574	
CARDOSO MOREIRA	262	104	2	269	266	95	0,3578154	
CARMO	1.142	496	2	1.591	1.367	45	0,0329308	
CASIMIRO DE ABREU	6.708	1.736	0	8.059	7.384	385	0,0521433	
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	364	156	0	498	431	22	0,0510441	
CONCEICAO DE MACABU	1.135	0	0	989	1.062	146	0,1374765	
CORDEIRO	3.988	0	0	3.897	3.943	91	0,0230818	
DUAS BARRAS	218	104	23	246	232	53	0,2284483	
DUQUE DE CAXIAS	26.034	14.899	0	30.676	28.355	10.257	0,3617351	
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	814	251	0	1.043	929	22	0,0236941	
GUAPIMIRIM	241	143	0	108	175	276	1,5816619	
IGUABA GRANDE	16.446	0	0	15.827	16.137	619	0,0383602	
ITABORAI	15.971	0	0	14.473	15.222	1.498	0,0984102	
ITAGUAI	7.251	5.506	0	10.917	9.084	1.840	0,2025539	
ITALVA	246	197	4	353	300	86	0,2871452	
ITAOCARA	1.361	368	0	1.620	1.491	109	0,0731298	
ITAPERUNA	5.866	2.466	0	7.312	6.589	1.020	0,1548035	
ITATIAIA	2.846	1.153	0	3.394	3.020	405	0,1341060	
JAPERI	1.801	0	0	1.532	1.667	269	0,1614161	
LAJE DO MURIAE	176	49	0	203	190	22	0,1160950	
MACAE	15.135	12.609	0	23.851	19.493	3.893	0,1997127	
MACUCO	502	129	0	614	558	17	0,0304659	
MAGE	22.485	6.758	0	28.140	25.313	1.103	0,0435753	
MANGARATIBA	70.960	12.479	0	81.987	76.474	1.452	0,0189870	
MARICA	38.260	5.802	0	40.793	39.527	3.269	0,0827040	
MENDES	2.027	481	332	1.990	2.009	180	0,0926064	
MIGUEL PEREIRA	2.151	749	24	2.630	2.391	246	0,1029073	
MIRACEMA	1.241	297	0	1.397	1.319	141	0,1068992	
NATIVIDADE	381	103	0	415	398	69	0,1733668	
NILOPOLIS	10.516	23.889	0	33.229	21.873	1.176	0,0537661	
NITEROI	374.509	424.703	358.971	424.703	399.606	15.538	0,0388833	
NOVA FRIBURGO	12.116	1.219	0	11.789	11.953	1.546	0,1293453	
PARACAMBI	3.700	1.364	847	3.924	3.812	293	0,0768625	
PARAIBA DO SUL	2.877	533	0	3.081	2.979	323	0,1104397	
PARATI	3.867	702	0	3.597	3.732	972	0,2604502	
PATI DO ALFERES	4.364	2.662	0	6.521	5.443	505	0,0927882	
PETROPOLIS	214.746	45.236	0	254.171	234.459	5.811	0,0247848	
PINHEIRAL	1.630	405	0	1.966	1.798	63	0,0383760	
PIRAI	2.663	749	5	3.160	2.912	247	0,0848360	
PORCIUNCULA	1.670	235	0	1.808	1.739	97	0,0557792	
PORTO REAL	658	231	0	853	756	36	0,0476506	
QUATIS	269	162	0	375	322	58	0,1739130	
QUEIMADOS	10.769	8.152	0	18.179	14.474	742	0,0512643	
QUISSAMA	536	129	0	563	550	102	0,1856233	
RESENDE	14.467	0	703	11.888	13.178	1.876	0,1423639	
RIO BONITO	6.716	1.261	0	7.480	7.098	497	0,0700197	
RIO CLARO	23.568	7.041	19	30.473	27.021	117	0,0043300	
RIO DAS FLORES	324	136	23	367	346	70	0,2026049	
RIO DAS OSTRAS	29.418	4.455	3.597	28.253	28.836	2.023	0,0701566	
RIO DE JANEIRO	5.664.341	1.656.637	39.386	7.151.644	6.407.993	129.948	0,0202790	
SANTA MARIA MADALENA	241	82	0	236	239	87	0,3647799	
SANTO ANTONIO DE PADUA	3.350	2.221	0	5.394	4.372	177	0,0404849	
SAO FIDELIS	932	356	0	1.088	1.010	200	0,1980198	
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	520	2.338	0	2.730	1.625	128	0,0787692	
SAO GONCALO	142.782	34.458	0	161.311	152.047	15.929	0,1047640	
SAO JOAO DA BARRA	6.891	1.213	0	7.884	7.388	220	0,0297800	
SÃO JOÃO DE MERITI	11.877	14.605	0	16.770	14.324	9.712	0,6780466	
SAO JOSE DE UBA	26	21	0	41	34	6	0,1791045	
SAO JOSE DO VALE DO RIO PRETO	1.456	435	0	1.787	1.622	104	0,0641381	
SAO PEDRO DA ALDEIA	44.420	7.250	0	49.830	47.125	1.840	0,0390451	
SAO SEBASTIAO DO ALTO	88	29	0	94	91	23	0,2527473	
SAPUCAIA	659	0	0	605	632	54	0,0854430	
SAQUAREMA	19.464	5.080	4.052	19.258	19.361	1.234	0,0637364	
SEROPEDICA	1.124	307	0	753	939	678	0,7224294	
SILVA JARDIM	1.855	359	21	1.966	1.911	227	0,1188171	
SUMIDOURO	190	46	0	215	203	21	0,1037037	
TANGUA	3.659	774	0	4.107	3.883	326	0,0839557	
TERESOPOLIS	17.542	5.685	0	19.600	18.571	3.627	0,1953045	
TRAJANO DE MORAIS	31	16	4	39	35	4	0,1142857	
TRES RIOS	5.704	3.565	0	7.800	6.752	1.469	0,2175652	
VALENCA	8.426	0	804	6.999	7.713	623	0,0807780	
VARRE-SAI	223	72	0	273	248	22	0,0887097	
VASSOURAS	3.588	423	0	3.250	3.419	761	0,2225797	
VOLTA REDONDA	73.847	20.714	1.894	89.294	81.571	3.373	0,0413507	

Dívida Ativa - Ano 2003 - em R\$ Mil							
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e
ANGRA DOS REIS	100.053	17.909	34	113.743	106.898	4.188	0.0391495
APERIBE	243	59	4	250	247	48	0.1947262
ARARUAMA	56.852	0	0	54.889	55.871	1.963	0.0351348
AREAL	2.141	476	0	2.469	2.305	148	0.0642082
ARMAÇÃO DE BUZIOS	35.646	4.072	0	36.958	36.302	2.760	0.0760289
ARRAIAL DO CABO	20.395	5.738	0	25.509	22.952	624	0.0271872
BARRA DO PIRAI	18.902	5.052	8.463	14.852	16.877	699	0.0378622
BARRA MANSÁ	34.634	24.793	3.047	52.564	43.599	3.816	0.0875249
BELFORD ROXO	141.630	0	0	139.263	140.447	2.367	0.0168534
BOM JARDIM	1.332	444	0	1.699	1.516	77	0.0508083
BOM JESUS DO ITABAPOANA	1.009	7	0	751	880	265	0.3011364
CABO FRIO	71.317	18.280	7.065	80.899	76.108	1.633	0.0214564
CACHOEIRAS DE MACACU	6.435	3.945	0	10.025	8.230	355	0.0431349
CAMBUCI	1.151	238	577	677	914	135	0.1477024
CAMPOS DOS GOYTACAZES	56.852	8.470	0	59.345	58.099	5.977	0.1028770
CANTAGALO	828	38	0	762	795	104	0.1308176
CARAPEBUS	163	236	0	279	221	120	0.5429864
CARDOSO MOREIRA	270	163	5	362	316	66	0.2088608
CARMO	1.591	626	9	2.138	1.865	70	0.0375436
CASIMIRO DE ABREU	8.059	1.103	0	8.828	8.444	334	0.0395571
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	498	141	0	603	551	36	0.0653951
CONCEIÇÃO DE MACABU	989	0	0	989	989	0	0.0000000
CORDEIRO	3.898	558	0	4.356	4.127	100	0.0242307
DUAS BARRAS	201	155	90	213	207	53	0.2560386
DUQUE DE CAXIAS	30.677	202.370	0	218.694	124.686	14.353	0.1151136
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	1.043	348	0	1.324	1.184	67	0.0566117
GUAPIRIRIM	108	244	0	87	98	265	2.7179487
IGUABA GRANDE	15.827	0	0	15.340	15.584	487	0.0312510
ITABORÁ	14.473	140	0	11.390	12.932	3.223	0.2492364
ITAGUAI	10.914	6.583	0	16.500	13.707	997	0.0727366
ITALVA	354	132	7	402	378	77	0.2037037
ITAOCARA	1.620	274	0	1.850	1.735	44	0.0253602
ITAPERUNA	7.312	2.121	0	8.382	7.847	1.051	0.1339365
ITATIÁIA	3.394	1.472	99	4.335	3.865	432	0.1117868
JAPERI	1.533	0	0	1.153	1.343	380	0.2829486
LAJE DO MURIAE	203	114	0	289	246	28	0.1138211
MACAÉ	23.851	8.156	0	29.256	26.554	2.751	0.1036022
MACUCO	614	300	0	892	753	22	0.0292165
MAGE	28.140	5.826	0	33.134	30.637	832	0.0271567
MANGARATIBA	81.987	8.490	0	88.341	85.164	2.136	0.0250810
MARICÁ	40.793	7.269	0	44.327	42.560	3.735	0.0877585
MENDES	2.322	321	0	2.378	2.350	265	0.1127660
MIGUEL PEREIRA	2.630	1.288	14	3.513	3.072	391	0.1272994
MIRACEMA	1.397	318	0	1.580	1.489	135	0.0906953
NATIVIDADE	415	98	0	423	419	90	0.2147971
NILOPOLIS	33.229	7.854	0	39.089	36.159	1.994	0.0551453
NITERÓI	424.703	532.036	406.098	532.036	478.370	18.605	0.0388925
NOVA FRIBURGO	11.789	3.444	0	13.458	12.624	1.775	0.1406108
PARACAMBI	3.924	0	0	3.305	3.615	619	0.1712547
PARAÍBA DO SUL	3.081	1.587	0	3.938	3.510	730	0.2080068
PARATY	3.596	2.755	524	5.116	4.356	711	0.1632231
PATY DO ALFERES	6.521	1.962	0	7.970	7.246	513	0.0708026
PETROPOLIS	254.172	37.359	0	284.413	269.293	7.118	0.0264322
PINHEIRAL	1.966	564	0	2.461	2.214	69	0.0311724
PIRAÍ	3.161	1.033	0	3.515	3.338	679	0.2034152
PORCIUNCUA	1.808	333	0	2.042	1.925	99	0.0514286
PORTO REAL	853	232	0	1.030	942	55	0.0584174
QUATIS	375	115	0	425	400	65	0.1625000
QUEIMADOS	18.178	8.684	0	26.198	22.188	664	0.0299261
QUISSAMA	563	155	0	630	597	88	0.1475272
RESENDE	11.888	3.615	647	11.900	11.894	2.956	0.2485287
RIO BONITO	7.480	1.433	0	8.587	8.034	326	0.0405801
RIO CLARO	30.474	0	206	30.185	30.330	83	0.0027366
RIO DAS FLORES	367	223	0	521	444	69	0.1554054
RIO DAS OSTRAS	28.253	1.055	0	27.085	27.669	2.223	0.0803426
RIO DE JANEIRO	7.189.229	2.153.697	61.682	9.131.379	8.160.304	149.865	0.0183651
SANTA MARIA MADALENA	236	82	0	264	250	54	0.2160000
SANTO ANTONIO DE PADUA	5.394	4.045	13	8.957	7.176	469	0.0653613
SAO FIDELIS	1.088	15	0	846	967	257	0.2657704
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	2.730	3.629	0	5.971	4.351	388	0.0891852
SAO GONCALO	161.311	136.962	12.158	274.364	217.838	11.751	0.0539439
SÃO JOÃO DA BARRA	7.883	1.169	29	8.373	8.128	650	0.0799705
SAO JOAO DE MERITI	16.770	118.284	27.871	99.471	58.121	7.712	0.1326898
SAO JOSE DE UBA	40	23	0	60	50	3	0.0600000
SAO JOSE DO VALE DO RIO PRETO	1.787	824	56	2.371	2.079	184	0.0885041
SAO PEDRO DA ALDEIA	49.830	8.167	0	55.806	52.818	2.191	0.0414821
SAO SEBASTIAO DO ALTO	94	34	0	99	97	29	0.3005181
SAPUCAIA	606	462	0	941	774	127	0.1641888
SAQUAREMA	19.259	6.007	0	23.652	21.456	1.614	0.0752255
SEROPÉDICA	753	893	0	1.018	886	628	0.7092038
SILVA JARDIM	1.966	755	24	2.293	2.130	404	0.1897159
SUMIDOURO	215	66	0	251	233	30	0.1287554
TANGUA	4.108	2.037	0	5.720	4.914	425	0.0864876
TERESOPOLIS	19.600	12.545	5.220	23.517	21.559	3.408	0.1580815
TRAJANO DE MORAIS	40	57	4	87	64	6	0.0944882
TRES RIOS	7.799	2.246	0	9.355	8.577	690	0.0804477
VALENCA	7.000	3.211	467	8.941	7.971	803	0.1007465
VARRE-SAI	273	60	0	289	281	44	0.1565836
VASSOURAS	3.251	467	0	3.164	3.208	554	0.1727202
VOLTA REDONDA	89.294	17.104	186	102.429	95.862	3.783	0.0394632

Dívida Ativa - Ano 2004 - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Estoque Inicial	Inscrição	Cancelamento	Estoque Final	Estoque Médio	Recebimento	% Recebimento	
	a	b	c	d=a+b-c-f	e=(a+d)/2	f	g=f/e	
ANGRA DOS REIS	113.743	58.757	4.926	159.333	136.538	8.241	0,0603568	
APERIBE	250	66	5	239	245	72	0,2944785	
ARARUAMA	58.815	14.223	0	70.380	64.598	2.658	0,0411471	
AREAL	2.468	2.226	0	4.470	3.489	224	0,0645719	
ARMAÇÃO DE BUZIOS	36.958	0	0	35.065	36.012	1.893	0,0525665	
ARRAIAL DO CABO	25.509	6.282	0	30.213	27.861	1.578	0,0566383	
BARRA DO PIRAI	14.853	4.651	701	17.860	16.357	943	0,0576529	
BARRA MANSA	52.563	17.749	0	67.523	60.043	2.789	0,0464500	
BELFORD ROXO	139.262	1.894	0	139.179	139.221	1.977	0,0142005	
BOM JARDIM	1.699	583	0	2.156	1.928	126	0,0653696	
BOM JESUS DO ITABAPOANA	750	697	0	1.154	952	293	0,3077731	
CABO FRIO	80.899	21.078	0	98.408	89.654	3.569	0,0398088	
CACHOEIRAS DE MACACU	10.026	2.404	0	12.108	11.067	322	0,0290955	
CAMBUCI	677	323	0	856	767	144	0,1878669	
CAMPOS DOS GOYTACAZES	59.345	0	0	59.345	59.345	0	0,0000000	
CANTAGALO	761	1.394	0	2.059	1.410	96	0,0680851	
CARAPEBUS	279	180	0	340	310	119	0,3844911	
CARDOSO MOREIRA	362	120	0	448	405	34	0,0839506	
CARMO	2.138	628	5	2.687	2.413	74	0,0306736	
CASIMIRO DE ABREU	8.829	1.947	0	10.504	9.667	272	0,0281384	
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	602	208	0	771	687	39	0,0568099	
CONCEICAO DE MACABU	989	0	0	989	989	0	0,0000000	
CORDEIRO	4.356	172	0	4.357	4.357	171	0,0392517	
DUAS BARRAS	213	131	2	273	243	69	0,2839506	
DUQUE DE CAXIAS	218.694	26.338	0	236.122	227.408	8.910	0,0391807	
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	1.324	379	0	1.608	1.466	99	0,0648022	
GUAPIMIRIM	87	452	0	189	138	350	2,5362319	
IGUABA GRANDE	15.340	0	0	15.340	15.340	0	0,0000000	
ITABORAÍ	11.389	31.398	5.955	34.186	22.788	2.648	0,1161163	
ITAGUAI	16.500	7.608	0	23.586	20.043	522	0,0260440	
ITALVA	402	146	6	476	439	66	0,1503417	
ITAOCARA	1.850	330	0	2.133	1.992	47	0,0236003	
ITAPERUNA	8.381	2.617	0	10.068	9.225	930	0,1008185	
ITATIAIA	4.334	290	0	4.335	4.335	289	0,0666744	
JAPERI	1.152	1.354	0	2.029	1.591	477	0,2999057	
LAJE DO MURIAE	289	65	3	324	307	27	0,0880914	
MACAE	29.256	12.390	0	39.084	34.170	2.562	0,0749781	
MACUCO	893	154	0	993	943	54	0,0572641	
MAGE	33.135	0	0	32.627	32.881	508	0,0154497	
MANGARATIBA	88.340	11.514	0	98.074	93.207	1.780	0,0190973	
MARICÁ	44.327	7.722	0	48.013	46.170	4.036	0,0874161	
MENDES	2.378	454	0	2.575	2.477	257	0,1037755	
MIGUEL PEREIRA	3.514	805	0	3.848	3.681	471	0,1279544	
MIRACEMA	1.580	323	0	1.756	1.668	147	0,0881295	
NATIVIDADE	423	163	0	500	462	86	0,1863489	
NILOPOLIS	38.911	35.679	0	72.970	55.941	1.620	0,0289593	
NITEROI	532.036	96.710	0	609.139	570.588	19.607	0,0343628	
NOVA FRIBURGO	13.458	4.351	0	17.809	15.634	0	0,0000000	
PARACAMBI	3.305	0	0	3.039	3.172	266	0,0838588	
PARAIBA DO SUL	3.937	11.499	0	15.008	9.473	428	0,0451834	
PARATI	5.116	3.240	112	7.352	6.234	892	0,1430863	
PATY DO ALFERES	7.969	1.124	118	8.519	8.244	456	0,0553130	
PETROPOLIS	284.412	0	0	277.216	280.814	7.196	0,0256255	
PINHEIRAL	2.461	691	0	3.106	2.784	48	0,0165260	
PIRAI	3.514	800	0	3.391	3.453	923	0,2673425	
PORCIUNCULA	2.043	302	0	2.024	2.034	321	0,1578559	
PORTO REAL	1.030	142	0	994	1.012	178	0,1758893	
QUATIS	425	30	0	425	425	30	0,0705882	
QUEIMADOS	26.198	10.977	0	36.425	31.312	750	0,0239529	
QUISSAMA	631	336	0	888	760	79	0,1040158	
RESENDE	11.900	2.725	448	12.244	12.072	1.933	0,1601226	
RIO BONITO	8.587	2.420	0	10.627	9.607	380	0,0395545	
RIO CLARO	30.186	7.324	1.321	36.097	33.142	92	0,0027760	
RIO DAS FLORES	521	222	0	648	585	95	0,1625321	
RIO DAS OSTRAS	27.085	2.511	0	26.824	26.955	2.772	0,1028400	
RIO DE JANEIRO	9.131.380	1.949.507	40.001	10.839.364	9.985.372	201.522	0,0201817	
SANTA MARIA MADALENA	264	45	0	245	255	64	0,2514735	
SANTO ANTONIO DE PADUA	8.957	1.244	53	9.791	9.374	357	0,0380841	
SAO FIDELIS	846	668	0	1.253	1.050	261	0,2486899	
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	5.970	6.306	36	11.837	8.904	403	0,0452631	
SAO GONCALO	274.363	66.046	19.364	310.939	292.651	10.106	0,0345326	
SÃO JOÃO DA BARRA	8.373	0	65	7.755	8.064	553	0,0685764	
SAO JOAO DE MERITI	99.471	216.708	122.126	188.839	144.155	5.215	0,0361765	
SAO JOSE DE UBA	60	25	0	89	65	16	0,2480620	
SAO JOSE DO VALE DO RIO PRETO	2.372	486	0	2.671	2.522	187	0,0741622	
SAO PEDRO DA ALDEIA	55.806	8.324	0	62.371	59.089	1.759	0,0297689	
SAO SEBASTIAO DO ALTO	98	27	0	90	94	35	0,3723404	
SAPUCAIA	941	476	346	957	949	114	0,1201264	
SAQUAREMA	23.652	8.743	0	30.871	27.262	1.524	0,0559030	
SEROPEDICA	1.018	1.487	0	1.219	1.119	1.286	1,1497541	
SILVA JARDIM	2.293	1.811	64	3.744	3.019	296	0,0980620	
SUMIDOURO	251	48	0	282	267	17	0,0637899	
TANGUA	5.720	0	0	5.478	5.599	242	0,0432220	
TERESOPOLIS	28.737	22.850	1.025	47.390	38.064	3.172	0,0833344	
TRAJANO DE MORAIS	86	65	10	131	109	10	0,0921659	
TRÊS RIOS	9.355	2.140	0	9.905	9.630	1.590	0,1651090	
VALENÇA	8.941	2.628	141	10.616	9.779	812	0,0830393	
VARRE-SAI	289	99	0	370	330	18	0,0546282	
VASSOURAS	3.164	442	0	3.106	3.135	500	0,1594896	
VOLTA REDONDA	102.429	11.972	377	109.249	105.837	4.779	0,0451543	

## APÊNDICE II – RECEITAS TRIBUTÁRIAS DE 1997 A 2004



Receitas Tributárias - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Anos							
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
ANGRA DOS REIS	15.365	14.820	16.223	14.014	14.207	21.812	24.084	34.770
APERIBE	115	141	158	133	142	141	173	133
ARARUAMA	6.427	8.209	8.004	7.972	10.236	10.363	10.878	12.815
AREAL	464	488	613	693	898	1.060	1.508	1.943
ARMAÇÃO DE BUZIOS	3.329	3.976	9.200	6.351	7.338	8.035	9.196	11.786
ARRAIAL DO CABO	1.489	2.490	2.578	1.931	1.963	3.193	3.347	3.912
ARRAIAL DO PIRAI	2.486	2.689	2.779	2.752	3.465	3.741	5.538	5.640
BARRA MANSA	6.615	7.506	10.155	7.841	8.766	10.306	12.614	14.960
BELFORD ROXO	8.986	13.377	15.399	13.800	11.684	15.151	11.881	11.802
BOM JARDIM	428	454	456	488	547	609	752	912
BOM JESUS DO ITABAPOANA	1.107	1.227	1.247	1.292	1.510	1.537	1.654	1.636
CABO FRIO	10.662	11.560	11.437	14.018	15.126	19.869	21.669	24.636
CACHOEIRAS DE MACACU	1.276	1.066	1.184	1.093	1.661	1.977	1.918	2.974
CAMBUCI	162	113	139	51	147	180	227	292
CAMPOS DOS GOYTACAZES	13.778	16.606	15.770	17.012	21.114	25.120	27.319	29.634
CANTAGALO	448	418	507	706	709	1.023	1.279	1.754
CARAPEBUS	107	144	171	222	274	312	375	656
CARDOSO MOREIRA	121	220	193	185	221	236	289	203
CARMO	312	246	171	182	190	267	262	346
CASIMIRO DE ABREU	689	707	738	881	1.102	1.229	1.348	1.655
COMENDADOR LEVY GASPARIAN	159	168	204	213	316	356	398	729
CONCEIÇÃO DE MACABU	182	173	192	178	295	393	541	489
CORDEIRO	394	289	365	326	487	593	630	526
DUAS BARRAS	67	124	114	128	202	209	227	303
DUQUE DE CAXIAS	36.662	42.669	42.194	51.275	55.619	65.370	73.218	88.842
ENGENHEIRO PAULO DE FRONTIN	362	164	185	279	324	314	316	333
GUAPIMIRIM	1.486	1.232	1.724	2.388	2.750	2.916	3.413	3.850
IGUABA GRANDE	1.853	2.676	2.587	2.309	2.643	3.182	3.115	3.497
ITABORAI	3.858	4.252	4.929	5.320	5.795	6.672	6.516	10.946
ITAGUAI	9.183	10.131	9.524	10.431	12.680	15.307	16.291	27.492
ITALVA	202	229	318	376	351	363	398	339
ITAOCARA	265	524	424	466	519	649	638	742
ITAPERUNA	3.160	4.151	3.953	4.198	4.580	4.500	5.113	5.491
ITATIAIA	8.192	9.046	14.506	15.907	17.300	15.070	9.198	4.971
JAPERI	823	1.125	1.297	1.647	1.841	2.154	1.441	2.584
LAJE DO MURIAE	95	127	119	130	134	145	177	181
MACAE	12.109	14.110	13.553	16.591	25.527	41.806	63.321	81.120
MACUCO	105	108	98	134	145	208	359	481
MAGE	5.038	5.695	4.932	5.722	7.352	9.362	11.332	13.287
MANGARATIBA	7.142	8.930	10.943	10.671	12.837	16.714	18.788	20.963
MARICA	5.302	7.521	6.836	8.755	9.145	10.997	11.111	12.887
MENDES	336	200	265	259	295	562	593	873
MIGUEL PEREIRA	955	859	1.366	1.326	1.576	1.933	2.877	3.178
MIRACEMA	342	448	402	406	421	525	554	646
NATIVIDADE	217	250	225	217	301	335	329	472
NILOPOLIS	4.161	5.079	5.483	4.870	6.841	7.849	9.633	9.028
NITEROI	96.303	112.603	123.124	132.346	144.958	158.050	180.104	218.083
NOVA FRIBURGO	6.617	9.359	13.574	16.535	13.009	16.800	16.970	25.958
PARACAMBI	956	957	1.652	1.257	1.139	2.373	2.549	2.570
PARAIBA DO SUL	1.178	1.300	1.397	1.362	1.690	2.276	2.783	2.199
PARATY	2.068	2.128	2.337	2.989	3.511	4.751	5.739	6.360
PATY DO ALFERES	987	978	1.227	1.327	1.215	1.577	1.805	1.388
PETROPOLIS	41.113	42.623	49.046	47.156	49.790	54.985	59.626	80.301
PINHEIRAL	321	503	880	639	490	486	521	690

Fonte: Adaptado da STN

Receitas Tributárias - em R\$ Mil								
MUNICÍPIO	Anos							
	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
PIRAI	1.396	1.433	1.830	2.378	2.880	3.105	3.076	5.029
PORCIUNCULA	289	318	348	426	457	569	653	688
PORTO REAL	251	449	1.020	2.189	1.602	1.355	1.368	1.967
QUATIS	394	321	350	421	360	432	424	516
QUEIMADOS	2.445	2.600	2.437	2.378	4.127	3.883	3.356	5.037
QUISSAMA	256	336	540	741	963	1.373	2.124	2.461
RESENDE	5.351	6.504	7.046	6.876	8.365	9.240	11.536	15.165
RIO BONITO	1.844	2.249	2.957	3.631	6.027	8.246	16.289	16.346
RIO CLARO	185	281	252	239	286	399	441	587
RIO DAS FLORES	359	469	534	524	596	672	997	846
RIO DAS OSTRAS	2.818	2.881	2.926	3.869	5.313	6.725	12.938	20.033
RIO DE JANEIRO	1.406.176	1.580.324	1.647.949	1.770.128	1.933.490	2.149.332	2.329.485	2.641.689
SANTA MARIA MADALENA	129	144	180	194	252	232	227	287
SANTO ANTÔNIO DE PADUA	1.047	1.018	1.064	1.151	1.415	1.591	1.678	1.862
SAO FIDELIS	530	670	823	873	1.022	1.171	1.451	1.335
SAO FRANCISCO DE ITABAPOANA	376	548	532	464	620	1.079	1.316	1.455
SAO GONCALO	39.482	50.406	50.526	49.798	39.589	44.950	44.455	50.221
SAO JOAO DA BARRA	454	594	638	839	1.186	1.018	1.378	1.839
SAO JOAO DE MERITI	12.610	18.878	29.388	16.020	22.516	20.876	16.920	17.774
SAO JOSE DE UBA	43	110	118	114	186	245	286	253
SAO JOSE DO V. DO RIO PRETO	524	550	539	637	676	629	848	865
SAO PEDRO DA ALDEIA	3.631	4.054	4.380	3.406	4.179	6.115	7.270	6.934
SAO SEBASTIAO DO ALTO	68	41	50	51	92	144	110	97
SAPUCAIA	328	302	341	393	481	438	487	577
SAQUAREMA	2.965	3.465	3.760	4.679	5.564	7.466	7.310	7.491
SEROPÉDICA	1.841	2.391	2.413	3.860	5.148	4.514	4.977	3.768
SILVA JARDIM	497	420	419	390	616	758	824	1.032
SUMIDOURO	88	88	78	84	103	111	110	152
TANGUA	272	315	505	900	515	631	789	854
TERESOPOLIS	14.479	15.522	15.845	17.461	18.871	19.955	22.783	26.824
TRAJANO DE MORAIS	75	97	108	119	169	226	198	152
TRES RIOS	2.490	2.893	3.629	4.338	4.047	4.204	4.912	5.293
VALENCA	1.603	2.116	3.435	3.321	3.366	3.765	4.164	3.163
VARRE-SAI	45	51	62	76	62	68	82	99
VASSOURAS	858	860	1.266	831	1.063	1.144	1.590	1.300
VOLTA REDONDA	30.163	38.259	34.199	39.564	46.075	44.831	51.388	53.640
TOTAL	1.864.918	2.121.143	2.241.583	2.385.117	2.611.659	2.929.439	3.207.173	3.693.894

Fonte: Adaptado da STN

## ANEXO I – RESOLUÇÃO 33/2006 DO SENADO FEDERAL

Senado Federal  
Subsecretaria de Informações

Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, Renan Calheiros, Presidente, nos termos do art. 48, inciso XXVIII, do Regimento Interno, promulgo a seguinte

## R E S O L U Ç Ã O Nº 33, DE 2006

*Autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras e dá outras providências.*

O Senado Federal resolve:

Art. 1º Podem os Estados, Distrito Federal e Municípios ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e pelas Resoluções nºs 40 e 43, de 2001, do Senado Federal.

Art. 2º A instituição financeira endossatária poderá parcelar os débitos tributários nas mesmas condições em que o Estado, Distrito Federal ou Município endossante poderia fazê-lo.

Art. 3º A instituição financeira endossatária prestará contas mensalmente dos valores cobrados.

Art. 4º Uma vez amortizada a antecipação referida no art. 1º, a instituição financeira repassará mensalmente ao Estado, Distrito Federal ou Município o saldo da cobrança efetivada, descontados os custos operacionais fixados no contrato.

Art. 5º O endosso-mandato é irrevogável enquanto não amortizada a antecipação referida no art. 1º.

Art. 6º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 13 de julho de 2006.

Senador Renan Calheiros

Presidente do Senado Federal